

T.C.  
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI

**TÜRKİYE’DE MUHASEBE MESLEK STANDARTLARININ  
OLUŞUMUNDA MESLEK MENSUPLARI İLE  
MÜKELLEFLERİN YAKLAŞIMLARI VE ÖNERİLER**

**DOKTORA TEZİ**

Danışman  
**PROF. DR. FEHMİ KARASİOĞLU**

Hazırlayan  
**ALPER TUNGA ALKAN**  
**044127001009**

KONYA - 2011



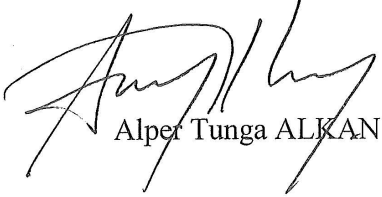
T.C.  
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



BİLİMSEL ETİK SAYFASI

Öğrencinin	Adı Soyadı	Alper Tunga ALKAN
	Numarası	044127001009
	Ana Bilim / Bilim Dalı	İşletme Anabilim Dalı / İşletme Bilim Dalı
	Programı	Tezli Yüksek Lisans <input type="checkbox"/> Doktora <input checked="" type="checkbox"/>
Tezin Adı	<b>Türkiye'de Muhasebe Meslek Standartlarının Oluşumunda Meslek Mensupları İle Mükelleflerin Yaklaşımları Ve Öneriler</b>	

Bu tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini, tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel kurallara uygun olarak atıf yapıldığını bildiririm.

  
Alper Tunga ALKAN



## DOKTORA TEZİ KABUL FORMU

Öğrencinin	Adı Soyadı	Alper Tunga ALKAN
	Numarası	044127001009
	Ana Bilim / Bilim Dalı	İşletme / Muhasebe – Finansman
	Programı	Tezli Yüksek Lisans <input type="checkbox"/> Doktora <input checked="" type="checkbox"/>
	Tez Danışmanı	Prof. Dr. Fehmi KARASİOĞLU
Tezin Adı	Türkiye'de Muhasebe Meslek Standartlarının Oluşumunda Meslek Mensupları İle Mükelleflerin Yaklaşımları Ve Öneriler	

Yukarıda adı geçen öğrenci tarafından hazırlanan “Türkiye’de Muhasebe Meslek Standartlarının Oluşumunda Meslek Mensupları ile Mükelleflerin Yaklaşımları ve Öneriler” başlıklı bu çalışma 27/05/2011 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği/oyçokluğu ile başarılı bulunarak, jürimiz tarafından doktora tezi olarak kabul edilmiştir.

Ünvanı, Adı Soyadı	Danışman ve Üyeler	İmza
Prof. Dr. Fehmi KARASİOĞLU	Danışman	
Prof. Dr. Zeynep TÜRK	Üye	
Prof. Dr. Adem ÖĞÜT	Üye	
Doç. Dr. Mikail ALTAN	Üye	
Yrd. Doç. Dr. Fahri KURŞUNEL	Üye	



Öğrencinin	Adı Soyadı	Alper Tunga ALKAN
	Numarası	044127001009
	Ana Bilim / Bilim Dalı	İşletme Anabilim Dalı / İşletme Bilim Dalı
	Programı	Tezli Yüksek Lisans <input type="checkbox"/> Doktora <input checked="" type="checkbox"/>
	Tez Danışmanı	Prof. Dr. Fehmi KARASİOĞLU
Tezin Adı	<b>Türkiye'de Muhasebe Meslek Standartlarının Oluşumunda Meslek Mensupları İle Mükelleflerin Yaklaşımları Ve Öneriler</b>	

## ÖZET

Yirmibirinci yüzyılda ekonomik, sosyal, kültürel ve teknolojik çevrelerde meydana gelen baş döndürücü gelişmeler, bilgi toplumuna geçiş sürecini hızlandırmıştır. Bilgi çağı olarak adlandırılan bu süreçte bilgi, en etkili güç kaynağı olmuştur.

Ekonominin mihenk taşını oluşturan işletmeler için ise bilginin değeri daha da artmaktadır. İşletmeler tarafından oluşturulan bilgi sadece işletmeyi değil aynı zamanda işletme ile ilgili tarafları da etkilemektedir. İşletmenin faaliyet sonuçları ile ilgili bütün bilgileri ise muhasebeden elde edilmektedir. Bu bağlamda muhasebe mesleği de işletmelerin hesapsal faaliyetlerini ve muhasebe işlerini yasalara ve kurallara uygun olarak tarafsızlık içinde ve güvenilir bir şekilde yerine getiren bir meslektir. Muhasebe meslek mensubu ise bu sistemin baş aktörüdür. Önem düzeyi bu kadar yüksek olan bir mesleğin, toplum içindeki pozisyonunu da doğal olarak yüksek düzeyde olması beklenir. Fakat Türkiye’de bu durum farklılık arz etmekte ve meslek mensupları bir çok sorunla karşı karşıya kalmaktadır. Söz konusu sorunların çözümünde bir çok çözüm yolu önerilmiş ve önerilmeye devam etmektedir. Bu çalışmanın amacı, muhasebe mesleği ve dolayısıyla meslek mensuplarının hem toplum içindeki değerini yükseltmek hem de karşılaştığı sorunların çözümünde farklı bir bakış açısıyla çözüm önerebilmek için “muhasebe meslek standartları”nın oluşturulmasıdır. Bu doğrultuda çalışma dört bölümden oluşmuştur.

Çalışmanın birinci bölümünde konunun önemi ve amacına yer verilmiş, yapılması planlanan araştırmanın amaç ve yöntemi hakkında kısa bir bilgilendirme yapılmış ve konu ile ilgili gerekli kavramlar hakkında bilgiler verilmiştir. Bu bölümde ayrıca muhasebe mesleği için oluşturulması planlanan meslek standartlarının daha iyi kavranabilmesini sağlamak amacıyla, meslek standartlarının oluşturulmasında tarihimizde büyük bir örnek teşkil eden ahilik kurumuna yer verilmiş, çalışmanın temel amacına katkı sağlayacağı düşünülen boyutu ile ahilik ele alınmıştır. Çalışmanın ikinci bölümünde ise ekonomide veri sağlayıcı fonksiyonu ile muhasebe ve muhasebe mesleğinin yapısal gelişimi belirtilmeye çalışılmıştır. Çalışmanın üçüncü bölümünde ise Türkiye’de muhasebe meslek mensubu olabilmenin temel ilkeleri ele alınmıştır. Bu bağlamda eğitim, etik, uzmanlaşma ve denetim ve ceza konularına yer verilmiştir. Çalışmanın dördüncü ve son bölümünde ise muhasebe meslek standartlarına duyulan ihtiyacın bilimsel yollarla ifade edilebilmesi için üç adet anket çalışmasının sonuçlarına yer verilmiştir. Çalışmanın sonunda, yapılan anket çalışmaları dikkate alınarak, muhasebe meslek standardı önerisi yapılmış ve sonuç ve değerlendirme kısmı ile bu standardın, çalışmada belirtilen muhasebe meslek mensuplarının karşılaştıkları sorunların çözümünde etkin bir rol oynaması amacı ile bir değerlendirme yapılmıştır.





Öğrencinin	Adı Soyadı	Alper Tunga ALKAN
	Numarası	044127001009
	Ana Bilim / Bilim Dalı	İşletme Anabilim Dalı / İşletme Bilim Dalı
	Programı	Tezli Yüksek Lisans <input type="checkbox"/> Doktora <input checked="" type="checkbox"/>
	Tez Danışmanı	Prof. Dr. Fehmi KARASİOĞLU
Tezin İngilizce Adı	Approaches and Suggestions of Accountants and Tax Payers in the Formation of Professional Standards for Accounting in Turkey	

### SUMMARY

The mind blowing developments in economic, social, cultural and technologic environment in the twenty first century, accelerated the transition to the information society. In an era which is called as “information age”, information became the most influential source of power.

Information is also very important for the businesses. The information which is produced by the businesses affects not only the business but also the related parties with the business. Besides, all the information about the business outcomes is obtained from accounting. In this respect, accountancy is a profession which carries out the financial and accounting activities of the businesses in an objective and reliable way within the legal circumstances. Accountant is the leading figure in this system. A profession of this much importance is also expected to enjoy a high social status in the society. However, the situation in Turkey is a bit different and the accountants face several problems. A number of solutions to the problems have been offered and are still being offered. The purpose of this study is to constitute “Professional Standards for Accounting” in order to increase the status of the accounting as a profession and accountants as professionals in the society, and also propose a resolution to their problems from a different point of view.

At the first part of the study, the significance and the aim of topic are given, the purpose and the methodology of the research are presented and some definitions have been made about the related concepts. In this section, some explanations have also been made on “Akhism”, an important vocational and ethical institution in Turkish history for the formation of professional standards, which is believed to make a remarkable contribution to the aim of the study. At the second part of the study, the structural development of the accounting and accountancy is explored with their data providing aspects. The main principles to become an accountant is analysed at the third part. In this context, education, ethics, specialization and auditing have been the key concepts. At the fourth and the last part of the study, the results of three surveys have been given which aim to explore the need for professional standards for accounting. At the end of the study, having the results of the surveys a proposal has been made for the professional standards for accounting. Finally an evaluation has been made on these standards which are believed to play a crucial role in resolving the problems of the accountants that mentioned throughout the study.

## İÇİNDEKİLER

Bilimsel Etik Sayfası .....	ii
Tez Kabul Formu .....	iii
Özet .....	iv
Summary .....	v
İçindekiler .....	vi
Tablolar Listesi .....	xi
Şekiller Listesi .....	xiv
Kısaltmalar Listesi .....	xv
Giriş .....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM TARİHİ SÜREÇ İÇERİSİNDE MESLEK ANLAYIŞI ve AHİLİK SİSTEMİNİN MESLEKİ YAPILANMADAKİ ETKİSİ

1.1. Konunun Önemi .....	6
1.2. Konunun Amacı .....	8
1.3. Araştırmanın Amacı .....	10
1.4. Araştırmanın Yöntemi .....	11
1.5. Konu İle İlgili Kavramlar .....	11
1.5.1. Standart ve Standartlaştırma .....	12
1.5.2. Meslek .....	15
1.5.3. Meslek Standardı .....	19
1.5.4. Mesleki (ve Teknik) Eğitim .....	25
1.6. Ahilik Sistemi ve Mesleki Yapılanmadaki Etkisi .....	29
1.6.1. Ahilik Kavramı ve Kapsamı .....	30
1.6.2. Ahiliğin Amaçları .....	34
1.6.3. Ahiliğin Fonksiyonları .....	36
1.6.3.1. Dini Fonksiyonu .....	36
1.6.3.2. Askeri Fonksiyonu .....	37
1.6.3.3. Siyasi Fonksiyonu .....	38
1.6.3.4. Kültür Fonksiyonu .....	39
1.6.3.5. Sosyo – Ekonomik Fonksiyon .....	40
1.6.4. Ahilikte “Meslek Standartları” .....	44
1.6.4.1. Ahilikte İlk Adım: Ahi Olabilmek .....	44
1.6.4.2. Ahilikte Teşkilatın Örgütsel Yapısı .....	46
1.6.4.2.1. Ahilikte Üyelik .....	47
1.6.4.2.2. Ahilikte Teşkilat Yönetim Şekli .....	48
1.6.4.2.2.1. Büyük Meclis .....	49
1.6.4.2.2.2. Ahilikte “Mesleki Dayanışma”: Orta Sandıkları .....	50

1.6.4.3. Ahilikte “Mesleki Eğitim” .....	51
1.6.4.3.1. Ahilikte Eğitim .....	52
1.6.4.3.2. Ahilikte Eğitim Uygulamaları .....	54
1.6.4.3.2.1. İşbaşında Eğitim .....	55
1.6.4.3.2.2. Tedrici Metodu .....	55
1.6.4.3.3. Ahilikte Mesleki Yetiştirme Dereceleri .....	56
1.6.4.3.3.1. Yamak ve Çırak .....	57
1.6.4.3.3.2. Kalfa .....	57
1.6.4.3.3.3. Usta .....	58
1.6.4.4. Ahilikte Meslek Ahlakı / Etiği .....	59
1.6.4.5. Ahilikte Mesleki Kontrol .....	64
1.6.4.6. Ahilikte Denetim ve Ceza .....	66
1.6.4.7. Ahilikte Standardizasyon .....	67

## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **EKONOMİYE VERİ SAĞLAYICI FONKSİYONU İLE MUHASEBE VE MUHASEBE MESLEĞİNİN YAPISAL GELİŞİMİ**

2.1. Muhasebe Mesleği ve Muhasebe Meslek Mensubu Kavramı .....	70
2.2. Yirmibirinci Yüzyılda Muhasebe Mesleği ve Önemi .....	74
2.3. Türkiye’de Muhasebe Mesleği ve Yasal Düzenlemeler .....	80
2.4. Muhasebe Mesleğinin Özellikleri .....	82
2.5. Muhasebe Meslek Mensubunun Nitelikleri .....	84
2.5.1. Kişisel Nitelikler .....	84
2.5.2. Mesleki Nitelikler .....	85
2.5.3. Meslek Bilinci ve Ahlaki Nitelikler .....	86
2.6. Muhasebe Mesleğinin Sorumlulukları .....	86
2.7. Muhasebe Mesleğinden Beklentiler ve Mesleğin Sorunları .....	89
2.7.1. Muhasebe Mesleğinden Beklentiler .....	89
2.7.2. Muhasebe Mesleğinin / Muhasebe Meslek Mensubunun Sorunları .....	93
2.8. Muhasebe Mesleğinin Sahip Olması Gereken Vizyon ve Misyon .....	108
2.9. Muhasebe Mesleğinin Mesleki Seviyesi .....	116
2.10. Muhasebe Mesleğinin Uluslararası Sınıflandırma Sistemlerindeki Yeri .....	119
2.11. Muhasebe Mesleğine Yön Veren Kuruluşlar .....	122
2.11.1. Türkiye’de Muhasebe Mesleğine Yön Veren Kuruluşlar .....	122
2.11.1.1. Odalar .....	123
2.11.1.2. TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Müşavirler Odaları Birliği) .....	124
2.11.1.3. TESMER (Temel Eğitim Staj Merkezi) .....	125
2.11.1.4. TMUD (Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği) .....	126
2.11.2. Dünya’da Muhasebe Mesleğine Yön Veren Kuruluşlar .....	128
2.11.2.1. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC / International Federation of Accountants) .....	128

2.11.2.2. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE / The Federation of European Accountants) .....	129
2.11.2.3. Amerikan Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA / American Institute of Certified Public Accountants) .	130
2.11.2.4. İngiltere ve Galler Uzman Muhasebeciler Enstitüsü (ICAEW / Institute of Chartered Accountants in England and Wales).....	131
2.11.2.5. Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Birliği (ACCA / The Association of Charter Certified Accountants) ....	131
2.12. Günümüzde Bazı Gelişmiş Ülkelerde Muhasebe Mesleği .....	132
2.12.1. Amerika Birleşik Devletleri (ABD) .....	132
2.12.2. İngiltere .....	135
2.12.3. Almanya .....	138

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

#### TÜRKİYE’DE MUHASEBE MESLEK MENSUBU OLABİLMENİN TEMEL İLKELERİ VE AHİLİK KURUMU İLE KARŞILAŞTIRILMASI

3.1. Eğitim Kavramı ve Kapsamı.....	141
3.1.1. Eğitim Kavramı .....	141
3.1.2. Muhasebe Mesleğinde Eğitim ve Eğitimin Önemi .....	143
3.1.3. Türkiye’de Muhasebe Meslek Eğitiminin Aşamaları .....	149
3.1.3.1. Muhasebe Öncesi Eğitim .....	150
3.1.3.2. Meslek Öncesi Eğitim .....	152
3.1.3.3. Meslek İçi Eğitim .....	153
3.1.4. Türkiye’de Muhasebe Eğitime Yöneltilen Eleştiriler .....	155
3.1.5. Bir Karşılaştırma: Ahilik ve Muhasebe Mesleğinde Eğitim .....	157
3.2. Etik Kavramı ve Kapsamı .....	161
3.2.1. Etik Kavramı .....	161
3.2.2. Meslek Etiği .....	165
3.2.3. Muhasebe Mesleğinde Mesleki Etiğin Önemi .....	166
3.2.4. Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiğine Yöneltilen Eleştiriler.....	175
3.2.5. Bir Karşılaştırma: Ahilik ve Muhasebe Mesleğinde Etik Anlayışı.....	179
3.3. Muhasebe Meslek Mensubunun Denetimi ve Ceza.....	181
3.3.1. Kavram Olarak “Denetim” ve “Ceza” .....	181
3.3.2. Muhasebe Mesleğinde Denetimin Önemi .....	185
3.3.3. Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Denetlenmesine İlişkin Yöneltilen Eleştiriler .....	186
3.3.4. Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensubunun Denetlenmesi ve Ceza ....	189
3.3.5. Bir Karşılaştırma: Ahilik ve Muhasebe Mesleğinde Denetim ve Ceza .....	196

**DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**  
**TÜRKİYE’DE MUHASEBE MESLEK STANDARTLARININ**  
**OLUŞUMUNDA MÜKELLEFLERİN VE MESLEK MENSUPLARININ**  
**YAKLAŞIMLARI**

4.1. Araştırmanın Konusu.....	197
4.2. Araştırmanın Amacı.....	199
4.3. Araştırmanın Önemi .....	201
4.4. Araştırmanın Yöntemi .....	202
4.5. Araştırmanın Evreni ve Örneklem Seçimi.....	208
4.6. Muhasebe Meslek Standartları Oluşumuna Mükelleflerin Bakış	
Açıları: Araştırma Bulgularının Analizi .....	212
4.6.1. Örneklem Grubunun Demografik Özellikleri .....	212
4.6.2. Mükelleflerin Muhasebe Meslek Mensubunu Seçim Yöntemi.....	214
4.6.3. Mükelleflerin Muhasebe Meslek Mensubu Hakkındaki	
Bilgi Kaynakları .....	228
4.6.4. Mükelleflerin Bakış Açıları İle Muhasebe Meslek	
Mensubunun Konumu .....	232
4.6.5. Mükelleflerin Muhasebe Meslek Mensuplarının Görev ve	
Sorumlulukları Hakkındaki Bilgileri.....	237
4.6.6. Mükelleflerin Muhasebe Meslek Standardına Bakış Açıları .....	242
4.7. Muhasebe Meslek Standartlarının Oluşumuna Muhasebe Meslek	
Mensuplarının Bakış Açıları: Araştırma Bulgularının Analizi.....	247
4.7.1. Örneklem Grubunun Demografik Özelliklerinin Analizi .....	247
4.7.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleklerine Bakış Açısı .....	250
4.7.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Farklı Mevzuatlara Bakışı.....	256
4.7.4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Çalışma Ortamı İle	
İlgili Görüşleri .....	261
4.7.5. Muhasebe Meslek Mensuplarının Sahip Olunması Gereken	
Tutum ve Davranışlar Hakkındaki Görüşleri .....	266
4.7.6. Muhasebe Meslek Mensuplarının Denetlenmeleri Hakkındaki	
Görüşlerin Değerlendirilmesi .....	278
4.7.7. Muhasebe Meslek Mensuplarının Sahip Olması Gereken	
Bilgi ve Beceriler.....	284
4.8. Muhasebe Meslek Mensuplarının Görev ve Sorumluluklarının	
Belirtilmesinde Farklı Bir Yaklaşım.....	291
4.9. Muhasebe Meslek Standardının Oluşumuna Bir Öneri .....	294
4.9.1. Muhasebe Meslek Standardı Önerisi.....	294
4.9.1.1. 1 No’lu Muhasebe Meslek Standardı Önerisi:	
Mesleğin Kimliği Standardı .....	295
4.9.1.2. 2 No’lu Muhasebe Meslek Standardı Önerisi:	
Mesleğin Görünümü Standardı .....	299

4.9.1.3. 3 No’lu Muhasebe Meslek Standardı Önerisi: Muhasebe Meslek Mensubunun Yapacağı İşlemlerin Standardı .....	301
4.9.1.4. 4 No’lu Muhasebe Meslek Standardı Önerisi: Muhasebe Meslek Mensubu Nitelikleri Standardı .....	305
4.9.1.5. 5 No’lu Muhasebe Meslek Standardı Önerisi: Ölçme, Değerlendirme, Belgelendirme ve Değerlendirme Standardı.....	308
<b>Sonuç ve Değerlendirme.....</b>	<b>310</b>
<b>Kaynakça .....</b>	<b>315</b>

## **EKLER**

<b>Ek 1.</b> Mükelleflere Yönelik Yapılan Anket Çalışması.....	345
<b>Ek 2.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Yapılan Anket Çalışması .....	351
<b>Ek 3.</b> Görevler, İşlemler ve Başarım Ölçütlerini Belirlemeye Yönelik Delphi Tekniği ile Yapılan Çalışma Taslağı .....	359



## TABLOLAR LİSTESİ

<b>Tablo 1.</b> Meslek Standartlarının Yararları .....	23
<b>Tablo 2.</b> Muhasebe Eğitiminin Lisans, Yüksek Lisans ve Doktora Açısından Amaçları.....	151
<b>Tablo 3.</b> AICPA Mesleki Davranış Yasası Kuralları .....	171
<b>Tablo 4.</b> IFAC Profesyonel Muhasebeciler İçin Ahlak Kuralları .....	172
<b>Tablo 5.</b> Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiği ile İlgili Mevzuat.....	174
<b>Tablo 6.</b> Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensuplarının Suç Sayılacağı Haller ve Alacağı Cezalar .....	191
<b>Tablo 7.</b> İllere Göre SMMM ve Mükellef Anketi Örneklem Dağılımı.....	210
<b>Tablo 8.</b> İllere Göre SMMM ve Muhasebe Meslek Mensubu Anketi Örneklem Dağılımı .....	210
<b>Tablo 9.</b> Delphi Tekniği Çalışmasına Katkıda Bulunan Uzmanlar Listesi.....	211
<b>Tablo 10.</b> Katılımcıların Demografik Özellikleri.....	212
<b>Tablo 11.</b> Çalışılan Muhasebe Meslek Mensubunun Faaliyet Durumu.....	215
<b>Tablo 12.</b> Mükelleflerin Muhasebe Meslek Mensuplarını Seçim Yönleri.....	216
<b>Tablo 13.</b> Mükelleflerin Muhasebe Meslek Mensuplarını Seçerken Dikkat Ettiği / Önem Verdiği Faktörler.....	218
<b>Tablo 14.</b> Meslek Mensubunu Seçiminde Dikkate Alınan Faktörlerin Önem Sırası.....	219
<b>Tablo 15.</b> Mükelleflerin Çalıştıkları Meslek Mensuplarına Güven Oranları.....	221
<b>Tablo 16.</b> Mükelleflerin Muhasebe Meslek Mensubunu Sorgulama / Denetleme Oranları .....	221
<b>Tablo 17.</b> Mükelleflerin Muhasebe Meslek Mensupları Yüzünden Ceza Alma Oranları .....	222
<b>Tablo 18.</b> Mükelleflerin Muhasebe Meslek Mensupları Değişirme Oranları.....	223
<b>Tablo 19.</b> Alınan Ceza ve Muhasebeci Değişirme Karşılaştırılması .....	223
<b>Tablo 20.</b> Mükelleflerin Muhasebe Meslek Mensubunu Değiştirmede Etkili Olan Faktörler .....	224
<b>Tablo 21.</b> Mükelleflerin Mevcut Çalışmakta Olduğu Muhasebe Meslek Mensubunu Değişirme Durumu .....	225
<b>Tablo 22.</b> Mükelleflerin Mevcut Çalıştığı Muhasebe Meslek Mensubunu Değiştirmeye Sevk Eden Faktörler .....	226
<b>Tablo 23.</b> Mükelleflerin Meslek Kanununun ile İlgili Bilgi Oranı .....	228
<b>Tablo 24.</b> Mükelleflerin Muhasebe Meslek Mensubunun Yasal Görevleri İle İlgili Bilgiye Sahip Olma Oranları.....	229
<b>Tablo 25.</b> Mükelleflerin Muhasebe Meslek Mensubu Hakkındaki Bilgilerini Öğrenme Kaynakları.....	230
<b>Tablo 26.</b> Eğitim Düzeyine Göre Meslek Mensubu Hakkında Bilgi Öğrenme Kaynakları Faktör Analizi.....	231
<b>Tablo 27.</b> Mükelleflerin Bakış Açuları İle Muhasebe Meslek Mensupları.....	233

<b>Tablo 28.</b> Mükelleflerin Muhasebe Meslek Mensupların Hakkındaki Düşüncelerinin Önem Sıralaması .....	234
<b>Tablo 29.</b> Mükelleflerin Gözünde Muhasebe Meslek Mensupların Görev ve Sorumlulukları .....	238
<b>Tablo 30.</b> Mükelleflere Sorulan Meslek Mensubunun Görev ve Sorumlulukları İle İlgili Soruların Mevzuat Karşılığı.....	240
<b>Tablo 31.</b> Mükelleflerin Muhasebe Meslek Standartlarına İhtiyacı Var Mıdır?.....	242
<b>Tablo 32.</b> Mükelleflerin Muhasebe Meslek Standardına İhtiyaç Duyma Sebepleri.....	244
<b>Tablo 33.</b> Katılımcıların Demografik Özellikleri.....	247
<b>Tablo 34.</b> Eğitim Faktörü İle Meslek Unvanları .....	249
<b>Tablo 35.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarına Göre Muhasebe Mesleği.....	250
<b>Tablo 36.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Karşılaştıkları Sorunlar İle İlgili Çözüm Yolları.....	253
<b>Tablo 37.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Mevzuat İle İlgili Değişiklikleri Takip Etme Kaynakları.....	254
<b>Tablo 38.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının “Muhasebe Meslek Standardı”na Bakış Açıları .....	256
<b>Tablo 39.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Çeşitli Mevzuatlar Hakkında Bilgi Oranı .....	257
<b>Tablo 40.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Dışı Mevzuat Hakkında Bilgi Düzeyleri.....	258
<b>Tablo 41.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Dışı Mevzuatlar Hakkında Bilgi Öğrenme Kaynakları.....	259
<b>Tablo 42.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Dışı Mevzuat Hakkında Düşünceleri.....	260
<b>Tablo 43.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarına Göre Büroların Tasarımı.....	261
<b>Tablo 44.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Bürolarının Özel Dekorasyonu.....	262
<b>Tablo 45.</b> Meslek Mensuplarının Büroların Standartlaştırılması Üzerine Çeşitli Değerlendirmeleri.....	263
<b>Tablo 46.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Mükellefleri Ağırladıkları Ortam .....	265
<b>Tablo 47.</b> Meslek Mensuplarının Meslek Ahlakı / Etiği ile İlgili Bilgi Durumu.....	267
<b>Tablo 48.</b> Meslek Mensuplarının Meslek Ahlakı / Etiği Öğrenme Zamanları .....	268
<b>Tablo 49.</b> Meslek Mensuplarına Göre Meslek Ahlakı İle İlgili Eğitimin Alınma Zamanı .....	268
<b>Tablo 50.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Ahlakı / Etiği İle İlgili Kaynakları.....	269
<b>Tablo 51.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği/Ahlaki İle İlgili Yönetmelik Hakkında Bilgi Durumu.....	270
<b>Tablo 52.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Bağımlılık Durumu .....	271
<b>Tablo 53.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorumluluk Duydukları Taraflar.....	272

<b>Tablo 54.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Ahlakına Aykırı Fiilere İten Sebepler .....	272
<b>Tablo 55.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Sahip Olması Gereken Tutum ve Davranışlar .....	275
<b>Tablo 56.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Sahip Olması Gereken Tutum ve Davranışların Sıralanması .....	276
<b>Tablo 57.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Denetlenme Durumu .....	280
<b>Tablo 58.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarını Denetleyen Kurumlar .....	280
<b>Tablo 59.</b> Denetlenen Meslek Mensuplarının Ceza Alma Oranları .....	281
<b>Tablo 60.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Çevresinde Faaliyet Gösteren Meslek Mensuplarının Ceza Alma Oranları .....	281
<b>Tablo 61.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Denetim İle İlgili Düşünceleri .....	282
<b>Tablo 62.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarına Göre Yapılan Yanlışlıkların En Önemli Nedenleri .....	285
<b>Tablo 63.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarına Odalar Tarafından Verilen Eğitim Çalışmalarının Konuları .....	286
<b>Tablo 64.</b> Meslek Mensuplarına Göre Sahip Olunması Gereken Bilgi ve Beceriler .....	288
<b>Tablo 65.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Sahip Olunması Gereken Bilgi ve Becerilerin Sıralanması .....	289
<b>Tablo 66.</b> Delphi Çalışması Sonuçları .....	293

## ŞEKİLLER LİSTESİ

<b>Şekil 1.</b> Standartların Piyasa Üzerindeki Etkisi.....	13
<b>Şekil 2.</b> Meslek Standartlarının Eğitim Standartlarına Çevrilmesi.....	28
<b>Şekil 3.</b> Muhasebe Mesleğinin Seviye Tanımlayıcı Unsurları .....	118
<b>Şekil 4.</b> İş Dünyası Çevresinde Yaşanan Değişimlerin Üç Ana Unsuru .....	143
<b>Şekil 5.</b> Mükelleflere ve Meslek Mensuplarına Uygulanacak Çalışmada İzlenen Yöntem ve Metodoloji .....	203
<b>Şekil 6.</b> Delphi Tekniğinin İşleyişi ve İşlem Basamakları .....	207

## KISALTMALAR LİSTESİ

AAA	: American Accounting Association (Amerikan Muhasebeciler Derneği)
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ACCA	: The Association of Charter Certified Accountants (Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Birliği)
ACCA	: The Association of Chartered Certified Accountants (Yetkili Sertifikalı Muhasebeciler Birliği)
AECC	: The Accounting Education Change Commission (Muhasebe Eğitimi Değişim Komisyonu)
AIA	: The American Institute of Accountants (Amerika Muhasebeciler Enstitüsü)
AICPA	: American Institute of CPAs (Amerikan Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
akt.	: Aktaran
AYÇ	: Avrupa Yeterlilik Çerçevesi
bkz.	: Bakınız
CBT	: Computer Based Testing (Bilgisayar Tabanlı Test)
CIMA	: The Chartered Institute of Management Accountants (Yetkili Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü)
CIPFA	: The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (Yetkili Devlet Muhasebeciler Enstitüsü)
CPA	: Certified Public Accountant (Ruhsatlı Kamu Muhasebecileri)
DfES	: The English Department for Education and Skills (İngiltere Teknik Eğitim Bölümü)
EFTA	: The European Free Trade Association (Avrupa Serbest Bölge Birliği)
FEE	: The Federation of European Accountants (Avrupa Muhasebeciler Federasyonu)
IASB	: International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
IASC	: International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komisyonu)
ICAEW	: Institute of Chartered Accountants in England and Wales (İngiltere ve Galler Uzman Muhasebeciler Enstitüsü)
ICAI	: Institute of Chartered Accountants of Ireland (İrlanda Yetkili (Ruhsatlı) Muhasebeciler Enstitüsü)
ICAS	: The Institute of Chartered Accountants of Scotland (İskoçya Yetkili Muhasebeciler Enstitüsü)

IDW	: Institut der Wirtschaftsprüfer (İşletme Denetçileri Enstitüsü)
IESBA	: International Ethics Standards Board of Accountants (Muhasebeciler İçin Uluslararası Etik Standartları Kurulu)
IFAC	: International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
ILO	: International Labour Organisation (Uluslararası Çalışma Örgütü)
ISCO 08	: International Standart Classification of Occupations (Uluslararası Standart Meslek Sınıflaması)
KOSGEB	: Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
LLP	: Lifelong Learning Programme (Hayat Boyu Öğrenme)
MYK	: Mesleki Yeterlilik Kurumu
NACE	: Nomenclature générale des Activités économiques dans les Communautés Européennes (Avrupa Topluluğunda Ekonomik Faaliyetlerin İstatistiki Sınıflaması)
NASBA	: National Association of State Boards of Accountancy (Muhasebe Kurulları Devlet Ulusal Kurumu)
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TESK	: Türkiye Esnaf ve Sanatkarlar Konfederasyonu
TESMER	: Temel Eğitim Staj Merkezi
TMUD	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TOBB	: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
ty	: Tarih yok (yayınlandığı tarih belirtilmemiş ya da internetten elde edilmiş ve yayınlandığı tarih belirtilmemiş olan çalışma)
UAA	: Uniform Accountancy Act (Tek Düzen Muhasebe Kanunu)
UYÇ	: Ulusal Yeterlilik Çerçevesi
VUK	: Vergi Usul Kanunu
WPK	: Wirtschaftsprüferkammer (İşletme Denetçileri Odası)
YMM	: Yeminli Mali Müşavir



## **Giriş**

Yirminci yüzyılda ekonomik, sosyal, kültürel ve teknolojik çevrelerde meydana gelen baş döndürücü gelişmeler, bilgi toplumuna geçiş sürecini hızlandırmıştır. Bu süreç bilgi çağı olarak adlandırılmaktadır. Bu çağın en önemli özelliği ise bilginin en etkili güç kaynağı olmasıdır. Bilginin teorik ve pratik değeri artmıştır. Bilgiyi kontrol edebilen gerçek ve tüzel kişiler, içinde buldukları çevrede gücü de kontrol etmekte ve çevresini yönlendirmektedir.

Ekonominin mihenk taşı oluşturulan işletmeler için ise bilginin değeri daha da artmaktadır. Değeri artan bilginin sağlıklı ve verimli bir şekilde kullanılabilmesi de bir o kadar önem arz etmektedir. Özellikle bilim ve teknolojinin iç içe geçtiği günümüz dünyasında, hizmet işletmeleri açısından söz konusu bilginin temelini oluşturan verilerin oluşturulması da ayrı bir önem taşımaktadır. Bilgi başlangıçta sayısal karakterler ihtiva eden verilerdir. Bu verilerin profesyonellerce kaliteli ve güvenilir bir şekilde kullanılabilen düzeyde işlevsel bir bilgiye dönüştürülmesi kurumların en önemli sorunlarından bir tanesidir.

Bilgi sadece ekonomik alanda değil, özel sektör, kamu sektörü ve gönüllü kuruluşlarda da örgütsel ve yönetsel faaliyetlerin temelini oluşturmaktadır. Bilindiği üzere işletme ile ilgili taraflar (ortaklar, yöneticiler, kredi veren kurumlar, müşteriler, işgörenler, potansiyel yatırımcılar ve devlet) işletmenin faaliyet sonuçları ile ilgili bütün verileri ve bilgileri muhasebeden elde etmektedir. Diğer bir ifadeyle, verilerin işletmeler için gerekli olan bilgiye dönüştürülmesinde en büyük pay muhasebe bölümüne düşmektedir. Toplumun bütün paydaşlarını etkileyen “muhasebe” ve nihayetinde bu etkileşimin en büyük pay sahibi olarak karşımıza çıkan “muhasebe meslek mensubu” elde edilen bütün bu veri ve bilgilerin oluşturulmasında temel aktördür.

Bir ülkenin iktisadi bütünlüğünü oluşturan bütün kurumların hesapsal faaliyetlerini ve muhasebe işlerini yasalara ve kurallara uygun olarak tarafsızlık içinde ve güvenilir bir şekilde yerine getiren muhasebe meslek mensubunun, söz

konusu bu aktörlük görevini en iyi şekilde yerine getirebilmesi için sorumlu olduğu alanlar karşısında hak ettiği değeri de görmesi gerekmektedir.

Önem düzeyi bu kadar yüksek olan bir mesleğin, toplum içindeki pozisyonunun da doğal olarak yüksek düzeyde olması beklenir. Türkiye’de bu durum, gelişmiş ülkeler göz önüne alındığında, farklılık arz etmektedir. Muhasebe meslek mensubu, meslek yükünün çok fazla olması, haksız rekabet, ücret, aşırı sorumluluk, yetki azlığı gibi birçok sorunla karşı karşıya kalmaktadır. Muhasebe mesleğinin ve dolayısıyla muhasebe meslek mensubunun söz konusu sorunlarının çözülmesi, hem mesleğin toplum içinde hak ettiği konuma getirecek hem de sorumluluk alanları göz önüne alındığında elde edilecek faydanın artmasını sağlayacaktır.

Söz konusu sorunların çözümünde ise birçok çözüm yolu önerilmiş ve önerilmeye devam edilmektedir. Bir mesleğin gerekliliklerinin kabul edilebilir standartlarda yerine getirilmesi için ihtiyaç duyulan asgari bilgi, beceri, tutum ve davranışları gösteren asgari normlar olarak ifade edilen “meslek standardı” ise söz konusu çözüm yollarından bir tanesi olarak önerilebilir.

Türkiye’de meslek standartları 5544 sayılı Mesleki Yeterlilik Kurumu Kanunu’na göre Mesleki Yeterlilik Kurumu’nun görevlendirdiği kuruluşlar tarafından hazırlanmış ve Mesleki Yeterlilik Kurumu tarafından onaylanarak yürürlüğe girmiştir. Ayrıca 2007 tarihinde çıkarılan 26664 sayılı yönetmelikte hangi mesleklerin meslek standardı oluşturulamayacağı belirtilmiştir. “Ulusal Meslek Standartlarının Hazırlanması Hakkındaki Yönetmelik”e göre “tabiplik, diş hekimliği, ebelik, eczacılık, veteriner hekimlik, mühendislik ve mimarlık meslekleri ile en az lisans düzeyinde öğrenimi gerektiren ve mesleğe giriş şartları kanunla düzenlenmiş olan meslekler”in meslek standartları oluşturulamaz.

Muhasebe mesleği de meslek mensubu olabilmek için lisans mezunu olma zorunluluğu bulunan ve mesleğe giriş şartları başta olmak üzere, bütün faaliyetleri kanunla düzenlenen bir meslektir. Bir diğer ifadeyle, yukarıda belirtilen yönetmelik

gereği muhasebe mesleği ile ilgili meslek standardının gerçekleştirilmesi s3z konusu g3z3kmemektedir.

Meslek standartlarının en temel amacı, bir mesleğin başarı ile icra edilebilmesi için yapılması gereken g3rev ve işlemler, sahip olunması gereken bilgi ve beceriler ile sergilenmesi gereken tutum ve davranışları g3steren asgari normların belirlenmesidir. Bununla birlikte literat3rde genel olarak meslek standartlarının yararları işçi, işveren ve eğitimci g3z3yle değerlendirilmiştir.

Ancak meslek standartlarının sadece işçi, işveren ve eğitimciye değil aynı zamanda meslek ile ilişki içinde bulunan m3şteri ve toplum için de çeşitli yararları bulunmaktadır. Buradan hareketle bu çalışmada oluşturulmaya çalışılan muhasebe meslek standardı, 3 farklı kesim için rehber niteliği taşımaktadır. Meslek mensubu açısından yaptıkları hizmetin 3nem derecesine ve sorumluluklarının bilincine sahip olması ve sorunları daha hızlı 3zebilmesi, m3kellefler açısından muhasebe meslek mensuplarının yaptıkları hizmetlerin ne olduğuna dair bilgi vermesi ve sınırlarını bilmesi, toplum açısından ise muhasebe meslek mensubunun 3neminin yeterli bir şekilde tanıtılabilmesi için etkin bir rehber niteliği taşımaktadır.

Bu çalışmanın amacı, muhasebe mesleği ve dolayısıyla meslek mensuplarının hem toplum içindeki değerini y3kseltmek hem de karşılaştığı sorunların 3z3m3nde farklı bir bakış açısıyla 3z3m 3nerebilmek için “muhasebe meslek standartları”nın oluşturulmasıdır. Bu doğrultuda çalışma d3rt b3l3mden oluşmuştur.

Çalışmanın birinci b3l3m3nde konunun 3nemi ve amacına yer verilmiş, yapılması planlanan araştırmanın amaç ve y3ntemi hakkında kısa bir bilgilendirme yapılmıştır. Yine bu b3l3mde, konu ile ilgili gerekli kavramlar hakkında bilgiler verildikten sonra muhasebe mesleği için oluşturulması planlanan meslek standartlarının daha iyi kavranabilmesini sağlamak amacıyla, meslek standartlarının oluşturulmasında tarihimizde b3y3k bir 3rnek teşkil eden ahilik kurumuna yer verilmiş, çalışmanın temel amacına katkı sağlayacağı d3ř3n3len boyutu ile ahilik ele alınmıştır. Bu bağlamda ahilik kurumunda meslek mensubu olabilmek ve meslek

mensubu olarak çalışabilmek için oluşturulan sistem meslek standardının oluşturulması boyutuyla irdelenmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise ekonomide veri sağlayıcı fonksiyonu ile muhasebe ve muhasebe mesleğinin yapısal gelişimi belirtmeye çalışılmıştır. Bu bölümde muhasebe ve muhasebe meslek mensubu kavramları açıklandıktan sonra, günümüzde muhasebe mesleğinin önemine değinilmiş ve Türkiye’de muhasebe mesleği ve yasal düzenlemeler hakkında bilgilendirme yapılmıştır. İkinci bölümde ayrıca muhasebe meslek mensubunun özellikleri, nitelikleri, sorumlulukları, beklentileri ve karşılaştıkları sorunlar belirtilmiştir. Bu bölümde, muhasebe mesleğinin Türkiye’de sahip olması gereken vizyon ve misyon ile ilgili bilgilere yer verilmiş, dünyada ve Türkiye’de muhasebe mesleğine yön veren kuruluşlar ele alınmış ve gelişmiş bazı ülkelerdeki muhasebe mesleğinin durumu irdelenmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise Türkiye’de muhasebe meslek mensubu olabilmenin temel ilkeleri ele alınmıştır. Bu bağlamda eğitim, etik, uzmanlaşma ve denetim ve ceza konularına yer verilmiştir. Muhasebe meslek mensubu olabilmenin temel ilkeleri, ahilik kurumundaki temel ilkelerle karşılaştırılarak “muhasebe meslek standartları”na neden ihtiyaç duyulduğu sorusunun cevabı karşılaştırmalı olarak incelenmiştir.

Çalışmanın dördüncü ve son bölümünde ise muhasebe meslek standartlarına duyulan ihtiyacın bilimsel yollarla ifade edilebilmesi için üç adet anket çalışmasının sonuçlarına yer verilmiştir.

İlk anket çalışması mükelleflerin/müşterilerin muhasebe meslek mensubu hakkındaki düşüncelerinin neler olduğu ve mükelleflere göre muhasebe meslek standartlarına ihtiyaç duyulup duyulmadığını belirlemeye yöneliktir. Standarda ihtiyaç duyuluyorsa bunun nedenleri mükellefler açısından belirlenmeye çalışılmıştır.

İkinci anket çalışması ise muhasebe meslek mensuplarına yöneliktir. Bu ankette öncelikle muhasebe meslek mensuplarının bir meslek standardına ihtiyaç duyup duymadıkları tespit edilmeye çalışılmıştır. Yine meslek standartlarının

temelini ve içeriğini belirlemek amacıyla meslek mensuplarına anket formunda çeşitli sorular yöneltilmiştir.

Üçüncü anket çalışmasında ise Delphi Tekniği uygulanmıştır. Akademisyen, meslek mensubu ve oda temsilcisinin dahil olduğu on dört kişilik bir grup oluşturulmuştur. Üçüncü anket çalışmasının iki temel amacı vardır. Birincisi meslek standardı içerisinde yer alacak olan muhasebe meslek mensubunun yapabileceği görevleri belirlemek; ikincisi ise meslek mensuplarının görevleri sırasında yapılacak işlemlerin sıralamasını belirten, “görevler, işlemler ve başarı ölçütleri” başlığının içeriğini oluşturmaktır.

Çalışmanın sonunda, yapılan anket çalışmaları dikkate alınarak, muhasebe meslek standardı önerisi yapılmış ve sonuç ve değerlendirme kısmı ile bu standardın, çalışmada belirtilen muhasebe meslek mensuplarının karşılaştıkları sorunların çözümünde etkin bir rol oynaması amacı ile bir değerlendirme yapılmıştır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### TARİHİ SÜREÇ İÇERİSİNDE MESLEK ANLAYIŞI ve AHİLİK SİSTEMİNİN MESLEKİ YAPILANMADAKİ ETKİSİ

#### 1.1. Konunun Önemi

Tarihî olarak teorik anlamı ve pratik değeri ile “bilgi” hiçbir dönemde bugünkü kadar değerli olmamış ve kullanılmamıştır. Özellikle geleceğin inşası ve toplumsal ve teknolojik gelişmelerin temelindeki bilgi ve bilginin gücü bugün tartışılmaz bir önem taşımaktadır. Bilginin elde edilmesi kadar işlenmesi ve kullanılması da ayrı bir önem ihtiva etmektedir. Elde edilen bilginin kaliteli ve güvenilir olması ile bilgiyi işleyecek kişilerin profesyonel olması, o bilginin kullanılabilirliği ve işlevselliği açısından hayati önem taşımaktadır.

Bilim ve teknolojinin iç içe geçtiği günümüzde, özellikle bütün iş sektörleri göz önüne alındığında, uzmanlık alanları hızla artmakta ve bu süreçte “hizmet sektörü” kapsamı, aktörleri ve anlamı ile diğer sektörlerle göre birçok açıdan ön plana çıkmaktadır. Hizmet sektörünün öneminin iyice artması ise bu sektörün içinde yer almak isteyen meslek mensuplarının belirli standartları taşımaları zorunluluğunu beraberinde getirmektedir.

Hizmet sektörünün her alanda önem kazanması, bu sektörün verimliliğinin ve etkinliğinin artırılması gerekliliğini de beraberinde getirmektedir. Hizmetin kişi ve toplum yararına sunulması, hatalı uygulamaların önlenmesi, kalitenin ve güvenilirliğin artırılması, hizmetin yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip olan kişilerce sağlanması, hizmeti veren kişilerin mesleki ve meslek etiği açısından denetlenmesi, hizmeti veren kişinin sürekli mesleki eğitim sürecine tabi tutulması gibi özellikler hizmetin “değer” yaratabilmesi için sahip olması gereken özelliklerin başında gelmektedir (Bayazıtlı ve Çelik, 2003: 3).



Özellikle hizmetin değer yaratabilmesi, hizmeti veren kişinin, söz konusu işi yapabilmesi için özel bilgi, ehliyet sahibi olma gibi nitelikleri belirten bir “mesleki yeterliliğe” sahip olmasını gerektirmektedir. Mesleki yeterlilik ise, hizmeti veren kişinin, işi yapabilecek belirlenmiş mesleki niteliklere sahip olması gereğini ifade eder. Bunun için de hizmeti veren kişinin (bir başka ifade ile meslek mensubunun) sahip olması gereken özelliklerin belirlenmesi gereksinimi belirli standartların oluşturulmasını kaçınılmaz kılmaktadır.

“İşletmenin dili” olarak algılanan muhasebe (Karasioğlu ve Altan, 2003: 1) mesleği sahip olduğu misyonu ve vizyonu (bkz. Türker, 2001 ve Pekdemir, 2001) sebebiyle hizmet sektörünü temsil eden önemli iş kollardan biridir. Muhasebe mesleği, sahip olduğu amacı (özet olarak işletme ile ilgili tarafların kararlarında kullanabilecekleri doğru bilgileri üretme ve sunma) ve sorumluluğu (işverenlerine, müşterilerine, devlete ve topluma karşı) ile değeri gün geçtikçe daha iyi anlaşılabilir ve yine değeri bu bağlamda sürekli artan bir meslektir.

Her meslek kolunda olduğu gibi, muhasebe mesleğinde de hızlı bir değişim yaşanmaktadır. Özellikle uluslararası ticaret, teknolojik gelişmelere uyum, bilgi yönetimi, müşterilere değer yaratma, danışmanlık, sürekli eğitim gibi güncel eğilimler her meslek kolunu olduğu gibi muhasebe mesleğini de etkilemektedir. Bununla birlikte, günümüz dünyasında muhasebe mesleğinin vasıflarını “eğitim”, “etik” ve “uzmanlaşma” (Sager, 1992: 8-15) olarak üç başlık altında özetlemek, söz konusu etkinin önemini anlaşılmasını kolaylaştıracaktır.

Günümüzde muhasebecilerin sahip oldukları muhasebe bilgi ve becerilerine ilaveten, gerektiğinde “çok iyi bir mali danışman” ve “çok iyi bir hukuki danışman” yetisine de sahip olması gerekmektedir. Mesleki hizmetlerin daha fazla ağırlık kazanması ise birçok sorunu ortaya çıkarmaktadır. İşte bu noktada yukarıda altı çizilen mesleki yeterliliğin ve dolayısıyla mesleğin sahip olması gereken standartların önemi daha da anlamlı bir hale gelmektedir.

Muhasebe mesleği, iş dünyası sistemi içinde kendi kendini düzenleyerek gelişen bir meslektir. Muhasebe mesleği, üstlendiği yeni sorumluluklar ile birlikte

ekonomik, sosyal, finansal ve teknolojik alanlarda ortaya çıkan değişimlerle artan oranda önem kazanmaya başlayan, günümüzde toplum ve ticaret hayatı içinde oldukça etkili olan ve uzun dönemler sonucu geliştirilen standartlara sahip bir meslek konumundadır. Uğraş alanı nedeniyle “meslek standartları”na sahip olması gereken mesleklerin en başta gelenlerindedir.

Türkiye’de muhasebe mesleğinin düzenlenmesi ile ilgili 3568 sayılı kanun ile çeşitli yönetmelikler, meslek kararları ve tebliğler bulunmaktadır. Bu kaynakların çeşitli olması, muhasebe mesleğini icra edenlerin üstlendiği sorumlulukları ve mesleği destekleyici kuruluşların görevlerini karmaşık bir yapı içinde şekillenmesine neden olmaktadır. Bu durum, mesleğin icra edilmesi sırasında çeşitli çelişkilere ve var olan çözüme ulaşılmasında zorluk çekilmesine neden olmaktadır. Bu karmaşıklığın giderilmesi, bütün bu kaynaklara tek bir elden kılavuzluk edecek bir “meslek standardı”nın oluşturulmasından geçmektedir.

Meslek standardı sayesinde muhasebeciler; sorumluluklarını görebilecekler, kullanacakları araç, gereç ve donanımları tanıyacaklar, sahip olunması gereken bilgi, beceri, tutum ve davranışları bilecekler, yapacakları görev, işlemler ve başarı ölçütlerinin (meslek profilini) kapsamını net bir şekilde algılayabileceklerdir.

## **1.2. Konunun Amacı**

Bir mesleğin gerekliliklerini kabul edilebilir standartlarda yerine getirilmesi için ihtiyaç duyulan asgari bilgi, beceri, tutum ve davranışları gösteren normlar olarak tarif edilen “meslek standardı”, her iş kolunda olduğu gibi, muhasebe mesleğinde de bir ihtiyaçtır.

Muhasebe mesleğinin icra edilmesi için gerekli altyapıyı temsil eden kanunlar ile birlikte, mesleğin asgari bilgi yönünü temsil eden eğitim standardı ve tutum ve davranışlarını temsil eden etik standardı olmasına rağmen mesleği icra edenlerin, mesleğin temsil edildiği yer ve temsil durumu başta olmak üzere mesleğin icrası sırasında yapılan bütün işlemleri ve bu işlemlerin sunumunun da belirli standartlara

kavuşturulmasının yararı büyüktür. Özellikle muhasebecilerin toplum içindeki statüsünün tartışıldığı ortamların varlığı göz önüne alındığında bu standartlar daha da çok önem kazanmaktadır.

Türkiye’de, 01 Ocak 2010 tarihine kadar, 13 Haziran 1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 3568 sayılı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu”, 03 Ocak 1990 tarih ve 20391 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliği”, Sermaye Piyasa Kurulunun yayınladığı tebliğler<sup>1</sup> ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği’nin (TÜRMOB) 18 Ekim 2001 tarih ve 24557 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Meslek Ahlak Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı” muhasebe mesleğinin genel kurallarını ifade edebilecek bir takım özellikleri taşımakta ve bu düzenlemeler uygulanmaya çalışılmaktadır.

Bugün ise, Türkiye’de muhasebe mesleğinde meslek standardına ilişkin özel olarak hazırlanmış herhangi bir standart bulunmamaktadır. Sadece sözü edilen ve temelde birbirlerine benzeyen ama farklı mesleki örgütler tarafından hazırlanmış meslek standardının oluşmasına hizmet edebilecek kavramlara ait yönetmelikler bulunmaktadır. Buna en son örnek ise 10 Ekim 2007 tarihli 26675 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeleri Hakkında Yönetmelik” olarak gösterilebilir.

Bu çalışmanın amacı, ülkemizde görev yapan bütün muhasebecileri birebir ilgilendiren “muhasebe meslek standardı”nın oluşturulmasını gerçekleştirmektir. Bunun için anket yolu ile Türkiye’de muhasebe meslek mensuplarının ve mükelleflerin konu hakkındaki düşünceleri değerlendirilecek, meslek standardına

---

<sup>1</sup> Bu tebliğler Seri: X, No:7, 12, 15 sayılı tebliğler ile Seri: X, No:16 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında” tebliğlerdir.

temel teşkil edebilecek standartlar ve yönetmelikler tespit edilecek ve sonuç olarak bir “meslek standardı” oluşturulmaya çalışılacaktır.

### **1.3. Araştırmanın Amacı**

Bu çalışmanın başlıca amacı: “Muhasebe mesleğinin başarılı bir şekilde icra edilebilmesi için yapılması gereken görev ve işlemler başta olmak üzere, sahip olunması gereken bilgi, beceri ve ahlaki özellikleri belirten bütün etmenleri detaylı bir şekilde “muhasabe meslek standardı” altında tek bir bilgi kaynağı olarak toplamaktır” şeklinde belirlenmiştir.

Bu doğrultuda alt amaçlar şu şekilde sıralanabilir:

- Türkiye’de muhasebe mesleğinin tanımı, görev alanları, gerektirdiği özellikler, genel olarak kullandığı araç ve gereçler, çalışma ortamı ve koşulları net bir şekilde belirlenmesine katkıda bulunmak.
- Muhasebe mesleğini icra eden muhasebecilerin görev ve sorumluluklarını ayrı ayrı tespit etmek ve karşılaşılabilecek sorunlar net bir şekilde ifade etmek.
- Muhasebecilerin en büyük destekleyici kuruluşu olan odaların görev ve sorumluluklarını daha etkin bir şekilde yerine getirmesi için meslek standartlarının geliştirilmesine yardımcı olmak.
- Mükelleflerin, muhasebecilerin bulunduğu konumu daha net algılanmasını sağlayacak standartların oluşturulmasına katkı sağlamak.

#### **1.4. Araştırmanın Yöntemi**

Çalışmada birincil ve ikincil veri kaynaklarından yararlanılmıştır.

Birincil veri kaynaklarına geliştirilecek anketler aracılığıyla ulaşılmıştır. Çalışmada birincil veriler elde edilirken genel tarama (survey) modeli kullanılmıştır. Genel tarama modeli, çok sayıda bireyden oluşan bir evrende, söz konusu evrenle ilgili bir yargıya varabilmek için ya evrenin tümü ya da o evrenin özelliklerini yansıtacak belli bir gruba yönelik olarak yapılan bir tarama çalışmasıdır. Bu tarama tekniği, doğal ortamda tutum, düşünce ya da başarı gibi birçok değişkenin ölçülmesinde kullanıldığı için temel araştırma yöntemi olarak benimsenmiştir (Wiersma, 2000: 157).

İkincil veri kaynakları çalışmanın teorik çerçevesinin çizilmesinde kullanılmıştır. Burada Türkçe ve yabancı literatür başta olmak üzere konu ile ilgili mevzuat taranmıştır.

Bu modele bağlı olarak çalışmada, muhasebe meslek standartlarının oluşmasında kullanacak verilerin tespitine yönelik anket formu oluşturularak, yüz yüze görüşme yöntemiyle veriler toplanmaya çalışılmıştır.

Anket yoluyla elde edilen araştırma verileri SPSS programından faydalanılarak analiz edilmiştir. Araştırmanın evrenini, 18 yaş üstü ve şehirlerde yaşayan tüm muhasebe meslek mensupları ile mükellefler oluşturmuştur. Söz konusu şehirler, TÜRMOB tarafından verilen istatistiki bilgiler temel alınarak, 500 adet ve üstü muhasebe meslek mensubuna sahip olan şehirler olarak belirlenmiştir.

#### **1.5. Konu İle İlgili Kavramlar**

Bu başlık altında, çalışmanın daha iyi anlaşılabilmesi için standart ve standartlaştırma, meslek, meslek standardı ve mesleki eğitim kavramları üzerinde durulmuştur.

### 1.5.1. Standart ve Standartlaştırma

İngilizce karşılığı “standard”, Fransızca karşılığı ise “norm” olan “standart” kelimesi dilimize İngiliz dilinden geçen bir kelimedir. Belli bir tipe göre yapılmış veya ayrılmış, belirli ölçülere, yasaya, kullanıma uygun olan, örnek veya temel alınabilen, tek biçim (www.tdk.gov.tr) anlamlarına gelen “standart”, belirli bir standartlaştırma çalışması sonuçlarının, yetkili bir kurul ya da kişi tarafından kabul edilip onaylanması sonucu ortaya çıkan bir kavramdır (Büyükdora, 1977: 4).

Başka bir ifade ile standart, miktar, boyut, değer veya kalitenin ölçülmesi ya da kıyaslanması amacı ile örf, adet ve geleneklerle ya da yetkili bir merci tarafından konulmuş esaslar olarak tanımlanabilmektedir (Kutlutan, 1973: 2).

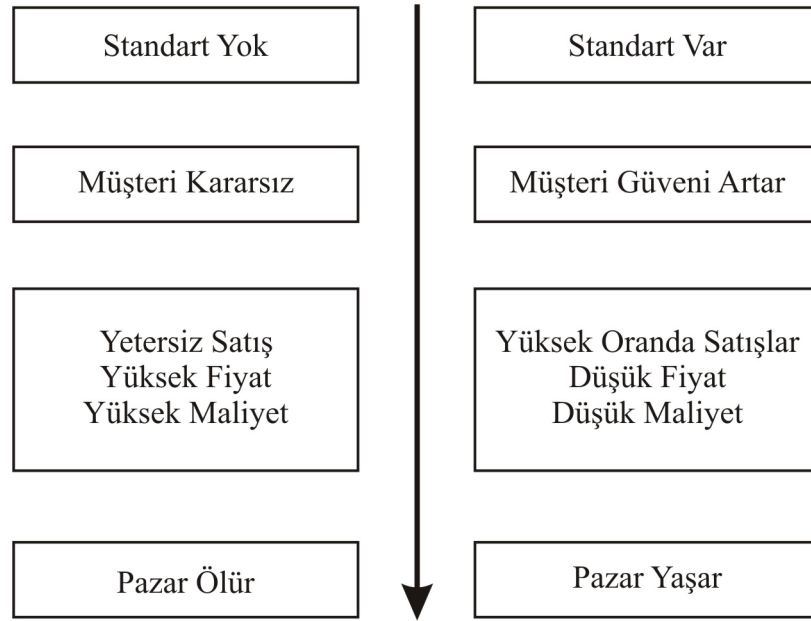
Tanımlardan da anlaşılacağı üzere standart kelimesi; yapılaşta, anlayışta, ölçmede ve denemede “bir örneklik” ve “birlik” anlamına gelmektedir. Herkes tarafından kabul edilmiş ortak bir kavram, süreç veya nesne olarak belirtilebilir. Bu sebeple bir standardın oluşumunda bazı şartların gerçekleşmesi gerekir. Bu şartlar şu şekilde özetlenebilir (DTP, 1976: 15):

- Benzerleri için örnek tutulmak üzere, ortaya konulacak bir nesne tipinin tanımlanarak nesnel bir standardın oluşturulması için hangi belli niteliklerinin hangi kritik değerlere sahip olacağı kesinlikle belirlenmelidir.
- Aynı şekilde bir süreç standardının oluşturulması için hangi belli aşamalarının ne yolda gerçekleştirileceği saptanmalıdır.
- Bu kritik değerlerden (ve gerçekleştirme yollarından) olabilecek sapmaların hangi sınırlar içinde kalmasının gerektiğine işaret edilmelidir.
- Yukarıda sözü edilen koşulların gerçekleşip gerçekleşmediğini değerlendirmeye imkan verecek (standart) yöntemler de tanımlanmalıdır.

Sürdürülebilir bir büyüme açısından ise standartların buluşlar, ekonomi, ticaret, sağlık, güvenlik ve çevre üzerinde doğrudan etkisi vardır. Standartlar bir yandan yeni piyasalar oluşmasına ön ayak olurlarken bir yandan da oluşan bu piyasalarda



meydana gelecek rekabetin adil bir şekilde gerçekleşmesini sağlarlar. Özellikle yenilikçi ürünlerin standartlara bağlanması sonucu sözkonusu standartların piyasalar üzerindeki etkisi şu şekilde gösterilebilir (Hossain, 2002):



**Şekil 1.** Standartların Piyasa Üzerindeki Etkisi

**Kaynak:** Hossain, Kamal (2002). “Standards – A Key Element for Growth”, Towards an Integrated Infrastructure for Measurements, [ec.europa.eu/research/growth/warsaw/pdf/kamal-hossain-ver2.pdf](http://ec.europa.eu/research/growth/warsaw/pdf/kamal-hossain-ver2.pdf)

Standart oluşturma süreci (Spivak ve Brenner, 2001: 1-2) olarak da belirtilen “standartlaştırma” kavramı ise Uluslararası Standartlaştırma Örgütü tarafından “belirli bir faaliyetin, o faaliyetle ilgili bulunan ve özellikle ekonominin yararına olarak yapılabilmesi için tüm tarafların katkı ve işbirlikleri ile belirli kurallar koyma ve bu kuralları uygulama işlemi” olarak tanımlanmaktadır (TSE, 1961: 7).

Günümüzde standardizasyon olarak da kullanılan standartlaştırma, dar anlamda; teorik olarak imal edilmesi mümkün olan sonsuz sayıdaki tipler arasında uygulamada imal edilmesi gerekli olan ekonomik tiplerin seçimidir (DPT, 1976a:

34). Standartlaştırma işi sadeleştirmeye, hızlandırmaya ve dolayısıyla verimi artırmaya ve kaliteyi yükseltmeye yarar. Maddeleri, metotları ve terimleri birleştirmeye çalışır (TSE, 1964: 10). Sonuç olarak süreçler azalır, iletişim kolaylaşır, emniyet tedbirleri yükselir, tüketici ve toplumun menfaatleri korunarak sağlıklı bir yaşamın oluşması sağlanır.

Standartlaştırma çalışmalarında, standardı oluşturacak konuya göre, onun yapısını, karakterini ve durumunu belirten faktörler ile fonksiyonunu tespit eden çalışmalar ve araştırmalar yer alır. Bunun için standardın belirlenmesinde bilgi ve tecrübesinden faydalanılacak çevrelerin görüşleri çerçevesinde yapılacak araştırmalar gerekmektedir. Standardın tespitinde bilimsel, teknik ve deneysel araştırmaların kesinleşmiş sonuçları esas alınır. Ayrıca standartlaştırma, günümüzün şartlarını belirlemesinin yanında geleceğin dünyasında da oluşabilecek gelişmeleri bünyesinde yeniden değerlendirebilen dinamik yapıya sahip bir sistemdir.

Bu tanımlamalar sonucunda standartlaştırmanın temel hedeflerini şu şekilde özetlemek mümkündür (DPT, 1976: 14-15):

- Değişik amaçlarla sonsuz sayıda oluşturulabilecek nesne veya süreç türlerinin sayılarını sınırlayarak, kaynakları sadece uygulama için gerekli ve yeterli belli tiplere yöneltmek ve her tipin birden fazla benzerini oluşturmak veya kullanmak,
- Seçilen nesne ve süreç tipleri arasındaki ilişkileri denetlemek ve belli bir yapıya göre düzenlemek, biçiminde tanımlanabilir.

Standartlaştırmanın amaçları ise çeşitli kavramlarla kendini göstermektedir. Bunlar sadeleştirme, basitleştirme, iletişim, sembol ve kodlar ve güvenliktir (Büyükdora, 1977: 5 – 6; Ayrıca bkz. Spivak ve Brenner, 2001: 28 – 29; Sanders, 1972). Standartlaştırmanın ilk amacı olarak belirtilen sadeleştirme, mamul tip ve çeşitlerinin azaltılarak kullanılır olan özelliklerini bir araya toplamak, en basite indirgemek olarak tanımlanabilir. Basitleştirme ise, farklılıkların sınırlanarak, karşılıklı değişebilirliğin artırılmasını sağlayan aynı işe yarayan ürünlerin birleştirilmesidir. Tüketici ve üretici arasındaki iletişimin arttırılmasını da amaçlayan

standartlaştırma ayrıca çeşitli “semboller ve kodlar” kullanarak uluslararası dil farklılıklarını en aza indirir. Standartlaştırma ayrıca güvenliği sağlamayı amaçlamıştır. İnsan yaşam ve sağlığını koruma amacına hizmet eden güvenlik sayesinde hem tüketici menfaatleri hem de toplum menfaatleri daima göz önünde bulundurulur. Son olarak ticaretin önündeki sınırların azaltılmasına hizmet eden standartlaştırma sayesinde ticari engeller en az düzeye indirilerek uluslararası ticaretin hareketliliğinin yüksek düzeyde artırılması amaçlanmıştır.

Özetlemek gerekirse standartlaştırma, mal/hizmetin belirlenmiş standartlarda üretilmesi ile başlayan ve tüketime sunulması ile son bulan süreçlerde üreticiye, satın alma aşaması ile başlayan ve sorunlu ise ortaya koyduğu çözüm yolları ile ve sorunsuz ise ürünün kullanımı ile devam eden süreçte tüketiciye büyük faydalar sağlayan bir işlemdir.

Türk tarihi incelendiğinde standart ve standardizasyon kavramlarına yabancı olmadığımız görülecektir. Sultan II. Bayezid tarafından 1502 tarihinde yürürlüğe konulan dünyanın bugünkü manada ilk standardı “Kanunname-i İhtisab-ı Bursa” kanunu ile bütün tarım ve hayvan ürünleriyle mevcut sanayi mamulleri gerek vasıf gerekse fiyat yönünden çeşitli standartlara bağlanmış ve özel bir teşkilat ile bunlar sürekli denetim altında tutulmuştur. Söz konusu kanun öncelikle Bursa olmak üzere Edirne, Sivas, Erzurum, Diyarbakır, Çankırı, Aydın, Mardin, Karahisar, Musul, Rize, Amasya, İçel, Arapkir, Karaman ve bir çok yerin mahalli özelliklerine göre yaklaşık beşyüz yıl önce standart kuralları uygulanmıştır (TSE, t.y.).

### **1.5.2. Meslek**

Arapça “suluk” kelimesinden türetilmiş olan “meslek” kavramı dilimize Arapça’dan yerleşmiş bir kavramdır. Köküne bağlı olarak “yol, gidiş, usul, tarz” (Büyük Türk Ansiklopedisi, 1990: 847) gibi anlamlara gelen “meslek” kavramı, “belli bir eğitim ile kazanılan sistemli bilgi ve becerilere dayalı, insanlara yararlı mal üretmek, hizmet vermek ve karşılığında para kazanmak için yapılan, kuralları belirlenmiş iş” (www.tdk.gov.tr) şeklinde tanımlanmaktadır.

Dilimizde meslek kavramının ifade ettiği anlam oldukça geniş olup, her düzey ve alandan uğraşı kapsamaktadır. Buna karşılık İngilizce’de meslek kavramı, görülen eğitimin düzeyi ve meslek görevlerinin niteliğine göre sınıflandırılmıştır. Üniversite eğitimi gerektiren meslekler için “st düzey meslekler ya da uzman meslekler (profession)” terimi, ortağretimle edinilen meslekler için de “ara meslekler ya da beceri meslekleri (vocation) gibi terimler kullanılmaktadır (Kuzgun, 2000: 1).

Meslek, “insanın bilgi ve becerileri doğrultusunda öğrenme yolu veya ustalıkla kazandığı bir ödül (kazanç) karşılığı yaptığı faaliyetlerin toplamı” (Telman, 2000: 23) olarak tanımlanabileceği gibi, “insanlara yararlı mal ya da hizmet üretmek ve karşılığında para kazanmak için yapılan, belli bir eğitimle kazanılan sistemli bilgi ve becerilere dayalı, kuralları toplumca belirlenmiş etkinlikler bütünü” (Kuzgun, 2004: 3) olarak da tanımlanabilir.

Meslek kavramı için ortak bir tanım yapmak zordur. Çünkü her bilim alanı meslek tanımını kendisine göre yapmaktadır. Örneğin, ekonomik açıdan meslek “bir kişinin hayatını kazanmak ve geçimini sağlamak için sürekli olarak üzerinde çalıştığı iş veya fikir alanı olarak” tanımlanırken, sosyolojik anlamda “belirli faaliyet alanları etrafında yoğunlaşmış ve biçimlenmiş insan ilişkileri bütünü” olarak da tanımlanmıştır (Ertekin, 1988: 35).

İş ve meslek kavramları anlam olarak birbirlerinden farklı olmasına rağmen çoğu zaman birbirlerinin yerine kullanıldığını belirtmekte fayda vardır. İş, insanın var oluşundan bu yana mevcuttur ve her insan bir veya birkaç iş yapma yeteneğine sahiptir. İş yapmak insanın doğasında gizlidir ve bunun için eğitim ve ğretim gerekmemektedir. Meslek ise sürekli bir eğitim ve ğretim çalışmaları sonrasında kazanılır. İş, düzenli olarak yapılan bir retkenliktir. Bu üretkenliğin karşılığında bir ücret alınıyorsa, yapılan iş meslek niteliği kazanır (Telman, 2000: 23)

Bir işin meslek olarak kabul edilebilmesi için bazı nitelikleri taşıması gerekmektedir. Genel olarak bu nitelikler üç başlık altında toplanmaktadır (Meigs ve Meigs, 1992: 32’den akt. Akbulut, 1999: 126; Ayrıntılı bilgi için bkz. Duska ve

Duska, 2005: 65-66; Roy ve McNeill, 1967: 31-33). Bunlar; devamlı değişen ve gelişen bilgi yapısı, mesleki yargı kullanımı ve kamuya olan sorumluluğudur.

Bunun yanında her bir meslek tanımı, görev alanları, genel olarak kullandığı araç ve gereçler, mesleğin gerektirdiği özellikler, çalışma ortamı ve koşulları, çalışma alanı ve iş bulma koşulları, mesleki eğitimin verildiği yerler, meslek eğitimine giriş koşulları, eğitimin süresi ve içeriği, meslekte ilerleyebilme ve yeni meslekleri seşebilme olanakları, destekleyici farklı kuruluşları ile farklı özellikler gösterir.

Meslek kavramı, insanları toplumda çeşitli şekillerde tavır almaya sevk ettiğinden, üstünde ısrarla durulması gereken bir kavramdır. Zira insanların sahip olduğu mesleklerden dolayı üstlendiği roller ve mesleklerin karakterleri her geçen gün yenilenmekte ve bu durum durmadan devam etmektedir. Böylece meslek kavramı, toplumun yapısına ve işleyişine yön vermekte ve toplumların yeniden şekillenmesinde etkin bir rol üstlenmektedir.

Meslek/meslekler, insanların belirli ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla bir ihtisas alanı olarak doğarlar, gelişirler ve belirli bir yaşam seyrinin sonunda, ihtiyaç kalmayınca yok olurlar. Diğer bir ifadeyle, insanların ihtiyaç duyduğu meslekler var olmaya devam ederken, özellikle teknolojinin gelişimine direnemeyenler, yeniden organize olabilme, yeniden yapılanabilme, kısacası değişime ayak uydurabilme kapasitesine sahip olamayanlar varlıklarını sürdürmezler (Özsoy, 2001: 3; Ayrıca bkz. Kuzgun, 1982: 3).

Meslek sadece bir para kazanma, geçimi sağlama yolu değil, belki bunlardan da önemlisi bireyin kendini ifade etme, kendini gerçekleştirme yoludur (Kuzgun, 1982: 1). Meslek kişinin kimliğinin en önemli kaynağıdır (Kuzgun, 2004: 6). İnsanın sahip olduğu meslek ile yaşamındaki yer farklılık kazanmaktadır. Buradan hareketle mesleğin insana getirdiği değerler şu şekilde sıralanabilir (Telman, 2000: 25 – 26):

- Meslek, insana toplum içinde belli bir yer sağlar.
- Meslek, kişiye sorumluluk yükler. Sorumluluk bilinci mesleki olgunluk sağlar.
- Meslek, insanın kendi gerçekleştirdiği bir olgudur.
- Meslek, insanın gerçekleştirebileceği performansı ortaya koyar.
- Meslek, yaşamı anlamlı kılar.
- Meslek, bireyin kendini gerçekleştirdiği bir yerdir.
- Meslek, insanın olgunlaşmasını sağlar ve onun yaratıcı olmasına olanak tanır.
- Meslek, kişiye ekonomik özgürlük sağlar.
- Meslek, bir statü sembolüdür.

Bütün bu belirtilenlere ek olarak, günümüz dünyasında meslek kavramının bir üst değeri olarak görülen “profesyonel meslek” kavramı da ortaya çıkmıştır. “Profesyonel” kavramı “bir işi kazanç sağlamak amacıyla yapan (kimse), meraklı, hevesli, amatör karşıtı” ([www.tdk.gov.tr](http://www.tdk.gov.tr)) olarak tanımlanmaktadır.

Sosyolojik açıdan profesyonel meslek, bir bilim veya sanat dalında kapsamlı ve sistematik bir bilgi ve buna bağlı deneyimi gerektiren uğraş olarak tanımlanmaktadır. Profesyonel meslek mensupları, ellerinde bulundurdukları güç, statü ve zenginlikleri dolayısıyla toplumda farklı bir konumda bulunmaktadır. Profesyonel meslek mensuplarının buldukları bu farklı konuma gelmesini sağlayan güç, statü ve zenginlik olgularının temelinde mesleki bilgi, toplum tarafından kabul görme (itibar edilme), mesleki ahlak kuralları, otonomi-otorite ve mesleki kültür gibi özellikler bulunmaktadır (Akışık, 2005: 5).

Profesyonel mesleklerin bir kısmı belirli sertifika/lisanslar gerektirmektedir. Belirli sertifika/lisanslar sonucunda icra edilebilecek mesleklerin hepsinde de

uyulması gereken standartlar bulunmaktadır. Belli bir konuda uzmanlaşma ve o konunun yüklediği sorumlulukları taşıma ile profesyonellikten bahsedilebilir. Profesyonelliğin dört temel vasfı olduğu kabul edilmektedir. Bunlar (Mugan, 1999: 8):

- Özel bir bilgi birikiminin formal bir eğitim sonucu belirli sertifikalara bağlı olarak elde edilmesi,
- Mesleğe gereksinim olduğunu gösteren ve güçlendiren faydalı sosyal amaçlara bağlılık,
- Gerektiğinde cezai yaptırım da kullanacak şekilde kendi kendini yönetme yetisi,
- Toplumda ortalamanın üstünde statü ve prestij.

Sonuç olarak profesyonel meslek sahipleri, sahip oldukları bilgi ve tecrübeleri ile işletmelere önerilerde bulunurlar, yeni ve faydalı fikirler verirler. Bu hizmetlerini bağımsız olarak yapabildikleri gibi, bir yere bağımlı olarak da yapabilirler.

### **1.5.3. Meslek Standardı**

Meslek standartları, bir mesleğin başarıyla icra edilmesi için yapılması gereken görev ve işlemler, sahip olunması gereken bilgi ve beceriler ile sergilenmesi gereken tutum ve davranışları gösteren asgari normlardır (Akbaş, 2002).

Meslek standartları, öncelikle çalışanlar, eğitimciler ve işverenler olmak üzere, meslek ile ilgili bütün kesimlere, mesleğin başarılı bir şekilde yürütülebilmesi için gerekli olan nitelikleri ve o meslek ile ilgili yeterlik belgesi (sertifika) alabilmek için yapılacak sınavlarda aranacak ölçme ve değerlendirme kriterleri hakkında bilgi sağlayan bir sistemdir (İşkur, 2003'ten akt. Tuncer, 2006: 184).

Bir ülkenin gelişmişlik düzeyini gösteren en önemli ölçülerden biri nitelikli işgücüdür. Günümüzde yaşanan küreselleşme hareketleri sonucunda ekonomide

birçok dalgalanma, gelişme ve değişim meydana gelmektedir. Bu hareketliliğin sonucunda ise birçok iş/meslek tanımı değişime uğramış ve iş gücü hareketliliği artmıştır. Nitelikli işgücünün oluşumunda en büyük katkıyı sağlayan kollardan biri eğitim çalışmalarındır. Özellikle yüksek nitelikli ve üstün performanslı iş gücü yetiştirme göz önüne alındığında mesleki eğitimin önemi daha da iyi anlaşılmaktadır. Nitelikli bir mesleki eğitimin gerçekleştirilmesinde ise meslek standartları büyük önem taşımaktadır. Kısacası meslek standartları iş yaşamı ile eğitim yaşamı arasında önemli bir köprü işlevi görmektedir (Kenar, 2002).

Meslek standartlarının oluşturulmasının başlıca amaçları şu şekilde belirtilebilir (Düzcükoğlu, Yaşar, 2004: 68):

- İşgücü piyasasında, belirli bir meslekte istihdam edilebilmek için işgücünde aranan mesleki yeterlilikleri ortaya koymak,
- İşgücü piyasasının ihtiyaç duyduğu mesleki yeterlilikleri ortaya koyarak, eğitim programcılarına müfredat hazırlamada yardımcı olmak,
- Kişilerin, söz konusu mesleki yeterliliklerle donatılmasına yönelik olarak sunulan mesleki eğitim, meslek değiştirme, mesleki ilerleme vb. eğitim hizmetlerine destek vermek,
- Eğitim ile iş yaşamı arasında sağlam bağlantılar kurarak, iş yaşamının eğitime ilgi, katılım ve katkısını artırmak,
- Ekonominin uluslararası rekabet gücünün, nitelikli işgücü ile desteklenmesine yardımcı olmak,
- Bütün kesimlerce kabul gören mesleki yeterlilik belgelerine sahip işgücünün sayı ve oranını artırmak,
- Mesleki yeterlilik belgelerine sahip işgücü istihdamının yaygınlaştırılmasıyla tüketiciye daha kaliteli mal ve hizmet sunulmasına destek vermek,



- Uzun vadede işsizliğin azaltılmasına ve istihdamın geliştirilmesine katkıda bulunmak.

Meslek standardı, mesleğin içeriğini/niteliğini, geleceğini ve mesleği icra edecek bireylerin yeterliliklerini belirleme sürecinde hayati bir önem arz etmektedir. Bu anlamda meslek standartlarının belirlenmesi ya da hazırlanması aşamasında birçok faktör göz önünde bulundurulmalıdır. Özellikle standartların belirlenme aşamasında ülkenin eğitim ve ekonomi politikaları göz önüne alınarak eğitimcilerin yanı sıra mesleğin bulunduğu sektörü temsil eden işverenlerin, çalışanların ve daha da önemlisi profesyonellerin görüşlerinin alınması ve bilgilerine başvurulması belirlenen standardın yerleşmesi açısından oldukça önemli bir husustur. Bunlara ek olarak bir meslek standardı genel olarak şu hususları içermektedir (Tuncer, 2006: 184):

- Standardın hazırlandığı seviye için yaygın olarak kullanılan mesleki unvan ve tanım,
- Mesleği icra eden kişinin mesleğin gereklerine uygun olarak gerçekleştireceği görev ve işlemler,
- Genel olarak kullanılan araç – gereç ve ekipmanlar,
- Mesleği icra eden kişinin sahip olması gereken genel bilgi ve beceriler ile tutum ve davranışlar,
- Mesleğin uzmanlık dalları ile birlikte mevcut durumu ve gelecekte göstereceği eğilimler.

Sonuç olarak meslek standartları, işçilik kalitesine, teknolojik problemleri çözebilme yeteneklerine, işlemlerin doğru sırada ve eksiksiz yapılmasına, mesleki tutum ve iş alışkanlıklarına, sağlık, güvenlik ve çevre ile ilgili temel faktörlere bağlı bulunmaktadır.

Meslek standartları, hem ekonominin ihtiyaçlarını yansıtması açısından hem de çalışanların mesleki bilgi, beceri, yetenek, düşünce ve alışkanlıkları ile ne yapılması

gerektiği açısından sistematik olarak gruplandırmayı hedefler. Bu hedefler bağlamında meslek standartlarının genel yararları Şu Şekilde zetlenebilir (Arslan, 2002; Ayrıca bkz. Fretwell, Lewis ve Deji, 2001: 27):

- Kk lekli üretim ortamlarında icra edilen mesleklerin tür ve niteliklerinin bilinmesi,
- lke genelinde icra edilen mesleklerin daha rasyonel süreçlerle icra edilmesi, verimsiz istihdamın nlenmesi,
- Gelişmiş teknolojilerin sermaye yoğun faaliyetleri içerisinde yer alan bir takım uzmanlık gerektirmeyen süreçlerin tanımlanarak yeni istihdam alanları yaratılması,
- İyi tanımlanmış görev, işlem ve işlem basamaklarını kullanarak daha rasyonel görev dağılımı yapabilmesi ve emeğin verimliliğinin artırılması,
- Meslekler için gerekli makine ve ekipmanların belirlenmesi sayesinde sermaye yatırımlarında n bilgi sağlanması, makine ve ekipmanların daha verimli kullanılması,
- Malzeme seçimi ve kullanımında daha rasyonel yaklaŐımların sağlanması,
- İnsan kaynakları kuruluşlarının daha etkin faaliyet göstermeleri ve işgücü hareketlerinden daha verimli sonuçların alınması,
- Mesleki rgn, yaygın, meslek içi ve iŐbaŐı eğitimlerinin daha etkin bir Şekilde verilmesi,
- İŞçi sağlığının korunması ve iş güvenliğinin sağlanması.

Meslek standartları bu genel yararlarının yanı sıra çalışanlara, işverenlere ve eğitimcilere de birçok yarar sağlamaktadır. Bunlar Tablo 1’de özetlenmiŐtir.

**Tablo 1.** Meslek Standartlarının Yararları

İşçi	İşveren	Eğitimci
<p>- Kişiyeye bir işi başarıyla ve işveren tarafından kabul edilebilir ölçülerde yapabilmesi için sahip olması gereken bilgi ve becerileri gösterir.</p> <p>- Kişiyeye bir işe başvururken sahip olduğu bilgi ve becerileri sergileme imkânı verir.</p> <p>- Kişiyeye yeni bir iş öğrenme ya da iş değiştirme durumunda neleri öğrenmesi ve bilmesi, dolayısıyla kendini nasıl geliştirmesi gerektiğini gösterir.</p> <p>- Kişiyeye daha iyi şartlarda, daha iyi ücretle çalışma fırsatı ve iş güvenliği sağlar.</p> <p>- Kişinin yaşam boyu öğrenmeyi ve becerilerini geliştirmeyi, kendisine hedef olarak benimsemesini sağlar.</p> <p>- Kişilerin sınav geçmeye yönelik öğrenme alışkanlıklarını, gerçek işe, sorunlara ve üretime yönelik merak ve bilgi edinme alışkanlığı şeklinde değiştirir.</p>	<p>- İşe alınacak kişinin taşıması gereken ya da taşıdığı bilgi ve becerilerin önceden belli olması ve iki tarafça da bilinmesine imkan vererek, yanlış kişinin istihdam edilmesi sebebiyle para ve zaman kaybetme riskini azaltır.</p> <p>- İşin gerektirdiği bilgi ve becerilere sahip, değişen koşullara ayak uydurabilen kişilerin istihdam edilmesini sağlayarak, işverenin rekabet gücünü artırır.</p> <p>- Kişilerin istihdam edilmesinde, mesleki eğitimlerinde ve ücretlerin belirlenmesine yardımcı olur.</p> <p>- İşe uygun kişiler bulma, seçme ve eğitim maliyetlerini azaltır.</p>	<p>- İş yaşamının ihtiyaç duyduğu işgücünün sahip olması gereken bilgi ve becerileri gösterir.</p> <p>- Arasında çalışanların ve öğrencilerin gereksinimlerine tam olarak karşılık veren eğitim ve öğretim programlarının hazırlanmasına yardımcı olur.</p> <p>- Eğitim programlarıyla iş yaşamının taleplerine uyum sağlar.</p> <p>- Eğitim ile iş yaşamı arasında sağlam köprüler kurulmakta ve iş yaşamının eğitime katılımını sağlar.</p> <p>- Kariyer planlamasında ve seçimlerde uygun ve doğru bilgilerin verilmesini sağlar.</p> <p>- Eğitim ve öğretim kurumlarındaki araştırma faaliyetlerinin, üretim ve mesleki uygulamalara yönelik olması sağlanır.</p>

**Kaynak:** DPT, 2001. “Nitelikli İnsangücü Meslek Standartları Düzeni ve Sosyal Sermaye Birimi Özel İhtisas Komisyonu Raporu”, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı**, DPT Yayın No: 2577, ÖİK Yayın No: 590, Ankara, s. 59-60. Ayrıca bkz. “Meslek Standartlarının Yararları Nelerdir?”, <http://www.myk.gov.tr/index.php/skca-sorulan-sorular#soru4>.

Söz konusu bu yararların yanı sıra meslek standartlarının önemi TOBB (2007) tarafından hazırlanan komisyon raporu incelendiğinde daha da iyi anlaşılmaktadır. Hazırlanan raporda özellikle Türkiye’deki mesleki ve teknik eğitim sisteminde yaşanan soruların başında gelen işsizlik sorununun yanında mesleksizlik sorununun da yaşandığına, mesleki ve teknik liselerdeki öğrencilere verilen mesleki eğitimin güncel olmadığına, mezunlara verilen diploma ya da sertifikaların herhangi bir

standarda sahip olmadığına değinilmiştir. Bu sorunlara yönelik çözüm önerileri içerisinde “Ulusal Meslek Standartları” oluşturulması tavsiye edilmektedir.

Meslek standartlarının hazırlanmasının zorunluluğunun altının çizildiği bu süreçte Türkiye’de olduğu gibi, dünyada da bir çok bölgede bu tür çalışmalar yapılmaktadır. Özellikle Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (Organisation for Economic Co-operation and Development - OECD) ve Uluslararası Çalışma Örgütü (International Labour Organizations - ILO) gibi çeşitli uluslararası örgütler önemli çalışmalar yürütmektedir.

Günümüzde, ILO çalışma standartları, iş piyasalarının görüşlerini asgari maaş ve eşit ücretten sağlık ve güvenlik düzenlemelerine kadar bir sıralama yaparak benimsemiş ve oluşturduğu standartları altı ana kategoride sınıflandırmıştır (www.oecd.org):

- Temel insan haklarına saygı göstermek (temel insan haklarına uyum gösterilmesini sağlar),
- Ücretlerin korunması (çalışanların ücretlerini ve sosyal taleplerini korur),
- İş güvencesi (çalışanlara iş güvencesi sağlar),
- Çalışma koşulları (çalışanların çalışma şartlarını günün şartlarına göre düzenlenmesini sağlar),
- Çalışma piyasası ve sosyal politikalar (iş piyasasının ve sosyal politikaların uyum içerisinde çalışmasını gerçekleştirir),
- Endüstriyel ilişkiler (endüstriyel ilişkiler oluşturulmasında önemli rol oynar).

Sonuç olarak, dünyaya entegre bir şekilde ulusal meslek standartlarının hazırlanması, bir ihtiyaçtan daha çok bir zorunluluk haline gelmiştir. Bunun için meslek standartlarının oluşturulmasını etkileyen eğitim politikası, ekonomik yapı, mesleki eğitim ve öğretimdeki toplum, kültür ve gelenekler, genel eğitim, sürekli

eğitim rotaları ve iş piyasasında vasıflı çalışan potansiyeli (Ross, 2005) gibi faktörlerin etkileri de standartların oluşturulması sürecinde dikkate alınmalıdır.

#### **1.5.4. Mesleki (ve Teknik) Eğitim**

Yaşanan bu yüzyıl içerisinde gerçekleşen bilimsel ve teknolojik gelişmeler sosyal ve kültürel yaşamı büyük ölçüde etkilemekte, bu etkinin bir sonucu olarak iş dünyası da hızlı bir şekilde değişmekte ve daha karmaşık bir karaktere bürünmektedir. Yaşanan bu değişiklikler iş dünyasının sahip olduğu kavramlara da etki etmekte ve sonucunda iş dünyasında yer almak isteyen bireylerin yaratıcı, yapıcı, düşünebilen, hızlı, daha teknik ve daha becerikli yeteneklere sahip olması gereğini belirtmektedir.

Bu hızlı değişim ve gelişmeler, bireyin çalışma hayatında daha iyi noktalarda olabilmesi için gerekli olan hazırlıkları en iyi seviyede yapmasına, diğer bir ifadeyle daha iyi eğitim alabilmesine neden olmaktadır. Özellikle bireyin daha iyi bir çalışma hayatına sahip olması gerektiği konusu, mesleki eğitimin (ve buna bağlı olarak teknik eğitimin) önemini daha da öne çıkarmaktadır.

Mesleki eğitim, bir toplumda yaşayan bireylerin geçimlerini kazanmaları için zorunlu olan belirli bir mesleğin gerektirdiği bilgi, beceri ve pratik uygulama yeteneklerini kazandırmak suretiyle birey kabiliyetlerini zihinsel, duygusal, sosyal ekonomik ve kişisel yönlerden geliştirme sürecidir (Alkan, Doğan ve Sezgin, 1980: 2). Mesleki eğitim, fertlere, bir mesleğin icra edilebilmesi için gerekli olan bilgi, yetenek ve yeterlilikleri sağlamayı amaç edinmiş planlanmış faaliyetlerdir (Moran ve Rumble, 2004: 4).

Mesleki eğitim, yukarıda da belirtildiği üzere, bireye iş hayatında belirli bir meslek ile ilgili olarak bilgi, beceri, iş alışkanlıkları ve davranışları kazandıran, bireyin yeteneklerini geliştirmeyi amaçlayan eğitim türüdür. Teknik eğitim ise ileri düzeyde fen ve matematik bilgisi ile uygulamalı teknik yetenekleri gerektiren,

nitelikli iş ile mühendis arasındaki teknisyen kademelerindeki görevler için gerekli olan bilgi, beceri ve iş alışkanlıkları kazandırma sürecidir (Çakır, 2002: 16).

Günümüzde mesleki ve teknik eğitim veren kurumlar bu eğitimi birey, meslek ve eğitim üçgeninden oluşmuş üç boyutlu bir süreç olarak görmektedir. Buradan hareketle bugünkü mesleki ve teknik eğitimi karakterize eden başlıca niteliklerden bazıları şu şekilde özetlenebilir (Alkan, Doğan ve Sezgin, 2001: 11):

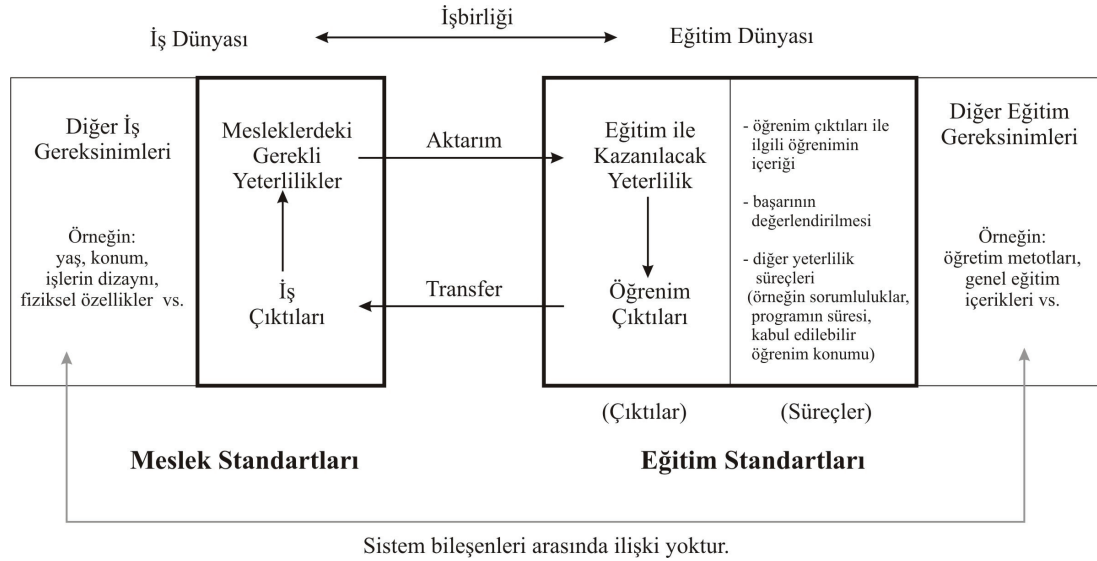
- Alışkanlık psikolojisi ve yaparak öğrenme esastır.
- Düşük maliyetle etkili eğitim sağlamada sosyal verimlilik aracıdır.
- Programları iş dünyasındaki gelişmelere göre geliştirerek değişen ortama uyarlama, kuram ve uygulamada temel kuraldır.
- Mesleki eğitim kavramı, profesyonel düzeydekiler dışında iş dünyasındaki tüm meslekleri kapsamaktadır.
- Okullar, toplumla uyumlu ve iş dünyasına dönüktür.
- Programlar, çalışma yaşamına giren ve çalışanların büyük çoğunluğunu kapsar.
- Değişen sosyo-ekonomik koşullara ve isteklere sürekli uyum temel kuraldır.
- Öğrenme-öğretme ortamı iş ortamının kendisi ya da benzeridir.
- Öğretmen öğretim alanının uzmanıdır.
- Öğretim, öğrenciye iş sağlayabilecek işte çalışabilme gücünü geliştirinceye kadar devam eder.
- Öğretim içeriği kuramcılarının bilgilerinden çok, meslek alanında yetişkin kişilerin bilgi, beceri ve etkinlikleri esas alınarak geliştirilir.
- Programlar üst kademe öğretiminden çok hayata hazırlayıcı niteliktedir.

Niteliklerden de anlaşılacağı üzere mesleki eğitim birçok önemli amaca hizmet edebilir. Yetenekli bir öğrencinin iş becerilerini öğrenmesini daha da kolaylaştırmasının yanı sıra öğrenciye tanınan imkanlar doğrultusunda öğrenciyi okula bağlar, kendisini yararlı ve saygıya layık bir fert olarak düşünmesine yardımcı olur, hayatta yeni işlere/üniversiteye hazırlanan bir fert olarak sorumluluk duygusunu ve şahsi teşebbüs yeteneğini geliştirir (Educational Policies Comission, 1962: 18'den akt. Barlow, 1971: 11).

Yukarıda belirtilenler ışığında mesleki eğitime birçok açıdan gereksinim vardır. Sosyal boyut açısından incelendiğinde mesleki ve teknik eğitime olan gereksinim bireyin sosyal ortama katılma içgüdüsünü ve sosyal ortamda bulunmasının bir doğal sonucu olarak düşünülebilir. Ayrıca bireyin mesleki kabiliyetini geliştirmede ve toplumsal oluşumlara katılım sağlamada verdiği destek ile mesleki ve teknik eğitim bireylere sosyal başarı ve mülkiyet duygusu kazandırmaktadır. Ekonomik boyut açısından ise mesleki eğitimin insan gücü yetiştirme aracı olarak toplumların refah düzeyine yaptığı katkı göz ardı edilemez. Mesleki ve teknik eğitim ulusal kaynakların korunması ve değerlendirilmesi, çalışanların kazançlarını arttırması, nitelikli insan gücü sağlaması, yaşamda istikrar sağlaması, ulusal üretim gücünü yükseltmesi gibi birçok nedenden dolayı bir gerekliliktir. Bütün bunlara ilaveten mesleki eğitim teknik insan gücü gereksinimini karşılamak, işsizlik sorununa çözüm sağlamak, üretimde verim düzeyini arttırmak, bireylerin üretim kapasitelerini arttırmak, eğitimde fırsat eşitliği sağlamak gibi bir çok nedenden dolayı ulusal bir gerekliliktir (Ayrıntılı bilgi için bkz. Alkan, Doğan ve Sezgin, 2001: 7 – 11; Alkan, Doğan ve Sezgin, 1980: 3 – 10).

Örneğin, İngiltere Teknik Eğitim Bölümü (The English Department for Education and Skills – DfES) sosyal adalet ve mesleki eğitim arasında bir ilişki kurarak, konuyu ekonomik boyutta yüksek kaliteli eğitim olarak adlandırmıştır. Bu şekilde tanımlanan yüksek kaliteli eğitim ise daha fazla kazanç elde etmek, istihdam oranını arttırmak, daha iyi sağlık koşullarına sahip olmak ve toplumdaki suç oranını azaltmak ile doğrudan bağlantılıdır (Halliday, 2007: 149).

Mesleki ve teknik eğitimin oluşturulmasında ve uygulanmasında en büyük yardımcı etken meslek standartlarıdır. Meslek standartlarının işgücünde aranan mesleki yeterliliklerin belirlenmesiyle, eğitim ve iş dünyası arasındaki bağlantıyı sağlayarak, mesleki ve teknik eğitim müfredatının hazırlanmasında ve eğitim hizmetlerinin gerçekleştirilmesinde verdiği destek göz ardı edilemez.



**Şekil 2.** Meslek Standartlarının Eğitim Standartlarına Çevrilmesi

**Kaynak:** Fretwell, David H.; Lewis, Morgan V.; Deji, Arjen (2001). **A Framework for Defining and Assessing Occupational and Training Standards in Developing Countries**, World Bank, Human Development Network Education Department, Information Series No: 386, Washington, DC., [http://siteresources.worldbank.org/EDUCATION/Resources/278200-1099079877269/547664-1099080000281/A\\_Framework\\_for\\_DefiningEn02.pdf](http://siteresources.worldbank.org/EDUCATION/Resources/278200-1099079877269/547664-1099080000281/A_Framework_for_DefiningEn02.pdf), Erişim Tarihi: 25/12/2009.

Şekilden de anlaşılacağı üzere, meslek standartları vasıtasıyla bir mesleğin analiz edilmesi sonucu elde edilen bilgiler mesleki eğitimin temelini oluşturmaktadır. Mesleğin icra edilebilmesi için gerekli olan bu temel, fertlerin söz konusu mesleği icra edebilmesi için alması gereken temel eğitim çalışmalarının gerçekleştirilmesidir. Eğitim ile ilgili yeterlilikleri temsil eden bu çalışmalar sayesinde fertler söz konusu meslek ile ilgili yapmak zorunda oldukları görevlerini ve ileride meydana gelebilecek çeşitli durumlarda kendilerinden beklenen performans kriterlerini öğrenerek kendilerini geleceğe hazırlarlar.



Mesleki eğitim faaliyetlerinin öneminin büyüklüğü, Avrupa Birliği Hayat Boyu Öğrenme Programlarında da ele alınmaktadır. Avrupa Birliği'ne üye ve aday ülkelerin mesleki eğitime yönelik politika ve uygulamalarını desteklemek ve geliştirmek için yürütülen mesleki bir program olan “Leonardo da Vinci Sektörel Programı”, “Hayat Boyu Öğrenme (Lifelong Learning Programme - LLP)” programının alt programı olarak uygulamaya konulmuştur. Temel hedefleri kişilerin bilgi ve becerilerinin artırılması, hayat boyu eğitim/mesleki tecrübe ve yeterlilik kalitesinin artırılması, ülkeler arası teknolojik ve kurumsal değişikliklerin bütünleştirilmesi, mesleki eğitim kurumları ve işletmeler arası işbirliğinin geliştirilmesi, istihdam imkânlarının artırılması, sürekli mesleki eğitim ve hayat boyu öğrenme isteğinin güçlendirilmesi, yarının mesleklerine hazırlanma ve teknolojik değişimlere uyumun teşvik edilmesi, mesleki eğitim alanında dil yeterliliklerinin geliştirilmesi ve ortak bir terminolojinin oluşturulması ve gençler için temel mesleki eğitimin desteklenmesi ve teşvik edilmesi olan bu program ile AB üye ve aday ülkelerin mesleki eğitim standartlarının geliştirilmesi/iyileştirilmesi hedeflenmektedir (AB Eğitim ve Gençlik Programları Merkez Başkanlığı, 2010; Ayrıca bkz. Tuncer ve Taşpınar, 2004). Böylece, mesleki eğitim hem birey hem de toplum için “akıllıca bir yatırım” (Barlow, 1971: 4) olarak düşünülebilir.

### **1.6. Ahilik Sistemi ve Mesleki Yapılanmadaki Etkisi**

Meslek standartlarının algılanması ve uygulanması her ne kadar günümüzde yeni yeni oluşsa da, konuya Türk tarihi perspektifinden bakılacak olursa uygulamanın farklı bir şekilde “Ahilik Teşkilatı” tarafından gerçekleştirildiği görülebilir.

Bu bakış açısıyla “Ahilik Teşkilatı”nın inceleneceği bu başlık altında öncelikle Ahilik kavramına yer verilerek, o günün bir çeşit “Meslek Odaları Birliği” olarak isimlendirebilecek olan “Ahilik Teşkilatının” amaçları ve fonksiyonları belirtilmiştir. Ahilikte “Meslek Standartları” başlığı altında ise Ahi olabilmenin şartları ve bu uygulamanın gerçekleştirilmesinde tek kaynak olan “Ahilik Teşkilatının Örgütsel

Yapısı” incelenmiştir. Daha sonra günümüzde kullanılan kavramlar göz önüne alınarak sırasıyla Ahilikte “Mesleki Eğitim”, Ahilikte “Meslek Ahlakı/Etiği”, Ahilikte “Denetim ve Ceza” ile Ahilikte “Standardizasyon” konularına yer verilmiştir.

### 1.6.1. Ahilik Kavramı ve Kapsamı

Anadolu Selçukluları döneminde Ahi Evran-ı Veli<sup>2</sup> (Nasuriddin-i Mahmud, 1171-1261) tarafından kurulan ve etkisini onsekizinci yüzyıla kadar devam ettiren ahilik, özellikle beylikler dönemi ve Osmanlı Devleti’nin kuruluş aşamasında önemli fonksiyonlar icra etmiş bir esnaf teşkilatıdır. Onüçüncü yüzyıldan itibaren sistemli, örgütlü bir yapıya bürünen ahilik; doğruluk, asalet, adalet, hakkaniyet fikri ve İslami edep ve inançla özdeşleştirilerek büyük bir medeniyetin filizlenmesinde asla göz ardı edilemeyecek bir rol oynamıştır (Çalışkan ve İkiz, 1993: 78).

Ahilik kavramının kökenine yönelik farklı yaklaşımlar vardır. “Ahi”nin Arapça kökenli bir kelime olduğu ve “kardeşim” anlamına geldiğini belirtenler olduğu gibi (Güllülü, 1977: 18; Ülger ve Ülger, 2005: 49), kelimenin Türkçe kökenli olduğu ve “eli açık, cömert, yiğit” anlamına gelen “akı” kelimesinden “ahi” olarak türediğini ileri sürenler de bulunmaktadır. Diğer taraftan Kaşgarlı Mahmut’un eseri Divan-ı Lügat-it-Türk’te de “ahi” kelimesinin “eli açık, cömert” anlamına gelen “akı” kelimesinden türediği belirtilmektedir (TESK, 1973: 23; Çağatay, 1983d: 284-285; Soykut, 1971: 67; Çağatay, 1983b: 253; Ekinci, 2002: 11). Ahi teşkilatlarının yalnız Türk şehirlerinde bulunmuş olması ve sadece Anadolu’da güçlü hale gelmesi, ahiliğin, Türklere özgü bir teşkilat olduğu sonucuna götürmektedir (Anadol, 2001: 70; Eryiğit, 1989: 2). Başka bir ifadeyle, ahilik kurumunun Anadolu Türk toplumuna özgü bir oluşum olarak değerlendirilmesi, ahi kavramının köken olarak Türkçe’den

<sup>2</sup> Ahi Evran-ı Veli Hoca Ahmed Yesevi dergâhından gönderilen Alp Erenler arasında yer almaktadır. Ahi Evran-ı Veli dağınık, yoksun, perişan, umutsuz ve geçim darlığı içindeki onüçüncü yüzyıl Anadolu Türk toplumunu sanat ve ticarete yönelterek teşkilatlandırmış, sanatkar ve esnaf birlikleri kurmuştur. Ahi Evran-ı Veli kurduğu bu teşkilatla, halka İslam dininin emirlerindeki temel prensibin, insanların bütün vakitlerini oturup dua etmekle geçirmeleri olmadığını; çalışmanın, üretimin ve yardım dilenmeden aileleri geçindirmenin önemini topluma aşılama çalışmıştır (Ulutan, 1986: 249-252).

türediği ihtimalini güçlendirmektedir (Güllülü, 1997: 18; Köksal, 2006: 49-51; Pekolcay, 1986: 73-77; Erdem, 2005: 371).

Türk toplumunun sosyal, ekonomik, askeri ve kültürel hayatında çok önemli rol oynayan ahiliğin kaynağı ile ilgili yapılan araştırmalarda isim ve biçim benzerlikleri sebebiyle, teşkilatı Bizans Loncalarının<sup>3</sup> bir devamı veya fütüvvetçiliğin<sup>4</sup> kopyası veya bir tarikat<sup>5</sup> olarak görenler de bulunmaktadır. Fakat

<sup>3</sup> Ahiliği Bizans Loncalarının bir devamı olarak ele alanlar, Osmanlı müesseseleri üzerinde Bizans'ın büyük bir tesiri olduğunu iddia etmektedirler. Ancak bunun doğru olmadığı Köprülü (1981) tarafından ispat edilmiştir. Öncelikle Bizans Loncalarının devlet tarafından kurulmuş bir mesleki teşkilat olmasına karşılık, ahilik devlet otoritesinin dışında kurulup gelişmiştir. Bununla birlikte Bizans Loncaları devletin sıkı denetim ve gözetimi altında çalışırken, ahiler üzerinde doğrudan bir devlet denetimi söz konusu değildir. Türk toplumunda devlet ahilik teşkilatının idaresine karışmamıştır. Bizans Loncalarına sadece tüccar ve sanatkarlar üye olabilirken, ahilikte ise ahilik prensiplerini kabul eden ve meslek sahibi olan herkes üye olabilmıştır. Bizans Loncaları kast yapısı taşımalarına ve kan gruplarına dönüşmesine rağmen ahilikte hiçbir zaman kan grupları durumuna düşülmemiş ve böylesi birlikler içinde genellikle karşılaşılan kastlaşma eğilimine karşı çıkmıştır. Yukarıda belirtilen karşılaştırmalar gibi daha birçok karşılaştırma yapılabilir. Fakat söz konusu karşılaştırmalardan da anlaşılacağı üzere aralarında son derece önemli amaç ve yapı farkı bulunan Bizans Loncaları ile ahiliğin birbirlerinin devamı olarak görülmesinin hiçbir geçerli yanı olmadığı genel kabul görmektedir (Ayrıntılı bilgi için bkz. Köprülü, 1981: 19; Ekinci, 1990: 17-18; Ekinci, 2002: 46-48; Güllülü, 1977: 64-65; Şimşek, 2002: 23-24).

<sup>4</sup> Ahiliğin, ahlaki ve sosyal yaşam kurallarının toplandığı “fütüvvetname” adlı eserlere bakarak, fütüvvetçilikle aynı nitelikte olduğunu ileri sürenler bulunmaktadır. Bu düşüncenin öncelikli sebebi fütüvvetnamelerde nitelikleri anlatılan fütüvvetçiliğin, ahilikten önce ortaya çıkmış bir kuruluş olmasından kaynaklanmaktadır. İkinci sebebi ise ahi fütüvvetnamelerinden bazılarının Farsça yazılmış olması ve Türkçe fütüvvetnamelerde Farsça kelimelerin bulunması, eski fütüvvetname yazarlarından sözler aktarılmasıdır. Fütüvvetnameler çok eski çağlardan başlayarak erdemli ve bilge kişilerin toplum düzenini ve güvenini sağlamak için oluşturulan öğütlerin yazıldığı metinlerdir. Fütüvvetnamelerde yazılan kurallar devletlerin, uyrukların can, mal, onur güvenliğini belirten, hak ve hukuk kurallarının gerçekleşmesini sağlayan, toplum ve bireyleri ahlaklı kılmak isteyen, onların düzeyini belirli bir standarda getirerek korumakla görevli kılan din ve ahlak bilgilerinin düzenlendiği kurallardır. Fütüvvetnameler, ahilerin zaviyelerinde uydukları ve uyguladıkları tüzük ya da yönetmelik niteliğindedir. Bunlara, eski ve ortaçağ toplumlarının bir tür “ilm-i hal”i gözüyle de bakılabilir. Fütüvvetnamelerin doğrudan ahilikle ilgili olan, yani ahilik düsturunu ortaya koyan bölümlerinde fütüvvet ehli için açık ve kapalı olan kapılardan, ahiler için yasak ve caiz olan özelliklerden, fütüvvet ehli olamayacak kimse ve topluluklardan, fütüvvet ehlini fütüvvetten çıkartacak davranışlardan, hırfet ehli (esnaf), onların pirleri ve uymaları gereken davranışlardan bahsedilir. Ahilik ahlaki ve terbiyevi ilkelerini, daha tasavvufçuların geliştirip formüleştirdiği fütüvvetnamelerde aldığı şüphesizdir ancak fütüvvetçilik geliştirilerek ahilik haline gelmiştir, ne de ahilik fütüvvetin halk arasındaki yaygın şeklidir. Fütüvvet, kendi nizamı içinde fütüvvetnamelerde bahsi geçen edep ve ahlaki insanlara kazandırmak, fütüvvet şalvarı giydirip şet kuşatarak esnaf ve sanatkarlara hakim ve yol gösterici bir nizam olmak istemişse de, ahilik kadar başarılı olamamış, ahilikte olduğu gibi uzun süre devam eden bir teşkilat olarak varlık gösterememiştir. İyi ahlakın, konukseverliğin ve sanatın uyumlu bir birleşimi olan ahilik, fütüvvetçilikten tamamıyla ayrı özelliğindedir, orijinaldir. Ahilik kendisini oluşturan ve besleyen kaynakların fütüvvet ahlakından ayrı olmasıyla Selçuklu-Osmanlı toplumunda farklı biçimlerde belirmesine rağmen sosyo-ekonomik çevre ile etkileşim halinde kendi iç dinamizmini oluşturan özgün bir yapıdır. Ahilik, İbn-i Battuta'nın, yirmiyedi şehir ve kasabayı gezerek ve görerek yazdıklarından anlaşılacağı üzere, içten, işlek, mükemmel bir oto kontrol sistemi kurmuş bir yapıdır. Ayrıca Arap toplumunda fütüvvetten çok söz edildiği halde, doğuda Türklerin yaşadığı bölgelerde fütüvvet sözcüğünün hiç geçmemesi, buna karşılık oralarda yiğitlik, eli açıklık, konukseverlik

Ahilik tüm bu görüşlere karşın, kendine has özellikleri ile Türk toplumunun sosyal, ekonomik ve kültürel hayatının şekillenmesinde etkili olmuş esnaf teşkilatıdır.

Literatür incelendiğinde ahilik ile ilgili birçok tanıma rastlanılmaktadır. Her sosyal birlik, içinde oluşumunu gerçekleştirdiği toplumun belirli bir ihtiyacını karşılamak durumundadır. Ahilik de söz konusu ihtiyaçlara bağlı olarak değişmiş ve sonuç olarak yalnızca esnaf ve sanatkâr grupları bir araya getiren bir birlik olmuştur (Güllülü, 1977: 20). Buradan hareketle ahilikle ilgili tanımlardan bazıları şunlardır:

- Ahilik, onüçüncü yüzyılın ilk yarısından ondokuzuncu yüzyılın ikinci yarısına dek Anadolu, Balkanlar ve Kırım'da yaşamış olan Türk halkının sanat ve meslek alanında yetişmelerini, ahlaki yönden gelişmelerini sağlayan bir kuruluşun, örgütün adıdır (Çağaday, 1990: 1).
- Ahilik, Anadolu'ya özgü olarak onüçüncü yüzyılda kurulup belli bir süre içinde belli kurullarla işlemiş esnaf ve sanatkarlar birliğini ifade eden, mesleki ve ahlaki bir kuruluştur (TESK, 1973: 23).

---

anlamına gelen civanmertlikten, sipahilerin meziyetlerinden söz edilmesi ahiliğin fütüvvetin devamı olmadığı konusunda ayrı bir delil konusudur. Sonuç olarak onüçüncü yüzyıla kadar fütüvvet kuralları olarak bilinen ve takdir edilen güzel huylara, Türk konukseverliğinin de eklenmesiyle Anadolu'daki Türk sanat ve meslek erbabının ortak ilkeleri ve davranışları olarak "ahilik" adı altında yepyeni bir yapı ortaya çıkmıştır. Bu teşkilat, başta Anadolu olmak üzere, Kırım'ı ve Balkanlar'ı da içine alan ve köylere kadar yayılan bir kurum halinde örgütlenmiştir. Böylece ahilik, Türk toplumundan beslenen ve onun biçimlenmesinde belirleyici olan Türklere özgü bir kurum haline gelmiştir (Ayrıntılı bilgi için bkz. Güllülü, 1977: 18; Anadol, 2001: 47, 72; Çalışkan ve İkiz, 1993: 7; Çağatay, 1990: 1-19, 63; Çağatay, 1981: 175-179; Çağatay, 1983a: 217; Çağatay, 1983c: 270; Çağatay, 1983d: 282; Ekinci, 2002: 39-50; TESK, 1973: 4, 24; Kocatürk, 1986: 35; Köksal, 2006: 62; Bodur, 1999: 58; İnalçık, 2009: 37 – 42; Demirci, 1996; Şeker, 1993).

<sup>5</sup> Burada ayrıca belirtilmesi gereken bir husus vardır. Bu husus ahiliğin bir tarikat olarak algılanması yanlışlığıdır. Öncelikle tarikatlar kendi kaideleri içinde insanları İslami edeple yetiştirmeye çalışan, başka faaliyetleri olmayan kuruluşlardır. Tarikatlar belirli bir zümreye hitap ederler ve belli usulleri vardır. Hariçten kimseyi almazlar. Fakat ahilik böyle değildir. Ahiliğe esnaf ve sanatkarlardan her tarikata mensup kişi girebilir. Ahilik belli prensiplerden dışarı çıkmayan bir tarikat olmayıp İslami edep, nezaket ve ahlaka sahip bütün tarikatlardan insanların müştereken insanlık hizmetine çalıştığı hizmet edenlerle edilenlerin haklarını koruyan bir teşkilattir. Ahilik, tarikatlar üstü bir yapılanmadır. Ahilik teşkilatı, yerleşim bölgelerinde değişik dini inanç ve pratikleriyle tarikat şeyhlerinin etrafında birçok cemaatlere bölünen Türk toplumunda bütünleştirici bir görev üstlenmiştir. Ahilik, ilkelerinin oluşmasında ve sosyal dayanışmacı ilişki tarzlarının gelişmesinde, bir yandan dini-tasavvufi akımlardan etkilenip onlara göre biçimlenirken bir yandan da serbest hareket etmeye alışık göçebeleri ekonomik faaliyetlere yönlendirerek, katkıda bulunduğu düzen ve istikrar sayesinde merkezi idarenin etkinliğini arttırmıştır (Çalışkan ve İkiz, 1993: 8, 96; Demirpolat ve Akça, 2004: 364; Bodur, 1999: 60).

- Ahilik, onüçüncü yüzyılın başlarında dini vasfı önde gelen ancak zamanla iktisadi – ticari özellikleri ağır basan, Osmanlı Devleti'nin her tarafında, bütün şehir ve kasabalarda hatta köylerde organize olmuş, her türlü esnaf ve sanatkârı bünyesinde toplamış bir birliktir (Eryiğit, 1989: 1).
- Ahilik, küçük esnaf, usta ve çırakları içine alan, mesleklerini doğruluk, dürüstlük prensiplerine uygun olarak yapmalarını ve ayrıca eğitim görmelerini hedefleyen bir teşkilattır (Şimşek, 2002: 18).
- İyi ahlakın, doğruluğun, kardeşliğin, yardımseverliğin kısacası bütün güzel meziyetlerin birleştiği bir sosyo-ekonomik düzen olan ahilik, ahlak, eğitim-bilim, organizasyon, kalite standardı, üretici-tüketici ilişkisi, denetim gibi konularda yaşadığı dönemin toplumsal yapısını düzenleyen yetkin bir sistemdir (Yalkın, 1993: 177-181'den akt. Marşap, 2005: 70).
- Ahilik, ülke kaynaklarını rasyonel ve insancı bir biçimde hareket geçiren, adil ve hak üzere bir gelir dağılımını sağlayan, sosyal dayanışma-barış-kardeşlik ilişkisi geliştiren (ulusal bütünlüğün ekonomik temellerini kuran), dengeli ve verimli bir iktisadi, sosyal ve siyasal modeldir (Hamitoğulları, 1986b: 125).

Bu tanımlar ışığında ahilik, “onüçüncü yüzyıldan yirminci yüzyıla kadar Anadolu’da varlığını sürdürmüş ve özellikle Osmanlı Devleti’nin kurulmasında önemli görevler yerine getirmiş, dolayısıyla Müslüman, Türk toplumunun sosyo-ekonomik ve kültürel hayatının biçimlenmesinde etkili olmuş esnaf ve sanatkar birlikleri” (Gülerman ve Taştekil, 1993: 3) şeklinde tanımlanabilir.

Sonuç olarak, esnaf ve sanatkarlardan oluşan bir teşkilat olması, önemli bir sosyal yardımlaşma kurumu olması, sınai, ticaret, siyasi, askeri, sosyal ve kültürel faaliyetlerde bulunan bir kurum olması ve İslam inancıyla Türk örf ve adetlerini kaynaştıran bir düşünce ürünü olması ahilik teşkilatı ile ilgili öne çıkan özellikler olarak sıralanabilir.

Vurgulanması gereken bir başka nokta ise Selçuklu ve Osmanlı dönemi Anadolu'sunda, tarım dışı üretim alanını organizasyonu içine alan ahilik teşkilatı; bugünkü, çağdaş sosyal güvenlik kurumlarının üstlendiği hizmetlerinden çok daha kapsamlısını üstlenmiştir (Uncu, 1996: 171). Ahilerin kurduğu bu teşkilat bir bakıma, bugünkü Esnaf Odaları, İşveren Sendikaları, Ticaret Odaları, Sanayi Odaları, İşçi Sendikaları, Eğitim Hizmeti Veren Kuruluşlar, Bağ-Kur, Türk Standartları Enstitüsü ve Belediye gibi kurum ve kuruluşların temeli sayılmaktadır (Demir, 1993: 45'ten akt. Öztürk, 2002: 45-46).

### **1.6.2. Ahiliğin Amaçları**

Ahilik anlayışında “insan” sistemin merkezinde tutulmuş, her şey onun dünya ve ahiret mutluluğu için düzenlenmiştir. Bu sebeple ahiliğin asıl amacı insanların dünya ve ahirette huzur içinde olmalarını sağlamaktır (Ekinci, 2002: 14-22; Şimşek, 2002: 25).

Ahilik ilk olarak, anayurtlarından kopup Anadolu'ya gelenlerin Anadolu'da kendi sanat ve ticaretlerine yeni bir hayat alanı açma, yaşama olanağı bulma çabasını amaçlamaktadır (Çağatay, 1983b: 262; Sevinç, 1978: 79). Diğer bir ifadeyle ilmi çeşitli sanat alanlarında uygulamaya koymak ve toplumu bundan yararlandırma ülküsünün pratiğe dönüştürülmesidir (Bayram, 2003: 98). Ahilikte ana kural bir sanat ya da meslek sahibi olmaktır. Amaç kişiyi eğitip üretici ve yararlı bir seviyeye getirmek, ahlaklı, bilinçli, üretici ve mutlu bir orta yapı oluşturmak, yapılar arasında karşılıklı anlayış, güven, rıza duyguları ile iş bölümü ve işbirliği kurarak toplumda sosyal ve ekonomik dengeyi sağlamak, zenginle fakir, üretici ile tüketici, emek ile sermaye, halk ile devlet arasında iyi ilişkiler kurarak sosyal adaleti gerçekleştirmek, sanat erbabını müşterek bir iş ahlakı ve disiplini altında topluca muhafaza etmektir (Perşembe, 2005: 779-780). Fütüvvetnamelerde bu konuda şu şekilde açıklama yapılmıştır (Çağatay: 1990: 47):

“Ahilere helal para kazanmak gerektir ve hem vaciptir ve hem sünnettir. Her kimin ki meslek ya da sanatı yoksa ona fütüvvet değmez. Ahinin onsekiz dirhem gümüş sermayesi ve mutlaka bir işi olmalı, işsiz olmamalı.”

Buna bağlı olarak ahilik teşkilatı kurucusu Ahi Evren-ı Veli, Letaif-i Hikmet adlı eserinde ahiliğin kuruluş felsefesini şöyle ifade etmektedir (Bayram, 2003: 99):

“Allah insanı medeni tabiatlı yaratmıştır. Bunun anlamı şudur: Allah insanı yemek, içmek, giyinmek, evlenmek, mesken edinmek gibi çok şeylere muhtaç olarak yaratmıştır. Hiç kimse kendi başına bu ihtiyaçları karşılayamaz. Bu yüzden demircilik, marangozluk gibi birçok meslekleri yürütmek için çok insan gerekli olduğu gibi demircilik ve marangozluk da bir takım alet ve edevatla yapılabildiği için bu alet ve edevatı tedarik için de çok sayıda insana ihtiyaç vardır. Böylece insanın (toplumun) ihtiyaç duyacağı bütün san’at kollarının yaşatılması gerekir. Bu halde toplumun bir kesiminin sanatlara yönelmesi ve her birinin belli bir sanatla meşgul olması gerekir ki toplumun bütün ihtiyaçları görülebilsin.”

Ahilik ikinci olarak, köklü bir şekilde toplumsal değişikliklerin meydana geldiği bir ortamda, çatışmaların sona erdirilmesi, koruyucu değerlerin oluşturulması, Bizanslılara karşı Müslüman-Türk menfaatlerinin korunması ve toplum huzurunun sağlanması amacını gütmektedir (Gülerman ve Taştekil, 1993: 4; Ekinci, 1990: 21).

Ahilik ayrıca, buldukları yere gelen konuklara ve doğudan, Asya’dan Anadolu’ya yerleşmek üzere gelen soydaşlarına yardım etme amacını gütmektedir. Ahilik teşkilatı, bu soydaşların yerleşip iş gücü sahibi olmalarına, sıkıntı çekmeden rahatça yaşamalarına yardımcı olmuştur (Çağatay, 1990: 34; Ayrıca bkz. Şeker, 1993).

Kısaca ahilikteki asıl amaç, toplumun katmanları arasındaki dengenin korunmasını gerçekleştirmek, kişiyi eğitim ve öğretim yoluyla üretici hale getirmek, insana kendi nefsinin hiçbir zaman üstün tutmadan halka hizmet etmeyi ve yararlı olmayı benimsetmek ve nihayet iyi ahlakla donatılmış bir toplum oluşturmaktır.

### 1.6.3. Ahiliğin Fonksiyonları

Ahilik yukarıda sıralanan amaçları gerçekleştirmek üzere toplumda dini, askeri, siyasi, kültürel ve sosyo-ekonomik fonksiyonları yerine getiren bir yapıdır.

#### 1.6.3.1. Dini Fonksiyonu

Ahiliğin oluşumunu gerçekleştirdiği ilk zamanlarda durum itibariyle tamamen bir tarikat görünümündedir. Asıl amaç Anadolu'yu İslamlaştırmaktır. Ahiliğin kuruluş gayelerinden en önemli fonksiyonu budur.<sup>6</sup> Özellikle onüçüncü yüzyılda Orta Asya'da başlayan Moğol istilası, Orta Asya'dan Anadolu istikametine hızlı bir göçün başlamasının nedeni olmuş ve bu göçün bir sonucu olarak da dini fonksiyonun öne çıkmasına sebep olmuştur (Güngör, 1986: 160).

Ahilik teşkilatı esnaf teşkilatı olduğu durumda dahi dini fonksiyonunu terk etmemiştir. Faaliyette bulunduğu süre içinde teşkilata giren her fetânın<sup>7</sup> ahiliğe, ahinin şeyhliğe geçişinin gerçekleştiği eğitim süresi boyunca da bu fonksiyonunu devam ettirmiştir. Buradan da anlaşılacağı üzere, ahilik teşkilatı dini fonksiyonu ile paralel olarak bir ahlak okulu gibi sorumluluğunu devam ettirmiştir. Teşkilatın bütün üyelerine (fetâ, ahi ve şeyh) İslam ahlakını kazandırmak en önemli amaç olmuştur (Erken, 2002: 55).

Ahiliğin benimsediği fütüvvetnamelerde uyulması gereken çeşitli dini ve ahlaki kurallardan bahsedilir. Dini kurallar İslamın ve imanın şartlarıdır. Ahlaki ve sosyal kurallar ise çok çeşitlidir. Anne-babaya iyilik ve ihsanda bulunup, yakın akrabayı ihmal etmemek, arkadaşlarına ve komşularına iyi davranmak, riyaıyı terk etmek, büyüklere karşı hürmetli olmak, suçları affetmek, kendisinden aşağıda bulunanlara şefkatli davranmak, işinde ve hayatında doğru, güvenilir olmak, sözünde ve sevgisinde vefalı olmak, hizmette ve vermede ayırım yapmamak, yaptığı iyilikten karşılık beklememek, güler yüzlü ve tatlı dilli olmak, başkasının malına hıyanet

<sup>6</sup> Konunun başında da belirtildiği üzere ahilik teşkilatı kuruluşundan sonra esnaf teşkilatı hüviyeti kazandığı için bir tarikat değildir.

<sup>7</sup> Kişinin ahi olabilmesi için geçireceği sürecin ilk aşamasıdır.



etmemek, sabır ehli olmak, daima hakkı gözetmek bu kurallara verilebilecek örneklerdir (Çağatay, 1990: 66-72; Torun, 1998: 101-113, 423-434'den akt. Köksal, 2006: 64; Güllülü, 1977: 91-117).

### 1.6.3.2. Askeri Fonksiyonu

Anadolu'nun Türkleştirilmesinde ve İslamlaştırılmasında çok önemli görevleri yerine getirebilmesi için ahilik teşkilatı askerî özellikleri de bünyesinde toplamıştır<sup>8</sup>. Özellikle düşman saldırılarına karşı hazırlıklı olmak gereği; ahileri, askeri bakımdan teşkilatlanmak zorunda bırakmıştır. Gerektiğinde fetihlere katılmak, içeride ise bir taraftan huzur ve güveni sağlarken diğer taraftan Anadolu'nun İslamlaşmasında faal rol oynamak, ahiliğin temel görevleri arasında yer almıştır (Anadol, 2001: 86).

Köprülü'nün de belirttiği üzere ahilerin askeri bir fonksiyona sahip olmalarının en büyük kanıtları; Anadolu Selçukluları dönemindeki saltanat kavgalarında taraf olmaları, Moğol işgaline ve destekçilerine karşı savaşmaları, Osmanlı Devleti'nin oluşumunda etkin bir rol oynamaları şeklinde kendini göstermektedir (Akt. Erken, 2002: 57). Ancak ahilik teşkilatının bu askeri fonksiyonu, Osmanlı'nın devletleşmesinden önceki devirlere rastlamaktadır. Söz konusu bu askerî fonksiyon, nizami bir ordu düzeninde değildir.

Osmanlı Devleti'nin oluşumundan sonra ahi birliklerinin askeri fonksiyonu kendisini Osmanlı ordusunun ikmal sistemi şeklinde göstermiştir. Ahiler, dini ve tasavvufi kültürleri gereği, İslamlaştırma faaliyetlerinde faal rol almak eğilimindeydiler. Bu nedenle fetihlere katılmışlar, özellikle de istihbarat sağlamada önemli hizmetler görmüşlerdir. Ordunun ihtiyaç duyduğu ikmal maddelerini sefer yolu üzerinde temin ederek, sefer yolu üzerindeki kilit noktaları ordunun gelişinden önce ele geçirerek ve dervişlerin fethedilecek yerlerdeki halk arasına katılmak suretiyle onların gönüllerini kazanıp ordunun gelişine zemin hazırlamak şeklinde

<sup>8</sup> Ahi örgütüne giren esnaf ve sanatkarlar, mesleki, dini ve ahlaki eğitimden ayrı olarak askeri talim, terbiye de görüyorlar, gerektiğinde ordu ile savaflara katılarak düşmanla yiğitçe çarpışıyorlardı (Çağatay, 1981: 93). Ahilere bir profesyonel asker kadar değilse bile, kendini savunmayı bilecek kadar silah kullanma sanatı da öğretilirdi (Köksal, 2006: 89; Ocak, 1996: 125-126).

devletin gücüne ve bekasına katkıda bulunmuşlardır (Demirpolat ve Gürsoy, 2004: 365; Ekinci, 2002: 82-83; Ayrıca bkz. Anadol, 2001: 86-91).

Ahiler istisnai durumlar hariç, hiçbir zaman anarşiden yana olmamışlar, aksine cemiyet düzenini koruma ve devletin yanında yer alma bakımından, toplum asayişini muhafazaya yardımcı olmuşlardır (Ocak, 1996: 125).

### 1.6.3.3. Siyasi Fonksiyonu

Ahilik teşkilatı ilk oluşum sürecinde askeri fonksiyonu gibi siyasi fonksiyona da sahiptir. Ahilik teşkilatı, Anadolu'da özellikle de onüçüncü yüzyılda devlet otoritesinin zayıfladığı bir dönemde, şehir hayatında sadece iktisadi değil, siyasi yönden de önemli faaliyetlerde bulunmuştur (Köksal, 2006: 89).

Özellikle siyasi otoritenin tam oluşmadığı dönemlerde (Moğol saldırıları sırasında ve Osmanlı otoritesinin oluşum sürecinde) bu fonksiyon mahalli siyasi otorite olarak da kendini göstermiş ve devlet otoritesinin zayıfladığı yerlerde bu durum açık bir şekilde ortaya çıkmıştır (Çağatay, 1996: 40). Osmanlı'nın kuruluş aşamasında merkezi otoritesini sağlaması sırasında oluşacak yönetim kademelerinde de ahiler görevlendirilmiş ve ahilerin siyasi ortamdaki etkinliği öne çıkmıştır (Erken, 2002: 57; Güllülü, 1977: 118; Demir, 2003: 72; Tabakoğlu, 1986: 57).

Burada belirtmelidir ki, ahiler sahip oldukları ahlak kaideleri ile siyasi amaçlarla toplumun huzurunu bozacak hareketlerden hep uzak kalmışlar, devlete karşı herhangi bir hareketin içinde olmamışlardır (Ekinci, 2002: 77-78). Bir başka deyişle ahilik teşkilatı, toplumun huzuru için uzlaşmacı ve uzlaştırıcı bir tutum içinde olmuş ve bunu siyasi faaliyetlerinin temel felsefesi olarak kabul etmişlerdir (Gülerman ve Taştekil, 1993: 63).

Ahiler, sahip oldukları güçlü teşkilat yapısına rağmen devletin en zayıf olduğu dönemde dahi siyasi bir teşekkül gibi bir beylik kurmak için herhangi bir teşebbüste bulunmamışlar, güçlerini devlete karşı kullanmamışlardır. Sadece istikrarsızlık ve

zaafa karşı oldukları için, devlet idaresinin güç duruma düştüğü zamanlarda, idareye sahip çıkmışlardır (Erken, 2002: 42, 80; Poyraz, 1996: 142).

Osmanlı'nın kuruluş dönemi tamamlandıktan ve devlet teşkilatları oluşturulduktan sonra ahilerin esnaf kısmına hitap ettikleri gözlemlenmiş, hiçbir kargaşaya meydan vermeden siyasi fonksiyonu kendiliğinden bırakmışlardır.

#### **1.6.3.4. Kültür Fonksiyonu**

Ahiler, sosyal hayatın oluşum ve düzenlenmesine olduğu gibi, kültürel gelişmeye de katkıda bulunarak ahilik anlayışında insanı bir bütün olarak ele almış, bütün yönleriyle eğitilmesine ve geliştirilmesine çalışmışlardır (Demirpolat ve Akça, 2004: 368). Bu sisteminin temel özelliği madde ile manayı, müsbet ilimle manevi ilmi bir dengede tutmasıdır. Bu sistemi başarıya ulaştıran etkenlerin başında akıl, ahlak, çalışma ve bilim gelmektedir (Demir, 2003: 74).

Ahilik teşkilatında kültürel faaliyetler yoğun bir şekilde gerçekleşmiştir. Fetâ'lıktan ahiliğe, ahilikten şeyhliğe uzanan bu meşakkatli yolda tezgah başında sanat öğrenen teşkilat üyeleri aynı zamanda diğer eğitimlerini de tamamlayarak toplum içinde hak ettikleri, itibarlı şahıslar olarak kendilerini göstermişlerdir. Bu açıdan bakıldığında, ahilikte kültür fonksiyonu daha çok eğitim temelli olarak görülmektedir.

Ahiler dükkanda ve tezgahta yamak, çırak, kalfa, usta hiyerarşisi ile iş başında; ahi zaviyelerindeki toplantılarda büyüklerin söyleşilerini, fütüvvetnamelerde yazılı dini, edebi ve eğitici kitapları dinleyerek, zaviyeleri temizleyerek, topluca yenen yemeklerde pişirmeye yardım ederek sosyal alanda; nişancılık, avcılık, binicilik ve milli oyunlar ile askeri ve sportif alanda kültür hayatına bir çok katkıda bulunmuşlardır (Anadol, 2001: 91).

### 1.6.3.5. Sosyo-Ekonomik Fonksiyon

Toplumda genel ve ferdi ahlakın oluşmasında, iktisadi ve toplumsal kaidelerin uygulanmasında kurumların önemli rolü vardır ve Türk tarihine bakıldığında ahlakın uzun yıllar egemen olduğu görülmektedir. Ahlak değerlerini kurumsallaştıran düşüncenin temelinde ise ahilik yatmaktadır.

Ahilik teşkilatının temelleri, başlangıcında o kadar sağlam atılmış, kuralları zamanın ve toplumun gereklerine ve gerçeklerine o kadar uydurulmuştur ki, bu kurallar sonradan, şehir ve kasabaların belediye hizmetleri ve bu hizmetlerin kontrolleri için örnek alınmış, narh<sup>9</sup> nizamnameleri ya da kanunnameleri şeklinde resmileştirilmiştir (Şimşek, 2002: 36).

Ahlakla sanatın ve konukseverliğin uyumlu bir birleşimi olarak kurulan ahilik o denli itibarlı bir duruma gelmiştir ki, bu kurum, yüzyıllar süresince esnaf, sanatkar ve meslek erbabına yön vermiş, çalışmalarını düzenlemiştir (Çağatay, 1983b: 264; Anadolu, 2001: 81).

Ahilik teşkilatı, hızlı bir şekilde artan meslek kollarıyla (esnaf birlikleri - otuz iki esnaf birliği oluşmuştur<sup>10</sup>), örgütün temelini yerleştirilen sağlam mesleki ve ahlaki düzeni, karşılıklı dayanışma ve yardım özellikleriyle sosyal ve ekonomik yaşamın temeli durumuna gelmiştir.

Bu esnaf birlikleri, üretimde belli bir kaliteyi yakalama ve geliştirme işlevini sürdürürken, haksız rekabeti önleyici tedbirler almaya, dolayısıyla işbirliğine dayalı, karşılıklı yardımlaşma ve oto-kontrol mekanizmalarıyla mensupları arasında görev bilincinin yerleşmesini ilke edinmişlerdir. Dürüstlük, samimiyet ve ciddiyet meslek örgütleri olan bu birliklerin temel özellikleri arasındadır (Bodur, 1999: 65).

<sup>9</sup> Eşyaların belirli fiyatlarla satılması. Bu durum 1845 yılında yayınlanan resmi bir bildiri ile (1291 nolu Takvim-i Vakayi gazetesi ile) kaldırılmıştır.

<sup>10</sup> Bu esnaflardan bazıları şunlardır: Çiftçiler, Debbağlar, Hallaçlar, Papuccular, Keresteciler, Nalbantlar, Sandıkçılar, Haytaplar, Dokumacılar, İplikçiler, Şekerciler, Demirciler, Aktarlar, Nalıncılar, Culhacılar, Berberler, Ekmekçiler, Bıçakçılar ve Kuyumcular (Gürata, 1975: 106).

Ahilikte sosyal fonksiyon sosyal ahlaka dayanmakta ve böylece ahlaki prensipler ferdiyetçi değil, ferdin toplum içindeki önemini koruyacak şekilde toplumdur. Buradan hareketle ne fert cemiyete, ne de cemiyet ferde ezdirilmiştir. Ahiler bu sosyal dayanışma ruhunu kazandırmak, devam ettirmek ve kontrol etmek için yardımlaşma sandıkları kurmuşlar ve bütün faaliyetlerinde bunu yaygınlaştırmışlardır. Bu kontrol mekanizması sayesinde toplum düzeninin korunmasında büyük fayda sağlamışlardır. Ayrıca sosyal dayanışma ruhunu devam ettirmek üzere ziyafet toplantıları, üçgenler toplantısı, yaren sohbetleri adı altında çeşitli sohbet ortamlarını oluşturmuşlar, böylelikle esnaflar arasındaki ilişkiyi sağlam temellere oturtmuşlardır (Erken, 2002: 58 – 59; Ayrıca bkz. Güllülü, 1977: 124-149; Poyraz, 1996: 141-142).

Ahilik teşkilatında sosyal ve ekonomik fonksiyonu tamamlayan o kadar çok örnekler vardır ki bu örneklerden bazılarını şu şekilde özetleyebiliriz (Ayrıntılı bilgi için bkz. Ekinci, 2002; Erken, 2002; Gülerman ve Taştekil, 1983: 45-54; Öztürk, 2002: 5-7; Turan, 1996: 43-47; Tabakoğlu, 1986: 60-67; Poyraz, 1996: 142-143; Erbaşı ve Ersöz, 2005: 360-367; Erden, 2005: 391-392; Eryiğit, 1989; Ülger ve Ülger, 2005):

- Ahilikte çalışmak ibadet sayılmıştır; esas olan helal kazançtır. Ahilik hakkına razı olmayarak malına değerinden fazla fiyat isteme, zenginleşme hırsıyla gömülü hazineler peşinde koşma, karanlık ve dolaşık kazanç yollarına sapma gibi haram kazanç yollarına müsaade etmez.
- Ahilik teşkilatı, materyalist dünya anlayışını daima reddeden, sadece mal ve servet için çalışmayı kabul etmeyen bir felsefeye dayanmıştır. Başkasına muhtaç olmadan yaşamak için veya başkalarına yardım etmek için kazanılan para değer taşır. Buradan hareketle ahilikte ekonomi bir araçtır ve bu aracın amaç haline getirilmesine izin verilmez. Para kazanmak amaç haline gelirse, amaç olan ahlaki değerler de araç haline gelir ki, bu son derece ahlaki olmayan bir dünya görüşüdür.

- Ahilerin mal ve servet hakkındaki düşünceleri de, onların ekonomik faaliyetlerine yansımış, insanların kendi emekleri ile geçinmeleri ve kimseye muhtaç olmamaları istenmiştir. Bundandır ki her ahinin emeğini değerlendireceği bir işi, özellikle bir sanatı olması, ahlak kaidesi haline gelmiştir.
- Teşkilata mensup her sanatkâr belirli kalite ve miktarda mal kullanır, belirli üretim tekniklerine bağlı kalarak mal üretir ve imal ettiği eşyayı belirli fiyata satardı. Kadı'nın bilgisi olmadan bir malın piyasaya sürülmesi mümkün değildir. Bu hususta değişik usullere başvuranlar derhal cezalandırılırdı.
- Ahilikte işsizlik akılsızlık sayılmıştır. Bütün bu söylemler sonucu ahiliğin mülkiyete karşı olduğu düşünülebilir fakat karşı değildir. Ahilik sadece servetin belirli ellerde toplanmasına karşıdır. Bu sebeple, sermaye arttırımı ve aşırı kazanç arzusu ahilikte kesin olarak yasaklanmıştır.
- Ahilikte israf yasaklanmıştır. Bunun sonucu olarak da ihtiyaç kadar üretim fikri hakim olmuştur. Üretilen her mal veya hizmetin bir değeri vardır fakat bu değer sadece satış fiyatıyla ölçülemez.
- Ahilikte üretim ile tüketim arasında denge kurarak, üretici ile tüketici arasındaki münasebetlerin sosyal huzuru sağlayacak şekilde gelişmesinin devamına çalışmışlardır. Bu amaçla zaman zaman üretim sınırlamaları getirilerek emeğin değerinin bulunması sağlanmış, geliştirilen narh sistemi ve standartlaşma ile de tüketicinin korunması sağlanmıştır.
- Ahilikte kolay kazanç makbul değildir. Kazanç meşakkatli olmalı, güç olmalı, alın teri ve emek karşılığında elde edilmelidir.
- Ahilikte rekabet yasaklanmıştır; fiyat düşürerek veya kalitesiz malzeme kullanarak rekabet yapılamaz.

- Ahilikte pazarlık görülmez. Ahi ahlakı ile eğitilmiş olanlar, fahiş fiyatla mal satmayı veya fahiş fiyat isteyerek malın değerinin pazarlık konusu yapmayı büyük ahlaksızlık olarak kabul ederler.
- Ahilik teşkilatında, ekonomik anlayış içinde önem verilen konulardan biri de iş bölümüdür. İş bölümü ekonomik olduğu kadar ahlaki bir konu olarak da değerlendirilmiş ve kişinin sık sık iş değiştirmesine iyi gözle bakılmamıştır. Kişi istikrarlı bir çalışma hayatına sahip olmalıdır.
- Ahilik teşkilatında ticaret hayatının düzenlenmesi konusunda, hammadde alım-satımı, işlenmesi ve işlendikten sonra alınıp satılmasına ilişkin kanun, tüzük gibi mevzuat uygulamaları ve narh ayarlamaları uygulanmıştır. Üretilecek her türlü ürünün hangi aşamalardan geçirilerek üretileceği, nitelikleri, fiyatları, ambalajları vb. konularda kurallar oluşturulmuş ve sıkı bir denetim uygulanmıştır.

Kısaca, bütün üretim çeşitlerinde belli standardı korumak, piyasaya malı ihtiyaç derecesinde sunmak, üreten ve tüketenlerin imkânlarına göre istikrarlı bir fiyat tespit etmek, kalitede seviyeyi koşulsuz korumak, kazancın insanları hırs ve husumete düşürmeyeceği tedbirleri almak, Osmanlı Devleti'nin temel ve esası ahilikten ayrılmayan esnaf teşkilatının benimsenen ekonomik ve ahlaki esasları olarak sayılabilir (Çalışkan ve İkiz, 1993: 78).

İşte bu esaslarla ahilik teşkilatı, orta çağda Avrupa'daki benzer teşkilatlardan farklı olarak, spekülasyon, serbest rekabet ve aşırı kazanç yerine, sosyal yardım ve dayanışmayı hedeflemiş, buna bağlı olarak sosyal adalet, din ve ahlak kuralları ile geleneklere bağlı iş ahlakı ile toplumda uyumlu bir düzen meydana getirmiştir (Gülerman ve Taştekil, 1983: 51).

Duran (1996: 60) konuyu farklı bir bakış açısı ile şu şekilde özetlemiştir:

“Piyasa genişliği ve çeşitliliği, reklam, moda, aşırı tüketim kültürünün henüz günümüz şiddetinde olmadığı bir ortamda aile fertlerini besleyecek, hatta biraz da “hayır” yapacak düzeyde bir gelir seviyesi; savaş, arka arkaya gelen kuraklık ve salgın hastalık dışında sıkıntısız ve sefaletsiz geçirilmiş bir “mazi”; belli ölçüde “bolluk ve bereketi” yansıtan bir “hal” ve

geleceğe umutla bakmayı mümkün kılacak bir “gelecek beklentisi”... ortamında fertler kendi dünyalarında dengeli bir hayata kavuşmuşlardır. Ne getireceği son derece belirsiz olan başka bir yaşantı şekline hiç ihtiyaçları yoktur. Ayrıca sosyal hayat öyle bir dizayn edilmiştir ki, kişiler psikolojik, entelektüel, dini ve kültürel ihtiyaçlarını baskısız ve dayatmasız rahatça temin edebilmektedir. Yani yeterli geliri sağlayan bir işyerinde ilave olarak; psikolojik tatmini sağlayan bir aile ortamı; entelektüel ve dini ihtiyaçlara cevap vermeye hazır bir tekke, cami ve sohbet meclisi; sosyal ihtiyaçları tatmine uygun geniş bir erkâna, ahbap, dost ve arkadaş ortamı... bütün bu kurumlar kişilerin kurduğu iç ve dış dengeleri destekleyen ve besleyen unsurlar olmuştur.”

#### **1.6.4. Ahilikte Meslek Standartları**

Ahilikte her meslek için ayrı ayrı meslek standardı belirlenmiştir. Bu kısımda ahilikte mesleğe bakış ve mesleklerde meslek standartlarının neler olduğu ve nasıl uygulandığı çeşitli başlıklar altında incelenmiştir.

##### **1.6.4.1. Ahilikte İlk Adım: Ahi Olabilmek**

Ahilik teşkilatının genel özelliklerini günümüz meslek standartları kıstasları altında açıklamadan önce bir kişinin nasıl ahi olabileceğini, diğer bir ifadeyle bir ahinin sahip olması gereken standartları ya da “etiksel/ahlaki” özellikleri belirtmekte fayda vardır. Şüphesiz bu durum ahilik teşkilatının altında örgütlenen meslek gruplarının/mesleklerin sahip olduğu standart temellerini görmemizde etkili olacaktır.

Ahi olabilmek (teşkilata üye olabilmek) için kişi öncelikle bazı özelliklere sahip olmalı ve bazı aşamalardan geçmelidir. Burada kişi öncelikle feta (yiğit) sonra ahi ve son olarak şeyh olur ki, bu mertebeye çok az ahi ulaşabilir.

Burgazî'nin Fütüvvetnâme isimli eserinde belirtildiği üzere ahi olabilmek için teşkilatın içine yeni katılan kişinin sıdk (doğruluk, gerçeklik, içten bağlılık), sefâ (gönül rahatlığı, rahatlık, kaygısız ve sakin olma), emanet, takvâ (Allah'tan korkma,



dinin yasak ettiği şeylerden sakınma, buyurdıklarını yerine getirme), kerem (iyilik, cömertlik, eli açıklık), mürüvvet (cömertlik, yiğitlik, mertlik), hayâ (utanma duygusu) gibi, sahip olması gereken çeşitli özellikleri bulunmalıdır (Akt.: Erken, 2002: 50). Burgazi'nin Fütüvvetnâmesi'ne göre kişiler sahip oldukları bu özellikleri esas alınarak ahiliğin ilk adımı olan fetâ'lığa kabul edilirler. Fetâ'nın ahisine karşı birçok görevi vardır. Özellikle fetâ, ahisinin dediklerine uymalı, ona itiraz etmemeli, istediklerini yerine getirmeli ve uygunsuz hareketlerden kaçınmalıdır. Bununla birlikte Burgazî nasıl ki, fetânın ahisine karşı görevleri varsa, ahinin de fetâyâ karşı görevleri olduğunu belirtmektedir. Özellikle ahi, fetâ'ya bir yandan ahilik teşkilatının âdap ve erkanını öğretirken diğer yandan sanatının en küçük inceliklerini göstererek sahip olması gereken ilme ulaştırmalıdır (Akt.: Erken, 2002: 53-54).

Ahi olmuş fetâların, bazı ahlaki özelliklerini kaybettikleri takdirde ahilikten ayrılacağı belirtilmektedir. Bu davranış ve ahlak bozuklukları ahilikte “afet” olarak görülür. Bu afetlerin üzerinde önemle durulmasının en büyük nedeni, söz konusu bozuklukların başta toplum düzenini bozmak üzere bütün cemiyetlerin çökmesine sebep olabilecek kötülükleri içermesidir. Söz konusu afetlere gammazlık (işpiyonculuk), münafıklık (ara bozanlık), kibir (kendini beğenme, kendini başkalarından üstün görme), hased (kıskançlık, çekememezlik), kin (birine karşı duyulan oç alma isteği), yalancılık, sözünde durmamak, hırsızlık ve haram yemek örnek verilebilir (Gölpınarlı, 1950: 323 – 325; Çağatay, 1990: 73; Sevinç, 1978: 63-64).

Ahilerin bütün hareketleri görgü kaideleri ile belirlenmiştir ve bu kaidelerin toplamı 740 tanedir. Ahilerin yemek yerken, su içerken, alış veriş yaparken, hamama girerken, saçını tararken, yatakta yatarken vb. durumlarda nasıl hareket edeceklerini bu görgü kuralları belirlemiştir. Ahilikte son mertebeye ulaşan birisi bu kaidelerin hepsini bulmak ve uygulamak zorundadır. Fakat ahiliğe yeni başlamış olan birinin bu kaidelerden sadece 124 tanesini bilmesi yeterlidir. Böylece insan kademe kademe kendini geliştirecektir (Ekinci, 2002: 25; Gülerman ve Taştekil, 1993: 59; Ülger ve Ülger, 2005: 50).

#### 1.6.4.2. Ahilik Teşkilatının Örgütsel Yapısı

Daha önce de belirtildiği gibi, ahilik teşkilatının asıl amacı insanların dünya ve ahirette huzur içinde olmalarını sağlamaktır. Dayanışmacı bir ruh yapısına sahip olan bu teşkilat, zengin ile fakir, üretici ile tüketici, emek ile sermaye, millet ile devlet, kısaca toplumun bütün fert ve kurumları arasında iyi münasebetler kurarak herkesin huzur içinde yaşamasını sağlamak amacıyla hareket etmektedir (Ekinci, 1990: 22; Şimşek, 2002: 25; Poyraz, 1996: 141).

Ahilik teşkilatı başlangıçta debbağ, saraç ve kunduracılar içeren bir teşkilat şeklinde ortaya çıkmıştır. Daha sonraları gelişmesine paralel olarak bütün esnafı ve üye olmak isteyen herkesi bünyesinde toplayan çok yönlü bir sosyal müessese haline gelmiştir. Anadolu'nun en ücra köşelerine kadar uzanan bu teşkilatta, her yerleşim biriminde, her sanat için ayrı bir birlik kurulmuş, birlik kurulması için yeterli çoğunluğun olmadığı yerlerde ise birbirlerine yakın meslekler bir birlik oluşturmuş, en küçük yerlerde ise bütün bu meslekler tek bir birlik altında toplanmıştır. Kurulan ahi birlikleri arasındaki ilişkiler “Büyük Meclis” tarafından sağlanmış, yine bütün bu birlikler ahilik teşkilatının genel merkezi olan Kırşehir’de bulunan Ahi Evran Zaviyesine bağlanmıştır (Gülerman ve Taştekil, 1993: 9; Ekinci, 2002: 52; Ekinci, 1990: 23-24).

Herhangi bir meslekte çalışan kişiler, bağlı bulunduğu mesleğe ilişkin zaviyenin doğal üyesidir. Esnafın kendi adlarıyla anıldığı çarşıları vardır. “Bedesten”, “Arasta” veya “Uzun Çarşı” denilen bu işyerlerinde aynı meslekten kişiler bir arada bulunmuştur. Bu işyerleri bir anlamda o günün sanayi sitesi halindeki organizasyonlarıdır (Eryiğit, 1989: 10). Çarşının en uygun yerinde birlik idare kuruluşunun ve başkanının çalışacağı odalar yer almaktadır. Ayrıca çarşıda halkın ihtiyaç duyacağı işlerle uğraşan fırıncı, nalbant gibi esnafın dükkan açmasına da izin verilmektedir (Ekinci, 2002: 53-54; Gülerman ve Taştekil, 1993: 9; Ekinci, 1990: 24-25; Çağatay, 1990: 84).

Ahilikte bütün sanat kollarında bir “pir” bulunmaktadır. Burada pir herhangi bir zanaatın, tarikatın kurucusu anlamına gelmektedir ([www.tdk.gov.tr](http://www.tdk.gov.tr)). Diğer bir

ifade ile Ahilik kuruluşlarının başında bulunan yöneticidir. Bu “pir”lere bağlanmadan sanatta olgunluğa erişmek imkânsızdır. Bu yüzden meslek sahibinin “pir”ine karşı hürmetle bağlanması ve ona saygı duyması kaçınılmazdır (Gülerman ve Taştekel, 1993: 9; Ekinci, 1990: 25; Ekinci, 2002: 54; Çağatay, 1981: 180).

#### **1.6.4.2.1. Ahilikte Üyelik**

Ahilik teşkilatında bir gencin ahiliğe kabulüne çok önem verilirdi. Üyelik işlemleri iki safhada meydana gelirdi. Teşkilata girmek isteyen, kendisini kabul edecek bir azaya müracaat ederdi. Yamak/çırak kabul edilmeden önce uzun bir tetkik ve takibe tutulur, en küçük bir şüphe uyandıracak bir olayın varlığı halinde kişi teşkilata kabul edilmezdi. Teşkilata girmek isteyen ahlak ve terbiyesi üzerine yapılan incelemelerin olumlu olması sonucunda, durum zaviyede görüşülür ve uygun olması halinde bir törenle kişi üyeliğe kabul edilirdi. Çırağın “Ahi Kardeşi” olan ustasının dışında aynı meslekle uğraşan iki kalfayı “Yol Kardeşi” olarak seçmesi lazımdı. Çırak, zaviye reisinin izninden sonra bu üç sanatkarın gözetimi altında çalışırdı. Yanında yetiştiği ustası belli olmayanlar zaviyelere alınmazdı. Ayrıca usta eğer öğrettiği sanatı helal etmez ve çırağı takdim ederek ondan memnun olduğunu göstermez ise böyleleri de zaviyeye giremez ve kardeş olamazdı (Ekinci, 1990: 25-26; Ekinci, 2002: 56-59).

Ahiliğe üye olan genç, mensubu olduğu sanat veya mesleğin sırrını öğreninceye kadar ustasına hizmete zorunluydu. Bir yol atası ve yol kardeşi edinerek ahiliğe giren ve fütüvvet şartlarına uyacağına söz veren kişi, hayatı boyunca yol atasına ve yol kardeşine saygı göstererek yardım edeceği gibi, onların da sevgisini, saygısını ve yardımını görürdü. İhanet olmadıkça, hayatı ve geleceği güven içindeydi. En önemli görevi önce yol atasına, yol kardeşine, ustasına, mesleğine ve sanatına yani fütüvvet ehline, sonra da aralarında hiçbir fark gözetmeksizin bütün insanlara yardım etmektir. Ahilik yolunda her şey sıralıdır ve kanuna tabidir. Hiç kimse keyfi hareket edemezdi. Bu bakımdan ahilikte bir demokrasi ve düzen hüküm sürerdi. Yeni ve ciddi durumlar ancak bu yol ehlinin genel kararıyla karşılanırdı. Bu

yüzden de ahiler mümkün olduğunca zamana ve zamanın gereklerine uyarak yolların da yürümeyi başarmışlardır (Anadol, 2001: 71).

Ahilikte iki tip üyelik vardır. Bunlar “dahililer” ve “hariciler”dir. Dahililer denilen birinci tip üyelik bilfiil çalışan yamaklar, çıraklar, kalfalar ve ustalardan meydana gelirdi. Emekliler, güçsüzler, engelliler ve hastalar grubunu temsil eden üyeler de hariciler denilen ikinci tip üyeliği temsil ederdi (Ekinci, 2002: 57-58).

#### **1.6.4.2.2. Ahilik Teşkilatının Yönetim Şekli**

Ahilik teşkilatında her ahilik birliği, bir başkan ile beş kişilik yönetim kurulu tarafından yönetilirdi. “Esnaf Şeyhi” adı verilen ahi birliği başkanları, bütün üyeleri bir baba şefkatiyle koruyan ve kollayan mesleki, siyasi, ahlaki ve dini bir lider konumundaydı. Geniş yetki ve sorumluluğu bulunan esnaf şeyhlerinin başlıca görevleri şunlardır (Ekinci, 2002: 62 – 63; Gülerman ve Taştekil, 1993: 13):

- Esnafın mesleki sorunlarını çözümlenmek,
- Esnaf orta sandığını idare etmek,
- Birliğe ait binaların bakımını yaptırmak, bunları kiraya vermek veya teşkilat amaçlarına uygun kullandırmak,
- Davetçi, çeşmeci, bekçi gibi teşkilat görevlilerini işe almak, maaşlarını ödemek ve gerektiğinde işten çıkarmak,
- Esnafın mesleki ve özel hayatındaki tutum ve davranışlarını izlemek,
- Usta, kalfa, çırak ve yamak törenlerini düzenlemek,
- İdare kurulu toplantılarına katılmak,
- Esnafı toplantıya çağırarak,

- Üyesi bulunduğu esnaf kolunu temsilen “büyük meclis” toplantılarına katılmak.

Esnaf şeyhi, yönetim kurulunda alınan kararların uygulanmasında yönetim birliği ile birlikte sorumluydu ve alınan kararların yürütme yetkisi de kendisine aitti.

Genellikle beş kişiden oluşan yönetim kurulu esnaf şeyhi ile birlikte teşkilatın ana karar organıdır. Bu organın ilk üyesi “esnaf kethüdası”dır. Yönetim kurulunun birinci üyesidir ve esnafın eğitimi ile sorumludur. İkincisi ise “yiğitbaşı”dır. Yönetim kurulunun ikinci üyesidir ve esnafın yetiştirilmesi, esnaf arasındaki rütbelerin tespiti, esnafa hammadde dağıtımı, esnafın disiplin konuları ve disiplin cezalarının uygulanması, törenler ve orta sandığın idaresi konularında esnaf şeyhinin yardımcısıdır. Üçüncüsü ise “işçibaşı”dır. Yönetim kurulunun üçüncü üyesidir ve teknik konularda yetiştirilmiştir. Üretilen malların kontrolü, kalitesiz olanların imhası ve standartların korunması ile ilgilenir. Yönetim kurulunun son iki üyesi ise “ehl-i hibre”dir. Esnaf içinde en çok sayılan ve sevilen kimselerden oluşan bu iki üye esnaf ile yönetim kurulu arasında veya yönetim kurulu içinde meydana gelen anlaşmazlıklarda hakem görevini icra ederdi (Ekinci, 2002: 64; Eryiğit, 1989: 32-33).

#### **1.6.4.2.2.1. Büyük Meclis**

Ahi birliklerinin en yetkili üst organı olan büyük meclis, bir yerleşim birimindeki bütün esnaf şeyhlerinin toplanmasıyla oluşurdu. Meclis içinde seçilen “Ahi Baba Vekili” adı verilen bir başkanı vardı. Her ayın son Cuma günü toplanan, değişik meslek kollarında çalışan esnaf arasında koordine ve dayanışma sağlayan büyük meclisin başlıca görevleri şunlardır (Ekinci, 2002: 65; Ekinci, 1990: 30; Gürata, 1975: 105):

- Esnaf şeyhlerinin esnafa karşı olan tutum ve davranışlarını takip etmek,
- Esnaf kolları yönetim kurullarının düzenli toplanıp toplanmadıklarını kontrol etmek,

- Esnaf kolu yönetim kurulunca verilen cezaları incelemek, uygun olanları onaylamak, uygulamaları denetlemek,
- Esnaf şeyhlerinin yıllık hesaplarını incelemek ve uygun olanları onaylamak, usulsüzlük var ise bunlar hakkında gerekli işlem yapmak,
- Hakkında şikayet bulunan esnaf şeyhlerinin durumlarını inceleyerek, bunların görevlerini kötüye kullanıp kullanmadıklarını araştırmak, gerekirse suç işleyenlerin görevlerine son vermek,
- Esnaf ile ilgili konularda, hükümet yetkilileri ile temas kurarak problemlerin çözüme kavuşturulmasını sağlamak, hükümet tarafından alınan kararların esnafın menfaatine olup olmadığını incelemek, esnaf adına hükümet yetkililerinden istekte bulunmak,
- Ahi baba vekilince görüşülüp karara bağlanması istenilen konuları karara bağlamak.

#### **1.6.4.2.2. Ahilikte Mesleki Dayanışma: Orta Sandıkları**

Ahilik teşkilatının sahip olduğu düşünce sistemini iktisadi hayata uygulamasında kullanılmak üzere kurulan ve işletilen en önemli araçlardan birisi de orta sandıklarıdır. Her birliğin “orta sandığı”, “esnaf vakfi”, “esnaf kasesi” veya “esnaf sandığı” denilen bir karşılıklı yardımlaşma ve sosyal güvenlik sandığı vardır (Ekinci, 2002: 58; TESK, 1973: 65; Erarı, 1999: 121; Poyraz, 1996: 142). Orta sandıkları ahi birliklerinin hazinesidir (Gürata, 1975: 108).

Orta sandıklarının en büyük fonksiyonu, sosyal güvenliğin gerçekleştirilmesinde ortaya çıkmıştır. Bu sandıklar üyelerini tefeciden korumuş, onlara hammadde sağlamış ve çeşitli sosyal risklerin meydana getirdiği zararları telafi edilmesine imkân tanımıştır (Gülerman ve Taştekil, 1993: 11; Çağatay, 1990: 91-92).

Orta sandığının gelirlerini her esnafın yaptığı satıştan tespit edilen bir yüzdesi, yamaklıktan çıraklığa, çıraklıktan kalfalığa ve kalfalıktan ustalığa yükselirken ödenen harçlar, teşkilata ait mülklerin gelirleri ve çeşitli bağışlar meydana getirmekteydi. Orta sandığın giderlerini ise teşkilat için yapılan lüzumlu harcamalar oluşturmaktaydı. Bu harcamaları birliğe ait mülklerin tamir masrafları, çeşitli vergiler, görevlilerin maaşları, sosyal gayeli esnaf toplantılarının giderleri, fakirlere yapılan yardımlar, teşkilatın güçlenmesi için alınan mülklerin bedelleri oluşturmaktaydı. Ayrıca esnaftan maddi durumu iyi olmayanlara, güçsüzlere, engellilere ve hastalara bu sandıktan yardım yapılırdı. Teşkilat için gerekli harcamalar yapıldıktan ve çalışamayacak durumda olan üyelere gerekli paralar verildikten sonra artan paralar esnafa kredi olarak verilir, böylece esnaf tefecilerin eline düşmekten korunurdu. Esnafa lazım olan hammadde de teşkilat tarafından satın alınarak üyelere dağıtılır, bu sayede karaborsa ve fiyat farklılıklarının oluşması engellenir, esnaf tüccarın insafına terk edilmezdi. Bu malların bedelleri daha sonra orta sandığına geri ödenirdi (Ekinci, 1990: 27; Ayrıca bkz. TESK, 1973: 65; Gülerman ve Taştekil, 1983: 52-54; Turan, 1996: 44; Eryiğit, 1989: 23-24).

Sonuç olarak ahilik teşkilatı, orta sandıkları vasıtasıyla kişiye sosyal güvenlik ortamı temin etmiştir. Birlikler, sandıklar aracılığıyla kişiye maluliyet, ölüm, doğal afet hallerinde iş kurma, malzeme sağlama ve işi öğrenmede karşılaştığı sıkıntılarda maddi ve manevi destekte bulunarak, kişiyi yalnızlıktan kurtarmış, dayanışma ortamıyla moral destek sağlamış, böylece kişinin ve toplumun refah seviyesine katkıda bulunan bir sosyal hizmet görevi yerine getirmiştir (İnalçık, 1999: 192-193).

#### **1.6.4.3. Ahilikte Mesleki Eğitim**

Bu kısımda ahilikte eğitimin nasıl bir anlam taşıdığı ve bu eğitimin ne şekilde gerçekleştiği çeşitli başlıklar altında incelenmiştir.

### 1.6.4.3.1. Ahilikte Eğitim

Ahilerin kurduğu ahilik teşkilatı, eğitimin devlet görevi olarak kabul edilmediği bir dönemde, üyelerinin genel ve mesleki, halkın ise genel eğitim ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde teşkilatlanmıştır (Ekinci, 1996: 64). Ahi teşkilatlarının amaçlarına ulaşabilmeleri için çatısı altında bulunan ahilere eğitim vermesi bir zorunluluktur. Ahilik eğitimi, gençlikten başlamak üzere yaşam boyu süren bir eğitimidir (Marşap, 2005: 72).

Ahilik eğitim ve öğretiminde asıl amaç, ahlaklı, faziletli ve terbiyeli insan yetiştirmek olmuş, bunun yanında işinin ehli usta ve teknik elemanlar yetiştirilerek toplumun sanat ve ekonomik hayatına katkı sağlamak ve ülke güvenliğinin tehlikeye girdiği zamanlarda devlet güçleriyle birlikte hareket edecek milis kuvvetler hazırlamak da amaçlanmıştır. Bu amaçlar sonucunda ahilik eğitimi; mesleki, ahlaki ve askeri eğitim olarak sınıflandırılabilir (Demirpolat ve Akça, 2004: 369).

Ahilikte bilim sahibi olabilmek için eğitimin yeterli, köklü ve devamlı olma zorunluluğu vardır (Soykut, 1971: 100). Ahiler, hiyerarşik sistemleri içinde okul dışı eğitim ile okul içi eğitimi birbirinin tamamlayıcısı olarak görmüşler, böylece üretim faaliyetlerinin hizmet içi meslek eğitimi ile bütünleşmesini sağlayarak uygulamalı bir eğitim vermiş, diğer taraftan da mensuplarını güçlü iç disiplin ve sosyal baskı sistemiyle kontrol altına almışlardır (Köksal, 2006: 85).

Ahilik teşkilatında sosyal, ahlaki ve dini eğitim faaliyetleri medreselerde (Çağatay, 1990: 81; Demirpolat ve Akça, 2004: 369) ve zaviyelerde (terbiye ocağı) (Turan, 1996: 31) verilirdi ki, bu zaviyeler Selçuklu Devleti zamanında kurulmaya başlanan ve Osmanlı döneminde de devam eden yolculara, misafirlere karşılıksız yiyecek, içecek ve yatacak yer temin eden konuk evleridir (Şeker, 1993: 73-74).

Zaviyelerde eğitim ve öğretim sadece teorik nitelikte olmazdı. Zaviyelerdeki eğitimde, teorik bilgilerden ziyade insani değerlere ve ahlaka yönelik uygulamalı eğitim tercih edilirdi (Köksal, 2006: 86). Medreselerde belli ve hemen hemen teorik yani deneye yer vermeyen türden dersler dışında öğrenci ile hoca arasında sıcak, yakın ve eğlenceli ilişkiler, genel konuşmalar ve bir konu üzerinde tartışmalar hemen



hemen hiç yokken; zaviyelerde, iç açıcı eğlenceler, konuşmalar olurdu (Çağatay, 1990: 81). Çıraklar, zaten bağlı oldukları sanatlar için pratik bilgi kazanmış olduklarından, zaviyelerde onlara sanat ve teknik adına bir şey gösterilmez, yalnız ahlak ve toplantı yöntemleri öğretilirdi (Çağatay, 1981: 139).

Zaviyelerde çalışanlar arasında dayanışmayı sağlamak ve destek vererek verimliliği arttırmak için toplantılar düzenlenir, yemeklerden sonra dini, ahlaki ve mesleki konularda başta fütüvvetnameler olmak üzere eğitici kitaplar okunur, sohbetler edilir, üretimin artırılması için gerekli olan teknikler gibi bazı konularda tartışmalar yapılır, şarkılar söylenir ve ilahiler okunurdu (Çağatay, 1990: 33, 81 ve Şeker, 1993: 74'ten akt. Köksal, 2006: 86; Soykut, 1971: 100-102).

Bu eğitim sisteminde “muallim ahi” veya “emir” denilen öğretmenlerin yanı sıra iş sahibi ustalar, müderrisler, kadılar, hatipler ve yüksek devlet adamları gibi şehrin ileri gelenleri de düzenli olarak ders verirlerdi (Köksal, 2006: 86). Muallim ahiler gençlere zaviyelerde yaşayan kuralları alıştırmakla ve benimsetmekle görevli idiler. Muallim ahiler, eğitmesi için yanına verilen gence, namaz, oruç gibi İslami koşullarını öğrettiği gibi, ahi tüzüklerinin içerdiği insanlık yöntemlerini de pratik olarak belletirdi (Çağatay, 1990: 80).

Ahilik, teşekkül ettiği dönemden itibaren, şartlar dahilinde kendi içinde kurumsallaşmış ve toplum anlayışına ters düşmeyen bir eğitim sistemi ortaya koymuştur. (Yücel, 1999: 320). Bu yapıda temel felsefe bilen bilmeyenin elinden tutmasıdır (Ekinci, 1990: 35).

Ahilikte eğitim, İslam dini esaslarına uygun bir şekilde, kişinin fikir, davranış ve duygularını geliştiren, fikir ve düşüncede, söz ve fiilde, usul ve nizamda tutarlı olan, özellikle dünya ve ahirette mutlu olmayı amaç edinen iyi insan yetiştirme sanatı olarak tarif edilebilir (Erken, 2002: 88). İslam eğitim sisteminin prensiplerine uygun olarak kurulan ve geliştirilen bu sistemin karakteristik özelliklerini şu şekilde sıralamak mümkündür (Ekinci, 1990: 36; Arslan, 2007: 424; Ekinci, 2002: 96):

- İnsan bir bütün olarak ele alınmış, ona yalnız mesleki bilgi değil dini, ahlaki ve içtimai bilgiler de birlikte verilmiştir.

- İş başında yapılan eğitimin, iş dışında yapılan eğitimle bütünleşmesi sağlanmıştır.
- Eğitim belirli bir noktada tamamlanan değil, ömür boyu süren bir faaliyet olarak ele alınmıştır.
- Köylere kadar varan geniş bir teşkilat kurulmuştur.
- Sistem, ahilik prensiplerine uymayı kabul eden herkese açıktır.
- Derslerin yetkili kişiler tarafından verilmesi esastır.
- Eğitimden herkes ücretsiz olarak faydalanır.

Söz konusu bu özellikler dikkate alındığında ahilikte eğitiminin amaçları şu şekilde sıralanabilir (Erken, 2002: 89):

- İnsanı mükemmelleştirme,
- Çocuğu hayata hazırlama,
- Davranışlarında dengeli hareket etmesini bilen, çevresine uyum sağlayabilen ve başkalarının haklarına riayet etmesini bilen insan yetiştirme,
- Mensuplarını bir mesleğe sahip insanlar olarak yetiştirme.

Sonuç olarak ahi teşkilatlarında eğitim alan gençler, öğrendikleri mesleki, dini ve ahlaki kuralları tatbik ederek toplum içinde örnek şahsiyet olmuşlardır. Bu tür bir eğitim sonucunda yetişen esnaf, dini ve ahlaki esasların eğitim öğretim yoluyla halka benimsetilip yaşatılmasına da katkı sağlamıştır.

#### **1.6.4.3.2. Ahilikte Eğitim Uygulamaları**

Ahilikte uygulanan mesleki eğitimde karşımıza iki tür metot çıkmaktadır. Bunlardan birincisi işbaşında eğitim, ikincisi ise tedrici'dir.

#### 1.6.4.3.2.1. İşbaşında Eğitim

Ahilik eğitiminde takip edilen bu metodun bir diğer adı da usta-çırak eğitim metodudur (Erken, 2002: 99).

Ahilikte mesleki eğitim genel eğitimi ve sosyal hayatı bir bütünlük içerisinde ele alırdı. Buradaki ilk kademe yani bir gencin meslek hayatındaki ilk basamağı yamaklıktır. En fazla on yaşında başlanılan bu ilk basamakta, yamaklar hem iş yerinde mesleki eğitim almaktadırlar hem de zaviyelerde dini, ahlaki ve sosyal bilgileri alarak eğitimlerini devam ettirmektedirler. İki sene ücretsiz yamaklık yapan gençler, özel bir törenle çıraklığa yükselirdi. Çırak ustasından sanatı ile ilgili her türlü işin yapılışını sırasıyla öğrenir ve istenildiğinde tatbik ederdi. Zamanı gelince usta çırağına iş verir ve yapmasını isterdi. Genelde binbir gün olan ve çırağın istenilen seviyeye gelmesi için gerekli olduğuna inanılan bu süre sonunda usta ve kalfasının yardımıyla geçireceği bir sınavla ve daha sonra bir merasimle kalfalığa terfi ederdi. Bütün meslekler için üç yıl olan bu kalfalık süresinin sonunda çeşitli eğitimlerden başarı ile geçen kalfa, imtihan niteliğinde bir törene katılarak, kendi sanatı ile ilgili ve kendi eli ile yaptığı bir eseri hazırlar ve bunları ustalar mercisine sunar. Söz konusu iş beğenildiğinde kalfa ustalığa yükselirdi. (Ekinci, 1990: 37; Erken, 2002: 100; Soykut, 1971:113-114; Çağatay, 1990: 94; Erden, 2005: 389).

Kalfalıktan ustalığa yükselen ahiye ilk olarak şu sözler söylenirdi (Gürata, 1975: 80):

“Harama bakma, haram yeme, haram içme. Doğru, sabırlı, dayanıklı ol. Yalan söyleme. Büyüklerden önce söze başlama. Kimseyi kandırma, kanaatkar ol. Dünya malına tamah etme. Yanlış ölçme, eksik tartma. Kuvvetli ve üstün durumda iken affetmesini, hiddetli iken yumuşak davranmasını bil ve kendin muhtaç iken bile başkalarına verecek kadar cömert ol.”

#### 1.6.4.3.2.2. Tedrici Metod

Yaratılışı itibariyle insan, bilgileri yavaş yavaş öğrenme özelliğine sahiptir. Bu tabiata uygun olarak, bilgilerin basitten karmaşıklığa, kolaydan zora, azdan çoğa

doğru azar azar verilme metoduna tedrici metodu denir. Bu metot ile fetâ'ya yani ahilik teşkilatına girenlere yeni bilgiler kazandırılmış ve varsa kötü alışkanlıkları ortadan kaldırılmaya çalışılmıştır (Erken, 2002: 93-94).

Kademeli metod (Erden, 2005: 390) olarak da anılan bu metod ile çırağa öncelikle kolay işler verilir ve bu işler yapıldıkça daha ağır işler verilmeye başlanılır. Bu metoda göre, işyerine giren çırağa, işyerinin en basit işleri verilir ve bunları kavradıkça daha ağır işler verilirdi. Burada amaç sanatı çırağa sevdirecek ve benimseterek öğretmektir. Bu metod ile çırak daima kontrol altındadır. Mesleki eğitimde çırağa beceriyle ilgili davranışlar belirli sıra ile kazandırılır ve bunların kazanılıp kazanılmadığı devamlı kontrol edilirdi. Bunun yanında çırağa sadece sanatı ile ilgili davranışlar değil, zamanla ilgili davranışlar (esnaf ve sanatkârlara namaz saatlerinde dükkanlarını kapatma, sonra açma gibi), dürüst çalışma, üretimi arttırma, komşu esnaf ve sanatkarların hakkını gözetme, çırağını iyi yetiştirme gibi başka davranışlar da kazandırılması amaçlanmıştır (Erken, 2002: 100-101; Erden, 2005: 390).

#### **1.6.4.3.3. Ahilikte Mesleki Yetiştirme Dereceleri**

Ahilik teşkilatında karşılıklı sevgi, saygı ve güven hakimdir. Mesleğe yeni başlayan, teşkilatın kurallarına uyan, sanatın inceliklerini öğreninceye kadar ustasına sadakatle hizmet eden, mesleğe, sanata, birliğe, yardımlaşma sandığına ihanet etmeyen gencin geleceği birlik mensuplarınca teminat altına alınmıştır (Turan, 1996: 41).

Ahi birliklerinde çırak, kalfa, usta, pir ilişkileri dini ve milli hiyerarşiye göredir. Tarikat ahlakında araya vasıta koymadan Hakk'a ve hakikata ulaşmak nasıl mümkün değilse, ahilikte de bir pir ve ustaya bağlanmadan sanatta olgunluğa ermek mümkün değildir (Anadol, 2001: 75). Bundan dolayıdır ki, mesleki yetiştirme dereceleri ahilik teşkilatında bilgi ve becerinin seviyesini ortaya koyan önemli unsurlardan biridir (Erken, 2002: 105). Ahilikte mesleki dereceler üçtür. Bunlar

yamak ve çıraklık, kalfalık ve ustalıktır (Ayrıntılı bilgi için bkz. Güllülü, 1977: 129-136; Şimşek, 2002: 40-42; Eryiğit, 1989: 28-30).

#### **1.6.4.3.3.1. Yamak ve Çırak**

Yamaklık mesleki eğitimin ilk basamağıdır. Burada ilk şart bir sanata girecek kişinin on yaşından küçük olmamasıdır (Çağatay, 1990: 94). İki sene ücret almadan ve devamlı çalışan yamak, yeterli bilgi ve beceri kazandığında çıraklığa yükselirdi (Erken, 2002: 105; Turan, 1996: 34). Yamaklar iş yerinde mesleki eğitim görürlerken, zaviyelerde de dini ve sosyal bilgiler alanında eğitimlerini bir bütünlük içinde devam ettirirlerdi. Ahi teşkilatına yeni katılanlara öncelikle teşkilatın adap ve erkamı öğretilirdi (Güllülü, 1977: s. 108).

İki sene ücret almadan yamaklık edenler, özel bir törenle çıraklığa yükselirdi (Ekinci, 2002: 99; Özgen, 1999: 264). Törende çırak olacak çocuğun ustası, kalfaları ve velisi o mesleğin pirinin dükkânında toplanarak çırağa gerekli öğütler verirler ve çırağın haftalık ücreti belirlenirdi. (Erken, 2002: 106). Çıraklık dönemi her meslekte değişik sürelerde olmakla beraber, genelde binbir gündü. Çırak, ustasına itaat etmek ve ustası da çırağa mesleğinin bütün incelikleri ile beraber iş hayatı için gerekli bilgileri öğretmek zorundaydı (Ekinci, 2002: 99; Çağatay, 1981: 143-144; Turan, 1996: 34).

Çıraklık mesleğin ilk yetişmişlik derecesidir. Bu derece, temel mesleki bilgilerin en basitlerinin kazanıldığı seviyedir.

#### **1.6.4.3.3.2. Kalfa**

Bir sanat dalında üç yıl çıraklık yapan kişi çeşitli maharetleri kazandıktan sonra bir tören ile kalfalığa yükselirdi. Çırak ve kalfaların topluca olgunlaşmalarına çalışılırken, kalfaların kılıç kullanmaları, ata binmeleri, atıcılık gibi spor ve askeri eğitime tabi tutulmaları da ihmal edilmezdi (Ekinci, 2002: 99; Çağatay, 1981: 155).

Bu dereceye yükselen kişiler sanatlarıyla ilgili her şeyi rahatlıkla yaparlardı. Hatta ustanın bulunmadığı zamanlarda ustanın yetkisine sahiplerdi. Gerekğinde bu yetkiler kullanılarak işyeri idare edilirdi. (Erken, 2002: 106).

#### 1.6.4.3.3.3. Usta

Kalfa olarak bir sanat dalında üç yıl çalışan bir kişi, bu süre içinde hakkında hiç şikâyet olmaması, kendine verilen görevleri dikkatle yerine getirmesi, özellikle çırak yetiştirme hususunda titiz davranması, öteki kalfalarla iyi geçinmesi, sanatına bağlı olması, müşterilere karşı tutumu, ayrı dükkân yönetip yönetememesi, sermaye durumu müsait olması (ayrı dükkân açacaksa) hususları kesinleştikten sonra törenle usta yapılırdı (Çağatay, 1981: 156; Turan, 1996: 38). Ahilikte ustanın yeri ve önemi büyüktür. Ahilikte ustanın görevi ve sorumluluğu aşağıdaki şekilde belirtilebilir (Ulutan, 186: 256-257):

- Usta, kalfa ve çırak bir aile, baba, ağabey, küçük kardeş anlayışı ve bağlılığı içinde çalışmaktadırlar. Bu sebeple elde edilen gelir de her üçü arasında ahi kurallarına göre paylaşılır olmuştur.
- Ustanın ve kalfanın çırağa karşı vazifeleri vardır. Çırak mutlaka en iyi biçimde yetiştirilerek belirli bir müddet içinde sanat öğretilerek kalfa yapılır.
- Ustanın kalfaya karşı da çok önemli vazifeleri vardır. Onu zamanı gelince sanatını en iyi biçimde yürütecek surette yetiştirecek, meslek meclisi imtihanında başarılı kılacak, şed kuşanmasını sağlayacaktır. Ayrıca kalfa dükkân açacağında ona alet ve edevatını verecektir.
- Şehirler ve bölgeler itibariyle ahilerin yönetimindeki meslek birlikleri, üyelerin ürünlerinin kalite kontrolünü yaparlar. Şikayetleri dinlerler, uygunsuz halleri araştırırlar ve suçlu bulunanlara ahi düzenine göre gerekli müeyyideleri derhal uygularlardı. Temel prensip, bugünün deyimi ile belirlenmiş standartlar dışında bozuk mal üretimini önlemek, tüketicilerin

aldatılmalarına, hileli ve bozuk mallarla ve yüksek fiyatlarla zarara uğratılmalarına meydan vermemektir.

- Her meslek birliği merkezinde üretimin daha iyi, daha verimli ve daha düşük maliyetli olarak nasıl yapılabileceği araştırılır, müzakere edilir, belirlenen sağlam fikir ve yöntemlerle de uygulamaya konulurdu.
- Meslek grubunun ihtiyaçları, sıkıntıları ve bu sıkıntıların çözüm yolları araştırılıp tespit edilerek devlet yetkilileri ile müzakere olunur ve tatminkar bir çözüme ulaştırılırdı.
- Ürünlerin şehirler ve bölgeler itibariyle fiyatları tespit olunarak bunların üstünde fahiş fiyat uygulamaları ve meslektaşlar arasında yıkıcı rekabetler ve fiyat düşürmeleri önlenirdi.
- Yabancı malları ithalatı, ülkenin ve bölgelerin ihtiyaçlarına, ham ve yardımcı maddelerde de her meslek grubunun talebine ve ihtiyaçlarına göre ayarlanmak suretiyle milli ekonomiye ve üretime zararlı ithalatı önlemekte idi.

Yukarıda açıklanan konular doğrultusunda Demir'in şu ifadeleri ahilik teşkilatında ustaların önemini daha iyi anlamamızı sağlamaktadır (Erdem, 2005: 373):

“İşyeri sahibi olan usta, çırak ve kalfasının ihtiyaçlarını şefkatle karşılar ve onların diğer sıkıntılarının çözümünde yardımcı olurdu. Çırakların ve kalfaların yetişmesi için sanatla alakalı tüm bilgileri onlara öğretirdi. Kalfalıktan ustalığa geçişte tüm masrafları ödeyerek tören yapılmasına, eğer ihtiyaç varsa o iş dalında dükkan açmasına da yardımcı olurdu.”

#### **1.6.4.4. Ahilikte Meslek Ahlakı / Etiği**

Çalışmayı, ibadeti ve dürüstlüğü bir bütün olarak ele alan, esnaf ve sanatkarların gelişmesini amaçlayan bir sistem olarak değerlendirilen (Sarılar, 1984: 71'den akt. Gülerman ve Taştekil, 1983: 55) ahilik, ahlaka büyük önem vermiştir.

Ahiliğin ahlaka verdiği önem, ahlakın her zaman, her yerde ve her işte başta gelmesindedir (Marşap, 2005: 71).

Ahi ahlakında birey, topluma model olan ve sosyal yaşama pozitif katkıları bulunan bir kişiliktir. Başka bir deyişle bir ahi, sosyal işleyişte katma değeri olan bir sanat sahibidir ve kötü özelliklerinden arınmış, kendi ihtiyaçlarını kendisi karşılayıp topluma yük olmayan, maddi ve manevi olanaklarıyla diğer insanlar ve toplum için var olan insandır (Arslan, 2007: 428).

Ahiler, sosyal yapıyı oluşturan unsurlardan soylular, burjuvalar, bürokratlar ve din adamları gibi, egemen ve sömürücü vasıflara sahip bir sınıfa öncelikle yerine, üreticiliği esas alan sosyal katmanlara dayanmış ve bu kesimleri öne çıkartmışlardır (Hamitoğulları, 1986a: 144'den akt. Demirpolat ve Akça, 2004: 366). Böylece, ticari ve ekonomik kalkınmayı temin eden, sayıca çok olmaları ve örgütlü yapılarından kaynaklanan güçleriyle şehre nizam veren esnaf ve sanatkarlar arasında gerçekleştirdikleri yardımlaşma ve dayanışma ile toplumsal dengeyi tesis ve muhafaza etmişlerdir. Bu denge, dini inanç ve ortak değerlerde toplum fertlerini birleştirmiş, inanç ve değerler üzerine sağlanan birleşim, kin ve düşmanlıkların oluşumuna fırsat vermemiştir. Sonuçta ahlak temelli bir toplum gerçekleştirilmiştir (Demirpolat ve Akça, 2004: 366).

Ahilik, cömertliği, paylaşmayı, sosyal içerikli harcamayı toplumsal refahın gerekli şartları arasında görmüştür. Toplumun refahı ve sosyal sorumluluk ön plana çıkarıldığında, kişisel ihtiyaçların karşılanması yeterli görülmemiş ve üretim teşvik edilmiştir. Ekonomik faaliyetler bir amaç olarak görülmemiş, bireyin ruhsal gelişimi ve toplumsal refah için bir araç olarak görülmüş, üretim ahlaki bir görev olarak değerlendirilmiştir. Üretimde kaliteyi arttırmak bir erdem olarak algılanmış, hayatın anlamının üretimle mümkün olabileceği vurgulanmıştır. Tembel olanların "akılsız" olarak değerlendirildiği ahilik anlayışında, üretimin bireysel bağımsızlık bilincinin gelişimine katkı yapacağı, mutluluk ve başarının kaynağı olacağı zımnen ifade edilmiştir. Ahilikte çalışanlar arasında düşmanlık, istismar ve iş barışını bozacak tüm uygulamalara karşı çıkmıştır. Kişisel güven ve beceri kazanma arzusu, kabiliyetin geliştirilmesinde ve iş hayatında ilerlemede önemli motivasyon kaynağıdır. Herhangi



bir iş ve meslek ehliyetli ve liyakatli olma, yani zenaatte kemale erme, zirveye ulaşmanın ilerlemenin şartı olarak görülmüştür (Bodur, 1999: 66).

Ahinin sanatında belirli otoritelere bağlanması ve onları örnek almasını öngören kurallardan ötürü, ahi ahlakı diğer meslek ahlaklarından ayrılmaktadır. Üretim tekniklerinin “sır” olarak kabulü ve sanatın “hikmet” sayılması dolayısıyla ki ahilik içinde, günümüzde olduğu gibi, sanatın rasyonel yollarla öğrenilmesi mümkün değildir. Bu nedenle ahilik açısından bir sanat sahibi olmak ancak bir üstadın önünde hizmet kemeri kuşanmak ve yıllarca o üstadın hizmetinde çalışmakla mümkün olabilmektedir (Güllülü, 1986: 85).

Ahilik teşkilatı toplumun orta yapısına hitap etmiştir. Bu yapı ise esnaf tarafından teşkil ve temsil olunmuştur. Bu nedenle ahilikte meslek ahlakını daha iyi anlayabilmek için ahilikte esnafın ne olduğunu anlamak önem arz etmektedir. Ahilikte esnaf (Soykut, 1971: 88):

- Kendi elinin emeği, alının teri ile küçük sermayesine dayanarak çalışan; el etek öpmeden, kimseye boyun bükmeden ve kimseye muhtaç olmadan hayatını kazanan kişidir.
- Bizzat çalışandır. Bu sebeple ne kimseye kendini sömürtür, ne de kimseyi sömürür.
- Hesap kitap sahibi, ölçüp biçen kişidir. Malın değerini, sözün kıymetini anlayıp bilendir. Kimin ne olduğunu, ne istediğini, ondan neyi alacağını, ona neyi satacağını bilendir.
- Bizzat bir iş yerine sahip olmayı ister. İş yerinde başına buyrukluğu, çarşısında pazarında, yurdunda yuvasında hür olmayı ister.
- Satılmayan, satın alınamayandır.
- Genellikle bir sanat sahibidir. Hem yapıcı hem de satıcılığı vardır. Daima müşteri ile karşı karşıya olandır. Esnaf, dar gelirli orta yapıda satın alma gücünün yükselmesini isteyendir.

- Aracı kimselerin vurguncululuğundan kurtulmak için hammadde temininde üretici ile doğrudan karşılaşmayı ister.
- Ürettiklerinin aracı kimselerin eline geçmeden tüketiciye ulaşmasını ister.
- Halktan bir parça değil, fakat halkın en geniş yapısı hatta kendisidir.

Bütün bu bilgiler ışığında denilebilir ki, ahilikte esnaf yani meslek erbabı ahlaklı ve teknik bilgi sahibi olmak zorundadır.

Ahilikte meslek ahlakı, doğruluk ve sadakate dayanmakta, bütün işlerde doğru hareket ön planda tutulmaktadır. Ahinin mesleki ahlakı müşteriyi aldatmamak, malı överek yalan söylememek, hileli ölçüm yapmamak, ihtikar (karaborsacılık) yapmamak, müşteriyi kızdırmamak, alışverişte iyi muamelede bulunmak, çalışanın sorumluluğunu bilmesi, çalışanın işinde dikkatli olması, çalışan ferdin işi savsaklamaması gibi ilkelere dayanmaktadır (Erken, 2002: 113; İvgin, 1996: 74).

Ahilikte ahlak formel ve enformel yapı olarak çift yönlü ele alınabilir. Ahilikte ahlak formel yönü ile incelenirse fütüvvet ahlakıyla benzerlik teşkil ettiği görülebilir. Ahlakın bu yönü İslami kurallardan büyük ölçüde etkilediğinden, İslami ahlak yönünü temsil eder. Öz olarak hep aynı kalan bu kurallar bazen daha parçalanmış, bazen daha derlenip toparlanmış olarak ifade edilirler. Formel görünüşün içindeki ahi ahlakıyla ilgili bilgilere, birbirinin tekrarı niteliğinde olan fütüvvetnamelerin hemen hepsinde rastlanılmaktadır. “Fütüvvet adabı” adı verilen bu kurallar, kapalı ve dışa (şalvar, mide, dil, kulak ve göz, hırs), açık ve içe (cömertlik, tevazu, kerem, merhamet ve bağışlama, bencil olmama, uyanıklık) ait olmak üzere sınıflandırılan oniki emirden oluşmaktadır (Bkz. Gülerman ve Taştekil, 1983: 56; Güllülü, 1986: 80; Güllülü, 1977: 94 – 95; Ekinci, 2002: 21).

Ahilik ahlakının enformal yapısı ise daha çok mesleki dayanışmanın zorunluluğundan ve birlik içi ilişkilerden doğmuştur. Bunun en belirgin sebebi, ahilik teşkilatında oluşan birliklerin ayrı sosyal yapıların ürünü olmaları ve ahilik teşkilatında artan fonksiyonlara bağlı olarak yeni statülerin belirlenmesinde yeni normların gerekliliğidir. Birlik üyelerinin tüm yaşantısını kesin kurallara bağlayan bu

ahlak kurallarının arkasında, onu tamamlayan örf ve adet otoritesi bulunmaktadır. Formel ahlak kuralları yönünden ahilik yalnızca belirli bir ahlaka bağlılık anlamını taşıdığı halde, enformel ahlak kuralları yönünden özellikle bir iş veya sanata bağlılık anlamına gelmektedir. Bu sebeple, enformal ahi ahlakına ait emir ve yasaklar sistemi, fütüvvet ahlakından farklı olarak ekonomik ilişkileri düzenleme amacına yönelmiş, bir yandan Orta Çağda egemen olan “durgun ve kapalı sanat anlayışı”ndan ve bir yandan “gelenekçilik”ten etkilenmeyi sürdürmüştür. Dolayısıyla sözkonusu ahlakın oluşturduğu zaviyeler hiçbir zaman dar ve gerçek anlamda birer ekonomik birlik görüşünü taşımamış, daha çok üyeleri arasında içten bir dayanışmanın ve kapalı bir topluluk ruhunun yansıdığı kuruluşlar şeklinde görülmüştür (Güllülü, 1977: 100-101; Güllülü, 1986: 81-82; Gülerman ve Taştekil, 1983: 56-58).

Enformel ahi ahlakını meydana getiren kurallar aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Güllülü, 1977: 102; Ekinci, 2002: 22; Eryiğit, 1989: 24-25):

- Ahinin emeğini değerlendirecek bir işi, özellikle bir sanatı olmalıdır.
- Ahi birkaç iş veya birkaç sanatla değil, yeteneklerine uygun tek bir iş veya tek bir sanatla uğraşmalıdır.
- Ahi doğru olmalı, emeğiyle hak ettiğiinden fazlasını kazanma yoluna sapmamalıdır.
- Ahi işinin veya sanatının geleneksel pirlerinden, kendi ustasına kadar bütün büyüklere içten bağlanmalı, sanatında ve davranışlarında onları örnek almalıdır.
- Ahi, bilgi sahibi olmalı, bilginleri sevmeli, beylerin, uluların kapısına gitmemeli, aksine padişah bile onun ayağına gelmelidir.
- Ahi, kazancının geçiminden arta kalanını tümüyle yoksullara ve işsizlere yardım için kullanmalıdır.

- Ahilik, adeta bir ağaçtır; doğruluk yerinde biter, yaprakları edeptir, hayadır. Kökü Allah'ı tek bilmektir, yemişi evliya sohbetidir, suyu rahmettir. Bu ağaç yiğidin gönlünde biter, yaprakları yücelir.

Sonuç olarak, ahlakın formel yapısı yönünden feta'lar ve ahiler için yazılmış fütüvvetnameler arasında büyük bir yakınlık söz konusu iken, enformel yapı yönünden durum hiç de öyle değildir. Ahi ahlakı, ahiliğin yaygınlaşmasının belli bir döneminden itibaren artık bir meslek ahlakıdır ve fütüvvet gibi genel bir ahlak olmak iddiasından uzaktır (Güllülü, 1986: 81).

#### **1.6.4.5. Ahilikte Mesleki Kontrol**

Her işte olduğu gibi, ahilikte de kazandırılmak istenen davranışın kazanılmadığı ya da zayıfladığı durumlar olmuştur. İşte böyle durumlarda ahilik mensupları, mesleki kontrolü kendi içlerinde sağlamaya çalışmışlardır. Öncelikle asıl kontrolün kişiye dini değerler kazandırılması ile mümkün olabileceği kabul edilmiş ve buna göre dini duyguları mükemmelleşen kişi daima Allah'ın kontrolünde olduğu bilinciyle, sahtekârlığa yönelmeyeceği düşünülmüştür. Bu tasavvufi düşünce, en zayıf zamanlarda bile kabul görmüş bir ilkedir. Bununla birlikte ahi birliklerindeki üyelerin (yani esnafın) kendi arasındaki kontroller aşağıda belirtilen şekillerde sağlanmaya çalışılmıştır (Uysal, 2004: 131-132):

1. Birlik başkanının seçimi: İş disiplininin sağlanmasında başkanın etkisi büyüktü. Örneğin, 1726'da başkanları bulunmayan tütüncü esnafından bazılarının kıyılmış tütün yaprağına çınar yaprağı karıştırıp pekmez ve balla ıslatarak hileli bir şekilde satışa sunmaları, bu işle uğraşan diğer esnafı tedirgin etmiş ve aralarında başkan seçerek tasdik için kadiya bildirmişlerdi.
2. Birlik yöneticilerinin yetki ve kontrol alanlarının dışına taşmaması.
3. Vazifeden ayrılan yöneticinin hesaplarının ibra edilmesi, her sanat grubunun bir bedestende faaliyet göstermesi.

4. Üretimde standardizasyon ve kalite denetimi. Örneğin, kılıç kabzalarında sakız ağacı kullandığı halde, üzerini siyaha boyayıp müşteriye abanos gibi gösteren ve buna benzer daha bir takım yolsuzluklarla meslek haysiyetini zedeleyen Hüseyin Hasan'ın lonca mensuplarınca aralarından ihracı istenmişti.
5. Sanatında yeterli olmayanların faaliyet göstermesinin engellenmesi.
6. Aynı sanat grubu esnafının haklarının korunması, esnafın usulsüz kazanç sağlanmasının engellenmesi.
7. Birlik yöneticilerinin hileli işlemlerine karşı, sanatkarların ortak tepki sergilemeleri.

Ahi birliklerinin kendi içlerinde olduğu gibi, birlikler arasında da (yani meslek kuruluşları arasında da) sorunlar olabiliyordu. Sorunlar birlikler arası otokontrol ile çözülmüyordu. Kontrol ise şöyle sağlanıyordu (Uysal, 2004: 132):

1. Tamamlayıcı ve ikame malları üreten zanaatkar arası ilişkilerin düzenlenmesi.
2. Satış izninin herkese verilmemesi.
3. Tüketici gerekliliklerinin dikkate alınması.
4. Tamamlayıcı mallar üreten esnaf arası dayanışma (Örneğin, nalburlar çivileri çivicilerden alırlar, çiviciler de ham demiri nalburlardan temin ederlerdi. Bu karşılıklı bağımlılık aralarında dayanışmayı da teşvik etmekteydi).
5. Ustalığa saygı duymak. Kendi faaliyet alanında satış yapamayan esnafın başka sanat dalında ticaret yapmasına, yeni alanda ustalıkları olmadığı için müsaade edilmezdi.
6. Biri diğerine mal üreten esnaf arasında çıktının kalitesini ön planda tutmak. Böylece malı alan esnaf kendi faaliyetinde kaliteli mal kullanmış oluyordu.

Sonuç olarak, bir üretim ve kalkınma modeli olarak algılanması gereken ahilik, esnaf dahil tüm üreticilere çağımızın koşullarına uygun ve uyumlu, yeni ve güçlü bir senteze ruh verebilecek bir kaynak olarak kendini göstermektedir.

#### **1.6.4.6. Ahilikte Denetim ve Ceza**

Ahi birlikleri denetim mekanizması ve ceza sistemiyle, üyelerin meslek ahlakına uygun davranışlar içinde olup olmadıkları, teşkilat idarecileri tarafından sıkı bir şekilde denetlenirdi. Bu denetlemeler sonucunda kurallara uymayanlara ibretlik cezalar verilirdi. Denetim ve ceza işlemlerinin etkili yapılabilmesi için bütün şikâyet kapıları herkese açıktı. Kuralları ihlal eden bütün esnaf üyeleri aleyhine herkes dava açabilirdi.

Ahi birliklerinde idarecilerin denetimi büyük meclis tarafından yapılırdı. Daha önce de belirtildiği üzere, büyük meclis esnaf şeyhlerinin yıllık hesaplarını denetler ve şikâyetleri incelerdi.

Ahilikte ceza, esnafın kurallara uyması için bir araç olarak düşünülmüş, çok ağır suçlar dışında aşağılayıcı cezalardan kaçınılmıştı. Verilen cezaların yıkıcı ve aşağılayıcı olmaktan çok, barıştırmacı ve eğitici olmasına dikkat edilirdi. Küçük suçlarda davalıya özür diletme, kahve veya çay ısmarlatmak örnek verilebilirken, biraz daha büyük suçlarda suçluya masraf ve ikram yaptırmak, dükkân kapatmak, kurban kesmeye zorlamak ve mal satışlarından pay ayırmamak gibi örnekler verilebilir. Bir yanlışlık söz konusu olduğu zaman sonradan düzeltilir ve davalının hakkı iade edilirdi (Ekinci, 2002: 34-35; Anadol, 2001: 112-115; Turan, 1996: 42).

Sonuç olarak, ahilikte uygulanan hukuki ve cezai işlemlerin kendine has bir özelliği olmuştur. Bu özellikler şu şekilde özetlenebilir (Soykut, 1971: 119):

- Hüküm verme ve hükmün uygulanmasında seri adalet şeklinin daima göz önünde tutulması,

- Hükümlerin yaralayıcı ve yıkıcı değil, daha çok eğitici ve islah edici nitelik taşıması,
- Davalara konu olan suçlarda, belli bir seviyeye kadar esnaf teşkilatının, o seviyeden taşan suçlarda ise suçun devlette resmi kaza mercilerine devredilmesi,
- Suç işleyenin bu suçu inkâr etmeyerek kabullenmesi, adil olacağından şüphe etmediği hükümlere gönül hoşluğu ile tam bir itaatle uyması, yani iğneyi önce kendine batırması,
- Hükme temyiz kapılarının açık tutulması, uygulama sonucu bir haksızlık ya da yanlışlık yapılmış ise, uğranan zararın manen ve hatta madden telafisi imkanlarına esnaf teşkilatının sahip bulunması, gibi hususlardır.

#### **1.6.4.7. Ahilikte Standardizasyon**

Ahilik teşkilatının temelleri atıldığında, teşkilatta sadece debbağlık ve ona bağlı deri işçilik bir iş/sanat kolu vardı. Zaman ilerledikçe bu iş/sanat kolları otuz ikiye çıkmış ve örgütün ortaya koyduğu sağlam mesleki düzen (standart), ahlaki (etik) düzen, karşılıklı dayanışma ve yardımlaşma, ahilik teşkilatını Osmanlı Devleti'ndeki bütün esnaf, sanatkar ve meslek sahipleri üzerinde etki ve üstünlük kurmalarını sağlamıştır.

Bütün bu gelişmeler sonucunda Osmanlı Devleti'nin (özellikle Anadolu'da) hemen hemen her şehir ve kasabasındaki esnaf ve sanatkar grupları için çarşılar, arastalar, kapalı çarşılar kurulmuş ve bütün işler ve düzenlemeler ahilik teşkilatına bağlı olan esnaf birlikleri tarafından uygulamaya konulmuştur.

Bu teşkilatın temelleri, başlangıcında o kadar sağlam atılmış, kuralları zamanın ve toplumun gereklerine ve gerçeklerine o kadar uydurulmuştur ki, bu kurallar sonradan, şehir ve kasabaların belediye hizmetleri ve bu hizmetlerin kontrolleri için

örnek alınmış, narh ayarlamaları veya kanun, tüzük gibi mevzuat uygulamaları ile resmileştirilmiştir (TESK, 1973: 37).

Ahilik teşkilatında bütün sanat/meslekler için gerekli hammadde tedarikinden, işlenişine ve satışına kadar her durum kurallara bağlanmış, böylelikle başta meslek sahipleri arasında olmak üzere üretici-tüketici arasındaki ilişkilerde haksız rekabet, düşmanlık, kavga gibi olumsuzluklar ortadan kaldırılmıştır.

Ahilik teşkilatının sanat/meslekler için oluşturduğu bu standartlar o kadar ince düşünülmüş ve hesap edilmiştir ki, teşkilatın (aynı zamanda devletin) esnafa/sanatkara ne ölçüde müdahale ettiği ancak çeşitli örnekler vasıtasıyla anlaşılabilir (TESK, 1973: 37 – 48; Sevinç, 1978: 66-77):

- Aşçının pişirdiği et çiğ olmaya, tuzsuz olmaya ve pak kotalar ve kasesi ve bezi temiz ola ve kazanı kalaysız olmaya ve çanakları eski ve sırcasız olmaya. Ve hizmetkarları kafir olmaya ve bellerinde futaları temiz ve yeni ola, çok eski olmaya. Çiğ et yahni olunca adet ne ise ona göre satalar. Bir akçalık et yahni olunca nısıf itibarına olur. Ve suda pişmiş köfte ve şiş kebaba adet ve kanun nice ise öyle satıla...
- Üzüm, incir ve benzeri meyveler onu onbir akça üzerine (%10 kar ile) satıla. Bahçelerden yükle gelen yemişe yüzleme (üstü iyi altı kötü) olmaya, üstü nasılsa altı da öyle ola. Kavun, karpuz ve hıyar görüle ve bu tür yemişler de görüle, karıştırma olmaya ve pazar yerinden başka yerde satılmaya...
- Yoğurtçuların da yoğurdu da gözlene, yüküne göre narh vereler, nişasta ve su katmayalar. Kaymakçılar ve peynirciler dahi gözlene her ne gelirse zamanına göre narh vereler...
- Terziler dahi gözlene, fermude çuka ve kaftan, kotonu sancaklı ola, 15 akçaya dikeler. Sancaklı ve penbeli (pamuklu) sof katanı 25 akçaya dikeler. Sofu (ince yün) 35 akçaya dikeler. Mağribi sof kaftan nekendes 25 akça ola...
- Ve ekmekçiler işlediği ekmeği ve girdecilerin ve çörekçilerin çiği ve karası olmaya. Gözlenip eksik ölçü ve dirhemine bir akça cemre alalar. Çörek ekmeği nısıf işlene ve bir muduna vakıyye üzere yedi vakıyye (40 dirhem, yani 128 gr.) yağ koyalar ve arı işleyeler...



- Ve bıçakçılar dahi gözlene, dimeşki diye frengi işlemeyeler ve satmıyalar, cinsi cinsiyle satarlar. Ve ala kılınç kını 60 akçaya, ortası 50, aşağısı 40 akçaya ola ve kinciler dahi gözlene işledikleri işi iyi işleyeler...
- Ve oduncular, katır odunun uzununu dört karış ola, eşek yükünün üç karış ola, deve odunun altı karış ola...
- Ayakkabıcılar, ala ve kırmızı çizme en iyisi 30, orta hallisi 28, aşağısı 26 akçaya ola. Ve sair renklilerin en iyisi 24, ortası 18 ve aşağısı 10 akçaya alın... Bütün basmakçılarını, ayakkabıcıların ve çizmecilerin işledikleri gayet iyi ola kalp almaya, kötü işleyenlere akça başına ikigün (hapis) hesabı üzeredir. Tamam olmadan delinirse veya sökülürse suçludur, ceza vereler ama gön ve sahtiyan delinirse suçlu debbağdır...

Sonuç olarak, ahilikte her bir faaliyete, o faaliyetle ilgili bulunan ve özellikle toplumun ve ekonominin yararına olarak yapılabilmesi için tüm tarafların katkı ve işbirlikleri (standartlaştırma çalışmaları) ile belirli kurallar (standartlar) konulmuş ve bu kurallar uygulanmıştır. Günümüzde söz konusu bu kurallar her ne kadar uygulanamasa da örnek alınabilecek birçok özellik bulunmaktadır.

Özellikle, bu çalışmanın konusu itibariyle, muhasebe mesleği tarafından bakılırsa, ahilikteki mesleki uygulamalardan örnek alınabilecek ve günümüze uyarlanabilecek birçok uygulamanın var olduğu görülecektir.

## İKİNCİ BÖLÜM

### EKONOMİYE VERİ SAĞLAYICI FONKSİYONU İLE MUHASEBE VE MUHASEBE MESLEĞİNİN YAPISAL GELİŞİMİ

“Güzel ve etkili konuşanlar ile kalemleri başarılı olanlarca muhasebe biliminin diğer yüksek ve değerli bilimlere kıyasla daha şerefli olduğu konusunda görüş birliği bulunmaktadır.”\*

#### 2.1. Muhasebe Mesleği ve Muhasebe Meslek Mensubu Kavramı

Muhasebe meslek kavramı ve muhasebe meslek mensubu kavramına ilişkin literatür incelendiğinde, bu kavramlar üzerinde tam olarak bir görüş birliği bulunmadığı görülmektedir. Bu durumun muhasebe mesleğinin ve muhasebe meslek mensubunun belirli kalıplar içerisine sokulamamasından kaynaklandığı belirtilmektedir. Çünkü muhasebe toplumun bütün paydaşlarını etkilemektedir (bkz. Mitchell vd., 1991) ve bu etkileşim sürecindeki en büyük aktör olarak karşımıza muhasebe meslek mensubu çıkmaktadır. Bu bağlamda muhasebe mesleği kavramı ve muhasebe meslek mensubu kavramının tanımlanması büyük önem taşımaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde de belirtildiği üzere, bir işin meslek olarak nitelendirilebilmesi için üç özelliğe sahip olması gerekmektedir<sup>1</sup>. Bunlar; devamlı gelişen ve değişen bilgi yapısına sahip olması, uygulamada karşılaşılan sorunların çözümünde mesleki yargıların kullanılması ve kamu yararına hizmet edecek mesleki bir sorumluluk taşımasıdır (Ayrıca bkz. Maşrap, 1996: 119).

\* 1363 yılında Abdullah Püser Mohammed bin Kiya el-Mazenderani tarafından yazılan İstanbul Ayasofya Kütüphanesi'nde 2756 no ile kayıtlı, gerçekte genel bir pozitif bilim kitabı olan ancak bugünkü anlamda muhasebe ile ilgili bilimsel temel açıklamaları da içeren “Risale-i Felekkiye (Kitabus-Siyagat)” isimli kitapta yer alan ifadedir (Selek, <http://www.sehaselek.netfirms.com/panelde.htm>).

<sup>1</sup> “Bir işi meslek yapan şey nedir?” sorusuna şu şekilde de cevap verilebilir (Brooks ve Dunn, 2009: 345): Yoğun eğitim, toplum için önemli bir hizmet sunma, entelektüel olarak eğitim ve yetenek, lisans ya da sertifika, örgüt, dernek ya da kurumlar tarafından temsil edilme.

Muhasebe mesleği bu üç özellik dikkate alınarak incelendiğinde, aşağıda belirtildiği şekilde değerlendirilebilir (Dinç ve Kaya, 2006: 141):

1. Muhasebe mesleği, teknolojik gelişmelerin ve mevzuat değişikliklerinin paralelinde sũrekli olarak kullanıcılarına yeni bilgiler sunmaktadır.
2. Muhasebe mesleği, birçok meslekten farklı olarak uygulama yũnũ ağır basan bir meslektir. Meslek mensupları, gũrevlerini yerine getirirken karşılaşılan sorunların çũzũmũnde muhasebe ilkelerinde veya standartlarında yer alan dũzenlemelerin paralelinde mesleki yargılarıyla karar verip uygulamaktadırlar.
3. Muhasebe mesleğinin ũrettiđi bilgiler bireysel yatırımcılardan, topluma kadar geniş bir gruba hizmet etmektedir. Özellikle muhasebe faaliyetlerine yũn veren kavramlardan biri olan “sosyal sorumluluk”, meslek mensuplarına kamu yararına hizmet etme sorumluluğu yũklemektedir.

Bu şartlar değerlendirildiğinde, muhasebenin karmaşık ve sũrekli gelişen bir yapıya sahip olduğu, uygulamada oluşan sorunları mesleki yargılar ile çũzdũđu ve kamu yararına hizmet edecek mesleki bir sorumluluk taşıdığı gũrũlmektedir. Buradan hareketle muhasebe, meslek olmanın tũm özelliklerini taşımaktadır (Kutlu, 2008: 71).

Genel olarak muhasebe mesleği, “ũlkenin iktisadi bũtũnlũđũnũ oluşturan kurum, işletme, vakıf, dernek, sendika, siyasal parti gibi hesapsal birimlerin muhasebe işlerini yasalara, kurallara, ilkelere, yũntemlere uygun, tarafsız, nesnel, sırtutar ve gũvenilir bir tutumla, belirli bir yerde ve kendi sorumluluklarında yapan kişilerin sũrekli olarak edindikleri iş ve uğraş alanıdır” şeklinde tanımlanabilir (Yazıcı, 1990: 8’den akt. Akay, 2002: 77).

Diğer bir ifadeyle muhasebe mesleği, muhasebeden elde edilen bilginin ekonomik değere sahip, birbirinden farklı amaçlar için kullanıcısı bulunan ve ekonomik sistem ile kullanıcıların davranışlarını etkileyen, değişik sũreçlerin bir araya gelerek oluşturduğu sistemli bir bũtũndür (Kısakũrek ve Pekcan, 2005: 107).

Muhasebe mesleği, ekonomik ve teknik ölçümleri belirli kurallar, standartlar ve kurallara dayanarak gerçekleştirme işi ve uğraşdır (Türk, 2004: 38).

Sonuç olarak, muhasebe mesleği, öğrenmeyi yaşam biçimi haline getirmiş, sürekli değişim ve sürekli gelişimi benimsemiş, değişime ve hız faktörüne uyum sağlamak için kendisine, teknolojiye ve eğitime yatırım yapan, sunduğu hizmet ve yaşam kalitesi, beklentisi ve düzeyi yüksek, çalışmalarını yasalara, kurallara, ilkelere ve yöntemlere uygun, tarafsız, nesnel ve güvenilir bir tutumla gerçekleştiren, işletme içerisinde oluşan bilgiyi kontrol eden ve yöneten, müşterilere değer yaratan fonları belirleyen bir vizyona sahip, değer bazlı yönetimi benimseyen, iletişim ve liderlik becerilerine sahip, stratejik ve kritik düşünme becerileri olan, müşteri ve pazar odaklı, özel bilgileri yorumlayan, teknolojiye yatkın, dürüstlük, bağımsızlık, güvenilirlik, sır saklama gibi değerleri de taşıyan, yabancı dil bilen ve uluslararası ilişkilerde görev alan kişilerin çalıştığı bir iş alanıdır (İbiş, 2002: 141).

Muhasebe mesleğiyle ilgili açıklamalardan sonra, muhasebe meslek mensubu kavramıyla ilgili literatürde rastlanan bazı tanımlar şu şekilde sıralanabilir:

- Muhasebe meslek mensubu, formal eğitim ve uygulamada edindiği muhasebeyle ilgili bilgi, beceri ve deneyimlerini, müşterilerine (işletmelere, bireylere, muhasebe – finansal işlemler konusunda hizmet talep edenlere) muhasebecilik mesleği ile ilgili yasaların ve mesleki kuruluşların öngördüğu sınırlar içinde sunarak yaşamını sürdüren bir profesyoneldir (Civelek ve Durukan, 1997: 131; Tükenmez ve Kutay, 1998: 443 ).
- Muhasebe meslek mensubu, bir işletmedeki finansal nitelikli işlemler ile ilgili olayları kaydeden, sınıflandıran, özetleyen, analiz eden, yorumlayan ve sonuçları ilgililere raporlayan, bütçeleme ve denetim amacıyla bilgi üreten, yönetim faaliyetlerini izleyen, muhasebe politikalarını oluşturan, hesap planını oluşturan ve finansal raporları tasarlayan, muhasebe faaliyetlerini yürüten, yönetimin gereksinim duyduğu özel raporları üreten, vergi ve ilgili işlemleri yürüten ve beyannameleri düzenleyen kişidir (Bektöre ve Halim, 1990: 10-17).

- Muhasebe meslek mensubu, muhasebeye ilişkin işlemlere yön vererek kontrol eden, sistemin doğru, güvenilir ve zamanlı bilgi üretimini sağlayan, özetle sistemin işleyişinden sorumlu olan, kavramsal anlayış ve analitik ustalığa sahip, uzman kişidir (Çiftçi ve Çiftçi, 2003: 81).
- Muhasebe meslek mensubu, finansal kayıtları yapıp denetleyerek, finansal tabloları hazırlayıp ödenecek vergileri hesaplayarak, gerekli denetimleri yapıp gelecekle ilgili finansal planları geliştirerek muhasebe hizmetini yerine getiren kişidir (Siegel ve Shim, 2000: 5).

Meslekler gerçekleştirdikleri işin niteliğine ve yapılması için sahip olunması gereken eğitime göre iki farklı kategoride incelenmektedir. Diğer bir ifadeyle meslekler uzmanlık kökenli meslekler (profesyonel meslek / profession) ve beceri kökenli meslekler (vocation) olarak ikiye ayrılabilir (Erdoğan ve Ekrem, 2005: 149). Bir mesleğin profesyonel meslek olarak sınıflandırılabilmesi için söz konusu meslek mensubunda bazı özelliklerin bulunması gerekmektedir. Bunlar (Ertaş ve Karcıoğlu, 1996: 88);

- Üniversite eğitimi ve uzmanlaşmış teknik bilgi birikimi,
- Toplumun çıkarlarını en üst düzeyde tutan bir anlayış,
- Mesleğe kabulü sağlayan mesleki niteliklere ilişkin standartlar,
- Otoritesi olan bir mesleki örgüte bağlı olma,
- Yasal sorumluluk ve mesleki kurallar,
- Kamu tarafından kabul edilmesi.

Bu bağlamda muhasebe mesleği, gerek icra edilebilmesi için ihtiyaç duyulan eğitimle gerekse niteliği bakımından profesyonel meslekler arasında sayılmaktadır (Yayla ve Cengiz, 2005: 149). Buradan hareketle profesyonel muhasebeci; yasal olarak muhasebe mesleğini düzenleme yetkisine sahip, ülke kuruluşları, denetim

veya muhasebe meslek örgütü tarafından üye olarak kabul edilmesi için gerekli koşulları taşıyan kişidir (Pekdemir, 2000: 43; Pekdemir ve Önal, 1999).

Muhasebe mesleği ürettiği bilgilerin kullanıcıları (firmalar, devlet kurumları, politika planlayıcıları ve uygulayıcıları, yatırımcılar, kredi verenler, sendikalar, toplumdaki ilgili kişi ve kuruluşlar, halk ve organize olmamış işçiler ile tüketiciler) (Selto ve Neumann, 1981: 317-318'den akt. Kısakürek ve Pekcan, 2005: 110) göz önüne alındığında profesyonel bir meslektir. Muhasebe meslek mensupları ise kişilerin ve kuruluşların geleceklerini yönlendirmelerine imkan veren güvenilir profesyonellerdir (CPA Vision Project).

Muhasebe mesleği aldığı kararların sorumluluğunu yüklenerek mesleki faaliyetlerini yerine getiren bir meslektir. Bu durum muhasebe mesleğinin profesyonel bir meslek olmasının bir sonucudur (Solaş, 2006: 2).

Bununla birlikte, profesyonel mesleklerinin en önemli özelliklerinden bir tanesi hizmetlerin müşterilerin dışında bütün toplumu ilgilendirmesidir. Bu özellik zaman zaman müşteri ve toplumun çıkarlarının birbiriyle çatışmasına sebep olabilir. Başka bir ifadeyle, müşterinin çıkarına uygun düşen bir hizmet biçimi, toplum için zararlı olabilir. Profesyonel muhasebe mesleğinde müşteri ve toplumun çıkarları arasında bir seçim yapılması gerektiğinde, öncelik, toplumsal çikara aittir. Toplum çıkarına uygun bir hizmet ise hem meslek mensubunu (muhasebe meslek mensubu) hem de mesleği (muhasebe mesleği) olumlu yönde etkileyerek, meslek mensubunun ve mesleğin değerini toplum içinde arttıracaktır (Akışık, 2005b: 167).

## **2.2. Yirmibirinci Yüzyılda Muhasebe Mesleği ve Önemi**

Rekabet edebilmenin temel amaç haline geldiği günümüz işletmelerinde, bu amacı uzun süre devam edebilmek amacıyla bir avantaj sağlamak için ihtiyaç duyulan şey ise sürekli yeni ürünler yaratabilen “temel yetkinlikler (core competences)”dir. Bu temel yetkinliklerin merkezinde ise “bilgi” ve “bilginin yönetimi” yer almaktadır (Barca, 2002: 519).

“Sanayi toplumu”nun yerini “bilgi toplumu”nun aldığı bu çağda bilgi ve bilginin yönetiminin değeri, önemli derecede artmış ve bilgi, işletmeler için bir güç kaynağı haline gelmiştir (Türk vd., 2009: 237). Bu sebeple bu çağ, artık bilgi çağı olarak ifade edilmektedir. Bu çağ, bilginin temel güç ve ana sermaye olduğu, bilgi üretimi ve iletişiminin yaygınlaştığı, bilgi çalışanlarının çoğunlukta olduğu, sürekli öğrenme ve bilgilenmenin kaçınılmaz hale geldiği yeni toplumsal ve ekonomik dönemi temsil etmektedir (Öğüt, 2002: 5). Diğer bir ifadeyle günümüz dünyasında paylaşılan bilgi bir “değer” ve gelişim için kullanılan en stratejik “meta” halini almıştır (Alagöz ve Ceran, 2007: 291). Bu bağlamda bilgi artık üretim faktörleri arasında yerini almıştır (Yıldırım ve Albez, 2007: 118).

Günümüzde yaşanan ekonomik gelişmeler ışığında bilgi en önemli silahtır. Öyle ki bilgi, doğal kaynaklardan, büyük işletmelerden, her türlü hesap hareketlerinden daha değerlidir, güçlüdür. Karar alıcılar temel kaynak olarak kullanacakları doğru bilgilerle değer kazanırlar. Önemli sorumluluklar üstlenerek bu bilgileri kullanıcılara kullanabilecekleri değer haline getirenler ise muhasebe meslek mensuplarıdır (Karasioğlu ve Altan, 2004: 53).

Muhasebenin ürünü bilgidir (Ergun, 1999: 28). Giderek daha da artan küresel rekabet, üretim teknolojisinde yaşanan hızlı değişim, bilgiye olan ihtiyaç ve çağdaş küresel ekonomik düzen birçok alanda olduğu gibi, muhasebeciden de, özellikle bilginin planlanması ve kontrolü açısından bir mükemmeliyet beklemektedir (Johnson ve Kaplan, 1987: 4). Çünkü muhasebenin modern endüstriyel toplumlarda her zamankinden daha çok önemli bir pozisyon işgal ettiği (Burchell vd., 2005: 5) ve toplumsal bir kurum (Ordalheide, 2004: 269) olduğu belirtilmektedir.

Bilgi çağının etkisi ile meydana gelen gelişmeler, birçok mesleği etkilediği gibi “bilgi sistemi” ve “işletmenin dili” olarak ifade edilen muhasebe mesleğini de etkilemiştir<sup>2</sup>. Ekonomik sınırların ortadan kalkarak şeffaflığın artması ve insan, mal, hizmet, yetenek ve düşünceler bütünü için tek bir yapıda pazar oluşmasını sağlayan küreselleşme olgusu, günümüz işletmelerini yukarıda da belirtildiği gibi zorlu bir rekabet ortamına sürüklemiştir (Ergun, 1999: 28). Söz konusu küreselleşmenin neticesinde yaşanan rekabetin bu büyük değişim üzerindeki etkisi özellikle teknolojik gelişmeler ile desteklenmektedir. E-bankacılık, e-işletme, e-fatura, e-demokrasi ve dijital muhasebe gibi kavramlar bugün olduğu gibi gelecekte de kendisinden sürekli söz ettirecek gibidir (Akın, 2001).

Bu büyük değişim ile muhasebe mesleğinden istenilen beklentiler artmakta, daha da önemlisi muhasebeden elde edilen verilerin güvenilir, anlamlı, tarafsız ve net bir bilgiye dönüşmesi, söz konusu beklentilere olan gereksinimi daha açık bir şekilde ifade etmektedir.

Özellikle işletmelerin temel bilgi sistemlerinden biri olan muhasebe tarafından üretilen bilgilerin düzenli bir şekilde sınıflandırılması, depolanması ve kullanıma elverişli hale getirilmesi, doğru bilginin; doğru yere, zamanında, güncelliğini kaybetmeden iletilmesi, muhasebe meslek mensuplarının verimliliğini ve değerini arttırdığı gibi, burada üretilen bilgilere ihtiyaç duyan yöneticilerin kararlarındaki etkinliği de artıracaktır (Türk vd., 2009: 239). Diğer bir ifadeyle bir işletmenin veri işleme süreci, işletme faaliyetleri ile ilgili verileri toplayan, bilgiye dönüştüren ve hem iç hem de dış kullanıcılara ileten muhasebe bilgi sistemi tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu işlevi ile muhasebe, işletmenin yönetim bilgi sisteminin

---

<sup>2</sup> Brandon ve Drtina (1997: 173) yeniden yapılanmakta olan işletmelerin muhasebe ortamında ortaya çıkan değişiklikleri aşağıdaki şekilde belirtmiştir (Akt. Uslu, 1999):

Muhasebe Ortamı:

İşletme İçi Karar Alma Yaklaşımı

Muhasebe Ekibin Bir Parçasıdır

Bilginin Nitelikleri:

Strateji ve kontrole yönelik bilgi üzerinde yoğunlaşma

Etkinlik ve verimlilik

Kalite ve müşteri tatminine dayalı başarı ölçümleme

Sürekli iyileştirmeye yönelik bilgi

Katkı yaratan faaliyetlerin belirlenmesi ve kontrolü

Faaliyetlere ilişkin genel üretim maliyetleri



odağındadır (Parlakkaya ve Tekin, 2002: 676). Bu sürecin yanlışlıklara mahal vermeden doğru bir süreç içerisinde gerçekleşmesinde en önemli görev ise muhasebe meslek mensuplarına düşmektedir.

Bu durumda, gelişen ve değişen kapsam ve niteliklerine, çağın işletmecilik anlayışı ile ekonomik ve sosyal gerçeklerine uygun bilgi üretimini gerçekleştiren, muhasebe teorisi ve uygulaması yanında hukuk, ekonomi, maliye ve teknoloji gibi alanlarda bilgi sahibi olan uzman kişilere yani muhasebe meslek mensuplarına ihtiyaç duyulmaktadır (Akay, 2002: 78). Çünkü muhasebe, iktisadi gelişmelerin işletmeleri etkilediği ölçüde değişen koşullara uyum sağlamak amacı ile kendini geliştiren, bilgiyi daha nitelikli üreterek destek hizmeti veren bir yapıdır (Güvemli, 2006: 46). Ayrıca muhasebe hizmet ettiği alanlar ve kapsamlar neticesinde karmaşık ve değişken bir bilgi yapısını gerektiren bir meslek olma özelliği sergilemektedir (Marşap, 1996: 119).

Daha önce de vurgulandığı gibi, muhasebe bir işletme için en önemli parçalardan biridir. Muhasebecinin temel görevi doğru, kesin, güvenilir bilgileri işletme içindeki karar vericilere, hissedarlara ve yatırımcılara aktarmaktır (Schaltegger ve Burritt, 2000: 76). Bu karmaşık ve değişken yapı dolayısıyla muhasebe mesleği diğer mesleklerden farklılık arz etmektedir. Her mesleğin hizmet ettiği ve karşılığında sorumluluk üstlendiği bir kurum/kişi varken muhasebe mesleği aynı anda bütün kurumlara/kişilere hizmet etmektedir. Bunun en büyük nedeni üretilen hizmetin bilgi olmasından kaynaklanmaktadır.

Muhasebe ekonominin de temelidir. İşletme yönetimine sistematik destek olarak geniş çapta üretimi olanaklı kılmaktadır. İşletmenin gerçekleştirdiği ticari faaliyetlerin sonuçlarını ifade ederek iş hayatının farklı unsurların (yatırımcılar, bankacılar, hükümet, yönetim vd.) ortak bir zemin üzerinde karşılaşmasını sağlamaktadır. İşletmenin geçmişini kayıt altına alan bir teknik olarak yenilikçi planların oluşturulmasında temel oluşturur ve yüksek standartlar ile hazırlanmış resmi ahlak kodları ile profesyonel faaliyet biçimi olarak topluma hizmet etmektedir (Mason, 1953: iii).

Muhasebe profesyonel bir meslektir. Bir işletmeden farklı olarak kâr amacı gütmek yerine, kamu yararını ön planda tutmaktadır. Muhasebe bilgi ve güven gibi ölçülebilirliği olmayan unsurlara dayanırken, bir işletme kâr etmek amacı ile ölçülebilir araçlar üzerinden faaliyetlerine devam etmektedir. Nasıl ki eğitim, hukuk, tıp gibi meslekler, kamu yararını gözeten profesyonel meslek olduğu gibi muhasebe de kamu yararını gözeten profesyonel bir meslektir (Cheffers ve Pakaluk, 2005: 88-90)<sup>3</sup>.

Muhasebe uygulamaları ile elde edilen bilginin işletme yöneticilerine, finansörlere, yatırımcılara, ekonomistlere ve hükümet politikalarını belirleyenlere ulaştığı düşünüldüğünde ise söz konusu bilginin değeri daha iyi anlaşılacaktır. Çünkü bu bilgi söz konusu kullanıcıların alacağı bütün kararlarda kullanılacaktır. Bilginin üretilmesinde oluşabilecek bir hatanın makro düzeyde ülke ekonomisine mikro düzeyde ise işletmeye verebileceği zarar daima göz önünde bulundurulmalıdır. Ekonomik kaynakların dağılımı açısından üretilen bilgiler büyük öneme sahiptir. Sunulan bu bilgilerin bilinçli veya bilinçsiz olarak hatalı olması ekonomik kaynakların haksız olarak dağılımına neden olabilir. Bu nedenle muhasebe mesleği önemli bir mesleki sorumluluk alanıdır (Marşap, 1996: 122-123; Akay, 2002: 78). Buradan hareketle muhasebe bilgisinin nitelikli olması ya da diğer bir ifadeyle bu “bilgi”yi üreten meslek mensubunun nitelikli olması gerekmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının içinde buldukları hizmet sektöründe görevlerini en iyi şekilde yerine getirebilmeleri bilgi çağında oluşan değişimleri net bir şekilde anlayabilmeleri ile gerçekleşecektir. Diğer bir ifadeyle, muhasebe meslek mensuplarının teknoloji ve bilgi konusunda yetişmeleri, küresel bilgiye ulaşmaları, ulaşılan bilgiyi yorumlayabilmeleri, kullanmaları ve faydalı, güvenilir, anlamlı, tarafsız ve tutarlı “bilgi” üretebilmeleri gerekmektedir (Tetik vd., 2008: 71).

<sup>3</sup> Bu durum aşağıdaki şekilde formüle edilebilir:

<b>Faydası Ölçülemeyen Hizmetler</b>	<b>Karşılığı Olan Meslekler</b>
Bilgi	Öğretmen, Profesör, Araştırmacı (Eğitimci)
Adalet	Hukuk
Sağlık	Tıp
Özgürlük, Haklar	Kamu Hizmeti
Kamu Güveni	Muhasebe

Özellikle muhasebe uygulamalarının, devlet yapısı, devlet kurumlarının örgütlenmesi, küreselleşme, teknolojik yenilikler, eğitim düzeyi ve anlayışı, kültürel faktörler, toplumun sosyal ve ekonomik yapısı, uluslararası ve ulusal standartlar gibi çok sayıda faktörden (Nalbantoğlu, 2003) etkilendiği günümüz yapısında muhasebe meslek mensuplarının bu değişime ayak uydurmasını zorunlu kılmaktadır.

Kısaca ifade edilecek olursa, muhasebe meslek mensubunun muhasebe aracılığıyla ürettiği bilgilerden dolayı sadece ilgili gruplara karşı değil, aynı zamanda toplumun tüm kesimine karşı sorumlu olacağı söylenebilir (Karasioğlu ve Altan, 2004: 54).

Muhasebe mesleğinin sorumluluğunun yüksek düzeyde olmasının en büyük nedeni muhasebe hizmetinin sağladığı dışsal faydadır. Sunulan hizmetin ilk kullanıcılara (mükelleflere) olduğu kadar kamuya yönelik olması ve kamu yararına hizmet etmesinden dolayı muhasebe mesleği bir kamu hizmeti niteliği taşımaktadır (Otlu, 2001: 89-90). Bu nedenle, yüksek düzeyde mesleki sorumluluk duygusu içerisinde faaliyetlerin yürütülmesi, kamuya olan sorumluluğun/sosyal sorumluluğun yerine getirilmesi muhasebe/muhasebe meslek mensubu açısından bir zorunluluktur (Çoban ve Daştan, 2003: 161).

Sonuçta muhasebe mesleği ticari hayatın tamamlayıcısı, olmazsa olmaz parçasıdır. İktisadi ilişki ve faaliyetlerin oluşturduğu tüm çıktıları ortak bir dil ile doğru bir biçimde yansıtarak, sadece mükelleflere değil aynı zamanda ülke ekonomisi için de büyük bir öneme sahiptir. Muhasebe mesleği dürüst ve objektif bir şekilde icra edilerek haksız rekabeti önlemede, yasalara ve sisteme olan güveni pekiştirmede ve nihayetinde toplumun huzur ve barışını sağlama konusunda çok önemli bir fonksiyona sahiptir (Şahin, 2005: 386).

### 2.3. Türkiye’de Muhasebe Mesleği ve Yasal Düzenlemeler

Türkiye’de muhasebe mesleğinin yapılanması 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 3568 sayılı kanun ile gerçekleşmiştir. Söz konusu kanun 26.07.2008 tarih ve 26948 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 5786 sayılı kanun ile yeniden revize edilmiştir. 3568 sayılı kanun ve buna bağlı olarak çıkarılan yönetmelikler ve meslek kararları ile muhasebe meslek mensupları çeşitli standartlara ulaştırılmaya ve mesleki nitelikler belirtilmeye çalışılmıştır. Bu değişim aynı zamanda rekabeti ve dolayısıyla hizmet kalitesini, yeni teknoloji kullanımını, yeni büro anlayışını, piyasa konusundaki bilgi ihtiyacını ve müşteri ile daha yakın ilişkilerin kurulması ihtiyacını arttırmıştır (Bayazıtlı ve Koçak, 2002: 23-25’den akt. Erol, 2007: 247).

Söz konusu kanunun ilk maddesinde kanunun amacı şu şekilde belirtilmiştir:

“Bu Kanunun amacı, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmî mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek meslekî standartları gerçekleştirmek üzere, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir. Birliğin kısa adı TÜRMOB’dur. Bu Kanun hükümlerine göre meslek icrasına hak kazananlara, Serbest Muhasebeci Malî Müşavir, Yeminli Malî Müşavir denir.”<sup>4</sup>

<sup>4</sup> Muhasebe meslek mensupları 3568 sayılı yasada “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik” ve “Yeminli Mali Müşavirlik” olarak iki ayrı gruba ayrılmış ve böylece 26.07.2008 tarih ve 26948 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 5786 sayılı Kanun ile 3568 sayılı kanunda değişiklik yapılarak “Serbest Muhasebecilik” mesleği yasadan çıkarılmıştır. Aynı kanunun geçici 11. maddesine göre, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce; serbest muhasebeci unvanını almış olanlar ile serbest muhasebecilik stajına devam edenlerden başarılı olanlar TÜRMOB tarafından verilecek olan ve süresi altı ayı aşmayacak mesleki uyum eğitimini tamamladığı tarihten itibaren yapılacak özel serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavlarına beş defa girebilirler. Sınavda başarılı olanlar serbest muhasebeci mali müşavir unvanını almaya hak kazanacaklardır fakat sınava girmeyenler ve sınavda başarılı olamayanlar ise serbest muhasebeci unvanı ile çalışmaya devam edeceklerdir. Yasa hükmünden de anlaşıldığı üzere serbest muhasebecilik kaldırılmıştır, fakat geçici 11. madde kapsamında “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik” unvanını alamayanlar ise emekli olana kadar mesleki faaliyetlerini serbest muhasebeci olarak devam ettireceklerdir.

Kanundan da anlaşılacağı üzere Türkiye’de muhasebe mesleği Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir olarak ikiye ayrılmıştır. Çalışmanın konusu itibariyle burada sadece Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odaları ile ilgili konulara yer verilecektir.

Kanunun ikinci maddesi ise mesleğin konusu ile ilgilidir. Kanuna göre Serbest Muhasebeci Mali Müşavir’lerin çalışma konuları şu şekilde belirtilmiştir:

“Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.

b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, malî mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.

c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, malî tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.”

Kanunda muhasebe meslek mensubu olabilmek için gerekli şartlar, genel şartlar ve özel şartlar olmak üzere iki ayrı maddede değerlendirilmiştir. Bu şartlar dördüncü ve beşinci maddelerde aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:

“Genel Şartlar:

a) T.C. vatandaşı olmak (yabancı serbest muhasebeci malî müşavirler hakkındaki hüküm saklıdır).

b) Medenî hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak.

c) Kamu haklarından mahrum bulunmamak.

d) Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat

kariştırma, edimin ifasına fesat kariştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkm olmamak.

d) Taksirli suçlar hariç olmak üzere; affa uğramış olsalar dahi ağır hapis veya 5 yıldan fazla hapis yahut zimmet, ihtilas, irtikap, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, inancı kötüye kullanma, dolaylı iflas gibi yüz kızzartıcı suçlar ile istimal ve istihlak kaçakçılığı dışında kalan kaçakçılık suçları, resmî ihale ve alım satımlara fesat kariştırma veya Devlet sırlarını açığa vurma, vergi kaçakçılığı veya vergi kaçakçılığına teşebbüs suçlarından dolayı hüküm giymiş bulunmamak.

e) Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak.

f) Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak.”

“zel Şartlar:

a) Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yksekokretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yksekokretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer oğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak.

b) En az üç yıl staj yapmış olmak.

c) Serbest muhasebeci malî müşavirlik sınavını kazanmış olmak.

d) Serbest muhasebeci malî müşavirlik ruhsatını almış olmak.”

Söz konusu bu zel Şartları ihtiva eden eğitim durumu ile çalışmanın konusunu ilgilendiren etik ve muhasebe meslek mensubunun denetlenmesi ve cezalandırılması ile ilgili konulara üçüncü bölümde ayrıntılı olarak yer verilecektir.

## 2.4. Muhasebe Mesleğinin zellikleri

Muhasebe mesleği faaliyetleri sonucunda üretilen bilgilerin çok sayıda ve farklı kullanıcılara hitap etmesi, mesleğin sosyal sorumluluğunun önemini belirtmektedir. Bu sorumluluk başta makro açıdan devlet olmak üzere, mikro açıdan bütün ticari işletmelerin devamlılığının sağlanması açısından mesleğin önemini arz

etmektedir. Bu kadar büyük bir öneme haiz olan mesleğin bir takım özelliklere sahip olması gerekmektedir.

Muhasebe mesleğinin sahip olduğu özellikler şu şekilde sıralanabilir (Ulukol, 1972'den akt. Kutlu, 2008: 75):

- Muhasebe mesleği önemlidir: Muhasebe mesleği ekonomik ve mali yapının sağlıklı bir şekilde işleminde önemli bir görev yürütmekte, işletmeler ve devlet açısından her geçen gün daha da önemli bir meslek haline gelmektedir.
- Muhasebe mesleği nitelikli bilgi gerektirir: Muhasebe mesleği kendi bünyesinde gerekli olan bilgilerin dışında, hukuk, ekonomi, finans ve işletme gibi konularda da bilgi sahibi olmayı gerektirir.
- Muhasebe mesleği uzun tecrübe gerektirir: Muhasebe mesleğinin tam anlamıyla icra edilebilmesi için uzunca bir süre edinilen tecrübe gerektirir. Muhasebe mesleği yalnızca teoriden ibaret değildir.
- Muhasebe mesleği sorumluluk gerektirir: Muhasebenin ürettiği bilgiler, işletmeler ile birlikte başta devlet olmak üzere bütün toplumu ilgilendirmektedir. Bu ise mutlak bir sorumluluk gerektirir.
- Muhasebe mesleği sır saklamayı gerektirir: Muhasebe meslek mensupları yapmış oldukları faaliyetlerden dolayı sahip oldukları çok önemli ve gizli bilgileri yasal bir sorumluluk olmadıkça kimseye söyleyemez ve kendisinin/başkalarının menfaatine kullanamaz. Muhasebe mesleği, bir anlamda bir sır mesleğidir.
- Muhasebe mesleği yorucudur: Muhasebe mesleği hatayı kaldırmayan, daha ziyade zihinsel enerji harcamayı gerektiren yorucu ve yıpratıcı bir meslektir.

## 2.5. Muhasebe Meslek Mensubunun Nitelikleri

Bir mesleğin icra edilebilmesi için çeşitli kurallara uyulması gerekmektedir. Bu sebeple kurallara uyacak/mesleği icra edecek kişinin bir takım özelliklere sahip olması gerekmektedir. Bu özellikler söz konusu kişinin mesleği icra edebileceğini işaret ederken, diğer taraftan kişinin sahip olduğu bilgi, görgü, yetenek ve niteliklerin mesleğin geliştirilmesinde büyük etkisi olacağının bir göstergesidir. Muhasebe meslek mensuplarının sahip olması gereken nitelikler kişisel, mesleki ve ahlaki olmak üzere üç grupta değerlendirilebilir (Marşap, 1996: 122-123; Ayrıca bkz. United Nations, 1999: 5-6):

### 2.5.1. Kişisel Nitelikler

Muhasebe meslek mensubunda olması gereken temel kişisel özellikler şu nitelikleri kapsamaktadır:

- Zihinsel yetenek ve olgunluk,
- Analitik yetenek,
- Kavramsal anlama,
- İletişim yeteneği,
- Tarafsız olabilme.

Diğer bir ifadeyle, kişisel nitelikler; iletişim kurma yeteneği, kültürel ve entelektüel açıdan farklı olan insanlarla etkileşim kabiliyeti, mesleki olaylarda kabul edilebilir çözümleri ve anlaşmaları görüşme kabiliyeti, görüşlerini sunabilme, tartışabilme ve savunma kabiliyeti gibi durumları ifade etmektedir (Köse ve Yılmaz 2003; Ayrıca bkz. IFAC, 1995). Söz konusu bu nitelikler elde edilen bilgileri anlayarak ilişkilendirme, sorgulama, araştırma ve muhakeme etme kabiliyeti ile zihinsel/kavramsal nitelikler ile ilişkilidir.



Bütün meslekler için önemli olmakla birlikte muhasebe mesleğini icra edecekler için daha hassas değerleri temsil eden bu nitelikler ile muhasebe meslek mensubu;

- İhtiyaca uygun olmayan bilgiden ve verilerden uygun bilgiler üretebilmeli,
- İşletme faaliyetleri ile ilgili olarak karar almaya yardım edebilecek alternatif çözüm önerileri ortaya koyabilmeli,
- Karmaşık bir durumda azami dikkat göstererek problemleri tanıma, belirleme ve onları önem sırasına göre sıralama yeteneğine sahip olmalıdır.

### **2.5.2. Mesleki Nitelikler**

Mesleğin icra edilebileceğinin bir göstergesi olan bu nitelikler muhasebe meslek mensubunun teknik yeterliliğini kapsamaktadır. Bilgi ve fikir birikimi olarak da ifade edilebilen teknik yeterlilik, mesleki deneyimi de içermektedir. Bulunduğu pozisyon itibarıyla karmaşık ve değişken bir bilgi yapısına sahip olan muhasebe mesleğinde meslek mensubu söz konusu bilgiyi zaman içinde sürekli yenileyerek bilginin değerini arttırmak ve bilgiyi geçerli kılmak ile mükelleftir. Diğer bir ifadeyle, mesleki nitelikler; mesleki temel bilgi ve beceri, sistem anlayışı, yaratıcı düşünce gücü ve yeteneği, çağın teknolojisini etkin kullanma, ulusal ve uluslararası muhasebe ve denetim standartları, ulusal ve uluslararası finansal piyasalar ve türev araçlar, yeni ekonomi (e-ticaret) ve uluslararası ilişkilerde görev alma gibi nitelikleri kapsamaktadır (Akdoğan, 2003: 26-27).

Muhasebe meslek mensubu olabilmek için bir yüksek öğrenim kurumundan mezun olma ile başlayan bu bilgi süreci, mesleğe giriş sınavının kazanılması ile belgelenecek, staj süresi boyunca deneyimleşir ve sürekli eğitim ile ömür boyu devam etmektedir. Bu süreç meslekte teknik olarak ilerleme için gerekli olan aşamalardır. Bu niteliklere kapsamı itibarıyla çalışmamızın ileriki bölümlerinde “Muhasebe Mesleğinde Eğitim” başlığı altında ayrıntılı olarak değinilecektir.

### 2.5.3. Meslek Bilinci ve Ahlaki Nitelikler

Muhasebe meslek mensubunun taşıması gereken ön önemli nitelik ahlaki niteliklerdir. Meslek ahlakı olarak da ifade edilebilecek olan bu nitelikler, muhasebe meslek mensubunun, bağımsızlığını, dürüstlüğünü, tarafsızlığını ve kendini kontrolü simgelemektedir. Aynı zamanda bu nitelikler muhasebe temel kavramlarının da temelini oluşturan sosyal sorumluluğun (Atabey vd., 2005: 242) ön koşuludur. Bu ahlaki nitelikler ise genel olarak aşağıdaki gibi özetlenebilir (Otlu, 2001: 93):

- Bağımsız, dürüst ve tarafsız olmak,
- Mesleğin gerektirdiği teknik bilgi, deneyim ve yeterliliğe sahip olmak,
- Müşterilere hizmet sunarken mesleki özen ve titizliği göstermek,
- Toplum çıkarlarını en üst düzeyde tutan bir anlayışa sahip olmak ve sorumluklarının bilincinde olmak.

Söz konusu ahlaki niteliklere çalışmanın ileriki bölümlerinde “Muhasebe Mesleğinde Etik” başlığı altında ayrıntılı olarak değinilecektir.

### 2.6. Muhasebe Mesleğinin Sorumlulukları

Sorumluluk ya da günümüz bilgi çağı anlayışı içinde sosyal sorumluluk “işletmenin kendi amaçlarını gerçekleştirirken, ahlaki değerlere sadık kalması ve kaynaklarını içinde bulunduğu toplumu geliştirmede de kullanması” olarak tanımlanabilir (Bayrak, 2001: 83). Sosyal sorumluluk işletmenin, toplumun ya da meslek grubunun iş kültürünü oluşturan en önemli etkenlerden biridir.

26.12.1992 tarih ve 21.447 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No:1’de sosyal sorumluluk kavramı hedef gösterilmekte; “Bir işletmenin faaliyet ve sonuçları ile doğrudan ilgili olan kesim sadece o işletmenin sahip veya ortakları değildir. İşletmelerle doğrudan ilgili olan işletme sahip veya ortaklarının yanı sıra o işletme ile ticari, mali ve ekonomik

ilişkiler kuran işletmeler veya toplum bireyleri, kredi, finans ve yatırım kuruluşları ile çeşitli kamu kurum ve kuruluşları işletmenin faaliyet ve sonuçları ile ilgilenmekte ve bu konuda sağlıklı ve güvenilir bilgi sahibi olmak istemektedirler” şeklinde belirtilmektedir.

Sermaye Piyasası Kurulunca yapılan tanımlarda ise sosyal sorumluluk kavramı; “muhasebenin amacı ve kapsamının belirlenmesinde yöneticilerin görevlerini objektif ve yansız bir biçimde yerine getirme hususundaki sorumluluklarını vurgulamakta olup, bu kavrama göre, muhasebe işlemlerinin yürütülmesinde ve mali tabloların hazırlanmasında seçilen muhasebe ilkelerine ve yayınlanmış muhasebe standartlarına uygun hareket edilmesi şarttır. Muhasebe uygulamalarının, toplumu oluşturan kişi ve kurumların sosyal sorumluluk bilinci ile aydınlatılması amacı çerçevesinde ve kamuyu aydınlatma ilkesi doğrultusunda yapılması gerekir. İşletme ve muhasebe birimleri yöneticilerinin temel sorumluluğu, bu bilgileri gerçeğe uygun ve doğru olarak hazırlamak ve ilgililerin kullanımına sunmaktır” şeklinde açıklanmaktadır (Güneş ve Otlu, 2003: 111).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants –IFAC)’nın yayınlamış olduğu ahlak kurallarında, “profesyonel bir muhasebecinin görevi yalnızca müşterinin ihtiyaçlarını karşılamak değildir. Muhasebecilik mesleğinin standartları daha çok kamu yararı ile tanımlanır. Mesleği diğerlerinden ayıran en belirgin özelliği topluma karşı taşıdığı sorumluluğun bilincinde oluşudur. Muhasebe mesleğinin geneli ticaretin düzgün işleyişinin sağlanması için profesyonel muhasebecilerin güvenilirlik ve tarafsızlığına güvenen müşteriler, kredi garantörleri, hükümetler, işverenler, çalışanlar, yatırımcılar ve diğerlerinden oluşur. Bu güven muhasebecilik mesleğine kamu çıkarlarını gözetme sorumluluğunu yükler. Kamu yararı, profesyonel muhasebecilerin hizmet verdiği insan topluluğu ya da kuruluşların ortak mutluluğu olarak tanımlanır. Muhasebeciler hiçbir şekilde dürüstlük ve tarafsızlığını bozmayarak, yasalara uygun ve muhasebe kuralları çerçevesinde hareket etmelidir” ifadeleriyle, muhasebe meslek mensuplarından yasal ve ahlaki kurallar çerçevesinde sorumluluklarını yerine getirmeleri istenmektedir (Şenalp, 2001: 15-16).

Sonuç olarak muhasebe meslek mensuplarının, unvanları ne olursa olsun, temel sorumlulukları kendilerine, işverenlerine, müşterilerine ve hatta devlete değil, tamamen topluma karşıdır (Mugan, 1999: 8).

Bu ifadelere göre muhasebe meslek mensubunun karşı karşıya olduğu sorumluluklar sistemli bir şekilde aşağıdaki gibi açıklanabilir (Civelek ve Durukan, 1997: 132):

- Devlete Karşı: Yasaların belirlediği doğruları yapmak, gerçekleri çarpıtmamak ve devletin çıkarlarını gözetmek.
- Topluma Karşı: Toplumun güvenini sarsıcı, toplumu yanıltıcı finansal “mesajlar” vermekten kaçınmak, toplumun genel çıkarları konusunda duyarlı olmak.
- Meslek Kuruluşlarına Karşı: Meslek kuruluşlarının muhasebe mesleğinin imajını, saygınlığını sağlama amacı ile belirlediği standart ve kurallara uygun davranış ve faaliyetlerde bulunmak.
- Müşterilerine Karşı: Müşteriye profesyonel hizmet vermek. Müşterinin çıkarlarını gözetmek, yol gösterici olmak, müşteri ile ilgili edinilen özel bilgileri saklı tutmada güvenilir olmak. Öte yandan kamu ve toplum için müşterileri hakkında gerekli finansal bilgileri çarpıtmadan raporlamak.
- Kendisine Karşı: Kişisel disiplin sahibi olmak, mesleki konularda sürekli olarak kendini geliştirmek, yasa ve yönetmeliklere uyarak, kamu ve toplum yararına uygun davranış biçimi sergilemek. Ahlaklı olmak ve bunu zedeleyici her türlü ikilik yaratıcı çıkar ilişkisinden kendini arındırmak.

Kısaca, muhasebe organizasyonunda, uygulamaların gerçekleştirilmesinde ve üretilen bilgilerin rapor edilmesinde belli bir ilgi grubunun değil, tüm grupların hatta toplumun çıkarlarının gözetilmesi gereğine sosyal sorumluluk denmektedir (Cemalcılar ve Önce, 1999: 42).

Daha önce ifade edildiği üzere, muhasebe mesleğinin verdiği hizmetin/hizmet alanının genişliği, hizmetin genel anlamda kamuya verilmesi/kamuyu ilgilendirmesi ve kamu yararının gözetilmesi, muhasebe mesleğinin bir kamu hizmeti olarak değerlendirilmesini gerekli kılmaktadır (Güneş ve Otlu, Fikret, 2003: 108). Buradan hareketle muhasebe meslek mensubu, işletme ile ilgili tüm kişi ve kuruluşların ihtiyacına uygun bilgiyi üretirken sosyal sorumluluk duygusu içinde hareket etmek ve davranmak zorundadır (Yıldız, 2002: 3). Çünkü muhasebe, faaliyetleri sonucunda üretilen bilgi/bilgiler itibarıyla, toplumun tamamını etkileyecek güce sahip olması, muhasebe meslek mensuplarının sorumluluk duygusu ile hareket etmelerini zorunlu kılmaktadır (Akbulut, 1999: 125).

## **2.7. Muhasebe Mesleğinden Beklentiler ve Mesleğin Sorunları**

Çalışmanın başında belirtildiği gibi, hizmet sektöründe yaşanan yoğun rekabet ortamı tüm işletmelerde olduğu gibi muhasebe meslek mensuplarını da müşteri/mükellef tatmini olgusuna daha fazla önem göstermeye sevk etmiştir. Elbette gösterilen bu önem sırasında her meslekte olduğu gibi, muhasebe meslek mensubunun da önüne çıkan çeşitli sorunlar bulunmaktadır. Söz konusu sorunlara değinmeden önce muhasebe mesleğinden beklentilere değinmekte yarar vardır.

### **2.7.1. Muhasebe Mesleğinden Beklentiler**

Beklenti, genel olarak gerçekleşmesi beklenen şey olarak tarif edilebilir. Daha açık bir ifade ile beklenti, bireyin belli koşul ve durumların alacağı biçimler ya da kendisinden beklenenler konusundaki öngörü olarak da ifade edilmektedir (www.tdk.gov.tr).

Muhasebe mesleğinden beklentilerin belirlenebilmesi için mesleğin gerçek fonksiyonun net bir ifade ile belirtilmesi gerekmektedir. Muhasebe mesleğinin gerçek fonksiyonu yalnızca defter tutmak değildir. Muhasebeyi ve dolayısıyla muhasebe mesleğini bir araç olarak gören yaklaşım günümüzde değişime uğramıştır

(Amernic ve Craig, 2009: 878-879). Bugün her ne kadar bazı kesimler muhasebe mesleğinin doğasının değişmediğini öne sürse de son dönemdeki tartışmalar göstermektedir ki, muhasebe mesleğinin çehresi önemli bir değişim göstermektedir (Burns ve Scapens, 2000: 3).

Muhasebe mesleği/meslek mensubu toplumun her kademesine yanıt veren, müşterilerinin gereksinimlerini karşılayan, yöneticilerin kararlarında etkin bir role sahip olan, işletmelerin devlete karşı sorumluluklarını yerine getirirken doğru ve güvenilir bilgi sağlayan, yatırımcılara gerekli bilgeleri akt. bir hizmeti yerine getirmelidir (Nalbantoğlu, 2003).

Genel olarak meslek mensupları için mesleki değerler, tutumlar ve davranışlar olarak da belirtebileceğimiz meslek mensuplarından beklentiler şu şekilde belirtilebilir (Tesmer Ders Notları):

- Muhasebe mesleğinin temelini oluşturan etik ilkeleri ve yasal sorumlulukları bilmek, benimsemek ve uygulamak,
- Muhasebe ile ilgili gerekli yasal düzenlemelere bağlı kalmak,
- Her meslek mensubunun mesleki değerleri ve etik ilkeleri müşterileri, diğer meslek mensupları ve toplum yararına korumak ve güçlendirmek zorunluluğunda olduğunu kavramak,
- İyi bir mesleki uygulamanın müşteri, diğer meslek mensupları ve meslek örgütü ile arasındaki karşılıklı anlayış ve ilişkiye bağlı olduğunu kavramak,
- Müşterilerin kültür, inanç ve özerkliğine saygı duymak,
- Müşterinin gizliliğine ve kişisel haklarına saygı göstermek,
- Diğer meslek mensuplarına ve yanında çalışanlara (stajyerler gibi) saygılı olmak, çalışanlar arasında işbirliğini teşvik etmek,

- Muhasebe mesleği etiği ilkelerine uymada/gözetmede ve mesleki sorumluluğu taşımada kararlı olabilmek; bu ilkelerin ve değerlerin yaşatılması için sorumluluk taşımak,
- Meslek Birliği (TÜRMOB) ve meslekle ilgi diğer kuruluşlarla (Maliye Bakanlığı, SPK gibi) işbirliğine açık olmak,
- Kişisel ve mesleki sınırlılıklarının farkında olmak, gerektiğinde yardım isteyebilmek,
- Kendi kendini denetleyebilmek, kendisini sürekli olarak geliştirmenin gereğini bilmek,
- Zamanını etkin biçimde kullanabilmek, belirsizliklerle başa çıkabilmek ve değişimlere uyum gösterebilmek,
- Kişisel değer yargılarını (dünya görüşü, manevi ve sosyo-kültürel değerleri) kontrol ederek, tüm bireysel ve toplumsal değer yargılarına eşit uzaklıkta durarak mesleğini yürütebilmek,
- Müşteriler ile ilgili olarak etik yükümlülüklerini bilmek.

Bununla birlikte, farklı alanlarda birçok sorumluluğu bulunan ve hizmet sektöründe en aktif meslek gruplarından biri olan muhasebe mesleğinden beklentiler toplumun paydaşları da göz önüne alındığında üç ana madde olarak belirtilebilir.

İlk olarak toplumun muhasebe mesleğinden/muhasebe meslek mensubundan beklentileri bulunmaktadır. Daha öncede belirttiğimiz üzere muhasebenin ürettiği bilgiler, işletmelerle birlikte başta devlet olmak üzere tüm toplumu ilgilendirmektedir. Bu ifadeyle muhasebenin temel görevlerinden ilki topluma hizmet etmek ve toplumun çıkarlarını korumaktır. Muhasebe verilerinden yararlanan toplumun bütün kesimlerinin, muhasebe meslek mensuplarından en büyük istekleri doğru, güvenilir ve net bilginin zamanında oluşturulmasıdır. Son yıllarda meydana gelen krizlerin temelini oluşturan firmaların muhasebe mesleğinde oluşturduğu olumsuz düşünceler (hile ve skandallar) bu isteğin temel sebebi denilebilir.

İkinci olarak mükelleflerin/iş dünyasının muhasebe mesleğinden beklentileri bulunmaktadır. Mükelleflerin/iş dünyasının muhasebe mesleğinden beklentileri genel olarak şu şekilde ifade edilebilir (Tayyar, 2001: 163-168):

- İşletmede yönetime araç olması,
- İşletmede-ekonomide kamuyu aydınlatması,
- Devletin vergi alacağıının tam olarak hesaplanması
- Sermaye gruplarına şeffaf, karşılaştırılabilir, yorumlanabilir, açık ve doğru bilgi aktarımı fonksiyonlarını yerine getirmesi.

Özellikle muhasebe mesleğine olan ihtiyaç ve mesleğe yönelik talebin artması sektörde çalışan belgeli meslek mensuplarının ve buna paralel olarak muhasebe bürolarının sayısının artmasına sebep olmuştur. Muhasebe mesleğinde gerçekleşen gelişmelere paralel olarak daha rekabetçi bir çevre kazanması muhasebe bürolarının hizmet kalitesini ön plana çıkartarak müşteri tatminini yüksek seviyede tutan faktörlerin bir araya getirilmesi zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır (Yayla ve Cengiz, 2006: 176-177). Söz konusu bu değişim yoluyla mesleğinde başarılı olmak isteyen ve büyümeyi hedefleyen meslek mensupları, mükellefler ile farklı şekillerde iletişim kurmaya, yeni büro anlayışına ve kendilerini geliştirmek için meslek sonrası eğitim faaliyetlerine önem vermeye başlamalıdır.

Muhasebe meslek mensupları, mükelleflerini, yapılan işin ve verilen hizmetin kalitesiyle, doğruluk, dürüstlük, güvenilirlik gibi muhasebenin temelinde yer alan değerlerle, işletme faaliyetlerini stratejik düzeyde anlayarak, sorun çözerek, işletme süreçlerini kavrayarak, ileri bilgi teknolojilerini kullanarak, özlü konuşarak, doğrudan ve ince bir iletişim kurarak, profesyonel bir anlayış sorumluluğu içerisinde, gizliliğe önem vererek, objektif davranarak, mesleki bilgi, beceri, deneyimi ve etik nitelikleri ile müşterilerini memnun etmelidir (Akdoğan, 2005: 80).

Üçüncü ve son olarak devletin/maliye bakanlığının muhasebe meslek mensubundan beklentileri bulunmaktadır. Devletin muhasebe meslek mensuplarından en büyük beklentisi, ödenmesi gereken vergiye en yakın sonuçları



elde etmek için muhasebe kayıtlarının güvenilir, tarafsız ve her bakımdan yetiştirilmiş profesyoneller tarafından tutulmasıdır (Özdil, 2003; Fırat, 2001). Ayrıca muhasebe meslek mensupları vergi beyannamelerini imzalayarak ve etkin şekilde vergi denetimlerini gerçekleştirerek vergi denetimine yardımcı olmaktadır. Diğer bir ifadeyle, muhasebe meslek mensupları vergi gelirlerinin teminatıdır (Seviğ, 2003: 77).

Özetlemek gerekirse, muhasebe meslek mensubundan; işletmede “yönetime araç olma”, ekonomide “kamuyu aydınlatma”, devlette “vergi alacağının tam olarak hesaplanması”, sermaye gruplarında “şeffaf, karşılaştırılabilir, yorumlanabilir, açık ve doğru bilgi aktarımı” fonksiyonlarının yerine getirmesi beklenmektedir (Tayyar, 2001).

### **2.7.2. Muhasebe Mesleğinin / Muhasebe Meslek Mensubunun Sorunları**

Kelime anlamı olarak sorun araştırılıp öğrenilmesi, düşünülüp çözümlenmesi, bir sonuca bağlanması gereken durum, mesele veya problemdir. Sorun çözümü, yaratıcı düşünmeyi gerektiren önemli ve güç bir durumdur ([www.tdk.gov.tr](http://www.tdk.gov.tr)).

Öncelikle belirtmelidir ki, bir mesleğin karşılaştığı sorunların fazlalığı ve çeşitliliği ile o mesleğin geçmişi arasında yakın ilişki bulunmaktadır. Bu bakış açısı ile Türkiye’de muhasebe mesleğinin oluşumu için oluşturulan yasal düzenlemenin ardından henüz çok az bir zaman geçmiş olduğundan muhasebe mesleğinin, tüm öğeleri ile istenilen noktaya gelmiş olduğunu söylemek mümkün değildir. Örneğin, Avrupa’da ve Amerika’da muhasebe meslek kanunları ikiyüz yıllıktır. Türkiye’de ise yirmiiki yıllıktır. Bu nedenle muhasebe mesleğinin Türkiye’de yapılanma süreci gelişerek devam etmektedir (Ayboğa, 2002: 52). Bir diğer ifadeyle, meslek yasasının geç çıkmış olması ve mesleğe girerken ön koşulların daha önceki yıllarda belirlenmemiş olması gibi olumsuz durumlar, muhasebe mesleğini icra edenlerin, gelişmiş ülkelerdeki meslektaşları ile paralel gidemediklerinin açık nedenlerindedir (Cukacı, 2006: 89).

Bununla birlikte günümüzde muhasebecilik mesleği Avrupa ve ABD’de doktorluk ve avukatlık gibi ayrı bir meslek niteliği kazanmıştır ve bu durum, toplum tarafından da kabul edilmiştir (Yalkın, 2001: 17). Türkiye’de ise muhasebe mesleği ayrı bir meslek niteliği kazanmasına rağmen hem yukarıda sayılan nedenlerden hem de toplum tarafından mesleğin ne olduğunun tam olarak bilinmemesi/yanlış algılanması sebebiyle çeşitli sorunların varlığından bahsedilebilir.

Uluslararası muhasebe standartları “doğru bilgi için muhasebe”yi (Gücenme, 2001: 39) kabul etmektedir. Muhasebe meslek mensubu “vergi için muhasebe” anlayışı ile görevini icra ederse, işverenin çıkarlarını toplum çıkarlarının önüne çıkararak sosyal sorumluluğunu yerine getirmemiş olur ve bu doğrultuda mesleğin hak ettiği statüye kavuşmasını gerçekleştirme uğraşlarından ziyade, toplum karşısında güvenilirliğini kaybederek mesleğin görünümünü kötüleştirir (Karasioğlu ve Altan, 2004: 54). Bu durum ise çeşitli sorunların doğmasının en büyük kaynağıdır.

Muhasebe meslek mensubunun karşılaştığı sorunlara iki açıdan bakılabilir. Bunlardan ilki, muhasebe meslek mensubunun kendi iç sorunları olarak da belirtebileceğimiz, uymak zorunda olduğu mevzuat ve bağlı bulunduğu kurum (TÜRMOB / Meslek Odaları) ile ilgili sorunlar, ikincisi ise meslek mensubunun dış sorunları olarak ifade edebileceğimiz hizmet vermiş olduğu mükellefler ile karşılaştığı sorunlardır.

Muhasebe mesleğinin sorunlarının teorik olarak masa başında ortaya koyulması bilimsel ve etik anlamda doğru olmayabilir. Bunun en büyük sebebi, teori ve uygulama arasındaki farklılıklardır. Dolayısıyla muhasebe mesleğinin sorunlarını en güzel şekilde ortaya koymanın metodu, uygulamalı çalışmaların sonuçlarına dayandırılmasıdır.

Söz konusu bu sorunlar ile ilgili literatürde yapılmış çeşitli anket çalışmaları bulunmaktadır. Sorunların ne olduğunu ifade edebilmek için aşağıda çeşitli literatür çalışmaları taranmıştır.

Özulucan ve arkadaşları (2010) tarafından Türkiye genelinde yapılan ve muhasebe meslek mensuplarının güncel sorunları, uygulamada karşılaştıkları yetersizlikleri ve meslek odalarından beklentilerinin incelendiği çalışma sonucu ortaya çıkan sonuçlar üç başlık altında belirtilmiştir:

- *Meslek mensuplarının mesleklerini icra ederken karşılaştıkları mesleki sorunlar:* Mevzuatın sık sık değişmesi, kalifiye eleman yetersizliği, ücret tatminsizliği, kullanılan paket programlardan kaynaklanan sorunlar, kariyerde yavaş ilerleme, mesleki sınavların zorluğu, stajyerlerden kaynaklanan sorunlar, tekdüzen muhasebe sisteminden kaynaklanan sorunlar, muhasebe standartlarının karmaşıklığı ve standartlar ile ilgili bilgi edinilmesinde yaşanan zorluklar, prim ve vergi ödemelerinden kaynaklanan sorunlar, elektronik beyanname uygulamasından kaynaklanan sorunlar, mükelleflerin muhasebecilere olan güvensizliği, mükelleflerin muhasebeyi önemsiz görmeleri, mükelleflerin ödemeler konusundaki isteksizlikleri, mükelleflerin bilgi verme konusundaki isteksizlikleri, mükelleflerin kanun/usul dışı istekleri, mükelleflerin vergi, sigorta vb. ödemelerini zamanında gerçekleştirmemeleri, mükelleflerin kayıt düzensizliği vb.
- *Meslek mensuplarının uygulamada karşılaştıkları yetersizlikler ile ilgili sorunlar:* Kurumlar nezdindeki işlemlerin yoğun bürokratik işlemler gerektirmesi, yasal düzenlemelerin mesleki ihtiyaçları karşılayamaması, mükelleflerin muhasebe konusundaki bilinç düzeylerinin yetersizliği, mükelleflere verilen hizmet karşılığında tahsil edilen ücretin yetersizliği, mesleki yayınların yetersizliği, mükelleflerden istenen bilgilerin yeterli düzeyde temin edilememesi, mevcut yasal düzenlemelerin bilgi için muhasebe anlayışını göz ardı etmesi (kendi anlayışının öne çıkarması), meslek mensupları ile akademik çevre arasındaki mesleki iletişimin yeterli düzeyde olmaması, mali tabloların geleceğe yönelik kararlara ışık tutma kabiliyetlerinin yetersizliği, mevcut mali tatil uygulamasının yeterli olmaması, staj sürelerinin yetersizliği vb.
- *Meslek mensuplarının meslek odasından beklentileri ile ilgili sorunlar:* Muhasebe mesleğiyle ilgili ihtiyaç duyulan hususlarda danışmanlık

hizmetinin yetersizliği, mükellefler ile meslek mensupları arasındaki sorunların çözümünde yaşanan yetersizlikler, kurumlar (Maliye, SGK vb.) ile meslek mensupları arasındaki sorunların çözümünde yetersiz kalınması, mükelleflerden tahsil edilen ücretler konusunda yaşanan sorunlar, meslek mensuplarının ihlalleri konusunda yaptırım gücünün yetersizliği, meslek mensuplarının bilgi ve becerilerini arttırmalarına ilişkin yapılan çalışmaların yetersizliği, meslek mensuplarının görüşlerini ifade edebileceği kitap, makale ve tebliğlerin yayınlanması konusunda yaşanan yetersizlikler, meslek mensuplarının yenilikleri takip edebilmesini sağlanacak elektronik ortamın yetersizliği, meslek mensuplarının meslekle ilgili etkinliklerde yer almasına ilişkin sorunlar vb.

Kalaycı ve Tekşen (2006) tarafından Isparta il merkezinde yapılan muhasebecilik mesleğinin sorunları ile ilgili yapılan bir diğer araştırmada ortaya çıkan sonuçlar şu şekilde belirtilmiştir:

- Mükellefler tarafından en iyi muhasebeci, en az vergi ödeten muhasebeci olarak görölmektedir.
- Meslek mensupları genellikle her gün kanunlarda yapılan değişiklikleri takip edememektedir.
- Meslek mensuplarının büyük çoğunluğu meslektaşları tarafından ucuz defter tutulduğunu belirtmektedir.
- Meslekte iş yükü çok fazladır.
- Muhasebe mesleğinde alınan ücretlerin meslek mensuplarının emeklerinin karşılığı olmadığı belirtilmiştir.
- Mükelleflerin çok fazla mali yükümlölüklerinin ve ödemelerinin olmasından dolayı muhasebe ücretlerini ödemelerinde sorunlar yaşanmaktadır.

Bununla birlikte söz konusu çalışmada muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerden istekleri de araştırılmıştır:

- Mükelleflerin muhasebe ücretlerini aylık olarak ödemelerini,
- Muhasebe belgelerini zamanında eksiksiz olarak getirmelerini,
- Vergi ödemelerini kendilerinin yapmalarını,
- Finansal konularda muhasebecilerle sürekli bağlantılı olmalarını,
- Sorumluluklarının farkında olmalarını,
- Sahte belge düzenlememeleri ve kullanmamalarını istemektedir.

Çalışmada ayrıca muhasebe meslek mensuplarının odalarından ve TÜRMOB'tan istekleri de araştırılmıştır:

- Muhasebe meslek mensuplarının büyük çoğunluğunun odalarından meslektaşları arasındaki haksız rekabete çözüm bulmasını,
- Gezi ve sosyal aktivitelerin arttırılmasını,
- Kanunlarla ilgili değişikliklerin en kısa sürede bildirilmesini,
- Resmi kurumlarla ilgili karşılaşılan sorunların çözümünde yardımcı olunmasını,
- Meslek içi eğitimin arttırılmasını,
- Muhasebe meslek mensuplarının büyük çoğunluğu TÜRMOB'tan vergi sisteminin düzenli hale getirilmesi için Maliye Bakanlığı ile iletişim kurulmasını,
- Muhasebecilerin sorumluluklarının azaltılması için ilgili kurumlarla istişare edilmesini,

- Vergi dairelerinin daha aktif çalışması için Maliye Bakanlığı ile iletişim kurmasını,
- Muhasebecilerin işlem yoğunluklarının azaltılması için çalışma yapılmasını,
- Vergi yargısının daha hızlı karar vermesinin sağlanmasını istemektedir.

Yine aynı yazarlar tarafından (Kalaycı ve Tekşen) 2008 yılında Isparta ve Burdur illerinde muhasebe meslek mensupları üzerinde yapılan çalışmada da benzer sonuçlar elde edilmiştir. Bu çalışmada muhasebe meslek mensupları meslekle ilgili gelişmelere bakışları açısından; muhasebe mesleğinin yanında muhasebe uzmanlığının yasal statüye kavuşturulması gerektiğini, muhasebe bilgilerinin fikri haklar, entelektüel sermaye gibi maddi olmayan duran varlıkları da kapsamı gerektiğini, finansal tabloların güvenilir, gerçeğe uygun düzenlenmesi gerektiğini düşünmektedir. Çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının meslekle ilgili eksikliklere bakışları ise muhasebeci kavramının saygı değer bir terimi ifade etmekte olduğunu, muhasebe eğitiminin yeterli kalitede olmadığını, bugün kullanılan finansal tabloların bilgi alıcıların ihtiyacını karşılayamaz durumda olduğunu düşünmektedir.

Alagöz ve Ceran (2007) tarafından muhasebe meslek mensuplarının sorunları, meslek örgütlerinden beklentileri ile mesleki vizyon algılarını belirleyemeye yönelik Konya ilinde yapılan araştırmaya göre elde edilen sonuçlar şu şekilde gruplandırılmıştır:

- Meslek mensuplarının mükellef kaynaklı sorunların dağılımı şu şekilde sıralanmıştır:

- Ücret kaynaklı sorunlar,
- Bilgi ve belge akışından kaynaklanan sorunlar,
- Muhasebeci seçiminde objektif kriterlerin dikkate alınmaması sorunu,
- Mesleki algılamadan kaynaklanan sorunlar,
- Mevzuattan kaynaklanan sorunlar,

- Zorlayıcı önerilerden kaynaklanan sorunlar.

- Meslek mensuplarının kamu kurumları kaynaklı sorunların dağılımı ise şu şekilde sıralanmıştır:

- Süre uzatmalarının son güne bırakılması,
- Aşırı bürokratik işlemler,
- Sürekli düzenlemelerle artan iş yükü,
- Kamu kurumları arası iletişimsizlik,
- Memurlarla yaşanan sorunlar,
- Yeterli sayıda memurun tahsis edilmemesi.

- Meslek mensuplarının meslek odalarından beklentileri ise şu şekildedir:

- Mesleki konularda danışmanlık hizmeti sunmaları,
- Kamu kurumları ile sorunların çözümüne yardımcı olmaları,
- Meslek mensupları hizmet içi eğitim sunmaları,
- Mükelleflerle sorunların çözümüne yardımcı olmaları.

- Meslek mensuplarının iş tatmin düzeyini etkileyen faktörlerin incelendiği bölümde ise sırasıyla şu sonuçlara ulaşılmıştır:

- Vergi muhasebeci olarak algılanma,
- Meslek mensuplarının mesleği daha üst düzeye taşımak için gerekli gayreti göstermemesi,
- Farklı alanlarda muhasebe uygulamalarına ihtiyacın henüz çarpıcı bir şekilde ortaya çıkmaması,

- Mesleki faaliyetlerin sadece belirli alanlarla sınırlı olması, rutini aşamama,
- Yetersiz sosyal statü kazanması,
- Gelir düzeyinin düşük olması.

Uzay ve Tanç (2004) tarafından Kayseri ve Nevşehir illerinde yapılan muhasebe meslek mensuplarının sorunları ve beklentileri ile ilgili araştırmada şu sonuçlar elde edilmiştir:

- Muhasebecilerin karşılaştığı mesleki sorunlar:

- Meslek mensupları arasında yaşanan haksız rekabet,
- Mükelleflerin muhasebe ücretleri ödemelerindeki zorluklar,
- Yoğun iş yükü ve özel hayata yeterli zamanın kalmaması,
- Alınan ücretin verilen emeğin karşılığı olmaması,
- Sorumluluğun yetkiden fazla olması,
- Sık sık değişen mevzuatı izleyememek.

- Muhasebecilerin karşılaştığı diğer sorunlar:

- Ekonomik krizler nedeniyle daralan iş hacmi ve geleceğe güvensizlik,
- Toplumun bir kısmının muhasebeciyi mükellefin vergi kaçırmasına yardım eden kişi olarak görmesi,
- Hayat şartlarının zorlaşması,
- Stajyerlerin primlerinin yüksek olması,
- Denetimlerin yoğunluğu.



Arıkan (2004) tarafından yazılan makalede muhasebe mesleği ile ilgili sorunlar haksız rekabet, sosyal dayanışma eksikliği, meslek yasası ile ilgili sorunlar başlıkları altında çözüm önerileri ile birlikte ele alınmıştır.

Yıldırım (2007) tarafından muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetlere ilişkin yaptığı çalışmada şu sonuçlar elde edilmiştir:

- Meslek mensupları kendileri için bir mali tatil verilmesini çok olumlu bulmaktadır. (Bu durum 15.03.2007 tarih ve 26476 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 5604 sayılı “Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun” ile kanunlaşmıştır.)
- Meslek mensupları tekdüzen muhasebe sisteminin başarılı bulmaktadır.
- Meslek mensupları geçici dönem son beyanının iş yükünü arttırdığı için gereksiz olduğunu çok olumlu bulmaktadır.
- Meslek elemanlarının (stajyer) stajlarla ilgili hazırlık ve staj eğitim etkinliklerinin daha sağlıklı olması ve iş yoğunluğundan dolayı meslek elemanının, mali müşavirlerin gözetiminde olması yerine, ilgili meslek odaları hatta TÜRMOB bünyesinde oluşturulan bir ortamda verilmesine yönelik olumlu düşünce tespit edilmiştir.
- Meslek mensupları muhasebe işlerinin çok stresli olduğunu düşünmektedir.
- Meslek mensupları müşterilerinin mali konularda ve işverenlerin sigorta ve işçi hakları hakkında yeterli bilgiye sahip olduğu fikrine olumsuz yönde görüş bildirmektedir.

Karasioğlu ve Altan (2004) tarafından yapılan çalışmada ise muhasebe meslek mensuplarının toplumun çeşitli katmanları tarafından algılanması ölçülmüştür. Buna göre:

- Araştırma sonucu erkekler, orta yaş ve üzerindeki, işçiler, tüccarlar, sanayiciler, çiftçiler, SMMM’ler, emekliler, ilkokul, ortaokul, lise ve

doktora eğitimi olanlar muhasebecileri bilgi ve becerileri konusunda olumlu yönde algılamakta, bu katmanların dışında kalanlar; kadınlar, orta yaşın altında kalanlar, memurlar, esnaf, doktor, avukat, noter, öğrenci, üniversite mezunları ve düşük gelir grubuna girenler muhasebecileri bilgi ve becerileri yönünden olumsuz yönde algılamaktadırlar.

- Araştırmada ayrıca muhasebecilerin sürekli ilişki içerisinde olduğu toplum katmanlarının muhasebecileri bütün yönleri ile olumlu algıladığı görülürken, ilişki içerisinde olmadığı veya daha az ilişki içerisinde olduğu toplum katmanlarının olumsuz yönde algılandığı gözlemlenmektedir. Sonuç olarak muhasebeciler toplumda yeterince tanınmamaktadır.

Altan (2004) tarafından muhasebe mesleğinin toplum tarafından algılanması üzerine yapılan çalışmada sonuç olarak muhasebe meslek mensuplarının toplumun bütün katmanları tarafından ortak bir algılama düzeyine sahip olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının sürekli ilişki içinde bulunduğu toplum katmanları tarafından olumlu algılandığı belirtilirken, ilişki içerisinde olmadığı toplum katmanları tarafından olumsuz yönde algılandığı ve tanınmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Taner, Korukoğlu ve Susmuş (2001) tarafından İzmir ilinde yapılan ve muhasebe mesleğinin müşterileri durumunda bulunan kesimlerin muhasebe mesleğinden beklentilerinin ölçüldüğü anket çalışmasında ise muhasebe mesleğinin müşterileri durumunda bulunan tüm kesimlerin öncelikle “vergisel işlemler” ve “işletmenin gidişatı hakkında bilgi edinmek” konularına hizmet aldıkları ortaya çıkmıştır. Ankete katılan mükelleflerin muhasebe meslek mensubundan olan en önemli beklentilerinin ise “kendilerine zamanında ve yeterli bilgi sunulması” ile “vergilerin zamanında ödenmesinin sağlanması” olurken, “en iyi muhasebeci en az vergi çıkarandır” tezinin büyük ölçüde tüm kesimler tarafından ilgi görmediği saptanmıştır.

Usul ve Aslantaş (2007) tarafından yapılan “muhasebeci – mükellef çatışması” ile ilgili araştırmada iki türlü sonuç elde edilmiştir. Muhasebecilere göre mükellefler hizmet sağladıkları muhasebecileri:

- Kendi personeli olarak görür,
- Özel işlerini yaptırır,
- Her zaman kendi işletmelerine öncelik vermesini ister,
- Sağlamış olduğu hizmetin ücretini düzenli bir şekilde ödemezler,
- Yasal kesintilerinin ödenmesini muhasebecilerin takip etmesini isterler,
- Kayıt altına alınacak belgelerin zamanında teslim etmezler veya teslimde isteksiz davranırlar,
- Yapılacak vergi tabanlı bir incelemenin sorumlusu olarak muhasebecisini görürler,
- İlgili kuruluşlarla iyi ilişki kurmada muhasebecilerin aracılık etmesini isterler.

Buna karşılık mükellefler açısından muhasebeciler aşağıdaki gibi görülmektedir:

- Muhasebeciler ödenecek verginin tutarından sorumludur,
- Muhasebeciler mükelleflerinin her türlü yasal ödemelerini takip etmek zorundadır,
- Herhangi bir vergi incelemesinden muhasebeciler sorumludur,
- Muhasebeciler sadece bizim verdiğimiz belgeleri kayıt altına almak zorundadır.

Yereli tarafından yapılan “Muhasebe Meslek Mensupları Anketi” sonuçlarının Apak (2006) tarafından değerlendirildiği makalede, muhasebe meslek mensuplarının öne çıkan sorunları şu şekilde ifade edilmiştir:

- Muhasebe mesleğinde meslek içi eğitimlere daha fazla önem verilmelidir. Ayrıca meslek öncesi eğitimlerde de teori yanında pratik eğitimlere ağırlık verilmeli ve bu konuda üniversiteler, TÜRMOB ve bakanlıklar diyalog içinde olmalıdır.
- Haksız rekabet, hizmet kalitesi, ücret sorunu vb. konular, ilgili odalar ve birlik tarafından takip ve kontrol altına alınmalı ve gerekli çözüm yolları bulunmalıdır.
- İdare (maliye bakanlığı) meslek mensubuna güvenmeli ve de ayrıca meslek örgütleri de meslek mensubuna sahip çıkmalıdır. Karşılıklı oluşması gereken bu güven içinde yaşanan sıkıntılar asgariye indirilmelidir.
- Meslek mensupları ile mükellefler arasındaki ilişkiler sağlıklı ve verimli bir seviyede oluşmalıdır. Bu durumun gerçekleşmesi için meslek mensubunun sağlıklı ve kaliteli hizmet vermesi, mükellefin de söz konusu bu hizmetin bir kamu hizmeti olduğunu bilereke meslek mensubuna gerekli itibarı göstermesi sağlanmalıdır.
- Başta vergi mevzuatı olmak üzere, mevzuattaki karışık ve karmaşık düzenlemeler sadeleştirilmelidir. Verilmesi gereken beyannameler sayı olarak azaltılmalı veya birleştirilmelidir.
- Muhasebe meslek mensuplarının gerek mesleğini icra ederken gerekse toplumdaki yerini alırken mesleğinin gerektirdiği özeni, dikkati ve saygınlığını yitirmemelidir.

Bilen (2008) tarafından Doğu Anadolu Bölgesi'nde muhasebe meslek mensuplarının profilleri, etik kurallarına bakışları ve meslek sorunları üzerine yapılan araştırmada muhasebe meslek mensuplarının sorunları aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:

- Muhasebe meslek mensupları arasında yoğun bir rekabet vardır.
- Yetişmiş eleman sıkıntısı vardır.
- Muhasebe meslek mensuplarının işe aldıkları MYO'dan mezunları ile sorun yaşamaktadır.
- Muhasebe meslek mensuplarının en önemli sorunu ücret tahsilatıdır.
- Mevzuatın sık değişmesi,
- İş yoğunluğu ve korsan (belgesiz) muhasebecilik,
- Kayıt dışılık,
- Meslek saygınlığının az olması,
- Ücretlerde birliktelik olmaması,
- Meslektaşlar arasında iletişim ve dayanışma eksikliği,
- Mükelleflerin bilgi yetersizliği,
- Mükellefin belge düzenin ciddiye almaması,
- Oda yönetiminin meslek mensubunun sorunlarıyla yeterince ilgilenmemesi,
- Mesleğin öneminin toplum tarafından yeterince algılanmaması,
- Mükellefin mesleği önemsememesi,
- Mevzuatın karmaşık olması,
- Bazı önemsiz hataların cezasının büyük olması,

- Mükellef yanında resmi bir sıfatın olmaması,
- Yetkilerin azlığı,
- Meslek mensuplarının hırsları ve bilgisizlikleri,
- Muhasebe meslek mensuplarının etik olmayan davranış sergilemeleri,
- Mükelleflerin yasal düzenlemeleri fazla dikkate almamaları,
- Denetim eksikliğinin mesleğin daha ciddi uygulanmasını engellemesi,
- TÜRMOB'un etkisizliği,
- Mesleki seminerlerin azlığı,
- Vergi dairelerinde mesleği bilmeyen elemanların olması,
- Mali tatilin yeniden düzenlenerek temmuz ayında beyanname verilmeyip ağustos ayı ile birleştirilmesi.

Otlu ve Durmuş (2010) tarafından Elazığ ilinde yapılan muhasebe meslek mensuplarının muhasebe mesleğine bakış açılarının değerlendirildiği çalışma sonucunda meslek mensuplarının muhasebe mesleğinin geleceğine bakış açılarının pek olumlu olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Meslek mensuplarının özellikle yaşı ve meslekteki kıdemi arttıkça meslekle ilgili bir bıkkınlık yaşadıkları ve dolayısıyla muhasebe mesleği hakkında daha olumsuz yargılara sahip oldukları görülmüştür. Meslek mensuplarının gelir düzeyi arttıkça mesleğe bakış açılarının daha olumlu olduğu, ancak iş yükleri arttıkça mesleğe bakış açılarının daha olumsuz olduğu sonucuna varılmıştır.

Sarıoğlu (2005) tarafından yapılan uygulama sonucunda muhasebe meslek mensupları ile işletme yöneticileri arasında yaşanan çeşitli iletişim sorunları tespit edilmiştir. Araştırmanın sonucunda meslek mensuplarına göre pek çok işletme yöneticisi, finansal tablolarda yer alan bilgilerin vergi amaçlı bir raporlama sisteminin sonucu olarak işletmenin gerçek mali durumunu göstermesinden uzak

olduğunu bir diğer ifadeyle finansal tabloların birer vergi beyannamesinden farksız olduğunu düşünmektedir. Meslek mensuplarına göre işletme yöneticilerinin finansal tablolara ilgisiz olmasının diğer bir nedeni ise hazırlanan tabloların gereğinden fazla ayrıntı içermesidir. Bütün bu ifadeler sonunda işletme yöneticilerinin özellikle finansal tablolara olan bu ilgisizliğinin en büyük nedeninin finansal tablolara ilgili yeterli bilgi düzeyine sahip olmamaları ki bu da işletme yöneticilerinin muhasebe uygulamaları ile ilgili bilgi eksikliğine sahip olduklarının bir belirtisidir.

Yıldırım (2008) tarafından muhasebe öğretim elemanları ve meslek mensuplarının mesleki stres düzeyi üzerine yapılan araştırmada elde edilen sonuçlara göre stres düzeyi toplam puanda 30,4110 olarak bulunmuştur. Bu puan “İş Stres Düzeyi Ölçeği değerlendirme toplam puan” listesinde bulunan 30 değerinden yüksek bulunmuştur. Buna göre, ankete katılanlarda iş stresin yüksek boyutta olduğu tespit edilmiştir.

Bütün bu çalışmalar göz önüne alındığında muhasebe mesleğinin/meslek mensubunun her meslekte olduğu gibi birçok sorunu bulunduğu görülmektedir. Genel olarak meslek yükünün çok fazla olması, haksız rekabet, ücret, mevzuat karmaşıklığı ve kalabalıklığı, aşırı sorumluluk, yetki azlığı, etik/ahlaki sorunlar, mesleki eğitim ve staj gibi etmenler, bağlı buldukları oda ile ilgili sorunlar muhasebe meslek mensupları tarafından en fazla dile getirilen konulardır. Özellikle Elmacı ve Yılmaz (ty)’in yaptığı çalışmanın sonucuna göre, bir sivil toplum kuruluşu olarak odaların Türkiye’de bölgesel kalkınmada çok önemli işlevlere sahip olduğu belirtilmesine rağmen hemen hemen her ankette muhasebecilerin bağlı buldukları odalar ile ilgili sorunlarının olması dikkat çekicidir.

Elitaş ve Kandemir’in (2008) yaptığı çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının mesleki yeterliliklerinin müşterilerini tatmin ettiği sonucu çıksa da yukarıdaki çalışmalardan da anlaşılacağı üzere muhasebe mesleğinin/meslek mensubunun ayrıca müşterilerinden/mükelleflerinden de haklı beklentileri bulunmaktadır. Bu beklentilerin oluşmasını sağlayan başlıca sorunlar ise ücret, mükelleflerin muhasebe uygulamaları ve sonuçları ile ilgili yeterli bilgiye sahip olmamaları, mükellefler tarafından zamanında belge ulaştırılmaması, mükelleflerin

sorumluluklarının bilincinde olmaması, vergilerini kendileri tarafından ödememesi, muhasebecilere yeteri kadar önem verilmemesi sayılabilir.

Bu bilgilere ilaveten 2010 yılında GFK Türkiye tarafından yapılan “Meslek Gruplarına ve Kurumlara Güven Endeksi Araştırması”nda Türkiye’de halkın en çok güven duyduğu meslek grupları ve kurumlar araştırılmıştır. Söz konusu araştırma sonuçlarına göre en çok güvenilen meslek grupları ve kurumları sıralamasında ilk sırada “öğretmenler” bulunurken ardından sırayla “itfaiyeciler, doktorlar, postacılar, ordu, polis, din adamları, hakimler, kamu görevlileri, çevre örgütleri, avukatlar, pazar araştırmacıları, büyük şirket yöneticileri, vakıflar, bankacılar, sendikalar, gazeteciler, reklamcılar, pazarlama profesyonelleri ve politikacılar” gelmektedir (<http://www.ntvmsnbc.com/id/25104762/>). Araştırma sonuçlarına göre Türkiye’de en çok güvenilen meslek grupları ve kurumlar içerisinde “Muhasebe Mesleği” sıralamaya girememiştir. Bu durum özellikle Karasioğlu ve Altan (2004) tarafından yapılan çalışmanın sonucunda elde edilen “muhasebecilerin toplum tarafından yeterince tanınmamaktadır” tezini desteklemektedir.

Sonuç olarak muhasebe meslek mensubu açısından yaptıkları hizmetin önem derecesine ve sorumluluklarının bilincine sahip olması ve sorunlarına daha çabuk cevap bulması; mükellefler açısından muhasebe meslek mensuplarının yaptıkları hizmetlerin ne olduğuna dair bilgi vermesi ve sınırlarını bilmesi; toplum açısından ise muhasebe/muhasebe meslek mensubunun öneminin yeterli bir şekilde tanıtılabilmesi için “muhasebe meslek standardı” en etkili yollardan birisidir denilebilir.

## **2.8. Muhasebe Mesleğinin Sahip Olması Gereken Vizyon ve Misyon**

Yukarıda belirtilen sorunların ortaya çıkmasında veya bu sorunların çözümünün gerçekleşmesinde yavaş hareket edilmesinde birçok etken bulunmaktadır. Daha öncede belirtildiği gibi, Türkiye’de her ne kadar muhasebe ve muhasebe mesleğinin geçmişi yüzyıllara dayansa da hukuki altyapısının oluşturulması yirmiiki yıllık bir geçmişe sahiptir. Buradan hareketle, ülkemizde



muhasebe mesleğinin dünyada yaşanan gelişmelere karşılık yavaş ilerlemesinin ilk nedeni hukuki altyapının geç oluşturulmasına dayandırılabilir (Öksüz, 2001).

Yirmibirinci yüzyılın başında bilginin sahip olduğu anlam ve değer olarak daha üst seviyelere taşınması ile oluşan yeni oluşumlar muhasebe mesleğinin gelişmesinin yavaş olmasının temel nedenlerindedir. Özellikle küreselleşme olgusunun çok hızlı bir şekilde yeni bir dünya olgusunu ortaya çıkarması ve bunun önce elektronik ticaret daha sonra elektronik işletme adı altında teknolojik gelişmeler ile desteklenerek iş hayatında “yeni ekonomi” adı altında yeni değerler ile desteklenmesi mesleğin gelişmesini yavaşlatan etkenler olarak belirtilebilir.

Maddi olmayan varlıkların büyük önem arz ettiği yeni ekonomi kavramının ortaya çıkmasına yol açan temel unsurlar göz önüne alındığında bu ilerlemenin yavaş olmasının sebebi daha net anlaşılacaktır. Bu unsurlar (Gürdal, 2004: 89-90):

- Teknolojik değişim ve gelişim (dijitalleşme): Bilgi ve iletişim teknolojisinin hızlı gelişmesi ve buna paralel olarak bilginin aktarım hızının ve işleme maliyetinin düşmesi,
- Sermaye hareketlerinin artması: Uluslararası sermayenin artması, dünya genelinde sermaye piyasalarının gelişmesi ve böylelikle finans sağlama zorluğunun ortadan kalkması,
- Ortak standartlarının geliştirilmesi: Ortak teknik standartların (bilgisayar programları), ortak para birimleri (Dolar ve Avro gibi), ortak eğitim standartlarının (lisans, yüksek lisans ve doktora programlarında akreditasyon gibi) vb. kullanılması ve böylelikle dünya genelinde ortak bir pazarın ortaya çıkması (konu açısından ise uluslararası muhasebe standartları, uluslararası finansal raporlama standartlarının ve uluslararası denetim standartlarının oluşturulması ve Basel düzenlemeleri ile finansal sistemin yenilenmesi)
- Rahatlatıcı mevzuat düzenlemelerinin (deregulasyon) artması: Ülkelerin mevzuatlarında yaptığı düzenlemelerle ticaretin önündeki ekonomik ve

yasal engellerin kaldırılması ve özelleştirme ile birlikte ulusal ekonomilerin uluslararası ticarete daha açık bir hale getirilmesi.

Bütün bu gelişmeler muhasebe mesleğini mevzuata göre kayıt tutmak ve mali tablolar hazırlamaktan uzaklaştırarak, bilgi yönetimi ve değer yaratan bilgileri belirleme vizyonuna ve misyonuna sahip olma zorunluluğu ile karşı karşıya bırakmaktadır (Alagöz ve Ceran, 2007: 294).

Sonuç olarak, yaşadığımız yüzyılın genel karakteristik özellikleri olan küreselleşme, teknolojik gelişmeler, maddi olmayan varlıkların önemi vb. yeni değerler ülkemizde muhasebe mesleğinin gelişmesini yavaşlatan etkenlerdir. Diğer bir ifadeyle mesleğin gelişmesi için hızlı bir şekilde adapte olunamayan etkenlerdir (Ayrıntılı bilgi için bkz. Uzay, 2004).

Bütün bu etkenler göz önüne alındığında muhasebe mesleğinin gelişmesini etkileyecek çeşitli kararların alınması bir zorunluluk oluşturmaktadır. Farklı bir bakış açısı ile değişim/gelişim için bir referans noktası oluşturmak ve değişimin/gelişimin hedeflerini ortaya koymak için muhasebe mesleğine ait bir vizyonun ve misyonun belirlenmesi yararlı olacaktır.

“Vizyon” kelime anlamı olarak “görünüm, ülkü, sağgörü, ileri görüş” anlamına gelmektedir (www.tdk.gov.tr). Oxford Dictionaries’e göre vizyon, geleceği önceden kestirebilme yetisi, umut ve hayal gücü ile gelecek ile ilgili plan yapabilme veya düşünebilme yeteneği olarak tanımlanmaktadır (www.oxforddictionaries.com). Vizyon hem stratejinin amacı hem de misyonun çıkışı veya ilham kaynağıdır. Vizyon, kişilerin veya kurumların kendilerinin ya da işletmelerinin gelecekte olmasını arzu ettikleri durumun ifadesidir (Bedük, 2010: 249). Diğer bir ifadeyle vizyon, ne olmak, nerede olmak ve bunun nasıl gerçekleştirileceğini açıklayan örgüt misyonu, kalite politikası ile örgüt felsefesinden oluşan gelecekle ilgili tanımlamalardır (Türkel vd., 2001: 26). Özet olarak vizyon ile gelecekteki bir durum veya konum bir imge olarak yapılandırılmaya çalışılmaktadır (Pekdemir, 2001).

Ülkemizde muhasebe mesleğini temsil eden kurum olan TÜRMOB tarafından herhangi bir misyon ve vizyon henüz belirtilmemiştir.<sup>5</sup> Fakat gelişmiş ülkeler incelendiğinde durum farklıdır. Örneğin İngiltere ve Galler Uzman Muhasebeciler Enstitüsünün (Institute of Chartered Accountants in England and Wales - ICAEW) vizyonu şu şekilde belirtilmiştir ([http://www.icaew.com/index.cfm/route/134818/icaew\\_ga/en/Home/Public\\_policy](http://www.icaew.com/index.cfm/route/134818/icaew_ga/en/Home/Public_policy)):

“Üyeler dünyanın en saygı değer iş ve kamu finansmanı niteliklerine sahiptir ve sosyal sorumlulukları olan iş dünyasında girişimciliği, yenilikçiliği ve sürdürülebilir kalkınmayı desteklerler.”

Amerikan Kamu Muhasebecileri Örgütü (American Institute of CPAs - AICPA) ise vizyonunu şu şekilde belirtmiştir (<http://www.aicpa.org/About/MissionandHistory/CPAVisionProject/Pages/CPAVisionProject.aspx>):

*“CPA (Certified Public Accountant – Ruhsatlı Kamu Muhasebecileri)’ların Vizyon Elementleri*

*Temel Amaç:* CPA’ların değişen ve karmaşık dünyada farkındalıklarını sağlamak.

*Vizyon Beyanı:* CPA’lar insanların ve kurumların geleceklerini şekillendirmelerini sağlayan güvenilir profesyonellerdir. Anlayış ve dürüstlüğü bir araya getiren CPA’lar:

- Açıklık ve objektiflik ile irtibatlı olarak,
- Karmaşık bilgileri faydalı bilgiye dönüştürerek,
- Fırsatları öngörerek ve yaratarak,

<sup>5</sup> Bu değerlendirme araştırma sırasında AICPA, ICAEW ve TÜRMOB’un internet sitelerinin incelemesi sonucu yazılmıştır. İnternet sitesinde bulunmamasına rağmen Arıkan (2008) tarafından muhasebe mesleği ile ilgili çeşitli projelerden bahsedilerek, yeni vizyon önerilerinin tartışmaya açıldığı belirtilmiştir. Söz konusu çalışmada projelerin ne olduğu belirtilirken, tartışmaya açılan vizyon önerileri ile ilgili herhangi bir bilgi verilmemiştir. Ayrıca Pür (<http://tmud.org.tr/Icerik.aspx?KatID=6&YazilID=25>) tarafından yapılan çalışmada şu şekilde bir ifade bulunmaktadır: “3568 sayılı meslek yasamızın kanun gerekçesinde bu kanun ile ülkemiz ekonomik hayatının meslek mensuplarından beklentileri yer almaktadır. Diğer bir tanımla meslek vizyonu gösterilmiştir.” Bu çalışmada belirtildiği üzere, vizyon gelecekle ilgili yapılan tanımlamalardır. Bu ifadeden hareketle muhasebe mesleğinin vizyonu meslek mensubunu ilgilendirdiği kadar, meslek ile ilgili bilgi almak isteyen (müşteri/mükellef/toplum) herkesi ilgilendirmektedir. Söz konusu vizyon (ve misyonun) daha kısa, net ve basit ifadelerle belirtilmesi gerekmektedir (Konu ile ilgili olarak ayrıca bkz. Şengel, 2010).

- Vizyonu gerçekliğe dönüştürecek yolları tasarlayarak değer yaratır.

#### *Beş Temel Değer*

- Sürekli ve hayat boyu öğrenme: CPA'lar sertifikalandırmanın ötesinde sürekli eğitime büyük önem verir ve sürekli olarak yeni yetenek ve bilgilerin edinilmesinin önemli olduğuna inanır.
- Yeterlilik: CPA'lar liyakatli, etkili ve yerinde üstün nitelikli işler yapabilirler.
- Dürüstlük: CPA'lar dürüstlük ve mesleki etik ilkeleri ile hareket ederler.
- Büyük iş dünyasına uyum sağlamak: CPA'lar iş çevrelerinin bütün gerçekliklerine uyumludurlar.
- Tarafsızlık: CPA'lar çarpıtılmamış bilgi ile kişisel önyargı ve çatışmalardan uzak kalarak iş yapabilme yeteneğine sahiptirler.”

Misyon kelime anlamı olarak “görev, amaç” anlamına gelmektedir (www.tdk.gov.tr). Oxford sözlüğüne göre misyon, güçlü bir şekilde hissedilen amaç, hedef ve istek olarak tanımlanmaktadır (www.oxforddictionaries.com). Diğer bir ifadeyle misyon, örgütü diğer örgütlerden farklı kılan uzun dönemli amaçlar anlamında olup, örgütün temel varoluş nedeni ve nerede olmak istediğinin belirlenmesi için görev tanımlamalarının yapılmasını, çalışanların amaçlarının belirlenmesini ve ortak bir anlayış oluşturulmasını sağlayan bir amaç birliğidir (Türkel vd., 2001: 30). Özetle misyon, işletmelerin ya da örgütlerin yaptıkları iş ve bu işi gerçekleştirirken benimsediği değerleri, yaklaşımları, felsefe ve diğer aynı işi yapanlardan farklı olan hususların açıklanmasını kapsayan bir ifade ve dış çevrelere verilmek istenen bir mesajdır (Bedük, 2010: 161).<sup>6</sup>

<sup>6</sup> Vizyon ile misyon arasındaki ilişki şu şekilde belirtilebilir (Bedük, 2010: 250):

- Misyon daha çok bugün ile ilgilidir. Amaçla, iş felsefesiyle ve kültürle, iklimle ilgilidir ve bugüne aittir. Vizyon ise gelecekle ilgilidir.
- Bir vizyon başarılı olduğunda, yeni bir vizyon geliştirilmesine ihtiyaç vardır. Oysa misyon uzun süreler aynı kalabilecektir.
- Vizyon, işletme amaçları ile çok yakından ilişkilidir. Misyon ise davranış biçimi ile ilgilidir.
- İşletmenin niçin var olduğu ve ne yapmayı tasarladığının en sade ifadesi “misyon”dur. Bu nedenle vizyon olmadan misyon olmaz, misyon olmadan da gerçekleştirilmesi öngörülen hedefe yani Vizyon’a ulaşılmaz.
- Bir misyonun örgütsel açıdan önemi, çalışanlara ortak bir yön vermesi, örgüt misyonu, paylaşılan değerler ve ortak inançlardan oluşur.

İngiltere ve Galler Uzman Muhasebeciler Enstitüsünün (ICAEW) misyonu şu şekilde belirtilmiştir ([www.icaew.com/index.cfm/route/123685/icaew\\_ga/DOC](http://www.icaew.com/index.cfm/route/123685/icaew_ga/DOC); [http://www.icaew.com/index.cfm/route/134818/icaew\\_ga/en/Home/Public\\_policy](http://www.icaew.com/index.cfm/route/134818/icaew_ga/en/Home/Public_policy)) :

“Enstitü muhasebe mesleğinin ve ekonominin tüm sektörlerindeki üyelerinin itibarını arttırmak için kamu yararına çalışır. Kurum bu hedeflerine mesleki öğrenmenin en yüksek standartlarına daimi bir bağlılık ve gelişme, teknik uzmanlık, mesleki yönlendirme, temsil ve destek aracılığıyla ulaşır.

Stratejik hedefler misyonumuza nasıl ulaşacağımızı gösterir. Bu hedefler, enstitünün temel önceliklerini temsil eder. Stratejik hedefler, stratejik gözden geçirmenin sonuçlarına göre güncellenmektedir. Bu misyona ulaşmak için enstitümüzün stratejik amaçları şunlardır:

- Üyelerin karakterini tanımlayan bir araç olarak doğruluk, dürüstlük ve profesyonellik gibi yüksek mesleki standartları öne çıkarmak ve teşvik etmek.
- Piyasaların ihtiyacını karşılayacak yüksek kalitede iş ve muhasebecilik niteliklerini temin etmek,
- Piyasada rekabetçi bir avantaj sağlamak amacıyla enstitü faaliyetlerini üyelerinin ve öğrencilerin kariyerlerindeki ihtiyaçları ile uyumlaştırmak, onlara erişilebilir ve uyumlu tavsiye ve destekte bulunmak.
- Meslek yararına ulusal ve uluslararası anlamda etkili liderlik sunmak ve katkıda bulunmak.
- Enstitünün uluslararası bağlantılarını, profilini ve etkisini de içerecek biçimde enstitü üyeliğinin sürdürülebilir büyümesini garanti altına almak.
- Enstitünün iş etkinliğini kaynakları en verimli şekilde kullanarak yönetmek.”

Amerikan Kamu Muhasebecileri Örgütü (AICPA) ise misyonu şu şekilde belirtmiştir (<http://www.aicpa.org/About/MissionandHistory/Pages/MissionHistory.aspx>):

“AICPA’nın misyonu üyelerine kaynak, bilgi ve liderlik ile donatarak; kamu, işveren ve müşterilere en yüksek mesleki hizmeti sunmalarını sağlamaktır. Bu misyonu gerçekleştirirken AICPA, CPA örgütleri ile birlikte çalışıyor ve CPA’nın yeteneklerine kamu güveninin çok olduğu alanlara öncelik veriyor.

Bu misyonu gerçekleştirmek için:

*Aktiviter*

**Savunma (Avukatlık)** – CPA'nın ulusal temsilcileri olarak hükümet, düzenleyici kuruluşlar ve diğer örgütler önünde mesleğin çıkarlarını korumak ve artırmak.

**Sertifikasyon ve belgelendirme** – CPA'nın tasarımını koruyacak ve arttıracak mümkün olan en üst düzeyde sertifika ve lisanslama programlarını araştırmak.

**İletişim** – CPA'ların uzmanlığı, yetkinliği, tarafsızlığı ve dürüstlüğü konusunda kamuoyundaki farkındalığı ve güveni arttırmak.

**İyileştirme ve eğitim**– Nitelikli bireyleri CPA olmaları konusunda teşvik etmek ve nitelikli akademik programları desteklemek.

**Standartlar ve performans**– Mesleki standartları yerleştirmek, üyelerin sürekli kendi mesleki uzmanlıklarını geliştirmek için yardım etmek, mevcut standart ve gereklilere olan uyumlarını gözlemek ([http://www.aicpa.org/About/MissionandHistory/Pages/major\\_programs.aspx](http://www.aicpa.org/About/MissionandHistory/Pages/major_programs.aspx)).

*Önemli Programlar*

AICPA bu misyonu gerçekleştirmek için önemli programlar geliştirmiştir. Uygulanması devam eden programlardan bazıları:

- Uluslararası, ulusal ve yerel sorun ve meseleleri değerlendirmek ve mesleğe yönelik tehdit ve fırsatları takip ve analiz etmek.
- Nitelikli bireylerin istihdam edilmesini desteklemek ve mesleği iş ve kariyer planlamalarında çeşitlilik sunacak biçimde düzenlemek.
- Nitelikli akademik programları desteklemek ve eğitim kalitesi ile nitelikli eğitim girişimlerini teşvik etmek.
- Tektip CPA Sınavı hazırlamak ve değerlendirmek ve AICPA sertifikasını düzenlenmesinde tektip ve yüksek nitelikli girişimlerin teşvik edilmesi.
- Lisanslamaya bir önkoşul olarak 150 saatlik eğitim şartını desteklemek ve uluslararası karşılıklılık çabalarını desteklemek.

- Muhasebe, denetim ve etik standartları da dahil olmak üzere uluslararası yakınlaşmayı desteklemek.
- Hilelerin fark edilmesi, ortaya çıkarılması ve önlenmesi için finansla raporlama sistemlerini sürekli geliştirecek faaliyetlerin gerçekleştirilmesi.
- CPA'lar için kapsamlı bir sürekli mesleki eğitim programını işlevselleştirmek.
- Ruhsatlı kamu muhasebecileri tarafından Amerikalılara kişisel finans durumunu anlama ve para yönetimi becerilerini geliştirmek amacıyla gönüllü olarak yapılan "360 Derece Finansal Okur Yazarlık (360 Degrees of Financial Literacy)" isimli ulusal programı yönetmek. Bu program paranın değerinin öğrenileceği çocukluk aşamasından yetişkin olarak güvenli bir emekliliğe ulaşmayı hedefleyen "ömür boyu çaba göstermek" olarak da isimlendirilebilecek bir finansal eğitime odaklanmıştır.
- Ad Council tarafından 25-34 yaşları arasındaki bireylerin kişisel finansmanlarının kontrolünü üstlenmelerini teşvik etmek için geliştirilen "Domuzu Besle (Feed the Pig)" adlı kamu hizmeti kampanyasını yönetmek. Feed the pig Amerikalıların finansal bilgilerini arttırmalarına yönelik CPA'ların kamu farkındalık kampanyası olan "360 Derece Finansal Okur Yazarlık"ın uzantısıdır."

Yukarıda belirtilen örneklerden de anlaşılacağı üzere, vizyon ve misyonun gerçekleştirilmesi kadar söz konusu bu değerlerin etkin bir şekilde oluşturulması da önemlidir. Vizyon ve misyonun etkin olarak belirlenebilmesi için (Ece ve Abdioğlu, 2005: 70-71):

- Açıkça tanımlanmalı ve gerçekleştirilebilir amaçlar içermelidir.
- Örgüte net bir amaç ve doğrultu vermelidir.
- Örgüt değerler sistemi ve örgüt felsefesi ile uyumlu olmalıdır.
- Örgüt ve örgütü oluşturan bireyler tarafından benimsenebilir olmalıdır.
- Müşteri odaklı olmalıdır.
- Gündelik iş hayatının uygulamalarıyla örtüşmeli ve stratejik kararlara ışık tutmalıdır.

- Örgütü temsil etmeli ve etik değerlerle uyumlu olmalıdır.

Bütün bu açıklamalardan sonra muhasebe meslek mensuplarının vizyonu: “yeni dünya düzeninin global yapısında pazarın bilgiye dönük yüzü olarak var olmak” olmalıdır (Ece ve Abdioğlu, 2005: 71).

Muhasebe meslek mensuplarının misyonu ise; “muhasebe mesleğinin müşterileri durumunda bulunan kesimlerin o anki durum ve gelecekle ilgili planlarında doğru kararlar almalarına ve eylemlerini olumlu kılmalarına yönelik muhasebe mesleği ile ilgili beklentilerini, mesleki sorumluluk ve hassasiyet içinde, tutarlı, etkin, ekonomik verimlilikte, en kısa zaman ve en kaliteli şekilde karşılamak” olmalıdır (Ece ve Abdioğlu, 2005: 71).

Söz konusu bu vizyon ve misyonun belirlenmesinde, öncelikle çeşitli hedefler ortaya konmalıdır. Müşteri beklentilerine uygun hizmet üretmek, hizmet sırasında zaman tasarrufu, kalite ve ekonomik verimliliği sağlamak, hata payını sıfıra indirmek, kaliteye büyük önem vermek, teknolojiyi en üst düzeyde kullanmak, mesleğin etkin bir şekilde faaliyet vermesine yönelik çalışmalarda bulunmak, iş performansını en üst düzeye çıkararak değerlendirilebilir hale getirmek bu hedeflere örnek olarak verilebilir.

Bu vizyon ve misyonun belirlenmesinde Öksüz (2001)’ün de belirttiği üzere; ortak muhasebe dili oluşturulması, teknolojik gelişmelere adaptasyon, bilgi yönetimi ve müşterilere değer yaratacak konulara odaklanma ve danışmanlık ve sürekli eğitim gibi kullanılacak çeşitli adımlar mevcuttur (Ayrıca bkz. Uzay, 2004).

## **2.9. Muhasebe Mesleğinin Mesleki Seviyesi**

Avrupa Parlamentosu ve Avrupa Konseyi tarafından 23 Nisan 2008 tarihinde 2008/C111/01 sayılı “Hayat Boyu Öğrenme ile ilgili Avrupa Yeterlilik Çerçevesinin Oluşturulmasına Yönelik” tavsiye kararı kabul edilmiştir. Söz konusu tavsiye kararının amacı, gerek genel gerekse mesleki eğitim ve öğretimdeki farklı yeterlilik sistemleri arasında bir tercüme aracı olarak hizmet edecek olan bir referans çerçevesi



oluşturmaktır. Bu tür bir çerçeveye, farklı üye ülke vatandaşlarının sahip oldukları yeterliliklerin şeffaflığını, kıyaslanabilirliğini ve hareket edilebilirliğini geliştireceği hedeflenmektedir. Bu ve benzer nedenlerle yapılan tavsiye kararı, işçi ve öğrencilerin hayat boyu öğrenme ve istihdam edilebilirliğini, hareket edebilirliğini ve sosyal entegrasyonunu geliştirme gibi daha geniş kapsamlı hedeflere de katkıda bulunmaktadır. Ayrıca yapılan tavsiye kararının, eğitim ve öğretim sistemlerinin modernizasyonuna, eğitim, öğretim ve istihdam arasındaki ilişkinin geliştirilmesine ve deneyimle kazanılan öğrenme çıktılarının geçerliliğine liderlik etmek suretiyle resmi, örgün ve yaygın öğrenme arasında gerekli köprüleri kurmaya katkıda bulunması beklenmektedir (Avrupa Parlamentosu Konseyi Tavsiye Kararı, Hayat Boyu Öğrenme ile ilgili Avrupa Yeterlilik Çerçevesinin Oluşturulmasına Yönelik 23 Nisan 2008 tarihli Tavsiye; Ayrıca bkz. myk.gov.tr; The European Qualifications Framework (EQF)).

Sonuç olarak hayat boyu öğrenme için Avrupa Yeterlilik Çerçevesi (AYÇ), Avrupa'daki farklı ülkeler ve sistemler arasında yeterliliklerin daha anlaşılır ve açık olmasını ve ülkelerin yeterlilik sistemlerinin birbirleriyle bağlantısını sağlayan ortak karşılaştırma aracıdır. Çerçevenin iki temel prensibi vardır. Bunlar (MYK, Hayat Boyu Öğrenme İçin Avrupa Yeterlilikler Çerçevesi);

- a) Vatandaşların ülkeler arasında hareketliliğini teşvik etmek.
- b) Hayat boyu öğrenmelerine yardımcı olmak.

Türkiye'de hayat boyu öğrenme için Avrupa Yeterlilik Çerçevesi (AYÇ) ulusal koordinasyon noktası olarak Mesleki Yeterlilik Kurumu (MYK) belirlenmiştir. Kurum Ulusal Yeterlilik Çerçevesini hazırlamakla sorumludur. Ulusal Yeterlilik Çerçevesi (UYÇ), Avrupa Birliği tarafından benimsenen yeterlilik esasları ile uyumlu olacak şekilde tasarlanan ve ilk, orta ve yüksek öğretim ile özel öğretim dâhil, tüm teknik ve meslekî eğitim/öğretim programları ile örgün, yaygın ve ilgili kurumların iznine dayalı programlarla kazandırılan yeterlilik esaslarıdır (MYK, Ulusal Yeterlilik Çerçevesi).

Seviye tanımlarında referans alınan Avrupa Yeterlilik Çerçevesinde sekiz yeterlilik seviyesi bulunmaktadır. Her bir seviye belli bilgi, beceri ve yetkinliklerin bileşiminden oluşmakta ve bu seviyeler, en temel öğrenme seviyesinden (seviye 1) en üst düzey öğrenme seviyesine kadar (seviye 8) geniş bir alanı kapsamaktadır. AYÇ, hayat boyu öğrenmeyi geliştirmeye yönelik bir araç olarak, yüksek öğrenimin yanı sıra genel ve yetişkin eğitimini, mesleki eğitim ve öğrenimi içermektedir (MYK, Avrupa Yeterlilik Çerçevesi (AYÇ) Referans Seviyeleri).

Muhasebe mesleğın yeterlilik seviyesi, sekizli (8) seviye matrisinde seviye altı (6) olarak belirlenmiştir. Altıncı seviyedeki mesleklerin yeterlilik düzeyleri “lisans derecesi ve profesyonel ve yönetici mesleki yeterlilikler” olarak belirtilmektedir. Söz konusu derecedeki mesleklerin seviye tanımlayıcı unsurları aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:

Seviye	Seviye Tanımlayıcıları			Yeterlilik Örnekleri
	Bilgi	Beceri	Yetkinlik	
6	Çalışan, bir alandaki teori ve ilkeleri eleştirel bir yaklaşımla anlamayı içeren ileri düzey bilgiye sahiptir.	Çalışan, uzmanlık gerektiren bir alanda karmaşık ve öngörülemeyen sorunları çözmek için gereken ustalığı (hakimiyeti) ve yeniliği ortaya koyan ileri düzey becerilere sahiptir	Çalışan karmaşık teknik veya profesyonel faaliyet veya projeleri yönetir. Öngörülemeyen iş faaliyetlerinde karar verme sorumluluğu alır. Bireylerin ve grupların profesyonel gelişimlerini yönetmede sorumluluk alır.	<b>Lisans Derecesi.</b> Profesyonel ve yönetici mesleki yeterlilikleri.

### Şekil 3. Muhasebe Mesleğının Seviye Tanımlayıcı Unsurları

**Kaynak:** MYK, Avrupa Yeterlilik Çerçevesi (AYÇ) Referans Seviyeleri; Ayrıca bkz. European Qualifications Framework, The European Qualifications Framework For Lifelong Learning; European Qualifications Framework, The European Qualifications Framework For Lifelong Learning (EQF)

## 2.10. Muhasebe Mesleğinin Uluslararası Sınıflandırma Sistemlerindeki Yeri

Mesleklerin uluslararası sınıflandırılmasında en çok kullanılan iki farklı sistem bulunmaktadır. Bunlar sırasıyla ISCO 08 ve Nace Rev.2'dir.

Uluslararası Standart Meslek Sınıflaması (International Standart Classification of Occupations) kısaltması olarak ifade edilen ISCO 08, Uluslararası Çalışma Örgütünün (International Labour Organization, ILO) sorumlu olduğu ana sınıflamalardan birisidir. Daha önceki yıllarda ISCO 88 olarak anılan sınıflandırma bazı problemler nedeniyle (ayrıntı yetersizliği, işverenlerin çalışanlar ile birlikte sınıflandırılması, yönetici meslekler için kullanışlı olmaması vb.) yenilerek ISCO 08 adıyla yeniden sınıflandırılmıştır. İş ve beceri kavramları temel alınarak tasarlanmış ve oluşturulmuş olan ISCO 08'in meslek sınıflamasında sınıflandırılan esas nesnelere işlerdir. ISCO'nun üç ana amacı vardır (TÜİK, ISCO-08 Sunumu; Ayrıca bkz. ISCO, ISCO-08 Structure and preliminary correspondence with ISCO-88):

1. Ulusal meslek verilerinin uluslararası kullanımını sağlayarak, ulusal istatistikçilerin mesleklerle ilgili uluslararası iletişimlerini kolaylaştırmak.
2. Uluslararası göç ve işe yerleştirme gibi konularla bağlantılı olan faaliyetleri belirleyerek, özel karar almaya yönelik kullanışlı formlarda uluslararası meslek verilerinin üretilebilmesine olanak sağlamak.
3. Ulusal meslek sınıflamalarını geliştiren veya revize eden ülkelere uluslararası standartlara bağlı kalarak kendi ulusal meslek sınıflamalarını geliştirmelerine yardımcı olmak.

Muhasebe mesleğinin ISCO 08'deki kodu 2411'dir. 241 kodlu "finans ile ilgili profesyonel meslek mensupları" başlığı altında kodlanan muhasebe mesleğinin kod karşılığı açıklaması aşağıdaki şekilde belirtilmiştir (TÜİK, ISCO-08-ENG-TR-Satır Bazında (27.10.2010):

“Muhasebeciler; kişiler ve kuruluşlar için muhasebe sistemleri planlar, organize eder ve yönetirler. Burada sınıflandırılan bazı meslekler, kişilerin ve kuruluşların muhasebe ve finans kayıtlarının yürürlükteki muhasebe standartları ve usulleriyle olan uyumluluğunu ve doğrululuğunu sağlamak amacıyla inceler ve analiz ederler.

Kapsanan görevler şunlardır:

(a) Bütçe, hesap kontrolü ile diğer muhasebe politika ve sistemleri hakkında danışmanlık hizmetleri vermek, planlamak ve bunları uygulamaya koymak.

(b) Yönetime, hissedarlara, yasal kuruluşlara veya diğer kurumlara sunmak amacıyla finansal raporlar hazırlamak ve bunları onaylamak.

(c) Vergi iadelerini hazırlamak, vergi problemleri hakkında danışmanlık yapmak ve vergi memurlarının huzurunda ihtilafli konulara itiraz etmek.

(d) Kâr tahminlerini ve bütçeyi hazırlamak veya raporlamak.

(e) Şüpheli dolandırıcılık, tasfiye ve iflas gibi konulara ilişkin mali araştırmaları yürütmek.

(f) Hesapları ve muhasebe kayıtlarını kontrol etmek.

(g) Verimlilik, hissedarlık, satışlar, yeni ürünler vb. konuların finansal yönleriyle ilgili araştırmaları yürütmek ve bunlarla ilgili yönetime danışmanlık yapmak.

(h) Ürünlerin ve hizmetlerin birim maliyetlerini belirlemek amacıyla sistem geliştirmek ve kontrol etmek.

Burada sınıflandırılan mesleklere örnekler:

- Muhasebeci
- Hesap uzmanı
- Yeminli mali müşavir
- Serbest muhasebeci
- Mali denetçi
- Adli tasfiye yeddi emini

- Yönetim muhasebecisi

- Vergi muhasebecisi”

Fransızca Nomenclature générale des Activités économiques dans les Communautés Européennes (Avrupa Topluluğunda Ekonomik Faaliyetlerin İstatistiki Sınıflaması) başlığından türetilmiş olan NACE, Avrupa Birliği’nde 1970’den bu yana geliştirilen çeşitli istatistikler için ekonomik faaliyet sınıflamaları göstermekte kullanılan bir sistemdir. NACE, ekonomik faaliyetlere göre ekonomi istatistikleri alanında (örneğin üretim, istihdam, ulusal hesaplar) ve diğer istatistiksel alanlarda yer alan ve geniş bir alana yayılmış bulunan istatistiksel verilerin derlenmesi ve sunumu için bir çerçeve sağlamaktadır. NACE temelinde üretilen istatistikler, Avrupa ve genel olarak dünya düzeyinde karşılaştırılabilir. NACE’nin kullanımı, Avrupa İstatistik Sistemi içerisinde zorunludur. Avrupa Birliği ülkelerinin ekonomik faaliyet sınıflaması olarak NACE, üretimle ilgili ekonomik faaliyetlerinin Avrupa Birliği ülkelerin standart sınıflamasıdır (Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, Mesleklerin Gruplandırılması Rehberi; Eurostat European Commission Methodologies and Working Papers, NACE Rev.2, Statistical Classification of Economic Activities in the European Community; TÜİK, Avrupa Topluluğunda Ekonomik Faaliyetlerin İstatistiki Sınıflaması NACE Rev.2).

Muhasebe mesleğinin NACE Rev2’deki kodu 69.20.00 olarak belirtilmiştir. Belirtilen kod karşılığı yapılan açıklama aşağıda belirtilmiştir (KOSGEB, Nace Rev2 Faaliyet Kodları, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, Mesleklerin Gruplandırılması Rehberi):

“69.2 Muhasebe, defter tutma ve denetim faaliyetleri; vergi müşavirliği

69.20 Muhasebe, defter tutma ve denetim faaliyetleri; vergi müşavirliği

Bu sınıf aşağıdakileri kapsamaktadır;

- Şirketler ve diğerlerinin ticari işlemlerinin kaydedilmesi,
- Finansal hesapların hazırlanması veya denetimi,
- Hesapların incelenmesi ve doğruluklarının belgelendirilmesi,

- Kişisel ve işletme geliri vergi iadesinin hazırlanması,

- Vergi otoritelerinden önce müşteriler adına danışmanlık faaliyetleri ve temsil.

69.20.00 Muhasebe, defter tutma ve denetim faaliyetleri; vergi müşavirliği”

## **2.11. Muhasebe Mesleğine Yön Veren Kuruluşlar**

Muhasebe mesleği sahip olduğu önem düzeyi göz önüne alındığında birçok kuruluş tarafından desteklenmekte ve geliştirilmesi hususunda çalışmalar yapılmaktadır. Bu kuruluşlardan en önde gelenleri Türkiye’de muhasebe mesleğine yön veren kuruluşlar ve Dünya’da muhasebe mesleğine yön veren kuruluşlar olmak üzere iki ana başlık altında incelenecektir.

### **2.11.1. Türkiye’de Muhasebe Mesleğine Yön Veren Kuruluşlar**

İktisadi hayatın tamamlayıcısı olan diğer bir ifadeyle ekonomik hayatın yapı taşlarından birini temsil eden muhasebe ve buna paralel olarak muhasebe mesleğinin Türkiye’deki durumu genel olarak ortaya konulmaya çalışılmıştır. Her ne kadar muhasebe/muhasebe mesleği ile ilgili 3568 sayılı kanunun çıkmasından bugüne kadar birçok olumlu çalışma gerçekleştirilse de, özellikle toplum ve meslek mensubu gözünde bakıldığında hala bir takım olumsuzlukların olduğu görülmektedir.

Türkiye’de muhasebe meslek mensuplarının sahip olduğu hakların düzenlendiği, mesleki eğitim başta olmak üzere meslek etik kuralları, mesleki denetim ve ceza gibi meslek ile ilgili birçok uygulamayı yürüten meslek örgütleri bulunmaktadır. 3568 sayılı yasanın yürürlüğe girmesiyle mesleğin esas sahibi bu meslek örgütleri olmuşlardır. Özellikle TÜRMOB, illerde örgütlü olan odalar ve meslek ile ilgili dernekler mesleğin sorunlarından arındırılıp, sahip olması gereken statüye ulaşmasında etkin rol oynayan meslek örgütleridir.

### 2.11.1.1. Odalar

3568 sayılı kanununun 14. maddesi gereğince yeminli mali müşavirlerden ayrı bir şekilde kurulan “serbest muhasebeci mali müşavirler” odaları kanunda yazılı esaslar uyarınca meslek mensuplarının ihtiyaçlarını karşılamak, meslekî faaliyetlerini kolaylaştırmak, bu mesleklerin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleriyle ve iş sahipleri ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hakim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlakını korumak amacıyla kurulan, tüzel kişiliğe sahip, kamu kurumu niteliğinde olan meslek kuruluşlarıdır.

Odaların görevleri ayrıca 21.02.1990 tarih ve 20440 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği”nin 4. maddesinde şu şekilde belirtilmiştir:

- Mesleki alanda çalışmalar yapmak, mesleğin gelişmesini sağlamak,
- Meslek onurunu ve üye haklarını korumak,
- Mesleğin uygulanması ile ilgili normları geliştirmek, eğitim ve kamu kurumlarıyla işbirliği yaparak mesleki eğitimin gelişmesine katkıda bulunmak,
- Üyeler arasında dayanışmayı sağlamak ve haksız rekabeti önlemek.

Bölgesi içinde kendi mesleği konusunda en az 250 meslek mensubu bulunan il merkezlerinde ve bölgesi içinde 250 meslek mensubu bulunan ilçelerde (büyükşehir belediyesi sınırları içerisindeki ilçeler hariç) kurulabilen odalar, buldukları ilin veya ilçenin adıyla anılırlar (3568 sayılı kanun, 15. madde). Kuruluş amaçları dışında faaliyette bulunamayan (3568 sayılı kanun, 14. madde) odaların genel kurul, yönetim kurulu, disiplin kurulu ve denetleme kurulu adı altında oda organlarına sahiptir (3568 sayılı kanun, 17. madde; Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği, 6. Madde).

Odalar faaliyetlerini gerçekleştirebilmek için çeşitli gelirlere sahiptirler. Bu gelirler aşağıdaki şekilde belirtilmiştir (3568 sayılı kanun, 16. madde; Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği, 16. madde);

- Odaya giriş ücreti,
- Yıllık üye aidatları,
- Yardım ve bağışlar,
- Mesleki eğitime yönelik kurs ve staj ücretleri ile ilgili çeşitli gelirler.

Odaların görevlerini kanun hükümlerine uygun olarak yapıp yapmadıklarını dair denetleme işlemini Maliye Bakanlığı yerine getirir (3568 sayılı kanun, 41. madde).<sup>7</sup>

#### **2.11.1.2. TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Müşavirler Odaları Birliği)**

TÜRMOB 3568 sayılı kanunla kurulmuş bir meslek odasıdır. Söz konusu kanunun 28. maddesinde birliğin tanımı şu şekilde yapılmaktadır (www.turmob.org.tr):

“Serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlere ait bütün odaların katılacağı Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği kurulur. Bu Kanunda kullanılan birlik deyimini, Türkiye

---

<sup>7</sup> Bu madde başta olmak üzere bazı maddeler odaların çalışmalarında bağımsız olmadıkları, özellikle Maliye Bakanlığı'na tabi oldukları görülmektedir. Örneğin, yurt dışındaki herhangi bir yerde düzenlenen bilimsel ya da mesleki toplantılara katılmak için 3568 sayılı kanunun 42. maddesine göre Maliye Bakanlığı'ndan izin almak gerekmektedir. Aynı kanunun 15. maddesine göre amaçları dışında faaliyet gösteren odaların sorumlu organlarının görevlerine son verilmesine ve yerlerine yenilerinin seçilmesine, Maliye Bakanlığının veya buldukları yer Cumhuriyet Başsavcılığının istemi üzerine, o yerdeki asliye hukuk mahkemesince basit usule göre yargılama yapılarak karar verilir ve dava en geç üç ay içinde sonuçlandırılır. Yine aynı maddede odalarda görevlerine son verilen organların yerine yenilerinin seçilmesi için yapılacak görevlendirmede mahkeme yetkilidir (Bir diğer ifade ile odaların birliğini oluşturan TÜRMOB'un böyle bir durumda herhangi bir yetkisi bulunmamaktadır). Bu durum, oda yönetimlerinin Maliye Bakanına karşı tarafsız ve bağımsız bir şekilde tutarlı hareket tarzı belirleme olanaklarını zayıflatmaktadır.



Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'ni ifade eder. Birlik, tüzel kişiliğe sahip kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşudur. Birliğin merkezi Ankara'dadır. Birlik kuruluş amaçları dışında faaliyette bulunamaz.”

Ayrıca aynı kanunun 29. Maddesinde birliğin görevleri şu şekilde belirtilmiştir:

“Birliğin görevleri aşağıda gösterilmiştir.

- a) Mesleğin geliştirilmesi ile ilgili çalışmalar yapmak.
- b) Meslek mensuplarının menfaatlerini, mesleki ahlak, düzen ve geleneklerini korumak.
- c) Odaları ilgilendiren konularda yetkili mercilere görüş bildirmek.
- d) Odalar arasında çıkacak mesleki anlaşmazlıkları kesin olarak çözümlenmek, uyulması zorunlu meslek kurallarını belirlemek.
- e) Bu kanuna göre çıkarılacak yönetmelikleri hazırlamak.
- f) Milli ve milletlerarası mesleki kuruluşlara üye olmak, milletlerarası mesleki toplantılara katılmak.
- g) Maliye Bakanlığı'na verilecek görevleri yerine getirmek.
- h) Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak ve mesleki konularda resmi makamlarca istenen bilgi ve görüşleri vermek.”

Yine aynı kanunun 30. maddesinde birliğin gelirleri, birliğe dahil odaların gelirlerinden alınacak paylar ile birliğe ait mal varlığından sağlanan gelirler, ruhsatname ücretleri ve genel hükümler çerçevesinde elde edilen bağış ve yardımlardan oluştuğu belirtilmektedir.

### **2.11.1.3. TESMER (Temel Eğitim Staj Merkezi)**

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından 1993 yılında faaliyete geçirilen TESMER, meslek mensuplarına ve meslek mensubu adaylarına yönelik eğitim hizmetlerinin verildiği bir sürekli eğitim merkezidir. TESMER, Türkiye'de genel eğitim sisteminde

yaşanan yetersizlik ve nitelik sorunları karşısında ortaya koyduğu ve bir ilk olan eğitim sistemiyle, meslek adaylarının temel bilgilerindeki eksiklikleri tamamlamak ve meslek mensuplarının sahip oldukları bilgileri sürekli olarak güncel tutarak gelişimlerini yardımcı olmak amacıyla hizmet vermektedir. Bu amaçla staj, eğitim, sınavlar ve projeler başlıkları altında faaliyetlerini yerine getirmektedir (www.tesmer.org.tr).

#### **2.11.1.4. TMUD (Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği)**

Türkiye’de özel ve resmi her alanda ve çeşitli kademeler için ehliyetli muhasebe elemanları yetiştirmek, mevcut muhasebe elemanlarının gelişmesini ve muhasebe bilgilerinin yönetimde ve incelemelerde verimli bir şekilde kullanılmasını sağlayıcı çalışmalarda bulunmak, muhasebe uzmanlığı mesleğini teşkilatlandırıp ilerletmek, üyelerini kültürel, sosyal ve iktisadi gelişmelerini sağlamak, hak ve menfaatlerini korumak amacıyla 1942 yılında *Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği* adıyla kurulan, 1967 yılında ise adı *Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği* ne dönüştürülen öncü bir dernektir (<http://www.tmud.org.tr/Icerik.aspx?KatID=1&YaziID=11>, <http://www.tmud.org.tr/Icerik.aspx?KatID=1&YaziID=12>).

TMUD, 1949, 1956, 1961, 1966, 1972, 1977 ve 1987 yıllarında yapılan meslek yasa tasarılarının hazırlık çalışmalarına katılarak, Türkiye’nin gereksinimlerine uygun bir meslek yasasının çıkmasını sağlamak amacıyla yasa tasarı taslakları hazırlamış, Maliye Bakanlığı’na ve TBMM komisyonlarına önerilerde bulunmuş bir dernektir.

Avustralya’nın Sydney kentinde 1972 yılında toplanan Onbirinci Uluslararası Muhasebe Kongresi’nde, Uluslararası Muhasebe Standartları Komisyonu’na (International Accounting Standarts Committee - IASC) üye olmuş olan dernek, 1977’de Almanya’nın Münih kentinde toplanan Onikinci Uluslararası Muhasebe Kongresi’nde kurulmasına karar verilen Uluslararası Muhasebe Federasyonu’na (International Federation of Accountants - IFAC) kurucu üye olarak katılmıştır.

1975'te dernek, IASC üyesi olarak uluslararası standartları kabul etmiştir (<http://www.tmud.org.tr/Icerik.aspx?KatID=1&YaziID=11>).

Dernek misyonunu; “ulusal ve uluslararası muhasebe uzmanlığı alanında bilimsel ve teknolojik gelişmeleri yakından izleyerek toplam kalite çerçevesinde mükemmeliyeti yakalamayı hedefleyen, SMMM veya YMM ruhsatlı yüksek kalitedeki meslek mensuplarımızla denetçilik ve muhasebe uzmanlığı faaliyetlerini geliştirmektedir” olarak belirlemiştir. Dernek vizyonunu ise “kuruluş, amaç ve hedeflerimiz çerçevesinde sürekli gelişen, güvenilir ve saygın bir kuruluş olarak, hizmet etmektedir” olarak ifade etmiştir (<http://www.tmud.org.tr/Icerik.aspx?KatID=1&YaziID=5>).

Dernek belirtilen bu misyon ve vizyon doğrultusunda yukarıda belirtilen amacına ulaşmak için şu faaliyetleri gerçekleştirmektedir (<http://www.tmud.org.tr/Icerik.aspx?KatID=1&YaziID=12>):

- a) Muhasebe elemanları ihtiyacı ve çeşitli muhasebe konularında araştırma yapmak ve yaptırmak.
- b) Muhasebe konusunda konferanslar, seminerler düzenlemek.
- c) Muhasebe konularında yayın yapmak.
- d) Muhasebe kongreleri düzenlemek.
- e) Muhasebe elemanları yetiştirmek, dernek amacına uygun eğitim ve araştırma müesseseleri kurmak, yürütmek, benzer kuruluşlara yardım etmek.
- f) Muhasebe alanında, sertifikalar ihdas etmek, yapılacak yönetmeliğe göre sertifikaları tevdi etmek.
- g) Yurt içindeki muhasebe ile ilgili dernekler, kuruluşlar ve eğitim kurumları ile işbirliği yapmak.
- h) Mesleki ve ahlaki muhasebe ölçü ve prensiplerinin tespiti korunması yükseltilmesini sağlamak.
- i) Muhasebe ile ilgili konularda kanun koyucu ve uygulayıcı organlara ve işletmelere mütalaa ve raporlar vermek.

- j) Yurt dışında faaliyet gösteren muhasebe ile ilgili kuruluşlarda işbirliği yapmak. Federasyonlara üye olmak ve yurt dışında yeni kurulacak muhasebe ile ilgili kuruluşlarda kurucu üye olmak.

## **2.11.2. Dünya’da Muhasebe Mesleğine Yön Veren Kuruluşlar**

### **2.11.2.1. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu**

#### **(IFAC / International Federation of Accountants)**

IFAC, 7 Ekim 1977 tarihinde Almanya’nın Münih kentinde yapılan 11. Dünya Muhasebeciler Kongresinde (World Congress of Accountants) 51 ülkeden 63 muhasebe örgütünün katılımı ile kurulmuştur (<http://www.ifac.org/History/>). Muhasebe mesleğinin küresel organizasyonu olan IFAC’ın 124 ülkeden 159 üyesi bulunmaktadır. IFAC dünya muhasebecilerinin yüksek kalitede hizmet vermelerini destekleyerek kamu yararını korumak amacıyla faaliyet göstermektedir. IFAC üyeleri; öncelikle ulusal muhasebeciler olmak üzere kamuda, sanayide, ticarete, devlette ve akademide hizmet vermekte olan iki milyon beşyüz bin meslek mensubunu kapsamaktadır (<http://www.ifac.org/About/>).

IFAC’ın temel amacı muhasebe mesleğinin dünya çapında ve uyumlu bir şekilde gelişmesini ve genişlemesini sağlamaktır. IFAC bu amaç doğrultusunda kendi üyeleri ve muhasebe meslek örgütleri ile işbirliğine giderek, teknik, etik ve eğitim konularında ana hatlar belirleyip uluslararası muhasebe mesleğinin gelişmesi doğrultusunda çalışmalarını yürütür (Bayazıtlı ve Çelik, 2003).

IFAC’ın misyonu, kamu çıkarı için sürekli yüksek kalitede hizmet sağlamak amacıyla mesleği geliştirmek ve yüceltmektir (Köse ve Yılmaz, 2003; Facts About IFAC, [http://web.ifac.org/download/facts\\_about\\_IFAC.pdf](http://web.ifac.org/download/facts_about_IFAC.pdf)). IFAC, bağımsız standart düzenleme kurulları vasıtası ile etik, denetim ve sigorta, eğitim ve kamu sektörü ile ilgili uluslararası standartlar geliştirmektedir. IFAC ayrıca profesyonel muhasebecilere, küçük ve orta boyutlu uygulamacılar ve gelişmekte olan ülkeler için çeşitli kılavuzlar yayınlamaktadır.

IFAC, misyonunu ve görevlerini yerine getirirken bir takım değerlere öncelik vermektedir. Bu değerler (Kutlu, 2008: 90):

- Kamu Yararına Hizmet Etmek: IFAC denetim, eğitim, ahlak ve kamu sektörü finansal raporlama konularında standartlar geliştirme yolu ile kamu yararına hizmet etmeye gayret göstermektedir.
- Üye Kuruluşlar Arasında İşbirliği Sağlama: IFAC meslek mensuplarının tüm dünyada, yeterlilik ve dürüstlük sağlamaları için, üye örgütlerle yakın işbirliği içinde, muhasebecilerin yüksek kalitede hizmet verebilme gayretlerini desteklemektedir.
- Uluslar arası Muhasebe Mesleğini Sahiplenme ve Sözcü Olma: IFAC, uluslar arası mesleğin birincil sözcüsüdür ve geniş bir yelpazedeki kamu çıkarları sorunları hakkında söz söyleme hakkına sahiptir.

### **2.11.2.2. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu**

#### **(FEE / The Federation of European Accountants)**

Belçika yasalarına göre “Uluslararası Örgüt” olarak 30 Aralık 1986 tarihinde kraliyet kararı ile kurulan FEE, kâr amacı olmayan bir kuruluştur. FEE, Avrupa muhasebe mesleğini temsil eden en üst kurumdur. FEE'nin üyelerini 32 ülkeden 43 profesyonel muhasebe enstitüsü oluşturur. FEE'nin üye organlarını 27 Avrupa Birliği üyesi ülkeleri ve 3 EFTA üyesi ülkeleri temsil etmektedir. FEE'nin üye organları Avrupa'daki beşyüz binden fazla meslek mensubunu temsil etmektedir. FEE'de temsil edilen meslek mensuplarının yaklaşık %45'ini müşterilerine geniş bir alanda hizmet sağlamakta olan serbest meslek mensupları, geri kalan %55'ni ise sanayi, ticaret, devlet ve eğitim sektöründe bir kurum veya kurulaşa bağlı olarak çalışanlar oluşturmaktadır ([http://www.fee.be/aboutfee/default.asp?library\\_ref=1&category\\_ref=1&content\\_ref=82](http://www.fee.be/aboutfee/default.asp?library_ref=1&category_ref=1&content_ref=82)).

Muhasebe standartlarının uyumlaştırılması konusunda kilit bir role sahip olan FEE, Avrupa Komisyonu ve diğer uluslararası ya da ulusal örgütler tarafından sıkça başvurulan bir kurumdur. Diğer bir ifadeyle FEE, Avrupa Birliği kurumları nezdinde, hem işverenin hem de müşterilerin çıkarlarına hizmet edip, yüksek kalitede teknik destek vererek, mesleğin ayrıcalığını ve vasıflarını anlatmayı amaçlamaktadır. FEE; Avrupa muhasebe mesleği mensuplarının çıkarlarını kapsayan çok geniş bir yelpazede (denetim, ahlak, vergileme, kamu sektörü muhasebeciliği, şirket hukuku, bankacılık, sigorta, sermaye piyasaları, çevre sorunları, mesleğin yasal düzenlemeleri ve liberalleştirilmesi, Avrupa Birimi ve EDI -elektronik bilgi aktarımı- gibi konular) faaliyet göstermektedir. FEE ayrıca Avrupa Muhasebe Mesleğini uluslararası düzeyde temsil etmektedir. Bu nedenle, dünya çapındaki muhasebe örgütleri IFAC ve IASB ile yakın ilişkiler sürdürmektedir (Pirgaip, 2004: 59-60).

### **2.11.2.3. Amerikan Kamu Muhasebecileri Enstitüsü**

#### **(AICPA / American Institute of Certified Public Accountants)**

Amerika'da 1887 yılından beri muhasebe mesleğinin sesi olan (<http://www.aicpa.org/About/Pages/About.aspx>) AICPA; işletme ve endüstri, kamu uygulamaları, hükümet ve eğitimi de içine alan üçyüzaltmış binden fazla üyeye sahip ulusal profesyonel mesleki kuruluştur. AICPA mesleği; kurallar koyarak, standartlar oluşturarak ve yasama organı olarak, kamu çıkar grupları ile ilişkilerde, CPA topluluklarını belirleyerek ve diğer profesyonel organizasyonlar ile temsil etmektedir (<http://www.aicpa.org/ABOUT/MISSIONANDHISTORY/Pages/MissionHistory.aspx>). AICPA'nın sahip olduğu misyon ve vizyon ile ilgili gerekli bilgiler yukarıda belirtilmiştir.

#### **2.11.2.4. İngiltere ve Galler Uzman Muhasebeciler Enstitüsü**

##### **(ICAEW / Institute of Chartered Accountants in England and Wales)**

ICAEW, 1880 yılının Mayıs ayında Londra, Liverpool, Manchester ve Sheffield'ta bulunan altı yerel muhasebeci topluluğunun birleşmesi ile oluşmuş ve kraliyet imtiyaznamesi ile tüzel kişilik kazanmıştır. Enstitü 1948 yılında ilave imtiyazlara sahip olmuştur. ICAEW, bütün ekonomik sektörleri barındıran iş dünyasında çalışan ve önerilerde bulunan yüzotuzdört bin üyesi ile birlikte muhasebe ve finans mesleğinde dünya lideri bir kuruluştur. Onbeş binden fazla üyesinin İngiltere dışında yaşadığı ve çalıştığı enstitünün ayrıca dokuz bin üyesi vardır. ([http://www.icaew.com/index.cfm/route/111357/icaew\\_ga/en/Home/About\\_us/Governance\\_and\\_structure/history\\_and\\_overview](http://www.icaew.com/index.cfm/route/111357/icaew_ga/en/Home/About_us/Governance_and_structure/history_and_overview)).

Enstitü, muhasebe mesleği ile ilgili, öğrencilerin eğitilmesi ve yetiştirilmesi, üyeler için sürekli profesyonel gelişim, mesleğin ve etik standartların korunması, muhasebenin bilimsel sorunları ile ilgili teknoloji çalışmalar, üyelerine çeşitli konularda yardım etme ve önerilerde bulunma gibi geniş çaplı profesyonel aktiviteleri üstlenmekte ve kolaylaştıracak çalışmalarda bulunmaktadır. ICAEW'in sahip olduğu misyon ve vizyon ile ilgili gerekli bilgiler yukarıda belirtilmiştir.

#### **2.11.2.5. Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Birliği**

##### **(ACCA / The Association of Charter Certified Accountants )**

1904 yılında var olan iki muhasebe organizasyonuna karşı muhasebe mesleğine daha geniş olanaklar ile erişim imkanı sağlamak amacıyla sekiz kişi tarafından "London Association of Accountants" adı ile kurulmuştur. 1996 yılında şu anki adını alan kurum, toplam 493.500'den fazla üye ve öğrenci sayısı ile 170 ülkede faaliyet göstererek, en geniş ve en hızlı şekilde büyüyen global muhasebe kuruluşlarından biridir (<http://www.accaglobal.com/about/history/>).

ACCA'nın amacı; itibarı, etkisi ve büyüklüğü ile lider global profesyonel muhasebe kurumu olmaktır. Buradan hareketle ACCA'nın misyonu dünya çapında insanlara kariyerlerini muhasebe, işletme ve finans sektöründe devam edebilme yeteneğine kavuşma fırsatı sağlamak ve bu doğrultuda üyelerine destek vermek; en yüksek profesyonel, etik ve kurumsal standartları teşvik etmek ve başarmak; halkın ilgisini geliştirmek ve meslekte küresel lider olmaktır. Bu misyonu başarmak için ACCA'nın beş temel değeri ise fırsatçılık, çeşitlilik, yenilik, sorumluluk ve dürüstlüktür (<http://www.accaglobal.com/about/mission/>).

## **2.12. Günümüzde Bazı Gelişmiş Ülkelerde Muhasebe Mesleği**

### **2.12.1. Amerika Birleşik Devletleri (ABD)**

Muhasebe mesleğinin bir meslek olarak uygulanmasında geçmişi en eski ülkelerden biri olan Amerika Birleşik Devletlerinde (ABD) muhasebe mesleği yasal statüsünü 1987 yılında yayınlanan “Ruhsatlı Kamu Muhasebeciler Yasası” ile kazanmıştır. Aynı zamanda “ruhsatlı kamu muhasebecileri” (certified public accountants – CPA) kavramının ilk defa kullanıldığı bu yasa ile ABD’de kamu muhasebesi mesleğine ilişkin eyalet hükümeti için bir yapı oluşturulmuştur.

Söz konusu yasanın oluşmasına öncülük eden ve kuruluş tarihi yasa ile aynı olan Amerika Kamu Muhasebecileri Birliği (American Association of Public Accountants) adını 1917 yılında “Amerika Muhasebeciler Enstitüsü” (The American Institute of Accountants - AIA) olarak değiştirmiştir. Aynı kurum 1957 yılında adını, günümüzde de faaliyetlerine bu isim ile devam eden, “Amerika Ruhsatlı Kamu Muhasebeciler Enstitüsü” (The American Institute of Certified Public Accountants - AICPA) olarak yeniden değiştirmiştir (Bkz. AICPA, Mission and History).

AIA (bugünkü ismi ACPIA) 1916 yılında ilk kanun tasarısı modelini (model bill) yayınladı ve söz konusu kanunun tasarısı 1980 yılına kadar değişmeden kalmıştır. 1980 yılında, Amerika’daki muhasebe mesleğini düzenleyen ve ellibeş eyalette yer alan muhasebe kurullarının tek bir çatı altında toplanması ile oluşturulan,



Muhasebe Kurulları Devlet Ulusal Kurumu (National Association of State Boards of Accountancy - NASBA) tarafından bir Serbest Muhasebe Kanun Modeli (Model Public Accountancy Act) yayınlandı. Bu kanunla birlikte bu kanunu bütünleyen, onu uyumlaştıran bir Mesleki Davranış Kuralları Modeli (Model Code of Professional Conduct) yayınlandı. 1984 yılında NASBA ile AICPA işbirliği yaparak ilk ortak yasa modelini (Uniform Accountancy Act (UAA) - Tek Düzen Muhasebe Kanunu) çıkarttılar. Gelişimi halen devam eden yasa ile muhasebe mesleği nihai yasal düzenlemeye kavuşturulmuş ve muhasebe meslek mensuplarının topluma, müşterilerine ve meslektaşlarına karşı olan sorumlulukları belirtilmiştir (Bkz. Calhoun, 1999; NASBA ile ilgili bilgi için bkz. NASBA, 2011: Momentum 2010 Annual Report).

ABD’de muhasebe meslek mensupları Kamu Muhasebecileri (Public Accountants) ve Ruhsatlı Kamu Muhasebecileri olmak üzere iki meslek unvanına sahiptirler.

ABD’de, bir kişinin muhasebe meslek mensubu (CPA) olabilmesi için AICPA ve NASBA işbirliği ile temeli oluşturulan ve ABD’de bulunan her eyaletin Muhasebe Eyalet Kurulu tarafından belirlenen şartlara sahip olması gerekmektedir. Söz konusu ülkede muhasebe meslek mensubu olabilmek için geçirilmesi gereken aşamalar (her eyaletin yasalarının farklı olması sebebiyle bazı aşamalarında farklılık görülmektedir) aşağıda maddeler belirtilmiştir (AICPA, 2011: Steps to Becoming A CPA; Uçma ve Erserin, 2009; Akışık, 2005.):

- Düzenleyici Kurum: AICPA ve NASBA
- Düzenleyici Kanun: Tekdüzen Muhasebe Kanunu
- Sahip Olunan Meslek Unvanı: CPA (Ruhsatlı Kamu Muhasebecisi) ve PA (Kamu Muhasebecisi) (Bazı eyaletlerde CPA sınavından başarısız olan muhasebe meslek mensubu adaylarının mesleği yapabilmek adına aldıkları unvandır.)

- Temel Şartlar<sup>8</sup>: Eğitim, Sınav ve Deneyim (Staj)
  - Eğitim Şartı<sup>9</sup>: Hukuk, muhasebe, iktisat, iş idaresi vb. dallarda en az lisans düzeyinde mezun olmak ve 150 saat eğitim alma (şu anda 47 eyalette bu kural uygulanmaktadır. 2012 yılında bütün eyaletler bu kuralı uygulamak zorundadır) kuralına uymak.
  - Sınav Şartı<sup>10</sup>: CPA sınavı yalnızca İngilizce olarak ve bilgisayar tabanlı bir ortamda (CBT – Computer Based Testing – Bilgisayar Tabanlı Test) yapılmaktadır. Yılda altı defa yapılan sınavda alınması gereken not 75'tir. Sınav Denetim-Tastik, İşletme Çevresi ve Kavramlar, Finansal Muhasebe ve Raporlama-Düzenlemeler konularını kapsamaktadır.
  - Staj Şartı<sup>11</sup>: Staj sınav başladıktan sonra başlamakta ve eyaletlere göre değişerek en az bir yıl (2000 çalışma saati) ve en fazla dört yıl (8000 çalışma saati) sürmektedir. Staj kamu ya da özel sektördeki işletmelerde muhasebe, denetim, iç kontrol, vergilendirme vb. gibi muhasebe ile ilgili tüm departmanlarda yapılabilir.
- Ruhsat Alma: Bazı eyaletlerde sınav geçildikten hemen sonra, bazı eyaletlerde ise staj süresi tamamlandıktan sonra ruhsat verilmektedir.
- Mesleğin Konusu<sup>12</sup>: Gerçek ve tüzel kişilere ait işletmelerin; a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince

<sup>8</sup> ABD'de CPA olabilmek için 3E's (Education, Examination and Experience) kuralı uygulanmaktadır.

<sup>9</sup> 2000 yılında yürürlüğü giren Muhasebe Mesleğine Giriş İçin İhtiyaç Olan Eğitim (Education Requirements for Entry Into the Accounting Profession) taslağı ile 150 saat eğitim uygulaması yürürlüğe girmiştir. Burada 150 saat eğitimden kastedilen, 4 yıllık lisans düzeyinde alınan muhasebe eğitim ve yüksek lisans eğitimidir. Bu eğitimde amaç mesleğe yönelik bilgi ve becerileri, problem çözme yetenekleri, teknolojik yetenekleri, etik konulardaki davranışları ve en önemlisi profesyonel mesleki yargıların geliştirilmesini temel almaktır (Ayrıca bkz. AICPA, 150 Hour Requirement; Linder, 2003).

<sup>10</sup> Sınava girecek adaylara AICPA tarafından periyodik olarak yayımlanan aday bültenlerini (Candidate Bulletin) takip etmeleri önerilmektedir (Bkz. AICPA, CPA Candidate Bulletin; NASBA ve AICPA, 2010: The Uniform CPA Examination Candidate Bulletin, Information for Applications).

<sup>11</sup> Ayrıca bkz. NASBA, CPA Licensing Service.

<sup>12</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. AICPA ve NASBA, 2007: Uniform Accountancy Act.

defterlerini tutmak, bilanço, kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak, b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mevzuat ve bunların uygulamaları ile işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak, c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelere dayanarak inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

### **2.12.2. İngiltere**

Muhasebe mesleği ile ilgili ilk yasal düzenlemelerin yapıldığı yer olan İngiltere’de, muhasebe mesleği ile ilgili diğer ülkelerden farklı olarak birçok meslek kuruluşu bulunmaktadır. İngiltere’de bulunan muhasebe meslek mensupları ile ilgili meslek kuruluşları şunlardır:

- The Institute of Chartered Accountants in England & Wales (ICAEW): İngiltere ve Galler Yetkili Muhasebeciler Enstitüsü
- The Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS): İskoçya Yetkili Muhasebeciler Enstitüsü
- The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA): Yetkili Sertifikalı Muhasebeciler Birliği
- The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA): Yetkili Devlet Muhasebeciler Enstitüsü
- The Chartered Institute of Management Accountants (CIMA): Yetkili Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü
- Institute of Chartered Accountants of Ireland (ICAI): İrlanda Yetkili (Ruhsatlı) Muhasebeciler Enstitüsü

İngiltere’de, muhasebe mesleği, 1853 yılında Edinburgh Muhasebeciler Enstitüsü (Institute of Accountants in Edinburgh)’nün kurulmasıyla faaliyete başlamıştır. Aynı yıl Glasgow Muhasebeciler Enstitüsünün (Institute of Accountants in Glasgow) kurulmasıyla faaliyet alanı genişlemiş ve 1854 yılında kraliyet imtiyaznamesi ile Edinburgh Muhasebeciler Enstitüsü, Edinburgh Muhasebeciler Topluluğu adını alarak ilk resmi meslek örgütü olmuştur (Bu durum aynı zamanda dünyanın en eski mesleki örgütü olarak anılan, İskoçya Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountants of Scotland-ICAS) esas kuruluşu olarak anılmaktadır). Söz konusu örgütün üyeleri, ilk defa, “Chartered Accountant” (Ruhsatlı Muhasebeci) unvanı ile anılmaya başlanmıştır. 1951 yılında Edinburgh Muhasebeciler Topluluğu ve diğer muhasebeci toplulukları bir araya gelerek tamamlayıcı kuruluşu gerçekleştirmiş ve ICAS adı altında faaliyetlerine devam etmişlerdir (ICAS, About ICAS; ICAS, Royal Charter of 1854 and Supplementary Charter of 1951, Consolidated Charter; Ayrıca ICAS hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. ICAS, The ICAS Strategic Plan, Building a Professional Community).

İngiltere’deki diğer bir meslek örgütü ise İngiltere’nin ilk muhasebe örgütü olarak anılan ve 1880 yılında kraliyet imtiyaznamesi ile kurulan İngiltere ve Galler Yetkili Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountants in England & Wales – ICAEW)’dür<sup>13</sup> (ICAEW, History; Ayrıca bkz. ICAEW, Who we are). Enstitü aynı zamanda Avrupa’nın en fazla üyesi olan muhasebe meslek örgütüdür. Günümüzde enstitünün 160 değişik ülkeden yüzotuzdört binden fazla üyesi bulunmaktadır (ICAEW, Where we are). Diğer bir ifadeyle enstitünün üyeleri, aldıkları unvan ile aynı zamanda İngiltere dışında da yaşamakta ve çalışmaktadır.

İngiltere’nin bir diğer önemli meslek kuruluşu ise Yetkili Sertifikalı Muhasebeciler Birliği (The Association of Chartered Certified Accountants –

---

<sup>13</sup> İngiltere’nin en önemli Profesyonel Muhasebe Kuruluşları olan ICAS, ICAEW ve ACCA arasında fazla bir farklılık bulunmaktadır. Üçü de İngiltere’de muhasebe meslek mensubu yetiştirmek için faaliyette bulunan yetkili kurumlardır. Aralarındaki fark sadece eğitim sonunda meslek mensuplarına verilen unvandan ibarettir. ICAS üyeleri CA unvanını, ICAEW üyeleri ACA veya FCA unvanını ve ACCA üyeleri ise ACCA, FCCA veya CAT unvanını alırlar (Bkz. British Council, Education – Accountancy; University of Kent, I Want to Work in Accountancy; Guide to the Different Accountancy Institutes found in the UK, 2011; www.accaglobal.com; http://www.careers.icaew.com; http://www.icas.org.uk).

ACCA)'dır. 1904 yılında kurulan birlik, günümüzde en geniş ve hızlı büyüyen global profesyonel muhasebeci kuruluşudur. ACCA halen 170 ülkede toplam yüz kırk bin üye ve dört yüzdört bin öğrenci sayısı ile faaliyetlerine devam etmektedir (ACCA, About Us).

İngiltere'de serbest muhasebeciler Ruhsatlı Muhasebeci (Chartered Accountant) unvanını alırlar. Ayrıca Yönetim Muhasebecisi (Management Accountants), Yeterlilik Belgeli Muhasebeci (Certified Accountants), Kamu Muhasebecisi (Public Finance Accountants), Muhasebe Teknikeri (Accounting Technician) ve AIA Nitelikli Muhasebeci (AIA Qualified Accountant) unvanlarını da alabilirler (British Council, Education-Accountancy, Types and Roles of Accountants; Prospects, Types of Jobs, Financial Management and Accountancy). İngiltere ve Galler'de, eğitim, staj ve sınavları da kapsayacak biçimde meslekle ilgili düzenlemeler uzunca bir süre üniversitelerden bağımsız olarak ICAEW tarafından yürütülmüştür. Bu ülkede meslek mensubu olabilmek için yüksek eğitimin muhasebe ile ilgili bir dalda olması şart değildir (Akışık, 2005: 20). Söz konusu ülkede muhasebe meslek mensubu olabilmek için geçirilmesi gereken aşamalar (kurumlar arası bazı aşamalarında farklılık görülmektedir) aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir (Akışık, 2005; ACCA, Steps to ACA; ICAS, CA Students; ACCA, Students and Affiliates).

- Düzenleyici Kurum: ICAEW (Genel Olarak)
- Sahip Olunan Unvan: CA (Chartered Accountant)
- Eğitim: Lisans düzeyinde eğitim.
- Sınav <sup>14</sup>: ICAEW'e üye olup faaliyetlerinde bulunabilmek için meslek mensubu adayı üç ayrı sınavı başarması gerekmektedir. Birinci sınavı başaran aday üç yıl içinde diğer iki sınavı da başarmak zorundadır. Bu arada staj faaliyeti devam etmektedir. Üç sınavın ikisinden başarılı olan adaylar bir yıl sonra yeterlilik sınavına girerler.

---

<sup>14</sup> ACCA üyesi olarak faaliyette bulunmak isteyen meslek mensubu adayları, kuruluşun giriş sınavını kazanmak zorundadır.

- Staj: Staja, temel mesleki sınavlar alınmadan başlanacağı gibi, temel mesleki sınavlar alındıktan sonra da başlanabilir. Staj süresi, lisans derecesinde eğitime sahip olanlar için üç yıldır.
- Ruhsat Alma: Girilen son yeterlilik sınavından başarılı olan adaylar uygulama sertifikalarını almak için iki yıl daha staj yapmak zorundadır.
- Mesleğin Konusu: Gerçek ve tüzel kişilere ait işletmelerin; a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işler yapmak, b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans ve bunların uygulamaları ile işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak, c) Yukarıda yazılı konularda, belgelerine dayanarak inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

### 2.12.3. Almanya

Almanya’da muhasebe mesleği ile ilgili ilk yasal düzenleme 1987 yılına ait Prusya Ticaret Odası yasasına göre yapılmıştır (Güvemli, 2001: 611). 1943 yılında Müşavirler Odası kurulması ve sonrasında 1945 yılında da 3. Reich döneminin sona ermesi ile müşavirlik mesleği o ana kadar geçer olan hukuki yapısını kaybetmiş ve her eyalette muhasebe mesleği ile ilgili farklı uygulamalar oluşmuştu. Federal Almanya Cumhuriyeti’nin kurulması ile 1961 yılında serbest muhasebeci mali müşavirler ile serbest muhasebecilerin hukuki durumu yasalaşmıştır. Hitler döneminden kaynaklanan çok sayıda ve farklı yönetmeliklerin kaldırılmasını sağlayan ve 1 Kasım 1961 yılında Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren “Meslek Yasası”nın geçerliliği günümüzde de devam etmektedir (Ayrıntılı bilgi için bkz. Ülker, 1997).

Almanya’da iki çeşit meslek kuruluşu bulunmaktadır. Bunlar İşletme Denetçileri Odası (Wirtschaftsprüferkammer - WPK) muhasebeci ve muhasebe firmalarını; İşletme Denetçileri Enstitüsü (Institut der Wirtschaftsprüfer - IDW) ise denetçi ve denetim firmalarını çatısı altında toplamaktadır (TÜRMOB International Haber, 2005’den akt. Taştan, 2006: 44-45). Almanya’da tüm muhasebeciler WBK üyesi olmak zorundadır. WBK, hem mesleki standartları düzenlemekte hem de meslek mensubunu eğitime fonksiyonlarını yerine getirmektedir (WPK, Über die WPK).

Almanya’da meslek mensupları iki türlü isimlendirilmekteydi. “Buchhalter” (Türkiye karşılığı SM) olarak adlandırılan grup, meslek lisesi mezunu ve en az üç yıl staj yaparak meslek ehliyetini alan meslek mensuplarına ifade etmektedir<sup>15</sup>. Diğer meslek grubu ise “Mali Danışmanlık” (Türkiye karşılığı SMMM) olarak adlandırılan vergi mükelleflerin mali danışmanlığını yaparak, vergi hukuku kapsamında bilanço ve gelir tablolarını ve vergi beyannamesini düzenleyen meslek mensuplarıdır. Söz konusu ülkede muhasebe meslek mensubu olabilmek için geçirilmesi gereken aşamalar aşağıda maddeler belirtilmiştir (Ülker, 1997; Ayrıca bkz. www.wpk.de):

- Düzenleyici Kurum: WPK
- Düzenleyici Kanun: 1961 Meslek Yasası
- Sahip Olunan Unvan: Mali Danışman (SMMM)
- Eğitim Şartı: Lisans mezunlarının işletme veya iktisat alanında sekiz sömestrlik lisans eğitimi veya işletme veya iktisat yan eğitimi veren başka bir fakülteden veya hukuk eğitiminden ve üç yıl Maliye Bakanlığı’nı ilgilendiren vergi alanlarında çalışılmış olması gerekmektedir. Yüksekokul mezunlarının ekonomi, işletme okulları ile aynı tür yan eğitim veren karşılaştırılabilir bir üniversiteden mezun olanlar dört yıllık staj döneminden sonra sınava girmek

<sup>15</sup> 9 Mart 1972’de bir tebliğ ile SM’lerin bir geçiş sınavına katılarak SMMM olmalarına olanak sağlanmıştır. 1 Ocak 1975’te yapılan ikinci bir değişiklik ile SM’lerin mesleğe girişi kapanmış, SM’ler SMMM yapılmış, tek meslek olarak yeni giriş kodları düzenlenmiş ve mesleğin kendine özgü yöntemi yeninde organize edilmiştir.

için müracaat edebilir. İlgili eğitimi görmemiş meslek personeli ve SM'lerin mesleğe girişini kolaylaştırmak için on yıllık bir staj süresi öngörülmektedir.

- Sınav Şartı: Meslek sınavı üç yazılı sınav ve bir mülakat olarak sınıflandırılmıştır.
- Staj Şartı: Eğitim şartı ile birlikte gerçekleştirilmektedir.
- Ruhsat Alma: Sınav kazanıldıktan sonra veya sınavdan muaf tutulduktan sonra Maliye Bakanlığı'nın en üst makamına başvuruda bulunulur. İşlemler başvuruda bulunan adayın öngördüğü işyerinin yerel yetkililerine yönlendirilir. Mesleğe giriş ile birlikte meslek unvanı kullanılır.



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE’DE MUHASEBE MESLEK MENSUBU OLABİLMENİN TEMEL İLKELERİ VE AHİLİK KURUMU İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Çalışmanın ikinci bölümünde de bahsedildiği üzere günümüzde muhasebe mesleğinin en önemli vasıfları arasında eğitim, etik ve uzmanlaşma konularının yer aldığı genel kabul görmektedir (Sager, 1992: 8-15). Bu vasıflardan biri olan uzmanlaşma, ülkelerin, bireylerin veya örgütlerin üretime yönelik çabalarını, yeteneklerini ve bilgilerini geniş bir alandan ziyade sınırlı bir alanda yoğunlaştırarak verimliliklerini artırması şeklinde tanımlanmaktadır (www.tdk.gov.tr). Dolayısıyla uzmanlaşma, meslek mensubunun hem kendisini sürekli olarak eğitmesi hem de meslekte geçirdiği süre ile kazanılacak bir özelliktir. Buradan hareketle bu bölümde muhasebe meslek mensubu olabilmenin temel ilkeleri olarak da adlandırılan eğitim, etik ve muhasebe meslek mensubunun denetlenmesi ve cezalandırılması konuları ahilik bağlamında karşılaştırma yapılarak incelenmeye çalışılmaktadır.

#### 3.1. Eğitim Kavram ve Kapsamı

##### 3.1.1. Eğitim Kavramı

Latince karşılığı “educare” ve “educere”, İngilizce karşılığı ise “education” olan “eğitim” kavramı, köken itibariyle Türkçe’de eğ, eğmek fiil kökünden türetilmiş olup; bulmak, uygulamak, öğretmek, yetiştirmek, geliştirmek, alıştırmak, egemenlik altına almak, yenilgiye uğratmak, ezmek, kurmak, yönlendirmek gibi anlamlara gelmektedir (Eyüpoğlu, 1989: 76).

Eğitim kavramının genel kabul görmüş bir tanımı yoktur. Çünkü eğitim kavramı, değişik anlamlara gelebilecek şekillerde kullanıldığı gibi, belli disiplinler içinde kullanıldığı alanlara göre farklı anlamlar içerebilmektedir (Yayla, 2005).

Genel olarak eğitim, “yeni kuşakların, toplum yaşayışında yerlerini almak için hazırlanırken, gerekli bilgi, beceri ve anlayışlar elde etmelerine ve kişiliklerini geliştirmelerine yardım etme etkinliği” olarak tanımlanabileceği gibi, “önceden saptanmış amaçlara göre insanların davranışlarında belli gelişmeler sağlamaya yarayan planlı etkiler dizisi” veya “belli bir konuda, bir bilgi ya da bilim dalında yetiştirme ve geliştirme” olarak da tanımlanabilir (www.tdk.gov.tr). Bu bağlamda bireyin davranışında kendi yaşantısı yoluyla ve kasıtlı olarak istenilen davranışın meydana getirilmesine eğitim denilmektedir (Demirel, 2003: 31).

Başka bir tanıma göre eğitim, bireye bilgi, beceri, alışkanlık ve tavırlar kazandırma etkinliği olarak ifade edilebilir. Başka bir ifadeyle eğitim, bireyin davranışlarında kendi yaşantısı yolu ile planlı ve programlı olarak istenilen değişmeyi meydana getirme sürecidir (Ertürk, 1984: 12). Bu tanımların dışında literatürde çok fazla tanıma rastlamak mümkündür.

Leif ve Rustin’e göre eğitim, “ferdin sosyalleştirilmesi, hemcinslerine benzer ve topluma faydalı bir üyenin hazırlanması” olarak ifade edilmiştir (Akt. Hesapçoğlu, 1998: 33). Good ise eğitimi, “kişinin yaşadığı toplum içinde değeri olan, yetenek ve diğer davranış biçimlerini geliştirdiği süreçlerin tümü” olarak tanımlamaktadır (Akt. Erden ve Fidan, 1998: 18).

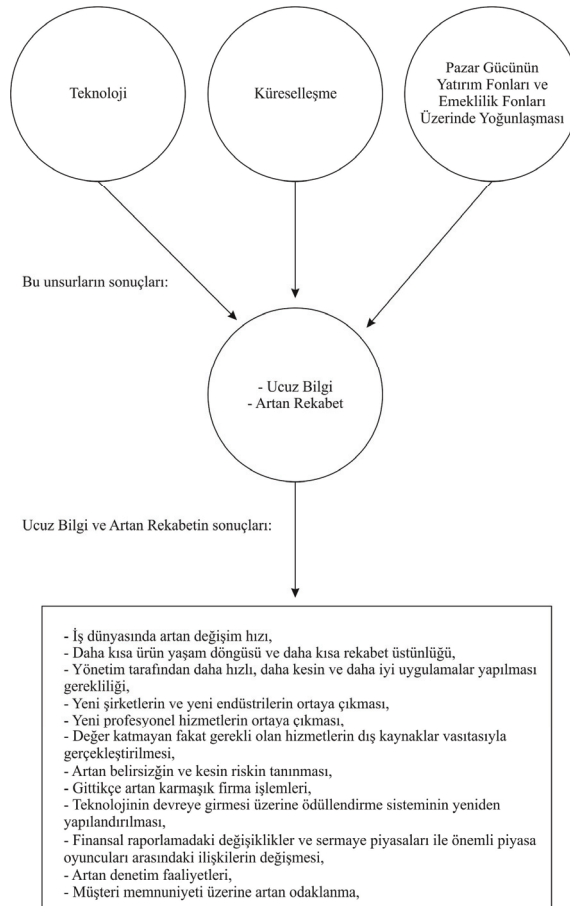
Eğitim, bireysel ve sosyo-kültürel olgulara ilişkin değişkenlerin etkileşimidir ve bu etkileşim sonunda bireyin amaçları, bilgisi, davranışları, dilek düzeyi ve ahlak ölçüleri gelişir (Levent, 2008). Sonuç olarak eğitim bir gelecek tasarımıdır (Çınar, 2009: 22).

Tanımlardan da anlaşılacağı üzere eğitimin amacı bireye belirli bilgi, beceri, alışkanlık ve tavırlar kazandırmaktır. Diğer bir ifadeyle, bireyin kendine ait bir kişiliğe/şahsiyete/benliğe/karaktere sahip olmasında eğitimin katkısı çok büyüktür. Öyle ki, belirli bir dönemin sonunda bireyin kendisini toplum içinde ifade edebileceği, sorumluluk sahibi yapacağı, yaşamını anlamlı kılarak olgunlaşmasını sağlayan ve en önemlisi bir statü sembolü olarak ifade edebileceği meslek sahibi

olması ile devam eden, mesleki eğitim olarak da ifade edilebilecek bir süreçtir eğitim. Muhasebe mesleği de söz konusu süreçlerin sonuçlarından bir tanesidir.

### 3.1.2. Muhasebe Mesleğinde Eğitim ve Eğitimin Önemi

Günümüz dünyasında işletmelerin faaliyet gösterdikleri çevrede çok önemli değişiklikler yaşanmakta ve yaşanmaya devam etmektedir. İşletmelerin yaşadığı bu değişimlere neden olan değişim unsurları aşağıdaki şekilde de gösterildiği üzere temelde üç grupta incelenmektedir:



**Şekil 4.** İş Dünyası Çevresinde Yaşanan Değişimlerin Üç Ana Unsuru

Kaynak: Albrecht, W. Steve; Sack, Robert J. (2000). **Accounting Education: Charting the Course through a Perilous Future**, American Accounting Association, Accounting Education Series, Volume No 16, Chapter 2: Changes in the Business Environment, s. 11, <http://aaahq.org/pubs/aesv16/toc.htm>, Erişim Tarihi: 01.01.2011.

İş dünyası ve işletme çevresinde yaşanan bu değişimler<sup>1</sup> neticesinde, işletmelerin en önemli kaynağı olan insan gücünün değeri artmakta ve bunun sonucunda işletme içinde muhasebe meslek mensuplarının da rollerinin değişmesi ve yeniden tanımlanması gereği ortaya çıkmaktadır. İşletme fonksiyonlarının bir bütün olarak belirtilen bu değişim sürecinden etkilenmesinin yanında, doğrudan yetiştirilmiş insan gücü ve bilgisine dayanan muhasebe fonksiyonu da bu değişimin etkilerinin en yoğun olarak yaşandığı alandan bir tanesidir (Bayazıtlı ve Çelik, 2004).

Muhasebe mesleği toplumsal bir kurum olarak ifade edilen ve günümüz modern endüstriyel toplumlarda önemli pozisyona sahiptir. Dolayısıyla bu meslek “bilgi sistemi” ve “işletmenin dili” olgusu bağlamında sahip olduğu bilgiyi günün şartlarını da dikkate alarak sorumlu olduğu alanlara en iyi şekilde sunmak ya da bu alanlarla birlikte paylaşmak zorundadır.

Bilgi güç demektir. Bilgiyi yeri ve zamanına göre iyi kullanabilen bütün meslekler varlıklarını rahatlıkla sürdürebilir. Muhasebe mesleğinin devamlılığı konusunda muhasebe meslek mensupları “bilgi işçileri (knowledge workers)” (Howieson, 2003: 69) rolünü üstlenerek mesleklerini devam ettirme gayretindedirler.

Özellikle son zamanlarda yaşanan iktisadi gelişmelere paralel olarak en değerli ürün haline gelen bilgi, karar vericilere değer kazandırmak amacı ile kullanılabilenmektedir. Her alanda olduğu gibi, bu durumun muhasebe alanında da gerçekleşmesi, muhasebe mesleğinin en önemli çıktısı olarak kabul edilmektedir.

Görevi ve niteliği ne olursa olsun, sorumluluk alanları göz önüne alındığında birbirinden farklı bilgi kullanıcıları için bilgi üreten bu mesleği icra edenlerin, söz konusu bu süreci gerçekleştirebilmesi için belirli bir birikime ve eğitime sahip olması gerekmektedir.

---

<sup>1</sup> Tekrar belirtmek gerekirse söz konusu değişimleri gerçekleştiren temel güçler özetle şu şekilde belirtilebilir (ICAA, 1998: 2’den akt. Howieson, 2003: 71): a) değişimin hızında ve boyutlarında gerçekleşen artış, b) demografik değişimler, nüfus büyümesi ve hareketleri, c) özellikle bilgi teknolojileri ve iletişim başta olmak üzere teknolojideki büyüme, d) teknolojinin değişmesi ve küreselleşme hareketleri ile iş dünyasındaki rekabetin artması, e) entelektüel varlıkların öneminin büyümesi ve “bilgi sermayesi” (knowledge capital) üzerine odaklaşma, f) hissedarların değişen beklentileri, g) insan kaynakları yönetiminin giderek artan önemi.

Bilgi çağı olarak nitelendirilen bu yüzyılda (Doost, 1999: 441), küreselleşme hareketlerinin bir sonucu olarak başta teknoloji ve ekonomi olmak üzere toplumun bütün katmanlarında yaşanan hızlı değişime ayak uydurabilmek ve kullanıcılara faydalı, güvenilir, anlamlı, tarafsız ve tutarlı bilgiyi üretebilmek için muhasebe meslek mensuplarının bu değişimlere uyum sağlaması gerekir. Söz konusu uyumun sağlanabilmesi ise sağlam temelli ve süreklilik arz eden bir eğitime bağlıdır.

Eğitimin, iş hayatı için zorunlu temel bilgiler içermesi ve neticesinde gerçek hayatla bağdaşabilir, kullanılabilir ve güncel olması muhasebe eğitiminin, günün değişen ve gelişen koşullarına paralel ve piyasa koşullarının gerektirdiği özellikleri kazandırıcı olmasını gerektirmektedir (Gücenme ve İşseveroğlu, 2010: 38).

Gerek gerçek kişiler gerekse tüzel kişiler, başka bir ifadeyle dünya, bilgiyi yönetmeye yönelmiştir. Bu ortamda muhasebe meslek mensupları bilgiyi yönetmenin yanı sıra bilgiyi analiz etme becerisine de sahip kişiler olmalıdır. Çünkü bilginin analiz edilmesi ve yönetilmesi, zihinsel, sosyal ve ekonomik becerilerin kazandırılması ile ilişkilidir (Zaif, 2004). Bu ilişkinin temelini ise eğitim oluşturmaktadır.

Meslek eğitiminin yanı sıra muhasebe meslek mensubu, mükemmel bir iletişim becerisi ve teknik uzmanlık bilgisine sahip olmalıdır. Ayrıca mükelleflerine daha iyi hizmet sunabilmek için bir danışman, mali analist, iletişimci, müzakereci ve yönetici olmasına olanak sağlayan becerilere de sahip olmalıdır. Kısaca, günümüzdeki gelişmeler ve bu gelişmelerin gereksinimlerini karşılayacak muhasebe meslek mensuplarının yetiştirilmesinin temeli eğitimidir. Eğitim, kalitesi arttırılmak suretiyle, muhasebecilerin içinde çalıştığı çevresel koşulları görebilme, sorunları belirleme ve bunlara çözüm bulabilme becerilerinin kazandırılması açısından çok önemlidir (Kalmış ve Yılmaz, 2004).

“Türkiye’de Muhasebe Eğitimi Nasıl Yapılmalıdır?” isimli çalışmada Aysan muhasebe eğitiminin amacını şöyle tanımlanmıştır (Aysan, 1979: 254’den akt. Akman ve Muğan, 2004): “Muhasebe eğitiminin amacı, öğrencinin işletme kararlarına yararlı bilgilerin saptanması, toplanması, ölçülmesi, işlenmesi,

kaydedilmesi, doğruluğunun denetlenmesi, kolay anlaşılır raporlar içinde özetlenmesi, incelenmesi ve incelenmesinden çıkarılan sonuçların karar almada kullanılması konusunda bilgilendirilmesi ve bu bilgilerin kullanılması için öğrenci yeteneğinin geliştirilmesidir.”

Başka bir bakış açısı ile muhasebe eğitimi; öğrencinin işletme kararlarına yararlı bilgilerin saptanması, toplanması, işlenmesi, doğruluğunun denetlenmesi, raporlar halinde özetlenmesi ve raporlanan bilgilerin karar alma aşamalarında nasıl kullanılacağı konusunda bilgilendirilmesi ve bu bilgilerin uygulanması konusunda öğrenci yeteneğinin gelişen bilgi teknolojilerinden yararlanarak geliştirilmesi olarak belirtilebilir (Gökçen, 1998: 43).

Esasen muhasebe eğitiminde amaç, meslek mensubu adayına/öğrenciye, mesleğin gerektirdiği bilgi, beceri ve tutumlarının kazandırılmasıdır (Zaif ve Karapınar, 2002: 136).

Amerikan Muhasebeciler Derneği (American Accounting Association – AAA)’ne göre ise muhasebe eğitiminin temel amacı öğrencilere a) muhasebe mesleğine girmek için bütün muhasebecilerin sahip olması gereken bilgi, teknik ve duyarlılık ile, b) bu yeterliliklerin makul bir denetim altında uygulama kapasitesini kazandırmaktır. Bununla birlikte genel muhasebe eğitimi, olmazsa olmaz tamamlayıcı bileşenleri olan bilgi sistemlerinin dizaynı ve kullanılması, iletişim, organizasyon içinde bilgi ve karar alma sorunu, mali bilgi ve raporlama, muhasebe mesleği hakkında bilgi (toplum içinde bilgi sistemi rolü olarak muhasebenin tarihçesi, muhasebecinin etik ve profesyonel sorumlulukları, öğrencilerin hırs ve sürekliliği, empati, yaratıcı düşünce, kültürel ve fikri farklılıkların anlaması, mantıksal muhakeme, sosyal sorumluluklarda duyarlılık, liderlik gibi kişisel kapasitelerini tanıma, teşvik etme ve cesaretlendirme) ile ilgili konuları içermelidir (AAA, 1986; Ayrıca bkz. McVay vd., 2008)<sup>2</sup>.

<sup>2</sup> Amerika’da 1986 yılında Bedford Raporu (The Bedford Report: Future of Accounting Education: Preparing for the Expanding Profession) ve bunu takip eden 1989 yılında sekiz büyük denetim şirketi (Author&Anderson, Arthur Young, Deloitte Haskins and Selis, Ernest&Young, Price Waterhouse gibi muhasebe ve denetim şirketleri) “Eğitime Bakış: Muhasebe Mesleğinde Başarı İçin Yapılabilecekler” (The Big 8 White Paper – Perspectives on Education: Capabilities for Success in the Accounting

IFAC'a göre ise muhasebe eğitimi ve deneyiminin amacı, yaşamları boyunca içinde çalıştıkları mesleğe ve topluma olumlu katkı yapabilme yeteneğine haiz, kalifiye muhasebe meslek mensupları yetiştirmektir. Sürekli tekrarlanan değişimler karşısında mesleki yetkinliğin sürdürülebilmesi, muhasebecilerin öğrenmeyi ve öğrenme tutumunu geliştirip sürekli hale getirmelerini zorunlu kılmaktadır (IFAC, 2009: 38; Ayrıca bkz. Kaya, 1999: 94 – 95).

Tanımlardan da anlaşılacağı üzere etkin bir muhasebe eğitimi için teori ve uygulamada uyum çok önemlidir. Muhasebenin hem teori hem de uygulama yönü ile işletme kararlarında etkin rol oynaması, muhasebe eğitimi alan bir öğrencinin, eğitim sırasında aldığı temel bilgileri mutlaka dış dünya ile ilişkilendirebilmelidir (Kaya ve Daştan, 2004).

Muhasebe mesleğinde eğitim konusu, yalnızca meslek mensuplarının eğitimi olarak ele alınmamalıdır. Muhasebe öğretmenlerinin eğitiminin öneminin (Ayrıntılı bilgi için bkz. Needles, 2008; <http://www.iaaer.org>) yanı sıra ayrıca muhasebe mesleğinin sorumluluk alanlarını ve yasal sorumluluklarını bilmeleri açısından müşterilerin/mükelleflerin de eğitilmesinin bir gereklilik olduğu düşünülmelidir.

Müşteri/mükelleflerin eğitiminin ne yönde ve nasıl yapılacağı önemli bir konudur. Bu eğitimin nasıl yapılacağına dair bazı ilkelerin belirlenmesi gerekir. Söz konusu bu ilkelerden bazıları şu şekilde özetlenebilir (Nalbantoğlu, 2003):

1. Meslek mensubu müşteri ilişkileri, bir eğitim süreci anlayışında yürütülmelidir.
2. Müşterilerin, meslek mensuplarından meslek dışı konulardaki danışmanlık talebi temel olarak müşterilerin bilgi eksikliğinden kaynaklanmaktadır. Bu bakımdan müşterilerin bilgi eksikliklerinin giderilmesi amacıyla müşteri

---

Profession) başlıklı bir çalışma yayınlamış, yayınlanan bu çalışmayla AAA bünyesinde Muhasebe Eğitimi Değişim Komisyonu (The Accounting Education Change Commission-AECC) kurulmuştur. Bu komisyonun amacı, muhasebe eğitiminde gerekli olan değişikliklerin saptanarak, lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitimi ihtiyacını karşılayacak mesleki beceri ve bilginin kazandırılmasının yanı sıra, eğitimin güncelliğinin de korunmasını sağlamaktır. Buna göre muhasebe eğitiminin hedefi, muhasebe temel kavram ve ilkelerinin öğrenciye kazandırarak; öğrencilerinin bilgiyi oluşturması, ölçmesi ve en önemlisi analiz ederek karar almada kullanılmasının sağlanması olarak belirtilmiştir (Figen ve Ayanoğlu, 2007: 119; Sundem, 1999; Ayrıca söz konusu rapor ve çalışma hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. AAA, 2010).

ilişkilerinde olanaklı olduğu ölçüde yüz yüze görüşmeler tercih edilmelidir. Bu görüşmelerde yanlış anlaşılımlar ve bilgi eksikliklerinin giderilmesi olanağı elde edilebilir.

3. Meslek mensuplarının, müşterilerin gereksinim duyabileceği finansal bilgileri üreterek danışmanlıklarını sürdürmeleri; müşterilerin daha sonraki taleplerinin daha uygun olması bakımından yönlendirici etki yapacaktır.
4. Meslek odalarının yerel olarak düzenlemekte oldukları kamuya açık konferans, panel gibi etkinliklere müşterilerin de katılımının teşvik edilmesi müşteriler-meslek mensupları arasındaki iletişimi geliştirecektir.
5. Meslek odalarının, sanayi ve ticaret odaları ile işbirliği halinde düzenleyeceği bazı bilgilendirme toplantıları arzulanan eğitsel amaçların elde edilmesi bakımından katkı sağlayacaktır.
6. Müşteriler üzerinde dolaylı etkiler sağlamak bakımından, mesleğin toplumsal rolü, ekonomiye katkısı gibi konularda örgün eğitim kurumlarındaki öğrencilere ve/veya kamuya açık çeşitli sosyal girişimler gerçekleştirilebilir.
7. Yerel radyo, televizyon, gazete yöneticileri, program yapımcıları, yazarlar ile görüşülerek mesleğin rolü hakkında kamuoyunun bilgilendirilmesi sağlanabilir.
8. Temel eğitim ve staj merkezlerinin veya odaların bünyesinde bir “müşteri eğitimi ve toplumsal bildirme komisyonu” kurulabilir. Bu komisyonlarda yerel sanayi ve ticaret odalarından veya uygun görülen ilgili kurumlardan temsilcilerin yer alması yararlı olabilir.
9. Meslek mensupları tarafından müşterilerine verilmek üzere bir bilgilendirme mektubu (deklarasyon) hazırlanabilir. Söz konusu bu belgede, müşterilere, meslek mensuplarından olan taleplerinin kendileri için daha yararlı olması için nelere dikkat etmeleri gerektiği belirtilerek eğitici açıklamalara yer verilebilir.



### 3.1.3. Türkiye’de Muhasebe Meslek Eğitiminin Aşamaları

Çalışmanın ikinci bölümünde de belirtildiği üzere Türkiye’de muhasebe meslek mensubu unvanına sahip olabilmek için gerekli olan şartlar 3568 sayılı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” Birinci Bölüm - Genel Hükümler madde 4 ve madde 5’te genel şartlar ve özel şartlar olarak ikiye ayrılarak belirtilmiştir. Konu ile ilgisi olması sebebiyle madde 5’te belirtilen özel şartları tekrar belirtmekte fayda vardır.

“Özel Şartlar:

a) Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkra da belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak.

b) En az üç yıl staj yapmış olmak.

c) Serbest muhasebeci malî müşavirlik sınavını kazanmış olmak.

d) Serbest muhasebeci malî müşavirlik ruhsatını almış olmak.”

Söz konusu kanundan da anlaşılacağı üzere meslek mensubu olabilmenin özel şartları “eğitim” üzerinedir.

Türkiye’de muhasebe eğitimi tüm dünyada olduğu gibi, muhasebe öncesi eğitim, meslek öncesi muhasebe eğitimi ve meslek içi eğitim olarak üç aşamalı olarak değerlendirilebilir (Sayın vd., 2005: 90). Muhasebe öncesi eğitim, muhasebe meslek mensubu adayının meslek öncesi eğitim olan lisans (üniversite) eğitimidir. Meslek öncesi muhasebe eğitimi ise lisans eğitimi sonrasında meslek mensubu olabilmenin son basamağı olarak değerlendirilebilecek olan staj eğitimidir. Bu eğitim sırasında özellikle teori ve uygulama uyumu gerçekleştirilmeye çalışılır. Meslek içi eğitim ise küreselleşme ile yaşanan/yaşanmaya devam eden değişimin sonucunda oluşan farklılıkları (yaşanan teknolojik, sosyal, ekonomik gelişmelerin yanı sıra muhasebe faaliyetlerinin icrasına yönelik mevzuatların değişim hızı) ifade eden,

muhasebe meslek mensuplarının mesleki bilgilerini sürekli güncelleştirmeleri için yapılan (sürekli eğitim olarak da ifade edilebilecek olan) eğitim çalışmalarınıdır.

### 3.1.3.1. Muhasebe Öncesi Eğitim

Ekonomilerin ve işletmelerin ihtiyaç duyduğu bilgi birikimi temel olarak yüksek öğretim kurumlarından sağlanmaktadır (Gücenme, 1999: 38). Muhasebe öncesi eğitim, yüksek öğrenim kurumlarında (üniversitelerde) verilen eğitimidir<sup>3</sup>. Bu eğitim sırasında amaç muhasebe meslek mensubu adayına a) muhasebe ve finans ile ilgili bilgiler, b) örgütsel bilgi ve işletme bilgisi, c) bilgi teknolojisi bilgisi ile ilgili genel bilgilerin verilmesidir<sup>4</sup> (IFAC, 2010a: 40). Başka bir ifadeyle, üniversitelerde

<sup>3</sup> Bu çalışmada, 26.07.2008 tarihinde 5786 sayılı kanun ile 3568 sayılı meslek yasasında yapılan değişikliğe istinaden muhasebe meslek mensubu olabilmek için ilk adım olarak fakülte mezunu olma zorunluluğu getirildiği için (Gençoğlu ve İşseveroğlu, 2010: 29-30; Özbirecikli, 2009: 84) ön lisans eğitimine değinilmemiştir.

<sup>4</sup> Söz konusu bilgilerin verileceği eğitimin içeriği şu şekilde belirtilmektedir (Ayrıntılı bilgi için bkz. IFAC, 2010; Özbirecikli, 2007; Köse ve Yılmaz, 2003; Bayazıtlı ve Çelik, 2003):

- Muhasebe ve finans ile ilgili bilgilerin içermesi gereken konular:
  - o Finansal muhasebe ve raporlama,
  - o Yönetim muhasebesi ve kontrol,
  - o Vergi,
  - o İşletme ve ticaret hukuku,
  - o Denetim ve sigorta,
  - o Finans ve finansal yönetim,
  - o Mesleki değerler ve meslek etiği.
- Örgüt bilgi ve işletme bilgisinin içermesi gereken konular:
  - o İktisat (makro ve mikro),
  - o İşletme çevresi,
  - o Şirket yönetişi,
  - o İşletme etiği,
  - o Finansal piyasalar,
  - o Sayısal yöntemler,
  - o Örgütsel davranış,
  - o Yönetim ve stratejik karar verme,
  - o Pazarlama,
  - o Uluslar arası işletmecilik ve küreselleşme.
- Bilgi teknolojisi bilgisinin içermesi gereken konular:
  - o Genel bilgi teknolojisi bilgisi,
  - o Bilgi teknolojisi kontrolü,
  - o Bilgi teknolojisi yeterliliği,
  - o Bilgi teknolojisi kullanıcıları yeterliliği,
  - o Bilgi sistemleri yöneticisi, değerlendirmecisi veya tasarımcısının her birinin veya bir ekip olarak bütünü rolleri ve yeterlilikleri.

(Bununla birlikte global muhasebe eğitiminde uluslararası düzenlemeler ve gelişmeler hakkında ayrıca bilgi almak için bkz. Köse ve Saban, 2005)

verilen bu eğitimde temel amaç bilgiye en kısa sürede ulaşabilen, ulaştığı bilgiyi üretime yansıtabilen ve değişimin gerçekleşmesinde kullanabilen, değişen dünya koşullarına her an uyum sağlayabilen, bilinmeyeni bulup onu insanların ihtiyaçlarına sunabilen, riske girebilen, karar verdiğinde kararına sahip çıkabilen, sorun değil çözüm üreten, soru sormaktan, cevap vermekten, düşüncelerini söylemekten çekinmeyen, dinleme becerisi gelişmiş (Acar ve Usul, 1999: 108) meslek mensubunun yetiştirilmesidir.

Üniversitelerde yapılan lisans eğitiminin yanı sıra muhasebe meslek mensupları muhasebe alanında yeni bilgileri elde etmek, mesleki bilgi ve becerilerini arttırarak gereksinim duyulan muhasebe hizmetlerini daha etkin ve kaliteli olarak sunabilmek için, sürekli eğitimin bir uzantısı olarak da ifade edebileceğimiz, yüksek lisans ve doktora öğrenimlerini de gerçekleştirebilmektedir. Buradan hareketle muhasebe eğitiminin genel ve özel amaçları lisans, yüksek lisans ve doktora düzeyi açısından şu şekilde özetlemek mümkündür (Çaldağ vd., 2004):

**Tablo 2.** Muhasebe Eğitiminin Lisans, Yüksek Lisans ve Doktora Açısından Amaçları

AŞAMA	Genel Amaçlar	Özel Amaçlar
Lisans Düzeyi	Öğrencilerin konular hakkında genel bilgi sahibi olmasını sağlamaktır.	Öğrencilere, iş hayatında muhasebe verilerini kolaylıkla ve doğru olarak değerlendirebilecekleri bilimsel ve mesleki formasyonu kazandırmaktır.
Yüksek Lisans Düzeyi	Öğrencilere lisans düzeyinde öğrendiği konular hakkında daha detaylı bilgiler vererek uzmanlaşmalarını sağlamaktır.	Öğrencileri muhasebe alanında bilimsel araştırmalara yöneltmek, bu konudaki yaratıcılıklarını artıracak formasyonu sağlamaktır.
Doktora Düzeyi	Konu hakkında detaylı bilgisi olan öğrencilerin hem uygulama hem de teorik anlamda ileri düzeyde çalışmalar yapmasını ve bilgi edinmesini sağlamaktır.	Literatüre, evrensel muhasebe bilimine katkı sağlayacak ve çağdaş bilimsel yenilikleri yansıtmaya özelliği gösteren çalışmalar kazandırmaktır.

### 3.1.3.2. Meslek Öncesi Eğitim

Meslek öncesi muhasebe eğitimi olarak ifade edilen, staj eğitimidir. Profesyonel muhasebe mesleğinde staj, meslek mensubu adayının zorunlu eğitim koşulunu sağladıktan sonra yerine getirmesi gereken önemli bir aşamadır. Diğer bir ifadeyle, muhasebe meslek mensubu adayı, muhasebe mesleği ile ilk kez staj ortamında karşılaşmaktadır (Uzay, 2005: 71). Stajda amaç, aday meslek mensubuna a) mesleğin gerektirdiği ahlaki nitelikler ve meslek bilincini yerleştirmek, b) ilgili mevzuat ve uygulamayı doğru ve etkili biçimde öğretmek ve bilgileri geliştirmek, c) meslekte standartlaşma sağlama amacına yönelik olarak gerçekleştirilmesi gerekliliğidir (Pekdemir, 2000: 46).

Staj, meslek mensubu adaylarının lisans döneminde aldıkları eğitim ile kazandığı yeterlilikleri geliştirip, sürdürebilmek için uygulama deneyiminin gerçekleştiği bir dönemdir. Staj ile meslek mensubu adayları çeşitli yeteneklerini geliştirebilecekleri uygun bir mesleki ortama sahip olurlar. Staj, edinilen mesleki bilginin yanı sıra uygulama tecrübesinin kazandırılmasıdır (Ayrıntılı bilgi için bkz. IFAC, 2010b).<sup>5</sup> Staj, stajyerlerin (Uzay, 2004b: 41):

- İş ilişkilerini ve işlerin nasıl yapıldığını öğrenerek örgütleri anlama düzeylerini arttırır,
- Diğer işletme fonksiyonları ve faaliyetleri ile muhasebe faaliyetleri arasında bağlantı kurmalarını mümkün kılar,
- Sunulan hizmetlerle ortamın farkına varmalarını mümkün kılar,

<sup>5</sup> Türkiye’de TÜRMOB tarafından 1993 yılında faaliyete geçirilen ve staj faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde sorumlu olan TESMER (Temel Eğitim ve Staj Merkezi) stajın hedefini şu şekilde belirtmektedir (TESMER, 2010):

“Mesleğin gerektirdiği yeterliliğe, ahlaki niteliklere ve bilince sahip, yabancı dil bilen ve muhasebe uygulamaları dışında değişik alanlarda da bilgisayar kullanabilen ve mesleki standartları taşıyan nitelikte meslek mensubu yetiştirilmesi hedeflenmiştir.”

Aynı kaynakta stajın ilkeleri ise şu şekilde belirtilmektedir:

- Mesleki disiplin, bilgi, deneyim ve yeterliliğe sahip meslek mensubu yetiştirmek,
- Yanında, gözetim veya denetiminde staj yapılan meslek mensubunun mesleki faaliyetlerini ve ekonomik koşullarını aksatmamak,
- Aday meslek mensuplarının stajlarını tamamlayabilmesi için staj ara dönem ve bitirme değerlendirmelerinin yanında Odaların, TESMER ya da Şubelerinin yaptığı her türlü değerlendirme, yoklama vb. nitelikteki uygulamalarda başarılı olmalarını sağlamak,
- Aday Serbest Muhasebeci ve Aday Serbest Muhasebeci Mali Müşavir için TESMER tarafından hazırlanmış olan staj programlarını tamamlamak.

- Gerçek yaşamdan örneklerle, uygulamalı olarak uygun mesleki değerleri ve meslek ahlakını geliştirir,
- Gittikçe artan sorumluluk düzeyinde çalışmalarını için bir fırsat sunar.

### 3.1.3.3. Meslek İçi Eğitim

Sürekli eğitim olarak da ifade edilebilecek meslek içi eğitim, temel eğitimden sonra kariyer yapabilmek için gerekli becerilerin geliştirilmesi ve yeniden lisans alabilmek için alınan eğitim olarak tanımlanabilir. Diğer bir ifadeyle sürekli eğitim, temel amacı meslek ile ilgili bilgi ve becerileri güncellemek olan, ilgili alanlarda bilgi ve becerilerin güncellenmesi için katılımcılara sağlanan eğitim programı da olarak ifade edilebilir (Subaşı, 2006: 46-47).

Sürekli eğitimde kastedilen, daha üst düzey bir diplomaya yönelik formel eğitim değil, meslek mensuplarının bilgi ve becerilerinin toplumun ihtiyaçlarına uygun olmasını garantiye alan, bunların yitirmemesini, zenginleştirilmesini veya artırılmasını sağlayan ve yaşam boyu süren bir öğrenme sürecidir (Ülkütekin ve Şentek, 2010).

Sürekli eğitimi, lisans eğitimi ve staj uygulamalarından ayırmak gerekmektedir. Lisans eğitimi bir uzmanlık belgesi/akademik bir derece almak amacıyla gerçekleştirilirken, staj eğitimi söz konusu mesleği icra edebilmek için gerekli olan mesleki bilgiyi net bir şekilde kavramak ve tecrübe kazanmak amacıyla gerçekleştirilmektedir. Fakat sürekli eğitimde böyle bir amaç yoktur. Sürekli eğitimde amaç, tanımlardan da anlaşılacağı üzere, meslek mensubunun bilgi ve becerisinin artırılmasına yöneliktir. Diğer bir ifadeyle sürekli eğitimde amaç, meslek mensuplarından istenilen kalitenin en ekonomik şekilde üretilmesini sağlayacak bilinç, bilgi ve becerinin kazandırılmasıdır (Ergun, 1999: 37-38).

Türkiye’de 2008 yılından itibaren muhasebe meslek mensuplarının sürekli mesleki eğitimi almaları bir zorunluluktur.<sup>6</sup> Sürekli mesleki eğitim ile ilgili olarak, TÜRMOB tarafından sürekli mesleki eğitim yönergesi yayınlanmıştır<sup>7</sup>. TÜRMOB, meslek mensuplarına ve meslek mensubu adaylarına yönelik eğitim hizmetlerinin verilmesi amacıyla 1993 yılında Temel Eğitim Staj Merkezini (TESMER) kurmuştur (www.tesmer.org.tr). Meslek mensuplarının eğitim ve staj yoluyla edindikleri yetkinliğin korunması ve geliştirilmesi amacıyla kurulan TESMER bir sürekli eğitim merkezidir (TESMER, 2008).

<sup>6</sup> 26.07.2008 tarih ve 26948 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 5786 sayılı kanun ile yeniden revize edilen 3568 Sayılı meslek kanununun 44. Maddesi “meslek mensuplarının, mesleki faaliyetlerini fiilen devam ettirmeleri için Birlik ve odalar tarafından düzenlenecek mesleki geliştirme ve eğitim seminerlerine katılmaları zorunludur. Meslek içi eğitimle ilgili konular, eğitim programları ve süreleri ile diğer hususlara ilişkin usul ve esaslar yönetmelikle belirlenir” olarak değiştirilmiştir.

<sup>7</sup> Yayınlanan yönergede sürekli mesleki eğitimin tanımı ve amaçları şu şekilde belirtilmiştir (Şengel, 2010a: 85-86):

Madde 1. Meslek unvanı alanlardan çalışanlar listesine kayıtlı meslek mensuplarının ve aday meslek mensuplarının mesleki yeteneklerinin geliştirilmesi ve idamesi, hizmete yakınlıklarının artırılması, verimliliğin artırılması ve meslek mensuplarının üst unvanla hazırlanmalarını sağlamak bakımından yapılan planlı ve programlı eğitimleri “Sürekli Mesleki Eğitim” denir.

Madde 2. Sürekli eğitim programlarının amaçları ve hedefleri;

- a) Meslek mensuplarının sahip oldukları teknik bilgi ve mesleki yeteneklerin geliştirilmesi ve korunması,
- b) Yeni tekniklerin uygulanması, iktisadi gelişmelerin kavranması ve bu gelişmelerin müşteri, işveren ya da meslek mensubunun kendi çalışanları üzerindeki etkilerinin değerlendirilmesi ve değişen sorumluluklar ve beklentilerin karşılanması için meslek mensuplarına yardımcı olunması,
- c) Meslek mensuplarının, vermeyi üstlendikleri hizmetleri yerine getirmeleri için gerekli teknik bilgi ve mesleki becerilere sahip oldukları konusunda topluma makul güvencelerin verilmesi,
- d) Meslek mensupları arasındaki iletişim, ilişki, dayanışma ve koordinasyonun güçlendirilmesi,
- e) Meslek mensuplarının tanınması, yüksek nitelikli meslek mensuplarının meslek örgütlerinde değerlendirilmesinin sağlanması,
- f) Mesleki faaliyetlerde disiplin olaylarının, anlaşmazlıkların ve şikayetlerin azaltılması,
- g) Meslek mensuplarının “Mensubiyet ve Aidiyet” duygularını geliştirmesi, güdülenmesi ve moral değerlerinin gelişmesinin sağlanması,
- h) Meslek mensuplarının bilgi teknolojilerinin sağladığı olanaklardan yararlanmak suretiyle meslek etkinliklerinde yüksek verim ve kaliteye ulaşmasının sağlanması,
- i) “Mesleki Globalleşme” sürecinde, meslek mensuplarının yabancı dil konusunda yetişmelerinin sağlanması.

### 3.1.4. Türkiye’de Muhasebe Eğitime Yöneltilen Eleştiriler

Profesyonel bir meslek mensubu yetiştirmenin temel aşamalarını kapsayan muhasebe eğitimi sürecine çeşitli araştırmalarda eleştiriler de yapılmıştır. Bu eleştirilerden bazıları ana hatları ile şu şekilde özetlenebilir.

Öncü ve Aktaş’a göre (2004) muhasebe eğitimi üzerine yapılan eleştiriler iki noktada toplanmaktadır. Eleştirilerden ilki, muhasebe eğitiminin geleneksel yüksek öğretimin, uzaktan öğretim ve açık üniversite ile diğer eğitim verenlerin açık tehdidi altında bulunduğudır. Muhasebe eğitimi, gerek içerik, gerek yöntem ve gerekse eğitimcileriyle iş yaşamındaki gelişmeleri takip etmekten uzaktır. Eleştirilerden ikincisi ise muhasebe eğitiminin, muhasebe ve denetim firmalarının geçmiş yıllarda karşılaştığı olumsuzluklardan, özellikle adli mekanizmalara yapılan başvuruların çokluğundan ve bu gibi eylemlerin yarattığı güven ve saygınlık azalmalarından bir hayli etkilendiğidir.

Yücel (2004) yaptığı araştırmada üniversitelerde meslek mensubu yetiştirmek amacı güdülmese de muhasebe eğitiminde eksik kalan uygulamaya yönelik eğitim çalışmalarına üniversitelerde ağırlık verilmediği ve verilmesi gerektiğini vurgulamaktadır.

Kalaycı ve Tekşen (2008) tarafından yapılan araştırmada muhasebe eğitiminin yeterli kalitede olmadığı ifade edilmekte ve bu yönü eleştirilmektedir.

Ünal ve Doğanay (2009) tarafından yapılan başka bir araştırmada lisans düzeyinde muhasebe derslerinin müfredat içerisindeki ağırlığı yeterli olmakla birlikte, kurumların ihtiyaçlarını tam olarak karşılayamadığı ifade edilmektedir. Ayrıca söz konusu araştırmada güncel konuların ve gelişmelerin değerlendirilmesi, teoriyle birlikte uygulamanın daha iyi anlaşılması açısından muhasebe derslerinin etkinliğinin artırılması için uygulamacıların ve yöneticilerin de muhasebe eğitime katılması gerektiği belirtilmektedir.

Zaif ve Ayanoğlu (2007) tarafından yapılan araştırmada Türkiye’deki muhasebe eğitiminin Batı standartlarında olmadığı eleştirisi yapılmaktadır.

Araştırmada Amerika’da muhasebe eğitiminin lisans düzeyinde ve yönetim okulları bünyesinde muhasebe bölümleri tarafından verildiği, Avrupa’da ise muhasebe eğitiminin lisans düzeyinde ve işletme bölümü ile muhasebe-finance bölümleri tarafından verildiği belirtilerek, Türkiye’de de muhasebe eğitiminin lisans düzeyinde verildiği fakat genel eğitimin (iktisat, matematik, hukuk, maliye, yönetim bilgi sistemleri vd.) yeterli olmasına karşın muhasebe eğitiminin yetersizliği belirlenmiştir. Araştırma sonucunda Türkiye’de işletme bölümü gibi muhasebe-finance bölümlerinin açılması önerilmektedir.

Yereli (2006) tarafından yapılan araştırma sonucuna göre, en önemli mesleki sorunlardan bir tanesinin yetişmiş personel sorunu olduğu belirtilmiş ve bu doğrultuda mesleki eğitim konusunu üzerinde önemle durulması gerektiği savunulmuştur. Ayrıca hem Maliye Bakanlığı’nın örgüt yapısı hem de meslek mensuplarının yeterliliği düşünülerek ulusal bir eğitim stratejisi oluşturulması önerilmiş ve muhasebe mesleğini tercih edeceklerin önceden belirlenerek uygulamalı eğitim tekniklerine ağırlık verilmesi önerilmiştir. Başka bir ifadeyle, teori ve uygulama arasında bir uyumsuzluktan söz edilmektedir.

Karasioğlu vd. (2008) tarafından yapılan araştırma sonucunda “üniversitelerde verilen muhasebe eğitimleri büyük rekabetin yaşandığı iş dünyasına nitelikli personel yetiştirmeye yönelik olmalı” önerisi yapılarak mesleki eğitim konusunun yetersizliğine dikkat çekilmiştir.

Altaş ve Çakıl’a (2004) göre muhasebe mesleğine giriş veren fakültelerde Tek Düzen Hesap Planı hakkında gerekli bilgilerin verildiği ancak stajyerlerin Tek Düzen Hesap Planını tam olarak kavrayamadıkları yapılan yeterlilik sınavlarında bu bilgi birikimini test edemedikleri, sadece kitabi verilere dayandıkları belirtilmiştir. Ayrıca aynı çalışma, stajın gerek eğitim fonksiyonunu gerekse meslek mensubunun doğru yetiştirilmemesini gündeme getirmektedir. Buna sebep olarak ise meslek mensubunun iş yoğunluğu, stajyerin teknik bilgiyi pratiğe aktaramaması ve teorik bilgi yetersizliği gibi nedenler belirtilmiştir.



Sonuç olarak Türkiye açısından hukuki altyapısının oluşturulması yirmiiki yıllık kısa bir süre içinde gerçekleşen ve büyük bir gelişim ivmesi yakalayan muhasebe mesleğinin, küreselleşme ile gelen değişimler/gelişmeler karşısında eğitimde yaşadığı söz konusu aksaklıkların çözüme kavuşturulması üzerine çeşitli düzenlemelerin yapılması bir gereklilik arz etmektedir.

Söz konusu aksaklıkların çözümlenmesinde ise;

- a) işgücünde aranan mesleki yeterlilikleri ortaya koyabildiği için,
- b) işgücü piyasasının ihtiyaç duyduğu mesleki yeterlilikleri ortaya koyarak eğitim programcılarının müfredatı hazırlamada yardımcı olduğu için,
- c) kişilerin söz konusu mesleki yeterliliklerle donatılması yönelik sunulan mesleki eğitime destek verdiği için,
- d) eğitim ile iş yaşamı arasında sağlam bağlantılar kurarak iş yaşamının eğitime ilgi, katılım ve katkısını arttırdığı için,
- e) mesleki yeterlilik belgesine sahip işgücü istihdamının yaygınlaştırılmasıyla mükellefe daha kaliteli hizmet sunulmasına destek verdiği için,

“Muhasebe Meslek Standartları”nın oluşturulması önemli bir çözüm yolu olarak önerilebilir.

### **3.1.5. Bir Karşılaştırma: Ahilik ve Muhasebe Mesleğinde Eğitim**

Çalışmanın birinci bölümünde belirtilen ahilik teşkilatı incelendiğinde, günümüz muhasebe mesleği ile arasında birçok ortak noktanın mevcut olduğu görülmektedir. Söz konusu benzerliklerin eğitim alanında gözlenip gözlemlenmediğine bakılmadan önce, ahilik ile muhasebe mesleği arasındaki ortak noktalara vurgu yapmakta fayda vardır.

Kuruluş amaçlarına bakıldığında her iki kurum arasında belirgin bir benzerlikten söz etmek mümkündür. Ahi kavramı, iş hayatı göz önüne alındığında, Anadolu toplum düzeninde üretim, iş ve dürüst çalışmanın, devlet ve toplum

düzeninin dinamik bir yapıda ilerlemenin; yaratıcı, yapıcı ve kaynaştırıcı olmanın bir sembolü olmuştur.

Aynı bakış açısı içinde muhasebe mesleği de, etik kuralları çerçevesinde (özellikle sosyal sorumluluk kavramı öncülüğünde), bir işletmedeki finansal nitelikli işlemler sonucunda bilgi üreten, politika oluşturan, çeşitli raporlar tasarlayarak yönetim faaliyetlerine yön veren “yaratıcı”, işletmelerin yaptıkları bu işlemler sonucunda devlete ve nihayetinde topluma karşı bir borcu olan vergi ile ilgili işlemlerin gerçekleşmesini sağlayan “yapıcı” ve sonucunda söz konusu bütün bu işlemleri sahip olduğu sorumluluk duygusu ile topluma karşı görevini en doğru biçimde icra ederek toplum, devlet ve ekonomi sektörü üzerinde “kaynaştırıcı” bir yapının temsili bir sembolüdür.

Ahilik ve muhasebe mesleği toplumda üstlendiği rollerde olduğu gibi, teşkilatlanma biçimleri açısından da benzer özellikler göstermektedirler. Ahilik teşkilatında her bir meslek/sanat dalı için ayrı ayrı birlikler kurulmuştur. Kurulan bu ahi birlikleri arasındaki ilişkiler “Büyük Meclis” tarafından sağlanmış ve bütün bu birlikler ahilik teşkilatının genel merkezi olan Kırşehir’de bulunan Ahi Evran Zaviyesine bağlanmıştır. Muhasebe mesleğinin örgütsel yapısı da benzer bir teşkilatlanma içerisindedir. Muhasebe mesleğinde de meslek mensupları her bir ilde bulunan meslek odalarına bağlı olarak faaliyetlerini sürdürmekte, odalar ise merkezi Ankara’da bulunan TÜRMOB’a bağlı olarak görevlerini yerine getirmektedir.

Diğer taraftan ahi ve muhasebe meslek mensubu olabilmek için kişinin öncelikle bazı özelliklere sahip olması gerekmektedir. Ahi olabilmek için “doğruluk, gönül rahatlığı, Allah’tan korkma, cömert, utanma duygusuna sahip vb.” özelliklere sahip olmak gerekmektedir. Söz konusu bu özellikler çeşitli fütüvetnâmelerde yazılı olarak belirtilmektedir. Söz konusu bu özellikler muhasebe meslek mensubunun sahip olması gereken ahlaki özellikler ile büyük oranda benzerlik taşımaktadır. Ayrıca muhasebe meslek mensubu olabilmenin “Genel Şartlar ve Özel Şartlar”ı da 3568 sayılı meslek kanununda (md. 4 ve md. 5) yazılı bir biçimde belirtilmektedir.

Ahi olabilmek için kişi bazı aşamalardan geçmek zorundadır. Ahi olmak isteyen kişi öncelikle kendisini kabul edecek bir azaya müracaat eder ve sonra da yamak/çırak olarak kabul edilmeden önce uzun bir tetkik ve takibe tabi tutulurdu. Kişi gerekli şartlara sahip olduğunda mensubu olduğu sanat veya mesleğin sırrını öğreninceye kadar ustasına hizmet ederek önce feta, sonra gerekli şartlara haiz olduktan sonra ahi ve son olarak da şeyh unvanına (ki çok az ahi bu unvana ulaşırdı) sahip olmaktadır.

Aynı durum muhasebe mesleğinde de benzerlikler taşımaktadır. Muhasebe mesleğinde de kişiler önce stajyer (ahilikte yamaklık/çıraklık karşılığı olarak görülebilir) olabilmek için çeşitli özel şartlara sahip olması gerekmektedir (3568 sayılı meslek kanununu 5. Maddesinde belirtilen “Özel Şartlar”). Kişi stajyer olabilmek için öncelikle kanunda belirtilen bilim dallarında lisans seviyesinde diploma sahibi olmalı ve mesleğe giriş sınavında başarılı olarak en az üç yıl staj yapmalıdır. Bu aşamadan sonra kişi kanunda belirtilen gerekli şartları yerine getirmek şartıyla önce “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir” (ahilikte karşılığı “ahi”) sonra da “Yeminli Mali Müşavir” (ahilikte karşılığı “şeyh”) olabilirler.

Eğitim faaliyetlerinde de her iki kurum arasında çeşitli benzerlikler bulunmaktadır.

Ahilik, teşekkül ettiği dönem içerisinde, kendi içinde kurumsallaşmış ve toplum anlayışına ters düşmeyen bir eğitim sistemi benimsemiştir. Temel amacı insanı mükemmelleştirme, hayata hazırlama, davranışlarıyla dengeli hareket edebilen, çevresine uyum sağlayabilen, başkalarının haklarına riayet eden ve belli bir meslek sahibi olan insanlar yetiştirmektir. Bu sistem üyelerin genel ve mesleki, halkın ise genel eğitim ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde teşkilatlanmıştır.

Ahilikte eğitim gençlikten başlamak üzere yaşam boyu süren bir eğitimidir. Burada eğitim süresi boyunca ahlaklı, faziletli ve terbiyeli insan yetiştirmek, bunun yanında kaliteli usta ve teknik elemanlar yetiştirerek toplumun sanat ve ekonomik hayatına katkı sağlamak ve ülke güvenliğinin tehlike arz ettiği zamanlarda devlet güçleriyle birlikte hareket edecek milis kuvvetler hazırlamak temel hedefler olarak

belirlenmiştir. Buradan hareketle ahilik eğitimi mesleki, ahlaki ve askeri bir eğitim olarak sınıflandırılabilir.

Ahilikte eğitim uygulamaları iki türlü gerçekleşmektedir. Bunlar “işbaşında eğitim” ve “tedrici metod” uygulamalarıdır. Burada amaç ahi olacak kişiye hem işbaşında eğitim verilmekte, hem de kademeli olarak basitten karmaşıklığa, kolaydan zora, azdan çoğa doğru teorik eğitim verilmekteydi. Ayrıca bunun yanında ahi olacak kişiye medrese ve zaviyelerde teorik bilgilerden ziyade insani değerlere ve ahlaka yönelik uygulamalı eğitim verilmekteydi.

Muhasebe mesleği de yaşam boyu süren bir eğitim sistemine sahiptir. Muhasebe meslek mensubu almış olduğu formal eğitim ve uygulamada edindiği muhasebe bilgi, beceri ve deneyimlerini sorumluluk alanlarına meslek ile ilgili yasaların ve meslek kuruluşların öngördüğü sınırlar içerisinde sunmakla sorumludur.

Muhasebe meslek mensubu olabilmek için daha öncede belirtildiği üzere 3568 sayılı meslek kanunu 4. ve 5. maddelerinde belirtilen “genel ve özel şartlara” sahip olunması gerekmektedir. Kanunda belirtilen bilim dallarında lisans seviyesinde diploma sahibi olmak muhasebe meslek mensubu olabilmenin ön koşullarından biridir. Meslek mensubu aday, meslek mensubu olabilmek için öncelikle odaya başvurmalı, gerekli şartları sağladığı belirlendiği andan itibaren staj eğitimine başlayabilmesi için belirlenen sınava girmeli ve başarılı olması gerekmektedir. Staj, meslek mensubu adaylarının lisans dönemlerinde aldıkları eğitim ile kazandığı yeterliliklerin geliştirilip, sürdürebilmek için uygulama deneyiminin gerçekleştiği bir dönemdir. Üç yıllık bir staj eğitimi sonunda (ki bu durum ahilikteki eğitim metotlarına denk tutulabilir) kişi gerekli sınavlardan başarılı bir şekilde geçerse “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir” olma hakkını kazanır.

Muhasebe meslek mensubu olan kişilerin, meslek mensubu olduktan sonra yetkili kurum (TESMER) tarafından düzenlenen sürekli eğitim çalışmalarına katılmaları kanun tarafından zorunlu tutulmuştur.

Sonuç olarak ahilik ve günümüz muhasebe eğitim sistemleri arasında birçok benzerlik bulunmasına rağmen bazı farklılıkların da olduğu görülmektedir. Özellikle

yukarıda belirtilen çalışmalar göz önüne alındığında günümüzde muhasebe mesleği ile ilgili, özellikle lisans düzeyinde verilen eğitimin yetersiz olması ve kalite eksikliği, stajyerlerin staj sırasında karşılaştığı sorunlar ve meslek mensubu olduktan sonra son yıllarda zorunlu olan sürekli eğitimin öneminin anlaşılabilmesi söz konusu farklılıklar ve aynı zamanda eksiklikler olarak görülmektedir.

Bu eksikliklerin giderilmesinde ise çeşitli çalışmaların yapılması kaçınılmazdır. Özellikle lisans düzeyinde muhasebe ile ilgili verilen derslerin artırılması, müfredatın günümüz şartlarında yeniden yapılandırılması (muhasebe-finans bölümünün açılması gibi), stajyerlerin eğitimi sırasında meslek odalarının daha etkin eğitim programlarını hazırlaması ve sürekli eğitimin öneminin meslek mensuplarına belirtilerek TESMER ile meslek odalarının işbirliği sonucunda eğitim faaliyetlerinin artırılması çözüm yolları olarak önerilebilir.

Söz konusu bu çalışmaları kolaylaştıracak olan “muhasebe meslek standartları”nın gerçekleştirilmesi ise muhasebe mesleği açısından mesleki eğitim uygulamalarında kolaylaştırıcı bir etken olarak görülebilir.

### **3.2. Etik Kavramı ve Kapsamı**

#### **3.2.1. Etik Kavramı**

Latince “mos” sözcüğünden, Yunanca “ethikos” ya da “ethos” kelimelerinden türetilen “etik” kavramı, “davranış biçimini ifade eden karakter” anlamına gelmekte ve “ahlaki değerler statüsü” olarak tanımlanmaktadır (Keleş ve Ertan, 2002: 181).

Etik kavramı Oxford sözlüğünde üç şekilde tanımlanmaktadır (Kutlu, 2008b: 146):

- Değer yargıları bilimi,
- İnsan yaşamının belirli sınırları bölümünde söz konusu olan kabul görmüş kurallar,

- İnsanlara ait en geniş anlamdaki görevlerin bilimi, sivil, politik ve uluslar arası yasa bilimi.

Etik, insanların kurduğu bireysel ve toplumsal ilişkilerin temelini oluşturan değerleri ve kuralları doğru/yanlış veya iyi/kötü gibi ahlaksal açıdan araştıran bir felsefe disiplini (Kirel, 2000: 3).

Aristoteles'ten bu yana bir felsefi disiplinin adı olan etik, Yunanca'daki kullanımına ilişkin iki farklı anlama sahiptir. Geniş anlamı ile etik alışkanlık, töre, görenek anlamlarını taşımaktadır. Eylemlerini antik sitede geçerli olan töreye uygun olarak eğitim yoluyla düzenlemeye alışkın kişi, genel kabul gören "ahlak yasası" normlarını izlediği sürece "etiğe" uygun davranmaktadır. Dar ve asıl anlamı ile etik, etiğe göre eylemde bulunan ve davranan kişi, aktarılan eylem kurallarını ve değer ölçülerini sorgulamadan uygulamayıp, kavrayarak ve üzerinde düşünerek talep edilen iyiyi gerçekleştirmek için onları alışkanlığa dönüştüren kişidir (Çobanoğlu ve Aydoğdu, 2006: 213).

Arapça "hulk" kelimesinden türetilmiş olan ve "karakter yapısı, huy, mizaç" anlamına gelen "ahlak" kelimesi ile etimolojik olarak anlamca yakınlığına rağmen etik ve ahlak kelimeleri farklı anlamlarda kullanılmaktadır. Genel olarak ahlak insanların gerek birbirlerine gerekse topluma karşı yükümlülüklerini belirleyen insan davranışları ile bir arada yaşama kural ve standartlarının bütünü olarak tanımlanmaktadır. Etik ise bir felsefe disiplini olarak ahlakın felsefesini yapmaktadır. Kişilerin nasıl davranmaları gerektiğini gösteren etik, ödev ve yükümlülükleri temel alan bir davranış kuralı ya da disipline işaret etmekte ve bir kişinin neyi yapıp neyi yapmaması gerektiği konusunda davranış biçimini tanımlayan kuralları konu edinmektedir (Çiftci ve Çiftci, 2003: 80; Ayrıca bkz. Uysal, 2002; Çukacı, 2006; Kaya ve Azaltun, 2005; Arslan, 2001).

Etik felsefi bir disiplin olarak insan eylemlerini konu almakta ve temellendirilmiş sonuçlara varmayı amaçlamaktadır. Etik ahlakileştirme, ideolojiye dönüştürme ve dünya görüşü ortaya koyma gibi amaçlara sahip değildir. Bu bağlamda etiğin nihai amaçları şu şekilde belirtilebilir (Pieper, 1994: 16-18):

- İnsan pratiğini ahlaki niteliği bakımından aydınlatma,
- Ahlaki eylemin, insanın isterse gerçekleştirebileceği, istemezse vazgeçebileceği keyfi bir eylem olmadığını, aksine insan olarak varlığına ilişkin vazgeçilmez bir niteliğin ifadesi olduğunu gösterebilme yani insanı sevmeyi öğretebilme.

Etik ile ilgili açıklamalardan anlaşıldığı üzere etik bazı temel kavramlara dayanmaktadır. Bunlar (Tengilimoğlu, 2001: 34'den akt. Arzova ve Aslan, 2006: 179-180):

a) Sözüünü Tutmak: Bu konu şu üç etik değeri içermektedir:

- Dürüstlük: İnsanlarla olan tüm iletişimde doğru, tam, açık sözlü ve dürüst olmayı gerektirir.
- Doğruluk/Bütünlük: Doğruluk, tüm yaşamın ve eylemlerin gerçekler üzerinde kurulmasını gerektirir ve açıklık, tutarlılık nosyonlarını temsil eder.
- Sözüünü Tutmak: Verilen tüm sözleri ve taahhütleri tutmayı gerektirir.

b) Sorumluluk: En genel anlamda, belirli bir görevin istenilen nitelikte ve nicelikte yerine getirilmesini ifade eder. Sorumluluk, hareketin yanında hareketsizliğin sorumluluğunu da almayı, bir hata yapıldığında kabahati başkasına atmamayı ya da diğerlerinin yaptığı işe sahip çıkmamayı gerektirir. Sorumluluk aşağıda verilen etik değerleri içerir;

- Mükemmeliyet: Hayatında yaptığı tüm görevlerde yüksek düzeyde yeterlilik ve performans göstermek; iyi niyetli çabayı, iyi iş alışkanlıklarını, çalışkanlık, azim, sebat ve devamlı bir gelişmeyi gerektirir.
- Oto-kontrol: Kendi kendini kontrol etmeyi, her türlü bedel pahasına kazanma tutumunu kabul etmemeyi gerektirir.

- c) Saygı: İnsanların özerkliğini, kendi hayatı üzerinde karar vermesini, mahremiyetini ve bütünlük hakkını tanımayı ve buna saygı duymayı içerir. Ayrıca, kendi hayatları hakkında bilgilendirilmiş olarak karar verebilmeleri için ihtiyaçları olan bilgiyi vermeyi gerektirir. Bunlara ilave olarak, başkalarına kibar ve terbiyeli davranmayı gerektirir. Kendi çıkarlarını korumak için gözdağı vermeyi, zorlama ve baskıyı ya da şiddeti asla kullanmamayı, diğer insanların inançlarına anlayış göstermeyi ve kişisel farklılıkları kabul etmeyi gerektirir.
- d) Özen Gösterme: Düşünceli, nazik, merhametli ve cömert, kararların ve eylemlerin diğerlerini nasıl etkileyeceğini daima göz önüne alma kavramıdır.
- e) Vatandaşlık: Kendi çıkarlarının ötesine geçen ve genel kamu yararına katkıda bulunarak sosyal bir bilinçlilik gerektiren bir sivil görevi temsil eder.

Etik kavramının temelinde yer alan sorumluluk duygusundan hareketle, topluma karşı olan sorumluluğun bir çeşit ifade edilmiş tarzı olan etik değerler ise asırlardır aynı toplumda yaşayan insanların toplumsal düzenini sağlamak amacıyla toplum tarafından belirlenmiş/benimsenmiş, toplumun yaşadığı değişim içinde ilave ve değişikliklere maruz kalmış, toplumun kültürel ve dini mekanizmasının bir göstergesidir (Arzova ve Aslan, 2006: 181; Kırılıoğlu ve Akyel, 2003: 59).

Meslek kavramını temel alarak bir betimleme yapmak gerekirse etik değerler, meslekleri meslek yaparak kişilik kazandıran, mesleği olması gereken normlara oturtan değerlerdir. Etik değerler, iş yaşamıyla ilgili iyi-kötü, doğru-yanlış ve haklı-haksız uygulamalarının incelenmesini sağlayan bir bütünlüğün ifadesidir. Bu değerler sosyal çevre, kişisel ahlak ve işletme özelliklerinin oluşturduğu bir bütündür ve bu unsurlar birbiriyle etkileşim içindedir. Bu değerler bir araya geldiğinde kişide mesleğiyle ilgili etik değerleri oluşturmaktadır (Selimoğlu, 2006: 437-438).



### 3.2.2. Meslek Etiği

Meslek etiği günümüzde iş dünyasında en çok yanlış anlaşılan/ifade edilen kavramlardan bir tanesidir. Meslek etiği, içerik olarak, özel iş uygulamalarının kabul edilebilir olup olmadığı ile alakalıdır. Buradan hareketle meslek etiği, bütün ilişkilerde dürüstlük, güven, saygı ve adaletli davranmak/hareket etmektir. Bu nedenle tamamının yasalarla belirlenmesi imkânsızdır. Meslek etiği ile ilgili olan değerlerin bir kısmı vicdani kanaatlere, bir kısmı da yazılı kurallara dayanmaktadır (Kutlu, 2008b: 147).

Meslek etiği, belirli bir meslek grubunun, mesleğe ilişkin olarak oluşturup koruduğu, meslek üyelerine emreden, onları belirli şekillerde davranmaya zorlayan, kişisel eğilimleri sınırlayan, yetersiz ve ilkesiz yeleri meslekten dışlayan, meslek içi rekabeti düzenleyen ve hizmet ideallerini koruyan mesleki ilkeler bütünüdür (Aydın, 1998: 75).

Meslek etiği, bir meslek grubunu oluşturan bireylerin aralarındaki ve toplum ile olan ilişkilerini düzenleyen ilkeler ve kurallar bütünüdür. Yazılı olarak açıklanan bu ilke ve kurallar, dünyanın neresinde olursa olsun aynı meslek mensuplarının uyması gereken davranış kuralları olarak evrensel bir nitelik taşımaktadır (Azaltun ve Kaya, 2006: 109; Azaltun ve Kaya, 2005: 21).

Kısaca işletme içi disiplini belirten ve istemler ile uyulması gereken kuralları oldukça net bir şekilde ifade eden meslek etiği, “mesleki davranışla ilgili neyin doğru, neyin yanlış, neyin haklı, neyin haksız olduğu hakkında inançlara dayalı ilkeler ve kurallar topluluğu” olarak tanımlanabilir (Lewis, 1995: 11’den akt. Selimoğlu, 1997: 144; Selimoğlu, 2006: 440). Buradan hareketle meslek etiği, işletmelerin çevresi ile olan etkileşimleri göz önüne alındığında, işletmeye, personele, hissedarlara ve çevreye olan sorumluluğu içerir (Selimoğlu, 1997: 144).

Bir mesleğin yazılı meslek etiği kuralları ihtiyari ya da istişari olarak ortaya çıkmaktadır. Diğer bir ifadeyle, etik kurallar belli bir deneyimden sonra kurallar olarak kendiliğinden ortaya çıkabileceği gibi, meslek mensuplarının etik/ahlaki

değerleri tartışması neticesinde de ortaya çıkabilir. Söz konusu bu kuralların tamamı mesleğin iş kültürünü oluşturmaktadır (Güneş ve Otlı, 2003: 112).

Mesleğe özgü etik değerlerin uygulamada yerleşmesinde ise en büyük etken meslek mensuplarına mesleki etik ile ilgili eğitimin verilmesidir. Meslek etiği eğitimi söz konusu mesleğin meslek örgütü tarafından verilmelidir. Meslek etiği eğitimi farklı uzmanlık eğitimleri sırasında mesleki bilgi ve beceri ile birlikte etik değerler felsefesi bilgisine dayalı bir eğitim olmalıdır (Çobanoğlu ve Aydoğdu, 2006: 218).

### **3.2.3. Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiğinin Önemi**

Muhasebenin çevresiyle etkileşim içinde olan açık bir sistem olması, çevresine olan yararının tartışılmaz bir durum arz etmesi ve uygulamalarının etkisinin bütün bir toplumu etkilemesi meslek etiğinin önemini daha da arttırmaktadır. Özellikle yasal ve uygulama boyutu ile muhasebenin temelini temsil eden genel kabul görmüş muhasebe temel kavramlarından biri olan sosyal sorumluluk kavramı, meslek etiği ile ilişkilendirebilecek bir kavramdır. “Gerçek ve tüzel kişilerin kendi davranışlarını ve yetki alanlarındaki bir olayın sonuçlarını üstlenmesi” olarak tanımlanan sosyal sorumluluk kavramı hem muhasebenin kapsamını, anlamını ve amacını belirtmekte hem de meslek mensubunun üstlendiği sorumluluğu ifade etmektedir (Sevilengül, 2008: 23; Ayrıca bkz. Cemalcılar ve Önce, 1999: 47). Buna ilaveten, Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan “1 Seri No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği”nde sosyal sorumluluk kavramı, “muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesinde ve sunulmasında belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminin gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereğini ifade eder” şeklinde tanımlanarak muhasebe açısından mesleki etiğin temelini net bir şekilde belirtmektedir.

Muhasebe meslek mensupları için sorumluluk bilincinin sosyal sorumluluk, meslektaşlara karşı olan sorumluluk ve işletme sahip ve yöneticilerine karşı sorumluluk olarak üç ana başlık altında incelendiği bir alanda (Cukacı, 2006: 82)

mesleki etiğin önemi yadsınamaz. Dolayısıyla muhasebede mesleki etik, muhasebenin ortaya çıkışından bugüne kadar iç içe olduğu fakat öneminin günümüzde daha fazla anlaşıldığı bir konudur.

Muhasebede etik yaklaşımı adalet, tarafsızlık, gerçeklik ve doğruluk kavramlarına dayandırılabilir. Buradan hareketle, muhasebe uygulamalarında göz önünde tutulması gereken önemli ilkeler aşağıdaki gibi belirtilebilir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 29):

- Muhasebe, ilgili tüm tarafları eşit tutmalıdır,
- Finansal raporlar yanlış yorumlamaya meydan vermeyecek doğru ve hatasız ifadeler sunmalıdır,
- Muhasebe verileri özel çıkarlara hizmet etmeksizin, doğru, önyargısız ve tarafsız olmalıdır.

Muhasebe meslek mensupları görev ve sorumluluklarını yerine getirirken çeşitli değer yargılarında çelişkiye düşme (meslek hayatlarında ahlaki çıkmazlar yaşanması), kurallarda ve alınan kararlarda anlaşamama gibi çeşitli mesleki problemler ile karşı karşıya kalabilmektedir. Çıkar çatışmalarına da neden olabilecek belirtilen bu durumlar içinde bile muhasebe meslek mensubu görev ve sorumluluklarını yerine getirirken doğruyu söylemek, mesleki çalışmalarında dürüst olmak ve tutarlı-doğru kararlar almak zorundadırlar. İşte bu noktada yani görev ve sorumluluklarını yerine getirirken çeşitli ahlak/etik kurallarıyla çelişkiye düşebilir ve çeşitli problemlerle karşılaşabilirler. Bu problemleri çözmede ise meslek etiği önemli bir değere sahiptir (Selimoğlu, 1997: 146; Selimoğlu, 2006: 442; Toraman ve Akcan, 2002: 105; Ayrıca bkz. Akay, 2002; Selimoğlu, 2001; Toraman ve Akcan, 2003; Meslek mensuplarının karşılaştığı ahlaki sorunlar ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Türk, 2004).

Özellikle muhasebe meslek mensuplarının zaman içinde gelişen teknoloji, ekonomik şartlar ve toplumsal gelişmelerle birlikte mesleki görev ve sorumlulukları da değişmiştir (Karasioğlu, 2001: 7-12). Bu bağlamda muhasebe mesleği sadece

teknik uzmanlık gerektiren bir meslek olmadığı için meslek, etik kuralları çerçevesinde yürütülmesi gerekir (Türk, 2004: 89). Muhasebe meslek mensubuna güven duyulması gerekmektedir.

Muhasebe meslek mensubuna güven duymak için iki temel nitelik aranmaktadır. Bunlardan ilki muhasebenin uzmanlık boyutu, ikincisi ise doğruyu yanlıştan ayırmak ve doğruyu yansıtmak olarak tanımlanan etik boyutudur. Buradan hareketle, muhasebe meslek mensuplarının bilgi ve becerilerinin yanında etik değerlere sahip olmaları, sorumluluk taşımaları, onlara güvenilmeleri için ön koşuldur (Yüksel, 2001: 236).

Söz konusu güven duygusundan hareketle muhasebe meslek mensupları hizmet ettikleri gerçek ve tüzel kişilere, mesleklerine, kamuoyuna ve kendilerine karşı en üst düzeyde etik davranmak zorundadır (Fatt, 1995: 997).

Tüm bu bilgiler neticesinde muhasebe meslek etiği çeşitli şekillerde tanımlanabilir:

- Muhasebe etiği, muhasebe meslek mensupları tarafından oluşturulan ve muhasebe ile ilgili taraflar tarafından benimsenen mesleki ilkeler bütünüdür (Gül ve Ergün, 2004: 54).
- Muhasebede meslek etiği, meslek mensubu olan kişinin bağımsızlığını, kendi kendine kontrolünü ve dürüstlüğünü ifade eder. Diğer bir ifadeyle, muhasebe meslek etiği, müşterilere, halka ve diğer uygulamacılara yüksek standartlara bağlanmış ahlaki davranışlarla hizmet edilmesidir (Çiftci ve Çiftci, 2003: 82).
- Muhasebede etik, kanunlara uygun işlemlerin yanı sıra toplumun güncel değer yargılarını da dikkate alarak güvenilir bilgilerin sunulmasıdır (Sözbilir, 2000: 46).
- Muhasebe meslek etiği, yasalara, mesleki düzenlemelere ve toplumun genel kabul görmüş değer yargılarına da önem vererek, güvenilir bilgilerin anlaşılabilir şekilde kamuya sunulmasını amaçlar (Sözbilir ve Yenigün, 2001: 31).

- Muhasebe meslek etiği, muhasebe meslek mensuplarının iş dnyasındaki ilişkilerini dzenleyen ilke ve kurallar btündür (Azaltun ve Kaya, 2006: 107).
- Muhasebe meslek etiği, kanunlara uygun işlemlerin yanı sıra toplumun yerleşik değer yargılarına da önem vererek güvenilir bilgilerin topluma sunulması şeklinde tanımlanabilir (Özocak ve Baş, 2001: 195).
- Muhasebe mesleğinde etik değerler meslek mensubunun bağımsızlığını, kendi kendini kontrolünü ve moral üstünlüğünü ifade etmektedir. Başka bir bakış açısı ile muhasebede etik değerler, müşterilere, halka ve diğer uygulamacılara yüksek standartlarda ahlaki davranışlarla hizmet edilmesi anlamına gelmektedir (Selimoğlu, 2006: 439).

Sonuç olarak muhasebe meslek mensupları muhasebe faaliyetlerini yerine getirirken, görevlerini yasalara ve etik kurallara uygun bir şekilde yürütmek ve görevlerine yasal ve etik açıdan engel olabilecek herhangi bir faaliyette bulunmamakla mükelleftirler. Muhasebe meslek mensupları, özellikle karar verme sürecinde mesleki etik kuralları benimsemek ve dikkate almak zorundadırlar (Çoban ve Daştan, 2003: 161).

Amerika'da "American Financial Consultant Group" tarafından yapılmış olan bir araştırma sonucuna göre, muhasebe mesleğinde çalışanların %56'sının etik dışı ya da kanuna aykırı bir işlem yapmaları için baskı altında oldukları ifade edilmiştir. Diğer taraftan Türkiye'de de durum farksızdır. Price Waterhouse Coopers Danışmanlık şirketinin yaptığı araştırma sonuçlarına göre Türkiye, yolsuzluk sıralamasında dnyada ilk sıralarda yer almaktadır (Akarçay vd., 2009: 257-258). Bu da muhasebe mesleği görev ve sorumluluklarından hareketle meslek etiğinin ne kadar önemli olduğunu belirten önemli bir göstergedir. Buradan hareketle muhasebe meslek mensubu aşağıda belirtilen sebepler dahilinde etik hakkında bilgi sahibi olmalı/etik kurallara göre çalışmalıdır<sup>8</sup> (Duska ve Duska, 2005: 28-29):

---

<sup>8</sup> TESMER "Muhasebe mesleğinde neden etik olmalı?" sorusunun cevabı aşağıdaki şekilde belirtilmiştir: (Tesmer, Mesleki Değerler ve Etik Tesmer Ders Notu, [www.nevsehirsmmmo.org.tr/upload/dosya/4%20.ppt](http://www.nevsehirsmmmo.org.tr/upload/dosya/4%20.ppt))

1. Bireyin bazı etik değerleri karmaşık meselelerde yetersiz olduğu için, etik çalışmaları, kişiye karmaşık meseleleri çözümlemesi ve hangi etik ilkelerin uyarlanacağı konusunda yardımcı olur.
2. Bazı durumlarda birbiri ile çelişen etik ilkeler nedeniyle hangisinin uyarlanacağını seçmek sıkıntılı olur. Bu yüzden etik çalışmaları birbirleriyle çakışan ilkelere hangisinin uyarlanabileceği konusunda yol gösterici olur.
3. Bireyler yeterli düzeyde inanç ve değerlere sahip olamayabilirler. Etik çalışmaları bireye bu konuda destek verebilir.
4. Etik çalışmanın nedenlerinden biri de fikirlerimizin neden değerli olduğunu anlamaktır (Örneğin: Bir muhasebeci olarak hayattaki temel hedefin nedir? İşini kaybetmek ve mesleki sorumlulukları ihlal etmek seçenekleri içinde hangisini seçersin? Ailene karşı sorumlulukların, işine karşı sorumlulukların ile çelişirse bunu nasıl çözersin? gibi soruların cevaplarını verir).
5. Faaliyetlerine ve çalışmalarına uyarlanabilecek olan temel etik ilkeleri tanımlamaktır.

ABD’de 1886 yılı itibariyle muhasebe mesleğiyle ilgili düzenlemeleri yapan kuruluş olan AICPA tarafından 1996 yılında muhasebe etiği ile ilgili ilk çalışma yayınlanmıştır. “Meslek Ahlak ve Moral Değerleri Komitesi” tarafından yürütülen ve “Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı Standartları” olarak isimlendirilen

- 
- Etik, yasal gerekleri aşan ölçüde kendini kontrol demek olan ideal bir insan özelliği olduğu için,
  - Muhasebe meslek mensupları açısından ise, moral ilkeler sisteminin çalıştırılması ve müşteriler, toplum ve diğer muhasebe meslek mensupları ile olan ilişkilerde uyulması gereken kuralların yerine getirilmesi için,
  - Muhasebe mesleğinin öneminin toplumun refahı açısından diğer mesleklerin taşıdığı önemden daha çok olduğu için,
  - Doğruyu söylemek, mesleki çalışmalarında dürüst olmak ve tutarlı-doğru kararlar almak yönündeki sorumluluklarını belirlemek için,
  - Değer yargılarında çelişkiye düşme, kurallarda ve kararlarda anlaşamama ve mesleki problemleri çözmek için,
  - Mesleki etik kuralları geçerliliği ayrıca toplumun mesleğe ve onun faaliyetlerine karşı güveninin ve saygınlığının artması için,
  - Mesleği toplumun gözünde küçük düşmeye karşı korumak ve yüceltmek için,
- etiğe ihtiyaç vardır.

standartlara çalışma izni verilen bütün muhasebeciler uymak zorundadırlar. 1988 yılında AICPA'nın "Mesleki Davranış Yasası"nda yapılan değişikliklerle yeniden düzenlenen bu standartlar altı ilke ve onbir adet kuraldan oluşmaktadır. Temelinde sorumluluk, kamu yararı, dürüstlük, tarafsızlık ve bağımsızlık, özenli çalışma ve sunulan hizmetin kapsam ve niteliği ilkelerini barındıran bu yasaya uymayan muhasebe meslek mensupları (Ruhsatlı ve Yeminli Kamu Muhasebecileri) çeşitli cezalara tabi tutulmaktadır (Ayrıntılı bilgi için bkz. Türk, 2004: 94-99; Kutlu, 2008: 133-137). AICPA tarafından oluşturulan ve uyulması zorunlu olan ahlak kurallarının son şekli, özet olarak Tablo 3'de belirtilmiştir<sup>9</sup> (AICPA, 2009; En son durum için bkz. AICPA, 2011):

**Tablo 3.** AICPA Mesleki Davranış Yasası Kuralları

Bölüm	Kural No	Konu
Bağımsızlık, Dürüstlük ve Objektiflik	101	Bağımsızlık
	102	Dürüstlük ve Objektiflik (Tarafsızlık)
	191	Bağımsızlık, Dürüstlük ve Objektiflik Üzerine Etik Kararları
Muhasebe İlkelerinde Genel Standartlar	201	Yeterlilik (Ehliyet, Yetki)
	202	Standartlara Uyumluluk
	203	Muhasebe ilkeleri
	291	Genel ve Teknik Standartlarla İlgili Etik Kararları
Müşteriye Karşı Sorumluluklar	301	Müşteriye Ait Gizli Bilgiler
	302	Şarta Bağlı Ücretler
	391	Müşteriye Karşı Sorumluluklarla ilgili Etik Kararları
Meslektaşlara Karşı Sorumluluklar		Bu bölümde kural yoktur.
Diğer Sorumluluk ve Uygulamalar	501	Dürüst olmayan davranışlar
	502	Reklam ve diğer teşvik formları
	503	Komisyon ve havale ücretleri
	505	İşin şekli ve unvan
	591	Diğer Sorumluluk ve Uygulamalar ile ilgili Etik Kararları

<sup>9</sup> ABD'de serbest muhasebecilik ile uğraşan bir AICPA üyesi tüm davranış kurallarına uymak zorunda iken, bağımlı muhasebecilik yapan üyeler ise sadece 102 ve 501 no'lu kurallara uymak zorundadır

Muhasebe mesleğinin dünyadaki en üst kurumu olan IFAC tarafından 1990 yılında başlatılan çalışmalar sonucunda 1992 yılında “Profesyonel Muhasebeciler İçin Ahlak Kuralları” yönergesi yayınlanmıştır. Yıllar itibariyle 1998, 2000 ve 2005 yıllarında gözden geçirilen Ahlak Kuralları halen IFAC tarafından kurulan IESBA (International Ethics Standards Board of Accountants-Muhasebeciler İçin Uluslararası Etik Standartları Kurulu) ile düzenli olarak revize edilerek güncelliği korunmaktadır (Ayrıntılı bilgi için bkz. Türk, 2004: 91-94; Kutlu, 2008:137-139).

IFAC tarafından oluşturulan ve üç ana bölümden oluşan “Profesyonel Muhasebeciler İçin Ahlak Kuralları”nın son şekli, tablo 4’de özet olarak düzenlenmiştir (IFAC, 2010c; Ayrıca bkz. Şenalp, 2001):

**Tablo 4.** IFAC Profesyonel Muhasebeciler İçin Ahlak Kuralları

<p>Bölüm A – Genel Uygulama</p> <p>110. Dürüstlük</p> <p>120. Tarafsızlık</p> <p>130. Profesyonel Yetenek ve İtina</p> <p>140. Gizlilik</p> <p>150. Profesyonel Davranış</p>
<p>Bölüm B – Bağımsız Çalışan Muhasebe Meslek Mensupları</p> <p>210. Mesleki Görevlendirme</p> <p>220. Çıkar Çatışması</p> <p>230. İkincil Görüşler</p> <p>240. Ücretler ve Diğer Tip İstihkaklar</p> <p>250. Mesleki Hizmetlerin Pazarlanması</p> <p>260. Hediyeler ve Konukseverlik</p> <p>270. Müşteri Varlıklarını Korunması</p> <p>280. Bütün Hizmetlerde Tarafsızlık</p> <p>290. Bağımsızlık – Denetim ve İnceleme Yükümlülüklerinde</p> <p>291. Bağımsızlık – Diğer Teminat Yükümlülüklerinde</p>
<p>Bölüm C – Bağımlı Çalışan Muhasebe Meslek Mensupları</p> <p>310. Potansiyel Çatışmalar</p> <p>320. Bilginin Hazırlanması ve Rapor Edilmesi</p> <p>330. Nitelikli Uzman Olarak Davranma</p> <p>340. Finansal Çıkarlar</p> <p>350. Teşvik</p>



Türkiye’de muhasebe meslek etiği ile ilgili doğrudan tek bir düzenleme yoktur. Buna karşılık meslek etiği ile ilgili düzenlemeler 3568 sayılı meslek yasası, yönetmelikler, mecburi meslek kararları ve SPK tebliğleri ile dağınık bir şekilde yer almaktadır (Ayrıntılı bilgi için bkz. Türk, 2004: 99-111; Kutlu, 2008: 140-143). Son yıllarda bu konuda ciddi tartışmalar yapılmaktadır. Bu bağlamda tartışmaların etkisi altında çeşitli yönetmelik, genelge, tebliğ, tüzük ve kanunlarda önemi giderek artan mesleki etikle ilişkin düzenlemeler tablo 5’te özet olarak verilmiştir (Ayrıntılı bilgi için bkz. ASMMMO, 2011; Çiftci ve Çiftci, 2003):

**Tablo 5. Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiği ile İlgili Mevzuat**

<b>Mevzuat</b>	<b>İlgi</b>
3568 Sayılı Meslek Kanunu	Genel Şartlar (md. 4), Meslek Sırları (md. 43), Yasaklar (md. 45), Ücret (md. 46), Görev ile İlgili Suçlar (md. 47), Disiplin Cezaları (md. 48), Ceza Hükümü (md. 49)
2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu  Seri XI 1 Nolu Tebliğ Seri XI 16 Nolu Tebliğ	Sosyal Sorumluluk Kavramı Mesleki Yeterlilik (md. 7), Mesleki Yeterliliği Sağlanması ve Geliştirilmesi (md. 8), Hizmet İçi Eğitim ve Refakat Çalışması (md. 9), Bağımsızlık İlkesi (md. 10), Bağımsızlığı Ortadan Kaldıran Durumlar (md. 11), Mesleki Özen ve Titizlik (md. 12), Ticaret ve Mesleğe Aykırı Faaliyet Yasağı (md. 13), Reklam Yasağı (md. 14), Sır Saklama Yükümlülüğü (md. 16), Karşılıklı İlişkiler ve Haksız Rekabet (md. 17)
Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik	Mesleki Unvan ve Yeterlilik İlkesi (md. 4), Mesleki Eğitim ve Bilgi (md. 5), Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık (md. 6), Sır Saklama (md. 7), Sorumluluk (md. 8), Bağımsızlık (md. 9), Haksız Rekabet (md. 10), Meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan haller (md. 42), Ticari faaliyette bulunmama (md. 43), Hizmet akdi ile çalışmama (md. 44), Reklam yasağı (md. 45), En az ücretin karşısında iş kabul edememe (md. 46).
Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik	Birinci Kısım (Tüm Meslek Mensuplarının Uyacakları Temel Etik İlkeleri) Dürüstlük, Tarafsızlık, Mesleki Yeterlilik ve Özen, Gizlilik, Mesleki Davranış İkinci Kısım (Bağımsız Çalışan Meslek Mensuplarının Uyacakları Etik İlkeler) Mesleki Atamalar, Çıkar Çatışmaları, İkincil Görüşler, Ücretler ve Diğer Gelirler, Mesleki Hizmetlerin Pazarlanması, Hediyeler ve Ağırlama, Müşteri Varlıklarının Muhafazası, Tüm Hizmetlerde Tarafsızlık, Güvence Sağlama Amaçlı Sözleşmeler, Bağımsızlık ve Sözleşme Dönemi, Üçüncü Kısım (Bağımlı Çalışan Meslek Mensuplarının Uyacakları Etik İlkeler) Potansiyel Çıkarlar, Bilginin Hazırlanması ve Raporlanması, Yeterli Uzmanlık Bilgisi ve Hareket Etme, Finansal Çıkarlar, Teşvikler
Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı (5 No’lu)	Mesleki Uzmanlık (md. 4), Defter Tutma ve Finansal Tabloları Hazırlama (md. 5), Muhasebe İlkelerine ve Standartlarına Uyuma Zorunluluğu (md. 6), Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık (md.7), Mesleki Özen ve Titizlik (md. 8), Tasdik İşlerinde ve Denetimde Bağımsızlık Kuralı (md. 9), Sır Saklama (md. 10), Ücretler (md. 11), Denetim Standartları ve Muhasebe İlkeleri (md. 12), Öngörü Yasağı (md. 13), Haksız Rekabet Yasağı (md. 14), Personel Sağlanması (md. 15), Dürüst Olmayan Davranışlar (md. 16), Reklam ve Teşvik Yasağı (md. 17), Ücretlerin Düşürülmesi ve Komisyon Yasağı (md. 18), Bağdaşmayan İşler (md. 19), Diğer Meslek Mensupları Aleyhinde Konuşma Yasağı (md. 20), Denetimde Kamu Sorumluluğu (md. 21)
Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği	
1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Genel Tebliği	Muhasebe Temel Kavramlarından Sosyal Sorumluluk Kavramı
Diğer Meslek Kararları	Emanet Para Makbuzu Kullanımına İlişkin Mecburi Meslek Kararı (1 No’lu) Ortaklık Bürosu ile İlgili Mecburi Meslek Kararı (2 No’lu) Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Kaşe Kullanma Usulleri ile İlgili Mecburi Meslek Kararı (3 No’lu)

### 3.2.4. Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiğine Yöneltilen Eleştiriler

Türkiye’de profesyonel bir meslek mensubunun uyması zorunlu hale getirilmesi gereken mesleki etik kuralları ile ilgili yapılan çeşitli araştırmalarda eleştiriler yapılmıştır.

Güneş ve Otlı (2003) tarafından yapılan araştırmada, muhasebe meslek mensupları tarafından muhasebeye yön veren önemli kavramlardan biri olan sosyal sorumluluk kavramının uygulamada yeterince algılanmadığı belirlenmiştir.

Türk (2004) tarafından yapılan araştırma sonucuna göre Türkiye’de faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının ahlaki sorunlarla karşılaştığı tespit edilmiş ve yine aynı çalışmada Türkiye’de meslek etiği ile ilgili yeterli düzenlemeler olmadığına işaret edilmiştir.

Gül ve Ergün (2004) yaptıkları araştırmada, muhasebe meslek etiğinde çok ciddi sapmalar olduğu belirlenmiş ve bu sapmaların temelinde muhasebecilerin, mükelleflerin, kamunun, meslek örgütünün ve toplumsal yapının yer aldığı sonucuna ulaşılmıştır. Araştırmada meslek etiğinden sapmalarda gelir düzeyinin ve eğitimin çok fazla rol oynamadığı buna karşılık, politik ve siyasi görüş farklılıklarının meslek üyeleri arasındaki ilişkilere ve meslek etiğine zarar veren en önemli etmenlerden biri olduğu saptanmıştır. Araştırmada meslek etiğinden sapmanın nedenleri olarak elde edilen diğer sonuçlar şu şekilde özetlenmektedir:

- Muhasebecilerin meslek etiği konusundaki kuramsal bilgileri yetersizdir.
- Muhasebeciler kamu çıkarı ile mükellef çıkarı arasında çatışma yaşamaktadır.
- Muhasebe meslek mensuplarının neredeyse yarısı, bizzat meslektaşları tarafından güvenilir bulunmamaktadır.
- Muhasebecilerin meslek etiğinden sapmaya zorlayan en önemli baskı grubunun mükellefler olduğu belirtilmiştir.

- Mükelleflerden sonra meslek üyelerinin etik dışı davranışlara yönelten en önemli ikinci etmenin yasal ve kamusal kaynaklı olduğu tespit edilmiştir. Söz konusu kamusal kaynaklı nedenlerden ilki olarak toplanan vergilerin kamu tarafından doğru ve akılcı bir şekilde kullanılmadığı yönündeki inancın olduğu belirlenmiştir. Diğer nedenler ise kamudaki kayırmalar ve yaşanan ekonomik sorunlar olarak tespit edilmiştir.
- Meslek odasının üyelerinin etik kurallara uymaya zorlamada yetersiz kaldığı belirlenmiştir.
- Meslek örgütünün yetersiz kaldığı alanlardan biri de meslek içi haksız rekabeti önlemedeki başarısızlığı olarak belirlenmiştir.
- Araştırmada ayrıca meslek etiğinde sapmaların önemli bir kısmının da, toplumdan kaynaklandığı (toplumun değer yargılarındaki erozyon ve yozlaşma) tespit edilmiştir.

Ergün ve Gül (2005) tarafından yapılan başka bir çalışmada ise muhasebe meslek mensuplarının önemli bir kısmının meslek etiği kuralları hakkında bilgi eksikliği içinde oldukları belirlenmiş ve meslek etiği kurallarının algılanması ve tanımlanmasındaki sorunların da ciddi boyutlarda olduğu tespit edilmiştir.

Tükenmez ve Kutay (2005) tarafından İzmir ilinde yapılan araştırma sonucunda ise muhasebe meslek mensubunun gözünde Türk toplumunun ahlaki ilkelere duyarsız bir toplum olduğu tespit edilerek, böyle bir ortamda muhasebeci müşteri ilişkisinin toplumdaki ahlaki yozlaşmayı yansıtması bekleneceği belirlenmiştir. Çalışmada meslek mensubunun karar alma sürecine etki yapan ahlaki faktörlerin yanı sıra, her bir olaya özgü durumsal koşulların ve olayın meslek mensubu üzerinde yarattığı baskının alınan karar üzerinde önemli etkisi olduğu düşünülmektedir.

Aymankuy ve Sarıoğlan (2005) tarafından Balıkesir il merkezinde yapılan araştırmada, muhasebe meslek mensuplarının etik ve meslek etiği konusuna yabancı

olmadıkları ve kendilerini bu konuda sürekli geliştirme konusunda istekli oldukları tespit edilmiştir.

Arzova ve Aslan (2006) tarafından yapılan “Muhasebe Etiğinin İş Yaşamına Geçmiş İşletme Eğitimi Almış Öğrenciler Üzerindeki Etkileri” isimli araştırmada öğrencilerin öğrencilik hayatlarında etik dışı olarak değerlendirdikleri bir algılamayı, iş yaşamına geçince etik olarak algıladıkları belirtilmiştir. Üniversite hayatında toplumsal etik anlayışı ön plandayken, iş yaşamıyla birlikte iş etiği yaklaşımı ön plana çıktığı ve işin yapılabilmesi için etik dışı sayılabilecek pek çok unsur doğal bir süreç olarak algılanarak etik olarak kabul edildiği tespit edilmiştir. Çalışmada belirtilen bu durumun sebebi olarak da iş yaşamında belirgin etik olduğuna inanılan kuralların işe özgü olması, bu kuralların yanlış olduğunu vurgulayacak ve yazılı etik kuralların olmayışı ve bu kurallara uymamanın cezai yaptırımının olmayışı şeklinde ifade edilmiştir.

Kutlu (2008) tarafından yapılan meslek mensuplarının etik ikilemi yaşayıp yaşamadıklarını, yaşıyor ise temel nedenlerini ve ikilemden çıkışta rol oynayan faktörleri tespit etme amacına dönük araştırmasında elde edilen sonuçlar şu şekildedir:

- Muhasebe meslek mensupları etik ikilemler yaşamakta ancak ikilemin yoğunluğu gelir, yaş ve müşteri gibi değişkenlerin etkisiyle farklılaşabilmektedir.
- Etik ikileme neden olan müşteri kaybetme endişesi de benzer şekilde, değişkenlerin etkisiyle farklılaşmaktadır.
- İkilemden çıkışta rol oynayan kültürel çevreyle ilgili faktörlere atfedilen önem, özellikle yaş ve eğitim seviyesine bağlı olarak farklılık gösterebilmektedir.

Söz konusu çalışmada mükelleflerden muhasebe meslek mensuplarına yansıyan etik dışı davranışa yönlendirici taleplerin azalması için muhasebe mesleğine dönük etik kodların en kısa zamanda kapsamlı bir şekilde düzenlenerek uluslararası

standartlara uygun hale getirilmesi, vergi oranlarının makul seviyelere çekilerek mükelleflerin vergiden kaçınma girişimlerinin azaltılması ve denetim standartlarının geliştirilerek bir an önce uygulamaya konulması gibi çeşitli önerilerde bulunulmuştur.

Bilen (2008) tarafından Doğu Anadolu Bölgesi'ndeki Muhasebe Meslek Mensuplarının Profilleri, Etik Kurallarına Bakışları ve Meslek Sorunları üzerine yapılan araştırmada meslek mensuplarının uyulması gereken etik kurallarının önemi, meslek mensupları tarafından kavranmış olduğu gözlenmesine rağmen çıkan sonuçlarda durumun uygulamada farklılık arz ettiği görülmektedir. Araştırmada muhasebe meslek mensuplarının en önemli sorunları arasında (etik ile ilgili olarak) meslek saygınlığının az olması, ücrette birliktelik olmaması, meslektaşlar arasında iletişim ve dayanışma eksikliği, mükelleflerin bilgi yetersizliği, mesleğin öneminin toplum tarafından yeterince algılanmaması, mükelleflerin mesleği önemsememesi, mükellef yanında resmi bir sıfatın olmaması, yetkilerin azlığı, meslek mensuplarının hırsları ve bilgisizlikleri, meslek mensuplarının etik olmayan davranış sergilemeleri, TÜRMOB'un etkisizliği olarak tespit edilmiştir.

Kısakürek ve Alpan (2010) tarafından Sivas ilinde yapılan araştırma sonucunda meslek mensuplarının etik dışı davranmalarının sebebi olarak “meslek mensubunun daha fazla para kazanma arzusu” ve “meslek mensubunun kendi ahlaki zayıflığı” olarak tespit edilmiştir.

Yapılan bütün bu araştırmalara ilaveten Cangir (2002) tarafından yapılan ve TÜRMOB tarafından yayınlanan meslek ahlak kuralları ile ilgili değerlendirmede “meslek ahlak kuralları ile ilgili mecburi meslek kararları”nda geçen bazı kavramların teknik olarak ne anlama geldiklerinin açıklanmadığı, başka bir ifadeyle, söz konusu kavramların içi boş bir şekilde bırakıldığı belirtilmiştir. Örneğin, tarafsızlık, bağımsızlık, mesleki ve ahlaki standart, mesleki özen ve titizlik, dürüstlük ilkesi, kamu yararı ilkesi ve diğer kavramlar ile neyin kastedildiği net bir şekilde ifade edilmemiştir.

Sonuç olarak Türkiye’de muhasebe meslek etiği ile ilgili ilke ve kuralların yeterli olmadığı ve geliştirilmeye ihtiyaç duyulduğu kuşkusuzdur. Elbette ki bu konu kapsam ve niteliği açısından ayrı bir çalışmada ele alınmalıdır. Fakat mevcut etik ilkelerinin geliştirilmesi ve uygulanması aşamasında;

- a) meslek mensuplarına meslek etiği ilkeleri ile ilgili eğitim hizmetlerine destek vermek ve meslek etiğinin en üst düzeyde uygulanabilmesini sağlamak için,
- b) meslek mensuplarına etik ve iş yaşamı arasında sağlam bağlantılar kurarak, meslek mensuplarının görev ve sorumluluklarının etik kurallarına uygun ve net bir şekilde gerçekleştirebilmesi için,
- c) meslek mensuplarının mükelleflere daha kaliteli hizmet sunulmasına destek vererek, mükelleflerin meslek mensuplarına olan yaklaşımlarını olumlu yönde arttırmak için,
- d) bu bağlamda net, güvenilir ve sorumluk alanlarına hükmeden verilerin bilgiye dönüşümünü gerçekleştiren muhasebe mesleğinin üzerine düşen sorumluluklarını daha rahat bir şekilde yerine getirebilmesi için

“Muhasebe Meslek Standartları”nın oluşturulması önemli bir çözüm yolu olarak önerilebilir.

### **3.2.5. Bir Karşılaştırma: Ahilik ve Muhasebe Mesleğinde Etik Anlayışı**

Çalışmayı, ibadeti ve dürüstlüğü bir bütün olarak ele alan, esnaf ve sanatkârların gelişmesini amaçlayan bir sistem olan ahilik teşkilatı, ahlaka/etiğe büyük önem vermiştir. Ahiliğe göre ahlak/etik her zaman, her yerde ve her işte başta gelen bir olgudur.

Ahilik sistemi içinde yer alan bir ahi, kötü özelliklerinden arınarak, kendi ihtiyaçlarını kendisi karşılayan, topluma bir yük teşkil etmeyen ve en önemlisi maddi ve manevi olanaklarıyla bütün toplum için var olmayı amaçlayan bir ahlak sahibidir. Ahilik sistemi, üretimi esas alan bir sosyal katmanları var ederek, egemen ve

sömürücü vasıflara sahip bir sınıfın önüne geçmiş; yardımlaşmaya ve dayanışmaya öncelik vererek ahlak temelli bir toplumun oluşmasına çalışmıştır.

Ahilik sisteminde ekonomik faaliyet asla bir amaç olmayıp daima bir araç olarak görülmüş ve bu sayede bireyin ruhsal gelişimi ve toplumsal refah hedeflenerek üretim ahlaki bir görev olarak değerlendirilmiştir. Üretimde kaliteyi arttırmak bir erdem olarak algılanmış ve buradan hareketle hayatın anlamının üretimle mümkün olacağı vurgulanmıştır. Ahilikte çalışanlar arasında düşmanlık, istismar ve iş barışını bozacak tüm uygulamalar yasaklanmıştır.

Buradan hareketle ahilikte meslek ahlakı/etiği, doğruluğa, sadakate ve dürüstlüğe dayanmaktadır. Bütün işlerde doğru hareket etmek esastır. Ahinin meslek ahlakı/etiği müşteriyi aldatmamak, malı överek yalan söylememek, hileli ölçüm yapmamak, karaborsacılık yapmamak, müşteriyi kızdırmamak, alış-verişte iyi muamelede bulunmak, çalışanın sorumluluğunu bilmesi, çalışanın işinde dikkatli olması ve çalışanın ferdi işi savsaklamaması gibi ilkelere dayanmaktadır.

Muhasebe mesleği açısından ise meslek etiği özellikle son yıllarda önemi artan bir konuma haizdir. Muhasebe meslek mensubunun sahip olduğu sorumluluk alanları göz önüne alındığında konunun önemi daha iyi anlaşılmaktadır.

Türkiye’de muhasebe meslek etiği hakkında bulunan birçok mevzuata rağmen konunun çok iyi anlaşamadığı ya da anlaşılabilirse bile uygulamada birçok eksikliklerin olduğu yukarıda da belirtilen çalışmalardan anlaşılmaktadır. Buradan hareketle ahilik sistemindeki ahlak/etik anlayışı ile muhasebe mesleğindeki ahlak/etik anlayışı arasında dini, siyasi ve kültürel birçok ortak nokta bulunsa da uygulama konusunda birçok eksikliklerin bulunduğu rahatlıkla görülebilir. Özellikle mevzuatın karmaşık bir durumda olması, müşteri/mükellef baskısı, iş yoğunluğu gibi bir çok sebepten dolayı günümüzde muhasebe meslek etiğinin uygulanmasında çeşitli zorlukların yer alması söz konusu eksikliğin en önemli sebepleri olarak sıralanabilir.

Bütün bu olumsuzluklara rağmen yukarıda belirtilen çalışmalarda, meslek etiğinin muhasebe meslek mensupları tarafından net bir şekilde ifade edilebilmesi/edilmeye çalışılması da olumlu bir gelişmedir. Burada amaç, ahilik



sisteminde olduğu gibi, özellikle sürekli eğitim sisteminin daha faal hale getirilip, meslek mensupları arasında dayanışmanın, birlikteliğin artırılması ve ayrıca müşteri/mükelleflere de verilecek eğitim çalışmaları ile mesleğin sınırlarının/kapsamının/sorumlulukların net bir şekilde belirtilmesi hedeflenmelidir.

Söz konusu bu çalışmaları kolaylaştıracak olan “muhasabe meslek standartları”nın gerçekleştirilmesi muhasabe mesleği açısından meslek etiğinin uygulanmasında kolaylaştırıcı bir etken olarak görülebilir.

### **3.3. Muhasebe Meslek Mensubunun Denetimi ve Ceza**

#### **3.3.1. Kavram Olarak “Denetim” ve “Ceza”**

Latince “işitmek, dinlemek” anlamına gelen “audine” fiilinden türetilmiş olan, Arapça karşılığı “murakebe”, İngilizce karşılığı ise “auditing” (Karanfiloğlu, 1999: 28) kelimesinin karşılığı olan “denetim” kavramı, iktisadi anlamda “kamu ya da özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacı ile bir uzman birimi tarafından kanıt toplama ve değerlendirme süreci” olarak tanımlanmaktadır. Hukuki anlamda ise “murâkabe, teftiş ya da tecimsel kuruluşlara ilişkin sayışımın düzeninde olup olmadığı, yasa, tüzük ve yönetmeliklere uygun bir yönde doğru olarak yürütülüp yürütülmediği izlenilmek üzere yapılan inceleme ve denetlemeler” anlamına gelmektedir (www.tdk.gov.tr). Denetim<sup>10</sup> deyince akla gelen kavramlardan bir tanesi de teftiştir. Ancak teftiş kavramı ile denetim kavramı farklı anlamlara gelmektedir. Buna rağmen bu iki kavramı birbirileri yerine kullananlar söz konusu olabilmektedir. Kavram karmaşasını netleştirmek için “teftiş” kavramını da açıklamakta fayda vardır.

Latince “yakından incelemek, resmen araştırmak ve soruşturmak” anlamına gelen “inspecere” sözcüğünden türetilmiş olan, Arapça’da ise “fetş” kökünden gelen “teftiş” kelimesi, bir şeyin aslını, doğrusunu veya işlerin iyi yürütülüp

<sup>10</sup> Denetim kavramının ile birlikte ayrıca “kontrol” ve “revizyon” gibi kavramlarda kullanılmaktadır (Bkz. Uzun ve Argüden, 2010; Kaval, 2005).

yürütülmediğini anlamak için yapılan inceleme anlamında kullanılmaktadır (Okur, 2010: 573). Denetim bir şeyin geneli için uygulanırken, denetimin daha dar kapsamlısı olan teftiş, genel içinde daha özel durumlara uygulanmaktadır. “Uygunluk Denetimi” olarak da adlandırılan teftişte, herhangi bir alanda uygulanması gereken standart ve normlar daha önceden belirlenmiştir. Burada teftiş<sup>11</sup>, önceden belirlenen ve uygulanması gereken standart ve normlara ne derece uyulduğunu belirlemek amacıyla yapılır. Teftişin denetimden farklılığı üç başlık altında toplanabilir (Kaval, 2005: 4):

- İşletme personeli tarafından yürütülmektedir. Sonuçta bir bağımlılık söz konusudur.
- Finansal olmayan olaylarda teftiş kapsamına girmektedir.
- Belirli amaçlarla yapılmaktadır. Daha çok üst yönetimin astlara verdiği yazılı ve sözlü talimatlara uyulup uyulmadığı araştırılmaktadır.

Teftiş, denetime oranla insan unsuruna daha çok ağırlık vermektedir. Teftiş / uygunluk denetimi büyük ölçüde iç denetçiler (iç denetim), gerekli durumlarda da dış denetçiler (dış denetim) tarafından yapılır. Örneğin, muhasebe meslek mensubunun, kanun ve yönetmeliklerde belirtilen görev ve sorumluluklarına uyup uymadığına bağlı bulunduğu oda tarafından denetlenmesi veya vergi ile ilgili konularda Maliye Bakanlığı tarafından denetlenmesi dış denetim ile alakalıdır. Bunun yanında banka müfettişleri, aracı kurum müfettişleri de iç denetime örnek olarak verilebilir.

Denetim kavramı iktisadi ve hukuki disiplinlerde tanımlandığı gibi, yönetim ve muhasebe gibi disiplinler tarafından da değişik boyutlarda tanımlanan bir kavramdır.

Yönetim biliminin ana işlevleri arasında yer alan denetim, bir örgütün amaçlarına ulaşip ulaşmadığının tespitine yönelik faaliyetlerin tümünü

---

<sup>11</sup> “Kamu Yönetimi Temel Kanun Tasarısına ilişkin mülkiye görüşünde TBMM’nin 22. Dönem, 4. Yasama Yılı, 1004 no’lu Tutanagında yer alan muhalefet şerhinde, yine 13/10/2004 tarihli, 5. Birleşime ait TBMM Tutanak Dergisi’nde yer alan Başkanlığın Genel Kurula Sunuşları, gündem dışı konuşmalarda uluslararası standartlara göre teftiş (inspection) kavramının; denetim (audit), soruşturma (investigation), yönetim (management) ve danışmanlık (counseling) fonksiyonlarının tamamını kapsayan bütüncül bir kavram olduğu, KAYA Raporu’nda ise müfettişlerin görevlerinin denetim, soruşturma ve rehberlik olduğu belirtilmektedir” (Okur, 2010: 574).

kapsamaktadır. Özü itibariyle bir savunma mekanizması olan denetim, önceden tanımlanmış bir takım normlara aykırılık olasılığına dayanmaktadır. Başka bir ifadeyle denetimin amacı hata ve hileleri ortaya çıkarmak, yapılan işlemlerin kendi uygun kriterlerine göre yapılıp yapılmadığını tespit etmek ve aykırılık oluşmasını engellemek için ne gibi önlemlerin alınması gerektiğini belirlemektir (Çalgan vd., 2008: 33).

Temeli AICPA'ya dayanan ve genel kabul görmüş tanıma göre ise denetim “bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme süreci” olarak tanımlanmaktadır (Ataman vd., 2001: 15).

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğe göre ise denetim (mad. 48) “muhasebe bilgilerinin ilgili mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun olarak ekonomik olayların gerçek mahiyetinin kayıtlarda yer alıp almadığını tarafsız olarak kanıtları ile araştırarak sonuçlandıran ve onaylayan sistematik çalışmalar” olarak tanımlanmaktadır. Aynı yönetmelikte denetimin amacı ise (mad. 49) “firma, kurum ve kuruluşların sahip ve ortaklarına, alacaklıları ile kredi kuruluşlarına, işçi ile işveren kuruluşlarına, devletin ekonomik ve idari birimleri ile ayrıca vergi idaresine bunların mali tablolarında yer alan kayıtların gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olduğunu ortaya koymak” olarak belirtilmiştir.

Sonuç olarak denetim, standarttan sapmaların tespit edilmesi faaliyetleri bütünüdür (Uzun ve Argüden, 2010: 338).

Tanımlardan da anlaşılacağı üzere denetimin unsurları ve özellikleri şu şekilde belirtilebilir (Ataman vd., 2001: 15; Ayrıca bkz. Çalgan vd., 2008: 34 – 35; Güredin : 5-6; Kaval, 2005: 3-4):

- Denetim ekonomik birim veya döneme ait bilgilere uygulanır,

- Denetimde işletmenin sunduğu ve doğru olduğunu iddia ettiği bilgiler ile denetçinin doğru olarak kabul ettiği önceden belirlenmiş ölçütler karşılaştırılır,
- Bu karşılaştırmanın yapılabilmesi için yeterli sayı ve kalitede kanıt toplanır,
- Denetim faaliyeti uzman ve bağımsız olduğu kabul edilen kişi veya kişiler tarafından yapılabilir,
- Denetim sürecinin son aşamasında bir rapor düzenlenir.

Günümüzde denetim ifadesi kullanıldığında genellikle “finansal denetim” anlaşılmaktadır. Finansal denetim kapsamında denetime tabi tutulacak unsurlar, işletmeler ve işletme yönetimleri tarafından ortaya konulan finansal bilgiler, bunların hazırladığı ortamlar ve muhasebe sistemleridir (Türker vd., 2003: 6).

Konu itibariyle bu bölümde “muhasebe mesleğinin denetim fonksiyonu” değil, “muhasebe meslek mensubunun denetlenmesi” ele alınmaktadır. Bu bağlamda konuya iktisadi değil, hukuksal boyutta bakılması daha uygun düşmektedir. Bir diğer ifade ile konunun ana teması “uygunluk denetimi”dir<sup>12</sup>.

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere uygunluk denetimi, işletmenin dış çevresi tarafından yürürlüğe konulan vergi, iş yasaları gibi mevzuata veya işletmenin üst yönetimin işletmeyi daha kolay ve verimli yönetebilmesi için yönetmelik, emir, talimatname, bütçe gibi geliştirdiği mevzuata uygun davranılıp davranılmadığının incelenmesi olarak tanımlanabilir (Kaval, 2005: 10 – 11).

Elde edilen sonuçları ilgili kişi ve kuruluşlara raporlanan “uygunluk denetiminde” hedef kriter, alınan herhangi bir mevzuata uygun davranılıp davranılmadığının araştırılmasıdır. Diğer bir ifadeyle amaç, belli bir yetkili tarafından konulmuş olan kurallara, uygulayıcıların uyma derecelerinin belirlenmesine yöneliktir. Denetçinin doğruları olarak kabul edilen, önceden saptanmış ölçütler “devlet kurumları” ve “işletme tepe yönetimleri” tarafından

<sup>12</sup> Genelde denetim faaliyetleri üç türlü yapılmaktadır. Bunlar “Finansal Denetimi”, “Faaliyet Denetimi” ve “Uygunluk Denetimi” dir.

oluşturulmaktadır. Bu iki kurum tarafından konulmuş olan kurallara uyulup uyulmadığının bilinmek istenmesi ise “uygunluk denetimi”ni oluşturmuştur (Ataman vd., 2001: 19; Ayrıca bkz. Güredin : 14).

Ceza kelimesi Arapça bir isim olup lügatta, iyilik veya fenalık karşılığında verilen ivaz ve mükafat, ecir anlamına gelmektedir. Çağımız hukukunda ise ceza, suç işleyen şahsa, çeşitli yapıcı amaçları gerçekleştirmek için uygulanan ve esasında kişiyi mahrumiyetlere tabi kılan bir müeyyide olarak tanımlanmaktadır (Çalışkan: 367). Cezalandırmanın amacı ise genelde suçun aleniyetine ve yayılmasına engel olarak içtimai ve vicdani yapıyı korumak; özelde ise suçu önlemek, suçluya terbiye verme ve ıslah etmektir (Akbulut, 2003: 169).

Diğer bir ifadeyle ceza, sadece kanunla konulabilen; amacı, suç işlendiği yargısal bir karar ile sabit olan kimseyi yine yargısal bir kararla suçunun karşılığı olarak bazı yoksunluklara tabi kılarak ıslah etmek ve başkalarının suç işlememesine temin etmek olan korkutucu müeyyidelere denmektedir (Öztürk vd., 1998: 340). Ceza, topluma karşı zararlı bir hareketin karşılığı olarak ve toplum adına uygulanan toplum düzenini ihlal eden kişiye verilen bir yaptırımdır.

### **3.3.2. Muhasebe Mesleğinde Denetimin Önemi**

Her meslekte olduğu gibi, denetim faaliyetlerinin muhasebe mesleği üzerinde de büyük etkisi bulunmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının, sorumluluk alanları göz önüne alındığında, yasal görev ve yetkilerini doğru ve güvenilir bir biçimde yerine getirildiğinin saptanabilmesi için çeşitli incelemelerin yapılması ve bu incelemeler sonucunda ortaya çıkan aksaklıkların düzeltilmesi, mesleğin değerini daha da arttıracak gibi, meslek mensupları arasındaki sorunları en az düzeye indireceği bir gerçektir.

Muhasebe meslek mensuplarının gerçekleştirdikleri görevleri neticesinde elde edilen bilgilerin, karar alıcıları açısından, güvenilir olma olasılığı her zaman tartışma konusu olmaktadır. Söz konusu karar alıcıların, kendilerine sunulan bilgilerin,

doğrudan kaynağına giderek inceleme imkânının olmadığı düşünülürse, denetim faaliyetlerinin değeri daha da artmaktadır.

Özellikle son yıllarda Enron gibi, muhasebe mesleğinin değerini toplum önünde azaltan olayların yaşanması, muhasebe meslek mensuplarının yaptıkları işlemlerin denetlenmesinin yanı sıra meslek mensuplarının da denetlenmesi<sup>13</sup> / teftiş edilmesi tartışmasını başlatmıştır. Meslek mensuplarının da denetlenerek, doğruluğu ve tarafsızlığının belirlenmesi, özellikle karar alıcıların muhasebe meslek mensuplarına güven duymasını sağlayacaktır.

Muhasebenin, yaratıcı niteliği olan bir süreç (Güredin, ty: 13) olarak betimlendiği bir durumda, söz konusu sürecin gerçekleşmesini sağlayan meslek mensuplarının görev ve yetkilerinin doğru, tarafsız ve güven teşkil edecek bir biçimde kullandığının belirlenmesi, meslek mensuplarının denetlenmesinin değerini daha da öne çıkarmaktadır.

Meslek mensuplarının denetlenmesi karar alıcıların gözünde mesleğin değerini arttıracak gibi, meslek mensupları arasında veya meslek mensupları-mükellefler arasında oluşan sorunların da azalmasına yardımcı olacaktır. Özellikle sorunların öğrenilmesi ve bu durumun bir eğitim aracı olarak kullanılması ile muhasebe mesleğinin belirli standartlar içinde sürekliliğin sağlanması ve mesleğin geleceğinin belirli bir sistem içinde inşa edilmesi meslek mensuplarının denetlenmesinin önemini daha da arttırmaktadır.

### **3.3.3. Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Denetlenmesine İlişkin Yöneltilen Eleştiriler**

Gerek uluslararası gerekse ulusal düzeyde muhasebe mesleği hakkında çok sayıda çalışma yapılmasına rağmen meslek mensubunun denetlenmesi ile ilgili uygulamalar üzerinde fazla bir çalışma bulunmamaktadır (Bkz. Banar ve Aslan,

<sup>13</sup> Çalışmanın bu bölümünden sonra “denetim” ya da “denetleme” kavramı muhasebe meslek mensubunun denetlenmesi/teftiş edilmesi anlamında kullanılmıştır.

2009). Bu durum konunun önemini daha da ön plana çıkartmaktadır. Dolayısıyla bu alanda yapılmış olan mevcut uygulamalı çalışmaların sonuçlarının incelenmesi çalışmanın içeriği ve bütünlüğü açısından ayrı bir önem arz etmektedir. Söz konusu çalışmalardan bazıları aşağıda özet olarak sunulmaktadır.

Özcan ve arkadaşları (2010) tarafından Türkiye genelinde yapılan araştırmaya göre, mükelleflerin muhasebe meslek mensubuna olan güvensizliğinin, mükelleflerin muhasebeyi dolayısıyla meslek mensubunu önemsiz görmelerine neden olmaktadır. Bu durum, mükellefler ile meslek mensupları arasında yaşanan sorunların çözümünü çıkmaza sokmaktadır.

Kalaycı ve Tekşen (2006) tarafından yapılan araştırma sonuçlarına göre, meslek mensuplarının büyük çoğunluğu, meslektaşlarının ucuz defter tuttuğunu belirtmekte ve dolayısıyla muhasebe mesleğinin toplum gözünde değerinin azaltıldığını ifade etmektedir. Çalışmada muhasebe meslek mensuplarının büyük çoğunluğunun bağlı bulunduğu odalardan meslektaşları arasındaki haksız rekabete çözüm bulmalarını istemesi denetimin önemini daha da arttırmaktadır.

Alagöz ve Ceran (2007) tarafından yapılan araştırmada ise meslek mensuplarının mükellef kaynaklı sorunlarından bir tanesinin muhasebe meslek mensubu seçiminde objektif kriterlerin dikkate alınmaması sorunu olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca söz konusu çalışmada meslek mensuplarına sorulan “muhasebe mesleğinin mevcut durumu” hakkındaki soruya sadece %39,4’ünün “iyi bir durumdadır” cevabını vermeleri düşündürücüdür.

Uzay ve Tanç (2004) tarafından yapılan çalışmada ise meslek mensupları arasında haksız rekabetin yaşandığı, mükelleflerin muhasebe meslek mensuplarını ücrete göre değerlendirmesi gibi sonuçlar elde edilmiştir.

Arıkan (2004) tarafından yapılan bir diğer araştırmada, muhasebe mesleği ile ilgili sorunlar çeşitli başlıklar altında ele alınmıştır. Çalışmanın sonuçlarına göre meslek mensupları arasında haksız rekabet yaşandığı, mesleki dayanışmanın olmadığı tespit edilmiştir. Ayrıca “kaçak çalışanlar ile ilgili yapılan şikâyetlerin

takibinde oda müdahil olarak katılabilmeli” ifadesi kullanılarak muhasebe mesleğini kaçak olarak icra edenlerin takibinde meslek odalarının etkisiz kaldığı belirtilmiştir.

Yereli tarafından yapılan “Muhasebe Meslek Mensupları Anketi” sonuçlarının Apak (2006) tarafından değerlendirildiği çalışmada ise “haksız rekabet, hizmet kalitesi, ücret sorunu vb. konular, ilgili odalar ve birlik tarafından takip ve kontrol altına alınmalı ve gerekli çözüm yolları bulunmalıdır” ifadesi kullanılmış, dolayısıyla meslek mensubunun denetlenmesinin önemine vurgu yapılmıştır.

Bilen (2008) tarafından yapılan çalışmada ise muhasebe meslek mensupları arasında yoğun bir rekabetin olduğu, meslek mensuplarının aldıkları ücretlerde birliktelik olmaması, meslek mensuplarının hırsları ve bilgisizliği ve dolayısıyla yapmış oldukları yanlışlıkların mesleğe mal edilmesi, meslek mensuplarının etik olmayan davranış sergilemeleri, denetim eksikliğinin mesleğin daha ciddi uygulanmasına engel teşkil etmesi gibi sonuçlar tespit edilmiştir.

İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler başkanı da olan Arıkan (2000) tarafından yapılan bir çalışmada muhasebe meslek mensuplarının karşılaştığı en ciddi sorunlarından biri olarak haksız rekabet belirtilmektedir. Haksız rekabeti doğuran unsurlar ise kaçak bürolar, ruhsat kiralamalar, bağımlı çalışanların yarattığı haksız rekabet, bağımsız denetim firmalarının yarattığı haksız rekabet, kamu görevlilerin yarattığı haksız rekabet, müşterilerden kaynaklanan haksız rekabet, ilan, reklam, tabela yoluyla haksız rekabet, yasal düzenlemelerden sağlanan haksız rekabet, meslek mensuplarının fiyat kırarak ve kaliteden ödün vererek yarattığı haksız rekabet olarak belirtmiştir.

Bütün bu çalışmalar değerlendirildiğinde, denetim konusu ile ilgili mevcut sorunları, haksız rekabet, ücret, etik/ahlaki sorunlar, meslek odaları ile ilgili sorunlar başlıkları altında toplamak mümkündür. Bütün bunların temelinde ise meslek mensuplarının ağır çalışma şartları ve müşteri yer almaktadır.

Sonuç olarak Türkiye’de muhasebe meslek mensubunun denetlenmesi ile ilgili konunun yeniden yapılandırılmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Özellikle yukarıdaki çalışmalardan da anlaşılacağı üzere mevcut sorunların, bilimsel çalışmalar ile



kanıtlanmasına rağmen hala devam etmesi, denetim eksikliğinin bir göstergesidir. Söz konusu denetim faaliyetlerin;

- a) Mevcut yasal düzenlemelerdeki karmaşa karşısında; muhasebe meslek mensupları açısından (denetimlerinin artırılması şartı ile) hangi şartlarda ve nasıl denetleneceği ve hangi durumlarda ceza alacağı hakkında bir kaynağı işaret ederek, rehber niteliği taşıması için,
- b) Mükellefler/müşteriler açısından muhasebe meslek mensuplarının, görev ve sorumluluklarının dışına çıktıklarında, nasıl davranılması gerektiğini belirten kaynakları göstererek bir rehber niteliği taşıması için,
- c) Toplum açısından, muhasebe mesleğinin bulunması gereken değer ve konuma yükseltilmesi diğer bir ifadeyle, muhasebe mesleğinin sahip olduğu imajın yenilenmesi, meslek ile ilgili bilgilerin kaynaklarının belirtmesi için,

“Muhasebe Meslek Standartları”nın oluşturulması bir çözüm yolu olarak önerilebilir.

### 3.3.4. Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensubunun Denetlenmesi ve Ceza

Türkiye’de muhasebe meslek mensupları üç farklı yöntemle denetlenebilmektedir. Bunlardan ilki meslek odaları tarafından yapılan denetimler, ikincisi maliye bakanlığı tarafından yapılan denetimler ve üçüncüsü ise yeminli karşıt inceleme sırasında “kısmi kontrol” olarak ifade edilebilecek denetimlerdir.

Söz konusu mevcut çalışma kapsamında yapılan incelemelerde muhasebe mesleği ile ilgili mevcut mevzuat içerisinde, “meslek mensubunun denetlenmesi” başlığı altında herhangi bir ibareye rastlanılmamıştır<sup>14</sup>. Bununla birlikte 3568 sayılı meslek yasası ve aşağıda belirtilen yönetmelikler dahilinde “denetim” faaliyetleri

<sup>14</sup> Buna karşılık 24.11.1994 tarih ve 22121 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Organlarının Denetimi Hakkında Yönetmelik” bulunmaktadır (Ayrıntılı bilgi için bkz. [http://www.asmmmo.org.tr/asmmmo/main.php?category\\_id=81](http://www.asmmmo.org.tr/asmmmo/main.php?category_id=81)).

olarak ifade edilebilecek olan “görev ile ilgili suçlar, disiplin cezaları ve ceza hükümleri” ifadeleri yer almaktadır.

3568 sayılı meslek 47. maddesinde görev ile ilgili suçlar, 48. maddesinde disiplin cezaları ve 49. maddesinde ise ceza hükümleri hakkında bilgilere yer verilmiştir. Söz konusu maddeler ayrıntılı olarak 31.10.2000 tarih ve 24216 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği” ele alınmıştır.

Bu yönetmeliğin dışında önce 03.01.1990 tarih ve 20391 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin” 31. maddesinde “Görev İle İlgili Suçlar” başlığı altında “çalışan meslek mensupları görevleri sırasında veya görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı fiillerin niteliğine göre Türk Ceza Kanununun Devlet Memurlarına ait hükümleri uyarınca cezalandırılırlar” ifadesi yer almaktadır. Ayrıca aynı yönetmeliğin “Meslekle ve Meslek Onuru İle Bağdaşmayan Haller” başlıklı 42. maddesinde meslek mensuplarının aşağıda belirtilen davranışlarda bulunmaları meslekle ve meslek onuruyla bağdaşmayan hallerden sayılacağı belirtilmiştir. Bu davranışlar:

- Yanında çalıştırdığı kişilere karşı uygunsuz davranışlarda bulunmak,
- Aşırı içki ve kumar düşkünlüğü ile tanınmak,
- İlgili mevzuat gereğince meslektaşlarına, müşterilerine ve kanunlara göre bilgi vermek zorunda olduğu kişi ve kuruluşlara bilgi vermemek veya kasten yanıltıcı bilgi vermek,
- Kanunlara göre yapılması yasak olan işlerden herhangi birisini yapmak,
- Mesleki etik ve mesleki bağımsızlık kurallarını ihlal etmektir şeklinde sıralanmıştır.

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliğinin “Disiplin Kovuşturması” başlıklı

üçüncü bölümünün 15. maddesinde meslek mensupları hakkında soruşturmanın nasıl açılacağı hakkında bilgi verilmiştir. Meslek mensupları hakkında soruşturma; a) ilgilinin ihbar ve şikayeti, b) ilgili oda kurullarının herhangi birinin isteği, c) birlik kurullarının herhangi birinin isteği ve d) sorumlu görülen oda veya birlik kurulu başkan ve üyeleri hakkında; ilgili oda ve birlik kurulu kararı üzerinden yapılacağı belirtilmiştir. Ayrıca aynı bölümde disiplin kovuşturması yapılırken nasıl bir yol izleneceği ayrıntılı olarak belirtilmiştir.

Söz konusu yönetmeliğe göre meslek mensubunun denetlenmesi neticesinde, meslek mensubunun suçlu sayılacağı haller ve alacağı cezalar aşağıdaki tabloda düzenlenmiştir:

**Tablo 6.** Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensuplarının Suç Sayılacağı Haller ve Alacağı Cezalar

Ceza	Suç Sayılan Haller
Md. 5 Uyarma	<p>a) Müşterilerin işlerine karşı, kayıtsız ve ilgisiz kalınması, müşterilerle mesleki konularda yapılacak sözleşme hükümlerine aykırı davranılması, sözleşmenin taraflarca fesh edilmesi hâlinde, iş sahibinin defter ve belgelerinin otuz gün içinde devir ve teslim tutanağı düzenleyerek teslim edilmemesi,</p> <p>b) Birlikçe yayımlanan, genelge ve yönerge hükümlerine aykırı olarak, meslek disiplinini bozucu hareketlerde bulunulması,</p> <p>c) Aday meslek mensubunun, mesleğin vakar ve onuru ile bağdaşmayan işler yapmasına neden olunması veya bilerek izin verilmesi veya bu eyleme göz yumulması,</p> <p>d) Yasal düzenlemelere uygun tabela asılmaması,</p> <p>e) Müşteri bildirim listelerinin tam ve doğru olarak Odaya süresinde verilmemesi,</p> <p>f) Kanun ve Yönetmeliklerde öngörülen sosyal sorumluluk hükümlerine uyulmaması,</p> <p>g) En az iki kez yazı ile istenmesine rağmen, oda aidat borçlarının haklı gerekçe olmaksızın ödenmemesi,</p> <p>h) Adres değişikliklerinin, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümlerine uygun olarak süresinde bildirilmemesi,</p> <p>ı) Mesleğin yürütülmesi esnasında; görevi ile ilgisi olmayan konularda, çıkar çatışmalarına taraf olunması,</p> <p>i) Meslek mensuplarınca, Oda yönetim, denetim, disiplin kurulu tarafından görevleri ile ilgili olarak istenen her türlü belge ve bilginin verilmemesi,</p> <p>k) Bir diğer meslek mensubunun çalışanlarına her türlü vasıta ile meslektaşın veya müşterilerinin iş sırlarını ele geçirmeye veya açıklamaya yöneltmesi,</p> <p>l) Yukarıda sayılanlar dışında, mesleğin vakar ve onuruna aykırı davranışlarla, görevin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunulması.</p>
Md. 6 Kınama Cezası	<p>a) Üç yıllık bir dönem içinde uyarma cezası gerektiren herhangi bir eylemin yinelenmesi,</p> <p>b) Meslek mensuplarınca, sahip olunmayan unvanların kullanılması,</p> <p>c) Yeminli mali müşavirlerce, kendisinin, eşinin (boşanmış dahi olsa) usul ve furuundan birinin ve</p>

üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan ve sıhri hısımlarının veya bunların ortak veya yönetiminde oldukları firmaların işlerine bakılması veyahut bu yakınlıktaki akrabalarından olan Serbest Muhasebecilerin ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin baktığı işlerin, tasdik edilmesi,

d) Meslek mensuplarınca, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte öngörülen yazılı hizmet sözleşmesi yapmadan iş kabul edilmesi,

e) Meslek mensuplarınca, sahte veya içeriği itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği resmi kurum ve kuruluşlarca saptanan iş sahiplerinin (zorunlu olarak oda tarafından görevlendirmeler hariç), odalar ve Birlik tarafından ilanından sonra defterlerinin tutulması ve işlerinin görülmesi,

f) Meslek mensuplarınca, reklam yasağına uyulmaması,

g) Meslek mensuplarınca, asgari ücret tarifesinde yer alan ücretlerin altında iş kabul edilmesi, ücret yönetmeliğine aykırı olarak, ücretini tahsil etmediği hâlde daha sonraki yıllarda işin sürdürülmesi,

h) Ücret Yönetmeliğine aykırı davrandığı için işi geri verilmiş ve oda ve Birlikçe ismi ilan olunmuş iş sahiplerinin (zorunlu olarak oda tarafından görevlendirmeler hariç) işlerinin kabul edilmesi,

i) Çalışanlar listesine kaydolmadan ünvan kullanarak, mesleki faaliyette bulunulması,

j) Yeminli Mali Müşavirlerce, kendi defterleri hariç, defter tutulması, muhasebe bürosu açılması veya muhasebe bürosuna ortak olunması,

k) Başka bir meslek mensubu ile sözleşmesi bulunan müşterilere, bilerek iş önerilmesi ve diğer meslek mensubu hakkında olumsuz yorumlarda bulunulması,

l) Aynı ünvan sahibi meslek mensubunun sorumluluğundaki işlerle ilgili, görev ve sorumluluk almadan, bir başka meslek mensubunun görüş bildirmesi, uygulamaları hakkında iş sahiplerine karşı olumsuz eleştiriler yapması,

m) Mesleğin gereği gibi yürütülmesini sağlayacak şekilde; şubenin bağlı bulunduğu odanın çalışanlar kütüğüne kayıtlı sorumlu ortak görevlendirmeden ve bu ortak sayısından fazla şube açılması,

n) Meslek mensuplarınca, kasit olmaksızın gerekli özen ve titizlik yeterince gösterilmeden; yasal düzenlemelere ve ilan olunmuş norm ve standartlara aykırı olarak beyanname ve bildirimlerin imzalanması, denetlenmesi ve tasdik edilmesi,

o) Oda ve birlik kurulları başkan ve üyelerinin; bu görevleri dolayısıyla kanun ve yönetmeliklere aykırı davrandıklarının tespit edilmesi,

p) Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce; çalışanlar kütüğüne kayıt olmadan birden fazla beyanname imzalanması,

q) Bu Yönetmelikte yer almayan; 3568 sayılı Kanuna aykırı diğer eylemlerde bulunulması ve Birlikçe çıkarılmış diğer yönetmelik hükümlerine ve zorunlu meslek kararlarına uyulmaması.

r) Büro Tescil Belgesi alınmaması, süresinde vize ettirilmemesi,

s) Birlik Genel Kurulunca belirlenen "büro standartları"na uyulmaması, açılan işyerlerinin bağımsız büro şeklinde olmaması, başka bir serbest meslek faaliyeti veya ticari faaliyet ile iç içe olması, ev olarak kullanılan ikametgâhların aynı zamanda büro olarak kullanılması, bir meslek mensubunun (ortaklık durumu hariç) birden fazla bürosunun olması,

ş) Stajını tamamlayarak mesleği yapmaya hak kazanan meslek mensuplarının, meslek ruhsatlarını aldıkları tarihten itibaren iki yıl geçmedikçe staj yaptıkları meslek mensuplarının rızası olmadan onların müşterilerine hizmet vermesi,

t) Meslek mensubunun, kendisi, hizmetleri ve faaliyetleri hakkında gerçekdışı veya yanıltıcı açıklamalarda bulunması,

u) Üçüncü kişilere ücret ya da herhangi bir çıkar sağlanması veya vaat edilmesi sureti ile iş alınması,

ü) Mevzuat hükümlerinin emredici kurallarına aykırı davranmak sureti ile rekabette avantaj yaratılması,

v) Diğer meslek mensubu hakkında, ilgili kuruluşlara asılsız ihbar veya şikâyetle bulunulması,

y) Bir diğer meslek mensubunun çalışanlarına ve vekillerine onları işlerini yerine getirirken yükümlülüklerine aykırı davranmaya yöneltebilecek çıkarlar sağlayarak veya önererek doğrudan veya dolaylı olarak menfaat sağlaması.

<p>md. 7 Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma Cezası</p>	<p>a) Üç yıllık bir dönem içinde kınama cezası gerektiren herhangi bir hâl ve eylemin yinelenmesi.  b) Çalışanlar listesinde kayıtlı bulunan meslek mensuplarınınca sahip olunan unvanla Kanunun 2 nci maddesinde yer alan işlerin yürütülmesi amacıyla gerçek veya tüzel kişilere bağlı ve onların işyerlerine bağımlı olarak açık veya gizli hizmet sözleşmesi ile çalışılması.  c) Meslek mensuplarınınca; meslek mensubu olmayan veya mesleği yapmaları yasaklanmış kişilerle Kanun ve yönetmelik hükümlerine aykırı olarak işbirliği yapılması.  d) Müşterilerden makbuz düzenlemek veya her türlü yöntem ile topladıkları para veya para hükmündeki değerleri kendisine veya bir başkasına mal edilmesi veya emanetin inkar edilmesi.  e) Ticari faaliyet yasağına uyulmaması.  f) Meslek mensuplarınınca, beyanname ve bildirimlerin imzalanması ve denetimi ile ilgili yasal düzenlemelerdeki ilke ve kurallarla, ilan olunmuş norm ve standartlara kasten aykırı davranılması veya beyanname imzalama ve denetim yetkisinin kasten gerçeğe aykırı olarak kullanılması.  g) Yeminli mali müşavirlerce, tasdike ilişkin yasal düzenlemelerdeki ilke ve kurallarla, ilan olunmuş norm ve standartlara kasten aykırı davranılması veya tasdik yetkisinin kasten gerçeğe aykırı olarak kullanılması.  Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası kesinleştiği hâlde, mesleki faaliyete doğrudan devam edilmesi.</p>
<p>md. 9 Meslekten Çıkarma Cezası</p>	<p>a) Beş yıllık dönem içinde iki defa mesleki faaliyetten alıkoyma cezası ile cezalandırılmasından sonra bu cezayı gerektiren eylemin yeniden işlenmesi,  b) Mesleğin yürütülmesi sırasında, meslek dolayısıyla işlenen suçlardan dolayı ağır hapis cezası ile cezalandırılmış olunması,  c) Meslek mensuplarınınca kasten vergi zıyama sebebiyet verdiklerinin mahkeme kararı ile kesinleşmesi,  d) Meslek ruhsatnamesinin bir başkasına kiraya verilmesi, herhangi bir şekilde bir başkasına kullanılması veya meslek mensubunun mesleki konulardaki yetkilerini genel vekâletname ve/veya düzenleme şeklinde vekâletname ile veya muvazaa yoluyla yahut da başka kanunlardaki düzenlemeleri kötüye kullanarak, mesleğini bizzat yapmayıp, yetkilerini devamlı ya da geçici olarak meslek mensubu olmayan kişilere kullandırması, kendi adına müşteri kabul etmesine, resmî belgelerde mühür ya da kaşesinin kullanılmasına izin verilmesi  e) Başka meslek mensuplarınınca ad ve unvanları kullanılarak, beyanname düzenlenmesi ve imzalanması,  f) Meslek mensuplarınınca Kanunun 4 üncü maddesindeki koşulları taşımaması veya bu koşulların sonradan kaybedilmesi.  g) Affa uğramış, ertelenmiş veya paraya çevrilmiş olsa dahi Kanunun 4 üncü maddesinde sayılan suçlardan biri ile hüküm giymiş olunması.</p>

Muhasebe meslek mensubu ikinci olarak Vergi Usul Kanununun Mükerrer Md. 227<sup>15</sup> ile müteselsil sorumlu olarak incelenmektedir. Burada meslek mensubunun dolaylı olarak incelenir. Başka bir ifadeyle bu inceleme, Maliye Bakanlığı tarafından işletmelerin incelenen defterleri vasıtasıyla, mükellef üzerinden, meslek mensubunun dolaylı olarak denetlenmesidir. Uygulama sırasında denetim elemanları zaman zaman meslek mensupları hakkında “sorumluluk raporları” düzenleyerek nihai aşamada muhasebe meslek mensuplarının sorumlu olacaklarını rapora bağlayarak vergi dairelerinin dikkatini çekmektedir (Bkz. Türker, 1996; Alpaslan ve Şentürk, 2008).

Konu ile ilgili olarak 18.10.2001 tarihli 24557 sayılı Resmi Gazete’de “Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Vergi Usul Kanunu’nun Mükerrer 227. Maddesine Göre İmzalanacak Vergi Beyannamelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin Mecburi Meslek Kararı 4” yayınlanmıştır. Söz konusu meslek kararının 1. maddesinde “Amaç” başlığı altında “Vergi Usul Kanunu (VUK)’nun mükerrer 227. Maddesine göre; 3568 sayılı Kanun’a göre yetki almış Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler

<sup>15</sup> Vergi Usul Kanunu Mükerrer Madde 227’nin kapsamı (Bkz. Vergi Usul Kanunu); Maliye Bakanlığı:

1. Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci malî müşavir veya yeminli malî müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı uygulamaya,

2. Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli malî müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya,

3. Vergi kanunları kapsamındaki yeminli malî müşavirlik tasdik işlemlerini elektronik ortamda gerçekleştirmeye ve tasdike konu işlemleri mükellef grupları, faaliyet ve tasdik konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye ve uygulamaya,

Bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Yukarıdaki fıkra hükümlerine göre beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.

2 numaralı bent hükmüne göre yararlanılması yeminli malî müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz şartına bağlanan konularda tasdik raporunu zamanında ibraz etmeyen mükellefler tasdike konu hakdan yararlanamazlar. Ancak, Maliye Bakanlığı tasdik raporlarının ibraz süresini iki aya kadar uzatmaya yetkilidir.

233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine tabi olan Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile bunlara ait müesseseler hakkında bu madde hükümleri uygulanmaz.

tarafından vergi beyannamelerinin imzalanması hizmetlerinde meslek mensuplarının çalışmaları bu mecburi meslek kararına göre düzenlenecektir” olarak belirtilmiştir. Aynı meslek kararının 2. maddesinde ise “Kapsam” başlığı altında “Bu mecburi meslek kararı VUK’nun mükerrer 227. Maddesine göre vergi beyannamelerinin ekinde sunulan finansal tabloların ve hesap özetlerinin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygunluğunu saptamaya yönelik mesleki çalışma esaslarını kapsamaktadır” ifadeleri yer almıştır (Meslek kararının bütün metni için bkz. <http://www.ismmmo.org.tr/html.asp?id=147>).

Yine konuyla ilgili olarak 29.06.1997 tarih ve 23034 sayılı Resmi Gazete’de “Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ Sıra No: 4” yayınlanmıştır. Tebliğin amaç kısmında Vergi Usul Kanununun mükerrer 227. Maddesine de atıf yapılarak “bu suretle, beyannameyi imzalayan meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyanına bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükelleflerle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacaktır” ifadesi yer almaktadır.

Muhasebe meslek mensubu üçüncü olarak “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası 27 sıra numaralı Genel Tebliği” (<http://www.ismmmo.org.tr/html.asp?id=881>) ile yeminli karşıt inceleme sırasında “kısmi olarak” kontrol edilmektedir. Burada durum yeminli karşıt inceleme sırasında, yeminli mali müşavir tarafından incelenen şirketin muhasebe meslek mensubundan, bazı kayıtlar ile ilgili bilgi istenmesinden ibarettir. Söz konusu durum dolaylı yoldan bir denetime yer vermektedir (Ayrıca bkz. Seviğ, 2000; Özel, ty; Aygündüz, ty).

### 3.3.5. Bir Karşılaştırma: Ahilik ve Muhasebe Mesleğinde Denetim ve Ceza

Ahilikte, birliğin denetim mekanizması ve ceza sistemiyle, üyelerin meslek ahlakına uygun davranışlar içinde olup olmadıkları, teşkilat idarecileri tarafından sıkı bir şekilde denetlenirdi. Denetim ve ceza işlemlerinin etkili yapılabilmesi için bütün şikayet kapıları herkese açıktı. Diğer bir ifadeyle, denetimler daimi bir şekilde yapılırdı. Kurallara uymayan esnaf üyeleri hakkına herkes dava açabilirdi. Denetlemeler ve dava neticesinde kurallara uymayanlara ibretlik cezalar verilirdi.

Ahilikte ceza, esnafın kurallara uyması için bir araç olarak düşünülerek, çok ağır suçlar dışında aşağılayıcı cezalardan kaçınılmıştı. Verilen cezaların barışçı ve eğitici olmasına dikkat edilirdi.

Muhasebe mesleğinde de, ahilik sistemi ile karşılaştırıldığında, denetim ve ceza uygulamalarının benzerlik taşıdığı görülmektedir. Muhasebe mesleğinde, ahilik sisteminde olduğu gibi, kanunda belirtilen şekillerde ihbar ve şikayet olduğunda, kanunda belirtilen şekilde soruşturma yapılarak taraf suçlu ise, kanunda belirtilen cezalar verilmektedir.

Ahilik sistemi ile muhasebe mesleği arasındaki en büyük fark, denetimin devamlılığıdır. Ahilikte denetim devamlı olarak, sıkı bir şekilde yapılmaktaydı. Bir esnafın denetlenmesi için herhangi bir şikâyetin gelmesine gerek yoktu. Ahi idarecilerinin günlük rutin işlemleri sırasında denetim daimi olarak yapılmaktaydı. Muhasebe mesleğinde ise meslek mensubunun denetlenmesi için kanunda belirtilen şekilde bir ihbar ve şikâyet olması gerekmektedir. Bu durumun tekrar gözden geçirilerek, meslek mensuplarının sorunlarına bir an önce çözüm bulması amacıyla, denetimlerin belirli standartlarda düzenli olarak yapılması daha uygun bir yöntem olabilir.



## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE’DE MUHASEBE MESLEK STANDARTLARININ OLUŞUMUNDA MÜKELLEFLERİN VE MESLEK MENSUPLARININ YAKLAŞIMLARI

Çalışmanın konusu Türkiye’de muhasebe meslek standartlarının oluşumunda meslek mensupları ile mükelleflerin yaklaşımları ve önerileridir. Bu yaklaşımları ölçmek ve sonuç olarak “Muhasebe Meslek Standardı” önerebilmek için bu bölümde birbirinden farklı üç adet anket çalışmasının sonuçlarına yer verilmektedir. Bu araştırmalardan birincisi mükelleflere yönelik olarak yapılan anket çalışmasıdır (Bkz. Ek-1). İkinci anket ise muhasebe meslek mensupları ile yapılan çalışmadır (Bkz. Ek-2). Üçüncü ve son anket ise muhasebe meslek standartları ile ilgilidir (Bkz. Ek-3). Söz konusu üç anketin uygulama evreni, örnekleme, varsayımları, analiz teknikleri ve elde edilen bulguların analiz ve yorumları bu bölümün ana konuları arasındadır.

#### 4.1. Araştırmanın Konusu

Bilgi çağı olarak ifade edilen yirmibirinci yüzyıl, özellikle küreselleşme karakterli teknolojik gelişmelerin, bilgi yönetiminin, müşterilere değer yaratmanın, danışmanlık gibi konuların değer kazanmasına ve her meslekte olduğu gibi muhasebe mesleğinde de birçok gelişmenin esin kaynağı olmuştur. Özellikle üretim çıktısının veri ve bu verilerin çeşitli yöntemler ile değerlendirilerek bilgiye yönelik olması, bilgi çağında muhasebe mesleğinin değerini, sorumluluk alanları göz önüne alındığında daha da arttırmaktadır.

Önem düzeyi bu kadar yüksek olmasına rağmen birçok bilimsel araştırmada muhasebe meslek mensuplarının işletmeler, mükellefler ve toplum tarafından gerekli değeri görmediği ifade edilmektedir. Özellikle, başta etik algısının anlam olarak net ifade edilebildiği fakat uygulama açısından farklılıkların görüldüğü ve bununla

birlikte mevzuatta yer alan karmaşıklık ile ekonomik faktörlerin değişken bir yapıda olması, Türkiye’de, muhasebe meslek mensubunu birçok sorunla karşı karşıya bırakmaktadır.

“Muhasebe Meslek Standardı”nın oluşturulmasını amaçlayan bu çalışmada, muhasebe mesleği ile ilgili üç farklı evrenin görüntüsünü bir bütünlük içerisinde ele alabilmek için üç farklı anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Diğer bir ifadeyle, “Muhasebe Meslek Standardı”nın oluşumunda mükelleflerin, meslek mensuplarının, akademisyenlerin ve oda temsilcisinin değerlendirmeleri dikkate alınmıştır.

Yapılan ilk anket uygulamasının konusu, Türkiye’de Serbest Muhasebe Mali Müşavir (SMMM) adı altında mesleki sorumluluklarını yerine getiren muhasebe meslek mensuplarının mükellefler tarafından nasıl algılandığının ölçülmesidir. Bununla birlikte ilk anket uygulamasının amacı muhasebe meslek mensuplarının sorumluluklarına dair bilgi vermesi ve mükelleflerin sınırlarını bilmesi amacıyla bir rehber niteliği taşıyan “Muhasebe Meslek Standardı”na ihtiyaç duyulup duyulmadığının belirlenmesidir. Muhasebe meslek mensupları hizmet sektöründe görev yapmaktadırlar. Dolayısıyla verdikleri hizmetin sadece bilgi üretmek ile sınırlandığı göz önüne alındığında, mükellefler tarafından ifade edilen algıların tam olarak ölçülebildiğini söylemek ve elde edilen sonuçlar ile kesin çıkarımlarda bulunmak bu bağlamda oldukça zordur.

İkinci anketin konusu ise Türkiye’de Serbest Muhasebe Mali Müşavir (SMMM) unvanı altında görev ve sorumluluklarını yerine getiren muhasebe meslek mensuplarının muhasebe mesleğini başarılı bir şekilde icra edebilmeleri için yapılması gereken görev ve işlemleri, sahip olunması gereken bilgi ve becerileri, sergilenmesi gereken tutum ve davranışları belirten standartların yer aldığı “Muhasebe Meslek Standardı”na bakış açılarının tespit edilmesidir. Bu çalışma neticesinde ortaya çıkacak değerlendirmeler “Muhasebe Meslek Standardı”nın oluşturulmasında temel alınacaktır.

Üçüncü ve son anketin konusu ise “Muhasebe Meslek Standartları”nın oluşturulmasında ilk iki anket aracılığıyla cevap bulunması sağlıklı/imkansız olan

bazı başlıkların içeriğinin akademisyenler, meslek mensupları ve oda temsilcisinin yer alacağı bir gruba uygulanan delphi tekniği ile belirlenmeye çalışılmasıdır.

Bütün bu çalışmaların sonunda, Türkiye’de Avrupa Birliği ile uyumlu “ulusal mesleki yeterlilik sistemini” kurmak ve işletmek amacıyla meslek standartlarının oluşturulmasında yetkili organ olan “Mesleki Yeterlilik Kurumu (MYK)” (ayrıntılı bilgi için bkz. [www.myk.gov.tr](http://www.myk.gov.tr)) tarafından belirlenen “Meslek Standardı Formatı” temel alınarak “Muhasebe Meslek Standardı” önerilecektir.

#### **4.2. Araştırmanın Amacı**

Üç farklı anket çalışması ile “Muhasebe Meslek Standardı”nın önerilmesi amaçlanmaktadır. Söz konusu bu çalışmalar için ayrı ayrı amaç, yöntem, evren başlıkları oluşturmaktan ziyade bunları tek bir başlık altında ele almak konunun anlaşılabilirliğini arttıracaktır.

Mükelleflerin bakış açıları ile muhasebe meslek mensuplarının algılama düzeylerinin ölçülmesini hedefleyen ilk araştırmanın amaçları ve cevap aradığı sorular aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- i. Mükelleflerin, birlikte çalıştıkları muhasebe meslek mensuplarını seçerken beklentilerini net bir şekilde ifade edip/edemediğini tespit ve analiz etmek.
- ii. Mükelleflerin, birlikte çalıştıkları muhasebe meslek mensuplarının görev ve sorumlulukları hakkında net bir bilgiye sahip olup/olmadıklarını tespit ve analiz etmek.
- iii. Mükelleflerin, birlikte çalıştıkları muhasebe meslek mensuplarının statü ve önem düzeyini nasıl bir şekilde konumlandıklarını tespit ve analiz etmek.
- iv. Mükelleflerin, birlikte çalıştıkları muhasebe meslek mensuplarının görev ve sorumluluklarını ifade edip/edemediklerine yönelik tespit ve analiz yapmak,
- v. Mükelleflerin, birlikte çalıştıkları muhasebe meslek mensupları ile ilgili her türlü bilgiyi net bir şekilde ifade eden muhasebe meslek standartlarına ihtiyaç duyup/duymadıklarını tespit etmek.

“Muhasebe Meslek Standardı”nın oluşturulması amacıyla, MYK tarafından belirtilen taslak göz önüne alınarak, hem muhasebe meslek mensuplarının görüşlerini almak hem de belirtilen başlıkların içeriklerini belirlemek amacıyla muhasebe meslek mensuplarına yapılacak ikinci anket uygulamasının amaçları ve cevap aradığı sorular aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- i. Meslek mensuplarına göre Türkiye’de muhasebe mesleğinin durumunu tespit etmek.
- ii. Meslek mensuplarına göre “Muhasebe Meslek Standardı”na ihtiyaç olup/olmadığını tespit etmek.
- iii. Meslek mensuplarının meslek mevzuatı başta olmak üzere sağlık, güvenlik, çevre ile ilgili düzenlemeleri içeren mevzuatlar hakkında bilgi düzeylerini tespit etmek.
- iv. Meslek mensuplarının çalışma ortam ve koşulları hakkındaki düşüncelerini tespit etmek.
- v. Meslek mensuplarının meslek ahlak kuralları başta olmak üzere meslek mensubunun sahip olması gereken tutum ve davranışları hakkındaki düşüncelerini tespit ve analiz etmek.
- vi. Meslek mensuplarının, meslek mensubunun denetlenmesi hakkındaki düşüncelerini tespit etmek.
- vii. Meslek mensuplarına göre sahip olmaları gereken bilgi ve beceriler hakkındaki düşünceleri tespit ve analiz etmek.

Yukarıda bahsi geçen anket çalışmalarından elde edilen veriler değerlendirilerek, “Muhasebe Meslek Standardı”nın oluşturulması ve son şeklini alması için, MYK tarafından belirtilen taslak göz önüne alınarak, muhasebe mesleği ile ilgili görevlerin, işlemlerin ve başarımların ölçütlerinin (meslek profilinin) belirlenebilmesi için delphi tekniğini kullanarak akademisyenlerin, meslek mensuplarının ve oda temsilcisinin oluşturduğu bir gruba yapılacak üçüncü anket çalışmasının amacı aşağıdaki gibi belirtilebilir;

- i. Muhasebe meslek mensubunun mevzuat dahilinde belirtilen görev ve sorumluluklarını kapsayan meslek profilinin belirlenmesi.

### 4.3. Araştırmanın Önemi

Günümüz bilgi çağında, hizmet sektörü her alanda önem kazanmıştır. Söz konusu sektörün verimliliğinin ve etkiliğinin artırılması gerektiği artık reddedilemez bir olgudur. Hizmetin “değer” yaratabilmesi için hizmeti veren kişinin, söz konusu işi yapabilecek “mesleki yeterliliğe” sahip olması gerekmektedir. “İşletmenin dili” olan muhasebe mesleği ise hizmet sektörünü temsil eden önemli iş kollarından bir tanesidir. Çünkü muhasebe, üstlendiği “amaç” (işletme ile ilgili sorumluluk alanlarına gerekli bilgileri doğru ve net olarak üretme ve sunma) ve “sorumluluğu” (işverenlere, müşterilerine, devlete ve topluma karşı) ile değeri her geçen gün daha iyi anlaşılan bir meslek haline gelmiştir.

Bu bağlamda, muhasebe meslek mensubu, başta müşteri/mükelleflerine karşı olmak üzere, bütün sorumluluk alanlarına karşı kanunda belirtilen görevlerini yerine getirmekle yükümlüdür. Diğer bir ifadeyle, profesyonel hizmet vermek zorundadır. Verilen profesyonel hizmet sırasında her meslekte olduğu gibi muhasebe mesleğinin ve dolayısıyla meslek mensubunun da sorumlu olduğu alanlar ile ilgili çeşitli problemleri bulunmaktadır. Bu çalışmada amaç ise söz konusu problemlerin çözümüne ilişkin çalışmaların uygulanabilir olmasını sağlamaktır. Muhasebe mesleği göz önüne alındığında, meslek ile ilgili bir standardın oluşturulması, mevcut sorunların çözümünde bir rehber olabilir.

Meslek standardı, bir mesleğin başarılı bir şekilde ifa edilmesi için gereken görev ve işlemleri, sahip olunması gereken bilgi ve becerileri, sergilenmesi gereken tutum ve davranışları gösteren asgari normları içermektedir. Diğer bir ifadeyle meslek standardı, meslek mensubunda aranan mesleki yeterliliklerin belirtilmesi, söz konusu meslek ile ilgili eğitim programlarının hazırlanması, nitelikli iş gücünün desteklenmesi, mesleki yeterlilik belgelerine sahip işgücünün sayı ve oranını artırarak mesleğin statüsünün belirlemesi ve müşteriye daha kaliteli mal ve hizmet sunulmasına destek verilmesinde etkin bir araç olarak görülmektedir. Bu açıdan bakıldığında mükellefler için meslek standardı, muhasebe mesleği ile ilgili genel bilgileri içeren meslek mevzuatını belirten, meslek mensubunun görev ve

sorumlulukları listeleyen, meslek mensubunun sahip olması gereken özellikleri ifade eden bir kaynaktır.

Muhasebe mesleği göz önüne alındığında ise meslek standardı, meslek mensubunun sahip olması gereken temel niteliklerin belirtilmesi, mesleğin yerine getirilmesinde temel teşkil edilecek standartların oluşturulması ve meslek mensuplarının sorumluluk bilincine sahip olarak sorunlarına daha çabuk cevap bulabilmesi amacı ile oluşturulan bir belgedir.

Toplum açısından ise muhasebe meslek standardı, muhasebe mesleğinin yeterli bir şekilde tanıtılması ve önem düzeyinin artırılması açısından etkin bir rehber niteliği taşımaktadır.

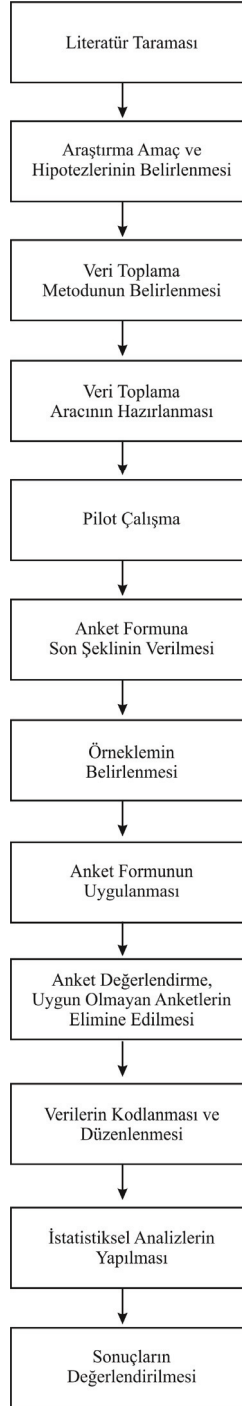
#### **4.4. Araştırmanın Yöntemi**

Çalışmanın amaçlarına ulaşabilmek amacıyla araştırmanın evreni ve örneklemini dikkate alınarak üç farklı anket çalışması yapılmıştır. Birinci çalışma mükellefler, ikinci çalışma serbest muhasebeci meslek mensupları ve üçüncü çalışma ise akademisyenlerin, meslek mensuplarının ve oda temsilcisinin yer alacağı bir grup ile gerçekleştirilmiştir. Bu bağlamda ilk iki çalışmanın yöntemi ile üçüncü çalışmanın yöntemi birbirinden farklılık arz etmektedir.

Mükelleflerin, muhasebe mesleği ve meslek mensupları hakkındaki tutumlarını araştırmaya yönelik ilk uygulama ile meslek mensuplarına yöneltilen ve meslek standardı ile ilgili soruları içeren ikinci uygulamanın her ikisi de anket yöntemi ile gerçekleştirilmiştir.

Her iki araştırmada da uygulanan yöntem, elde edilen verilerin etkin ve tutarlı bir şekilde ortaya konulabilmesi için oldukça önemlidir. Bu bağlamda, araştırmanın amaçlarına ulaşmak için anket formunun hazırlanması, evren ve örneklemin belirlenmesi, anket formlarının dağıtılması, cevaplanan anketlerin kodlanması, düzenlenmesi ve verilerin analiz edilmesinde kullanılan istatistikî yöntemler ve bunlara ilişkin süreç Şekil 5'te düzenlenmiştir.

**Şekil 5.** Mükelleflere ve Meslek Mensuplarına Uygulanacak Çalışmada İzlenen Yöntem ve Metodoloji



Her iki uygulamada da anket soruları hazırlanırken, muhasebe mesleği ile ilgili daha önceden yapılmış hem teorik hem de uygulamalı bilimsel çalışmalar<sup>1</sup> incelenmiştir. Hazırlanan soruların yeterli ve anlaşılabilir olup olmadığını belirleyebilmek ve anket sorularının amaca uygun biçimde oluşturulup oluşturulmadığını tespit edebilmek için taslak anket soruları ön teste tabi tutulmuştur.

Bu amaçla 20 mükellef ve 20 muhasebe meslek mensubu ile birebir görüşülerek pilot çalışma yapılmış ve uygulamaya katılan mükelleflerden ve meslek mensuplarından anket formunda yer alan soruların anlaşılabilirliği hakkında yorum yapmaları istenmiştir. Yorumlar sonucunda anlaşılmayan ve amaç dışına çıkan bazı sorular değerlendirme dışı bırakılarak anket formlarına son şekli verilmiştir. Yapılan bu ön çalışma sonrasında araştırmanın amaçlarını gerçekleştirebilmek için anket formlarını uygulanma aşamasına geçilmiştir.

Mükelleflere yapılan ilk anket formu dört kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısımda mükelleflere muhasebe meslek mensubu seçimi hakkında çeşitli sorular sorularak, muhasebe meslek mensubu seçiminde mükelleflerin algısı ölçülmeye çalışılmıştır. İkinci kısımda mükelleflere muhasebe meslek mensuplarından istekleri hakkında çeşitli sorular sorularak, mükelleflerin bakış açısı ile muhasebe meslek mensubunun durumu ölçülmeye çalışılmıştır. Üçüncü kısımda mükelleflere muhasebe meslek mensuplarının görev ve sorumluluklarını içeren bir dizi soru sorularak, mükelleflerin muhasebe meslek mensubunun görev ve sorumluluklarını ifade edip/edemediği ölçülmeye çalışılmıştır. Dördüncü ve son kısımda ise mükelleflere göre muhasebe meslek standartlarına ihtiyacı olup/olmadığı tespit edilmek istenmiştir.

---

<sup>1</sup> Erol, 2007; Karasioğlu ve Altan, 2004; Karasioğlu ve Altan, 2003; Karasioğlu, vd., 2008; Dinç ve Kaya, 2006; Yayla ve Cengiz, 2006; Kalaycı ve Tekşen, 2006; Kalaycı ve Tekşen, 2008; Alagöz ve Ceran, 2007; Uzay ve Tanç, 2004; Arıkan, 2004; Taner vd., 2001; Yayla, 2007; Yıldırım, 2007; Altan, 2004; Bilen, 2008; Altaş ve Çakıl, 2004; Karabınar ve Güvenç, 2006; Erol vd., 2004; Ömürbek ve Usul, 2008; Arzova ve Aslan, 2006; Çelik, 2006; Kutlu, 2008b; Çoban ve Daştan, 2003; Tükenmez ve Kutay, 2005; Kaya ve Azaltun, 2005; Aymankuy ve Sarıoğlan, 2005; Cukacı, 2006; Özkol vd., 2005; Ergün ve Gül, 2005; Akdoğan, 2003; Akdoğan, 2005; Özulucan vd., 2010; Otlu ve Durmuş, 2010; Usul ve Aslantaş, 2007; Elitaş ve Kandemir, 2008; Dinç ve Karakaya, 2008; Subaşı, 2006; Sözbilir, 2000. Ayrıca meslek standartları ile ilgili verilerin hazırlanmasında Mesleki Yeterlilik Kurumu tarafından onaylanmış olan ulusal meslek standartları ayrıntılı olarak incelenmiştir (Bkz. Yayınlanmış Ulusal Meslek Standartları, <http://www.myk.gov.tr/index.php/tr/yaymlanm-ulusal-meslek-standartlar>).



Meslek mensuplarına yapılan ikinci anket formu ise altı kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısımda meslek mensuplarının muhasebe mesleğine ilişkin düşünceleri hakkında çeşitli sorular sorularak, meslek standardına ihtiyaç duyulup/duyulmadığına ilişkin düşünceleri ölçülmeye çalışılmıştır. Meslek standardının oluşturulmasına yönelik soruların yer aldığı diğer sorular göz önüne alındığında; ikinci kısımda meslek, sağlık, güvenlik ve çevre ile ilgili mevzuatlar hakkında düşüncelerini tespit etmek, üçüncü kısımda çalışma ortamı ve koşulları hakkında düşüncelerini tespit etmek, dördüncü kısımda meslek ahlakı göz önüne alınarak meslek mensubunun sahip olması gereken tutum ve davranışları hakkında düşüncelerini tespit etmek, beşinci kısımda meslek ile ilgili ölçme, değerlendirme ve belgelendirme ile ilgili düşüncelerini tespit etmek ve altıncı kısımda ise meslek mensubunu sahip olması gereken bilgi ve becerileri ile ilgili düşüncelerini tespit etmek amacıyla meslek mensuplarına çeşitli sorular sorulmuştur.

Her iki araştırmada da toplanan anket verilerinin analizinde SPSS 11.0 (Statistical Packages for the Social Sciences/Sosyal Bilimler İçin İstatistik Paketi) paket programından yararlanılmıştır. Geri dönen ve tutarlı olan anket formlarındaki veriler kodlanıp SPSS 11.0 programına yüklenerek analiz aşamasına geçilmiştir.

Anketlerin değerlendirilmesinde “aritmetik ortalama”, “standart sapma” gibi istatistiki yöntemler kullanılmıştır. Anket formundaki sorular genel olarak kapalı uçlu olup, beşli likert ölçeği dikkate alınarak oluşturulmuştur. Likert ölçeğinde yer alan ifadelerin genel ağırlıklı ortalamasını ölçebilmek için “betimleyici istatistik” tekniği kullanılmıştır.

“Muhasebe Meslek Standardı”nın son şeklinin verilmesini sağlayacak olan üçüncü anket çalışması ise delphi tekniği ile gerçekleştirilmiştir.

Rand Corporation’da Dalkey ve Helmer tarafından 1950’li yıllarda geliştirilen delphi tekniği, “iki farklı düşünce/ses bir düşünceden/sesten daha iyidir” mantığı üzerine dayanan ve bir “grup iletişim süreci” çerçevesinde amaçların belirlenmesi, politikanın oluşturulması ve geleceğe yönelik bazı öngörülerde bulunmayı içeren, belirli konularda detaylı araştırma ve tartışmaları yönlendiren bir tekniktir. Yaygın

olarak kullanarak araştırma teknikleri genellikle “ne (what is)” sorusuna yanıt ararken, delphi tekniği “ne olmalı (what could/should be)” sorusuna yanıt bulmaya çalışır. Literatürde delphi tekniği başta program planlama, ihtiyaçların değerlendirilmesi, politikanın belirlenmesi ve kaynakların kullanımı olmak üzere bir çok alanda yaygın olarak kullanılmaktadır (Hsu ve Sandford 2007: 1).

Araştırmacılar genellikle bir problemin çözümünde söz sahibi kişilerin probleme olan farklı bakış açılarından dolayı zaman zaman görüş farklılıklarından kaynaklanan çatışmalarla yüz yüze kalmaktadırlar. Bu görüş farklılıkları bir eğitim programında bulunması uygun hedeflerin neler olacağı, ürünün hangi niteliklere sahip olması gerektiği, gerçekleştirilmesi düşünülen bir etkinliğin yapılmaya değip değmeyeceği, önceliklerin neler olabileceği, belirli bir görevi yerine getirecek kişinin hangi yeterliliklere sahip olması gerektiği vb. konular üzerinde ortaya çıkabilmektedir. Delphi tekniği benzer durumlara ilişkin görüş farklılıklarının olduğu ortamlarda uzlaşma sağlama aracı olarak kullanılır. Teknik özellikle politik ya da duygusal ortamlarda karar verme durumunda kalındığında veya kararların güçlü gruplar tarafından etkilenme olasılığının olduğu durumlarda kullanılmalıdır (Şahin, 2001: 215-216).

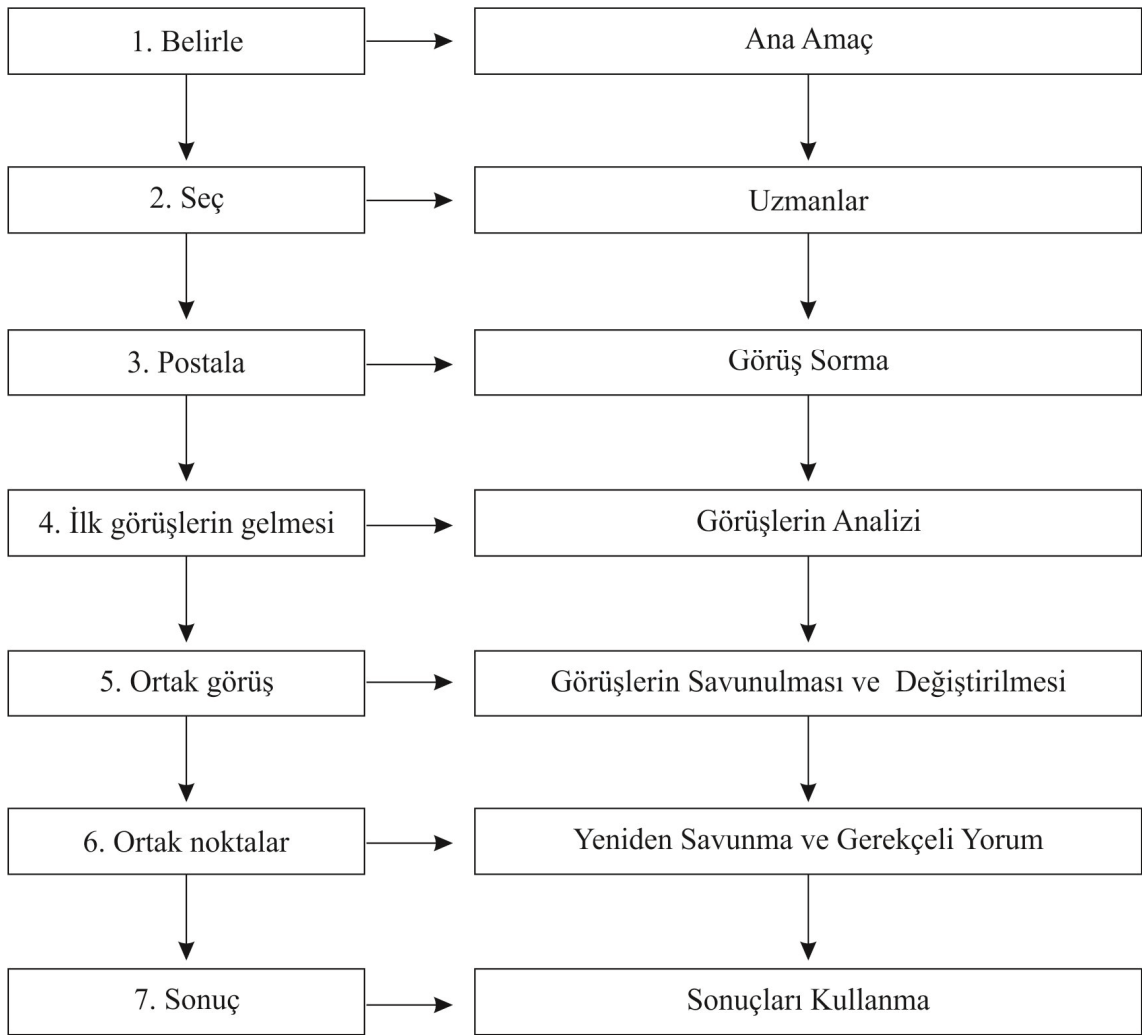
Sonuç olarak “belli bir konuda bir çok farklı görüş ve düşünce tek bir görüşten daha anlamlıdır” ilkesine dayanan ve karar alma işini kolaylaştıran delphi tekniğinin sosyal alanlardaki uygulamaları şunlardır (Semerci ve Semerci, 2001: 242):

1. Öncelikli konuları/alanları saptama,
2. İletişim sağlama,
3. Kavram birliğine varma,
4. Yenilik yapılması gereken alanları belirleme,
5. Geleceğe yönelik tahminler yapma,
6. İhtiyaç ve talep belirleme,
7. Program değerlendirme (eğitim programlarının planlanması ve süreç değerlendirmelerinde),
8. Hedef/ölçü tespit etme,
9. Standart ve akreditasyonları oluşturma,

10. Eğitim kurumlarının vizyonlarını belirleme,
11. Eğitim politikaları geliştirme.

Bu tekniğin işleyişi ve işlem basamakları aşağıda gösterildiği gibidir:

**Şekil 6. Delphi Tekniğinin İşleyişi ve İşlem Basamakları**



**Kaynak:** Semerci ve Semerci, 2001: 243.

Şekil 6'dan da anlaşılacağı üzere delphi tekniğinin uygulanması, odaklanılan alanda uzman olan kişilerin ya da hedef kitlenin temsilcilerinin problem durumuna ilişkin yaklaşımlarını, bakış açılarını ortaya çıkarmaya, incelemeye ve bir uzlaşma sağlamaya yönelik bir dizi aşamadan oluşmaktadır. Sistem boş anket formlarının

uzmanlar tarafından doldurulması ile başlamakta, uzmanların görüşleri dahilinde ortak kanaat oluşuncaya kadar anket formları düzenlenmekte ve ortak uzman görüşünün sağlandığı son anketlerin bütün uzmanlar tarafından onaylanması ile sona ermektedir. Delphi tekniği, büyük ya da küçük sayıda uzman grubuyla yapılan çalışmalarda kullanılabilir. En az yedi uzmandan oluşan bir grup olmalıdır. Grup genişliği 100 ya da daha fazla olabilir. İdeal olan grup büyüklüğü 10-20 uzmandan oluşur (Şahin, 2001: 216; Bkz. Hsu ve Sandford, 2007: 4).

Delphi tekniğinde uzmanlar tarafından verilen görüşlerin istatistiki olarak ölçülebilmesi için likert ölçeği kullanılmaktadır. Delphi çalışmaları merkez eğilimi alınarak (mean, median and mode) ölçülmektedir. Kullanılan likert ölçeği yedili ve dördümlü likert ölçeği olabilir. Yedili likert ölçeğinde uzmanlar tarafından verilen onayların her bir soru için en az %80 olması gerekmektedir. Dördümlü likert ölçeğinde ise her bir soru için onayın %70 olması ve medyanın ise dört üzerinden 3,25 puan ve üzerinde olması gerekmektedir (Hsu ve Sandford, 2007: 4). Bu çalışmada ifadelerin net bir şekilde verilebilmesi için dördümlü likert ölçeği tercih edilmiştir.

#### 4.5. Araştırmanın Evreni ve Örneklem Seçimi

Mükelleflere yapılan ilk anket çalışması 1 Kasım-30 Kasım 2010 tarihleri arasında Tablo 7'de gösterilen illerde gerçekleştirilmiştir. Meslek mensuplarına yapılan ikinci anket çalışması ise 1 Aralık-30 Aralık 2010 tarihleri arasında mükellef anketinin yapıldığı illerde yapılmıştır.<sup>2</sup>

Anketlerin tamamı il merkezlerindeki mükellef ve meslek mensuplarına uygulanmıştır. Mükelleflere yapılan anket çalışması için belirlenen örneklem planına göre 975<sup>3</sup> adet anket dağıtılmış, geri dönen ve tutarlı cevaplara sahip olan 817 anket değerlendirmeye alınmıştır. Değerlendirmeye alınan anketlerin dağıtılan toplam ankete oranı %89,74'tür. Meslek mensuplarına yapılan anket çalışması için

<sup>2</sup> Anket çalışmasında görev alan anketörler Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F. İktisat Bölümü 1. Sınıf öğrencilerinden seçilmiştir. Öğrencilere anket yapılmadan önce eğitim verilmiştir.

<sup>3</sup> Örneklem sayısı belirlenirken Yazıcıoğlu ve Erdoğan'ın (2004) hazırladığı tablodan yararlanılmıştır. Çalışmanın evreni için %95 güven aralığında 384 örneklem belirlenmesi yeterlidir. (Yazıcıoğlu ve Erdoğan, 2004: 50; Ayrıca bkz. Ural ve Kılıç, 2005: 43).

belirlenen örneklem planına göre 1700<sup>4</sup> adet anket dağıtılmış ve geri dönen ve tutarlı cevaplara sahip olan 1580 anket değerlendirmeye alınmıştır. Değerlendirmeye alınan anketlerin dağıtılan toplam ankete oranı %92,94'tür.

İlk araştırmanın evrenini Türkiye sınırları içerisinde yaşayan ve 18 yaşını doldurmuş mükellefler oluşturmaktadır. İkinci araştırmanın evrenini ise Türkiye sınırları içerisinde yaşayan ve muhasebe mesleğini yapma ehliyetine sahip Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) oluşturmaktadır. Araştırmada tesadüfi örneklem yöntemi uygulanmıştır. Tesadüfi örneklem, hedeflenen kitlenin tüm üyelerinin seçilip örnekleme dahil edilme olasılıklarının eşit ya da bilinir olmasıdır (Gökçe ve Çukurçayır, 2009: 49).

Her iki çalışmada da örneklem seçiminde iller esas alınmıştır. TÜRMOB tarafından verilen istatistiki bilgiler göz önüne alınarak 500 adet ve üzerinde "Serbest Muhasebe Mali Müşavir" in çalıştığı iller araştırma kapsamına alınmıştır (TÜRMOB, Meslek Mensubu Dağılım Tablosu). Söz konusu istatistiki bilgide Türkiye'de toplam 62.218 SMMM olduğu görülmektedir. Anketlerin uygulandığı illerdeki toplam SMMM sayısı ise 52.255'dir ve toplam SMMM sayısına oranı %83,98'tir. Anketlerin uygulandığı iller ve örneklemin dağılımı aşağıdaki tablolarda gösterilmektedir.

---

<sup>4</sup> Bir önceki dipnotta da belirtildiği üzere çalışmanın evreni için %95 güven aralığında 384 örneklem belirlenmesi yeterlidir.

**Tablo 7.** İllere Göre SMMM ve Mükellef Anketi Örneklem Dağılımı

Anketin Uygulandığı İller	Çalışan SMMM Sayısı	Toplam SMMM Çalışanlarına Oranı (%)	Anket Gönderilen Mükellef Sayısı	Değerlendirmeye Alınan Anket Sayısı	Değerlendirilen Anketlerin Toplam Gönderilen Ankete Oranı (%)
Adana	1389	2,66	26	25	2,56%
Ankara	8062	15,43	150	140	14,36%
Antalya	2013	3,85	38	30	3,08%
Aydın	514	0,98	10	8	0,82%
Balıkesir	616	1,18	11	8	0,82%
Bursa	2793	5,34	52	40	4,10%
Denizli	713	1,36	13	10	1,03%
Eskişehir	557	1,07	10	10	1,03%
Gaziantep	1063	2,03	20	20	2,05%
Hatay	618	1,18	12	10	1,03%
İstanbul	24131	46,18	450	425	43,59%
İzmir	4292	8,21	80	66	6,77%
Kocaeli	841	1,61	16	12	1,23%
Konya	1418	2,71	26	26	2,67%
Manisa	522	1,00	10	8	0,82%
Mersin	1016	1,94	19	15	1,54%
Muğla	588	1,13	11	7	0,72%
Samsun	570	1,09	11	8	0,82%
Tekirdağ	539	1,03	10	7	0,72%
<b>Toplam</b>	<b>52255</b>	<b>100,00</b>	<b>975</b>	<b>875</b>	<b>89,74%</b>

**Tablo 8.** İllere Göre SMMM ve Muhasebe Meslek Mensubu Anketi Örneklem Dağılımı

Anketin Uygulandığı İller	Çalışan SMMM Sayısı	Toplam SMMM Çalışanlarına Oranı	Anket Gönderilen SMMM Sayısı	Değerlendirmeye Alınan Anket Sayısı	Değerlendirilen Anketlerin Toplam Gönderilen Anketlere Oranı
Adana	1389	2,66%	45	40	2,35%
Ankara	8062	15,43%	262	250	14,71%
Antalya	2013	3,85%	65	60	3,53%
Aydın	514	0,98%	17	15	0,88%
Balıkesir	616	1,18%	20	15	0,88%
Bursa	2793	5,34%	91	80	4,71%
Denizli	713	1,36%	23	20	1,18%
Eskişehir	557	1,07%	18	15	0,88%
Gaziantep	1063	2,03%	35	30	1,76%
Hatay	618	1,18%	20	15	0,88%
İstanbul	24131	46,18%	785	760	44,71%
İzmir	4292	8,21%	140	130	7,65%
Kocaeli	841	1,61%	27	20	1,18%
Konya	1418	2,71%	46	40	2,35%
Manisa	522	1,00%	17	15	0,88%
Mersin	1016	1,94%	33	30	1,76%
Muğla	588	1,13%	19	15	0,88%
Samsun	570	1,09%	19	15	0,88%
Tekirdağ	539	1,03%	18	15	0,88%
<b>Toplam</b>	<b>52255</b>	<b>100,00%</b>	<b>1700</b>	<b>1580</b>	<b>92,94%</b>

Tablolardaki örneklem dağılımından anlaşıldığı üzere araştırma kapsamına alınan illerin birçoğunda geri dönen ve değerlendirmeye alınan anket sayısı, planlanan anket sayısının biraz altında kalmıştır. Bununla birlikte bu ikisi arasındaki fark oldukça düşük olduğu için araştırmanın sonuçları ve güvenilirliği açısından ciddi bir soruna yol açmayacağı düşünülmektedir.

Delphi tekniği ile yapılan üçüncü araştırmaya uzman olarak katılan akademisyen, meslek mensubu ve oda temsilcisinin isimleri aşağıda belirtilmiştir:

**Tablo 9.** Delphi Tekniği Çalışmasına Katkıda Bulunan Uzmanlar Listesi

Ünvanı – Adı – Soyadı	Çalıştığı Kurum
1. Prof. Dr. Zeynep TÜRK	Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
2. Prof. Dr. Adem ÖĞÜT	Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
3. Prof. Dr. Raif PARLAKKAYA	Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu
4. Doç. Dr. Mikail ALTAN	Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
5. Doç. Dr. Ali ŞAHİN	Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
6. Yrd. Doç. Dr. Fahri KURŞUNEL	Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
7. Yrd. Doç. Dr. Baki YILMAZ	Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
8. Öğr. Gör. Tevfik EREN	SMMM, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO
9. İsmail TURAN	SMMM, Konya SMMM Odası Başkanı
10. Dr. Mehmet Ali AKTAŞ	Yeminli Mali Müşavir
11. Hasan DEMİRTAŞ	Yeminli Mali Müşavir
12. Mehmet GÜRCAN	SMMM
13. Cihangirhan BAĞCI	SMMM
14. İsmail NAZLIM	SMMM
15. Zülfikar Ali KIRGIZ	SMMM

#### 4.6. Muhasebe Meslek Standartları Oluşumuna Mükelleflerin Bakış Açıları: Araştırma Bulgularının Analizi

Çalışmanın bu bölümü için yapılan anket çalışmasının ana amacı mükelleflere göre “muhasebe meslek standardı”na ihtiyaç olup/olmadığının belirlenmesidir. Bu amaca uygun olarak mükelleflerin muhasebe mesleği hakkındaki bilgilerini ölçmek üzere değerlendirmelere uyumlu çeşitli sorular sorulmuştur.

##### 4.6.1. Örneklem Grubunun Demografik Özellikleri

Çalışmaya katkıda bulunan katılımcıların demografik özellikleri incelendiğinde elde edilen bulgular Tablo 10’da düzenlenmiştir.

**Tablo 10.** Katılımcıların Demografik Özellikleri

Demografik Özellikler		Erkek (714 - %87,5)		Kadın (103 - %12,6)		Toplam (817 - %100)	
		Frekans	%	Frekans	%	Frekans	%
Yaş	18-24 Yaş	42	5,9	15	14,6	57	7
	25-34 Yaş	200	28,0	45	43,7	245	30
	35-44 Yaş	277	38,8	32	31,1	309	37,8
	45-54 Yaş	151	21,1	11	10,7	162	19,8
	55 Yaş ve üzeri	44	6,2	-	-	44	5,4
Eğitim	Okur-yazar	6	0,8	-	-	6	0,7
	İlkokul Mezunu	94	13,2	15	14,6	109	13,3
	Ortaokul Mezunu	96	13,4	6	5,8	102	12,5
	Lise Mezunu	267	37,4	29	28,2	296	36,2
	Üniversite ve üstü Mezunu	251	35,2	53	51,5	304	37,3
Meslek	Çiftçi	16	2,2	-	-	16	2
	Esnaf, Tüccar vb. serbest meslek sahibi	543	76,1	64	62,1	607	74,3
	Avukat, Doktor, Mühendis vb. serbest meslek sahibi	59	8,3	22	21,4	81	9,9
	Sanayici	65	9,1	3	2,9	68	8,3
	Diğer	31	4,3	14	13,6	45	5,5
Süre	1 yıldan az	14	2	7	6,8	21	2,6
	1-3 yıl	66	9,2	26	25,2	92	11,3
	4-7 yıl	159	22,3	38	36,9	197	24,1
	8-12 yıl	144	20,2	16	15,5	160	19,6
	12 yıl’dan fazla	331	46,4	16	15,5	347	42,5



Demografik özellikler incelendiğinde, katılımcıların %87,5'i (714 kişi) “erkek”, %12,6'sı (103 kişi) ise “kadın”dır. Katılımcıların yaş özellikleri incelendiğinde, erkek katılımcıların “18-24” yaş aralığının %5,9, “25-34” yaş aralığının %28,0, “35-44” yaş aralığının %38,8, “45-54” yaş aralığının %21,1 ve “55 yaş ve üzeri” yaş aralığının %6,2 olduğu gözlemlenmektedir. Kadın katılımcılarda ise “18-24” yaş aralığının %7, “25-34” yaş aralığının %30, “35-44” yaş aralığının %37,8 ve “45-54” yaş aralığının %19,8 olduğu gözlemlenmektedir. Elde edilen bulgular neticesinde, kadın katılımcıların erkek katılımcılara oranla az da olsa daha genç nüfusa sahip olduğu söylenebilir.

Çalışmaya katılanların eğitim durumu incelendiğinde, erkek katılımcıların %8'i “okur-yazar”, %13,2'si “ilkokul mezunu”, %13,4'ü “ortaokul mezunu”, %37,4'ü “lise mezunu” ve %35,2'si “üniversite ve üstü mezunu” olarak gözlemlenmiştir. Kadın katılımcılar incelendiğinde ise %14,6'sı “ilkokul mezunu”, %5,8'i “ortaokul mezunu”, %28,2'si “lise mezunu” ve %51,5'i “üniversite ve üstü mezunu” olarak gözlemlenmiştir. Buna göre örneklem kapsamına alınanların eğitim düzeyinin yüksek olduğu söylenebilir. Eğitim düzeyi yüksek olan mükelleflerin yasa ve normlar çerçevesinde hareket edeceği, daha bilinçli davranacağı ve toplum menfaatlerini gözeteceği varsayılabilir. Bu varsayım, çalışmada elde edilecek bulguların daha güvenilir ve gerçekçi olabileceğini gösterebilir.

Mesleklerine göre dağılımlar incelendiğinde, erkek katılımcıların %2,2'si “çiftçi”, %76,1'i “esnaf, tüccar vb. serbest meslek sahibi”, %8,3'ü “avukat, doktor, mühendis vb. serbest meslek sahibi”, %9,1'i sanayici ve %4,3'ü “diğer” olduğu görülmektedir. Kadın katılımcıların ise %62,1'i “esnaf, tüccar vb. serbest meslek sahibi”, %21,4'ü “avukat, doktor, mühendis vb. serbest meslek sahibi”, %2,9'u sanayici ve %13,6'sı “diğer” olduğu gözlemlenmektedir. Çalışmada “diğer” şikkını işaretleyen katılımcılar mesleklerini “eğitim” sektörü olarak belirtmişlerdir. Her iki grupta görece yüksek dağılımın “esnaf, tüccar vb. serbest meslek sahibi” olduğu görülmektedir. Mükelleflerin mesleki dağılımı araştırmanın bulgularını önemli ölçüde etkileyecektir. Çalışılan mesleğe göre konunun algılanma ve değerlendirilme biçimi farklı olabilir. Buradan elde edilebilecek sonuçlar çalışmanın içeriğine daha

fazla zenginlik katacaktır. Böylece konu değişik yaklaşım ve algılar dikkate alınarak değerlendirilebilecektir.

Çalışma süreleri açısından incelendiğinde ise erkek katılımcıların %2'si “1 yıldan az”, %9,2'si “1-3 yıl”, %22,3'ü “4-7 yıl”, %20,2'si “8-12 yıl” ve %46,4'ü ise “12’ yıldan fazla” olduğu görülmektedir. Kadın katılımcıların ise %6,8'i “1 yıldan az”, %25,2'si “1-3 yıl”, %36,9'u “4-7 yıl”, %15,5'i “8-12 yıl” ve %15,5'i “12 yıl’dan fazla” olduğu gözlemlenmiştir. Her iki grupta görece yüksek dağılım incelendiğinde, çalıştıkları süre göz önüne alındığında, erkek katılımcıların kadın katılımcılardan daha tecrübeli olduğu söylenebilir. Mükelleflerin birlikte çalıştıkları meslek mensupları ile içli dışlı olmaları bir anlamda uzun süre birlikte çalışmalarına bağlıdır. Samimi bir ilişkinin gelişmesi, mükelleflerin yasal olmayan taleplerinin artmasına neden olabilir. Standart dışı tutum ve davranışlar gözlemlenebilir.

#### **4.6.2. Mükelleflerin Muhasebe Meslek Mensubunu Seçim Yöntemi**

“Mükellefler birlikte çalışacakları muhasebe meslek mensubunu seçerken beklentilerini net bir şekilde ifade edebilmektedirler” olarak belirlenen ilk değerlendirmeyi test etmek için katılımcılara çeşitli sorular sorulmuştur. Aşağıdaki tablolarda da görüleceği üzere öncelikle söz konusu soruların frekans analizleri yapılmış ve daha sonra gerekli görülen durumlarda betimleyici istatistik testi uygulanmıştır. Bu testlere ilave olarak mükelleflerin muhasebe meslek mensuplarına yönelik bilinçli ve tutarlı davranıp/davranmadıklarını ölçmek için “muhasebecinizi seçerken dikkat ettiğiniz/önem verdiğiniz faktörler nelerdir?” ve “bugüne kadar hiç muhasebecinizi değiştirdiniz mi?” gibi sorular yönetilmiş ve cevaplar dikkate alınarak bir değerlendirme yapılmaya çalışılmıştır.

Katılımcılara ilk olarak birlikte çalıştıkları muhasebe meslek mensubunun faaliyet durumu sorulmuştur.

**Tablo 11.** Çalışılan Muhasebe Meslek Mensubunun Faaliyet Durumu

<b>Çalıştığımız muhasebe meslek mensubu (muhasebeci) aşağıdaki seçeneklerden hangisine uymaktadır.</b>	<b>Frekans</b>	<b>%</b>
Şirket bünyesinde çalışan serbest muhasebeci mali müşavir	176	21,5
Bağımsız çalışan serbest muhasebeci mali müşavir	641	78,5
<b>Toplam</b>	<b>817</b>	<b>100</b>

Tablo 11’de de belirtildiği üzere katılımcıların birlikte çalıştıkları muhasebe meslek mensubunun faaliyet durumu incelendiğinde; %21,5’inin “şirket bünyesinde (bağımlı) çalışan serbest muhasebeci mali müşavir” olduğu, %78,5’inin ise “bağımsız çalışan serbest muhasebeci mali müşavir” olduğu görülmektedir.

TÜRMOB tarafından yayınlanan “Meslek Mensupları Faaliyet Durum Tablosu”nda ise mevcut çalışan 62.218 SMMM’nin %43,3’ünün (26.964 kişi) “şirket bünyesinde (bağımlı) çalışan serbest muhasebeci mali müşavir” olduğu, %56,7’nin de (35.254 kişi) “bağımsız çalışan serbest muhasebeci mali müşavir” olduğu belirtilmiştir (TÜRMOB, Meslek Mensupları Faaliyet Durumu Tablosu).

Çalışmadan çıkan sonuç ile TÜRMOB tarafından yayınlanan istatistikî bilgi arasında fark çıkmasına karşılık, çalışmanın temel amacı dikkate alındığında, çıkan sonucun çalışmadan elde edilen sonuçlara bir engel teşkil etmeyeceği belirtilebilir. Çünkü bir şirket bünyesinde bağımlı çalışan meslek mensubunun “personel” olarak nitelendirilmesi sonucu üstlendiği görev ve sorumluluklar bağımsız çalışanlara göre farklılık arz edeceğinden araştırma sonucu oluşturmaya çalışılan “muhasebe meslek standardı” daha çok bağımsız çalışan meslek mensuplarını ilgilendirmektedir. Bu nedenle bağımsız meslek mensupları ile çalışan mükelleflerin görüşleri çalışmanın sağlıklı bir altyapıda gerçekleştirilebilmesi için daha önceliklidir.

**Tablo 12.** Mükelleflerin Muhasebe Meslek Mensuplarını Seçim Yöneleri

<b>Çalıştığımız muhasebecinizi nasıl buldunuz/seçtiniz?</b>	<b>Frekans</b>	<b>%</b>
Tanıdık vasıtasıyla	403	49,3
Bulduğum iş çevresi vasıtasıyla	238	29,1
İlan yoluyla (gazete, internet vb.)	18	2,2
Oda vasıtasıyla	15	1,8
Kendim buldum	143	17,5
<b>Toplam</b>	<b>817</b>	<b>100</b>

Katılımcılara muhasebe meslek mensuplarını nasıl seçtikleri/buldukları yönünde yöneltilen soruya; %49,3'ü “tanıdık vasıtasıyla”, %29,1'i “bulduğum iş çevresi vasıtasıyla”, %2,2'si “ilan yoluyla (gazete, internet vb.)”, %1,8'i “oda vasıtasıyla”, %17,5'i ise “kendim buldum” cevabını vermişlerdir. Söz konusu bulgulara mükelleflerin büyük bir çoğunluğunun (yaklaşık %80'ni) muhasebe meslek mensuplarını tanıdığı, bildiği, güvendiği kişiler vasıtasıyla seçtiği görülmektedir.

Daha önce vurgulandığı gibi buradaki temel amaç mükelleflerin, muhasebe meslek mensuplarını seçerlerken bilinçli davranıp/davranmadıklarının ölçülmesidir. Verilen cevaplardan da anlaşılacağı üzere mükellefler, muhasebe meslek mensuplarını seçerken bu tercihlerin ortaya çıkaracağı risk, tehdit, fırsat ve güçlü yönler gibi çeşitli faktörleri dikkate aldıkları görülmektedir. Sonuç olarak, özellikle güven teşkil etmesi amacıyla, mükellefler çalışacağı meslek mensuplarını seçerlerken ilan ve oda gibi kendilerine yakın görmedikleri/güvenmedikleri yollara başvurmadıkları; bunun tam tersine çalışacakları meslek mensupları hakkında daha net bilgi verebilecek olan tanıdıkların ya da bulunduğu iş çevresinin tavsiyelerini dikkate aldıkları görülmektedir.

Tablo 12'deki sonuçlar farklı bir anlam daha taşımaktadır. Buna göre, mükelleflerin muhasebeci seçiminde meslek mensupları hakkında tüm mevzuatı düzenleyen/uygulayan kurum olan meslek odalarını dikkate almadıklarıdır. Buradan iki türlü sonuç çıkarılabilir. İlk olarak mükelleflerin, meslek odaları hakkında fazla bilgi sahibi olmadığı sonucudur. İkinci olarak meslek odalarının ve genelinde TÜRMOB'un, meslek mensupları hakkında yaptıkları her türlü çalışmaların aynı

zamanda (özellikle eğitim ve etik) mükellefler içinde yapılması ya da en azında bilgilendirilmesi noktasında gerçekleştirilmesi gereken çalışmaların eksikliğinden kaynaklandığı ileri sürülebilir.

Karasioğlu ve Altan (2004) tarafından yapılan araştırma da bu araştırmanın söz konusu sonucunu destekler niteliktedir. Karasioğlu ve Altan'a göre muhasebe meslek kuruluşlarının mesleğin toplum katmanlarınca istenilen ölçüde tanınması için meslek kuruluşlarının sürekli ve artan oranda çalışmalar gerçekleştirilmesi gerektiği ifade edilmektedir.

Yine Altan (2004) tarafından yapılan bir başka araştırmada da yukarıda belirtilen bulguyu destekler sonuçlara ulaşılmıştır. Altan'ın bu çalışmasında, muhasebe meslek mensuplarının toplumun bütün katmanları tarafından ortak bir algılama düzeyi olmadığı; muhasebe meslek mensuplarının sürekli ilişki içerisinde olduğu toplum katmanlarınca bütün yönleriyle olumlu algılandığı görülürken, ilişki içerisinde olmadığı toplum katmanlarının olumsuz yönde algılandığı veya tanımadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Ayrıca Kaya ve Azaltun (2005) tarafından muhasebe meslek etiği hakkında üniversite öğrencilerine yönelik yapılan araştırma sonucunda “meslek örgütü ve/veya bu amaçla oluşturulacak eğitim birimi tarafından çıkarılacak süreli yayın içinde ve TÜRMOB web sitesinde bir bölümde; mesleki örnek olayların etik boyutuyla yorumlanıp tartışılacağı bir ortamın oluşturulması ve böylece meslek mensuplarının etik konulara dikkatinin ve ilgisinin çekilmesi sağlanması” şeklinde bir değerlendirme yapılmıştır. Bu ifade yukarıda belirtilen değerlendirmeyi destekler nitelikte olmakla birlikte, söz konusu faaliyetlerin sadece etik ile sınırlı kalmaması gerekmekte, yapılacak faaliyetlere mükelleflerin de yönlendirilmesi, mükelleflerin eğitilmesi/bilgilendirilmesi noktasında daha etkili sonuçlar verebilir.

Katılımcılara birlikte çalışacakları muhasebe meslek mensuplarını seçerlerken dikkat ettiği/önem verdiği faktörlerin ne olduğunu değerlendirmek üzere çeşitli ifadelerden oluşan beşli likert ölçekli ve kapalı uçlu sorular sorulmuştur. Elde edilen sonuçlar Tablo 13'de düzenlenmiştir.

**Tablo 13.** Mükelleflerin Muhasebe Meslek Mensuplarını Seçerken Dikkat Ettiği/Önem Verdiği Faktörler

Muhasebecinizi seçerken dikkat ettiğiniz/önem verdiğiniz faktörler nelerdir?	Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Kısmen Katılıyorum		Katılmıyorum		Hiç Katılmıyorum		Toplam	
	Frekans	Geçerli %	Frekans	Geçerli %	Frekans	Geçerli %	Frekans	Geçerli %	Frekans	Geçerli %	Frekans	Geçerli %
Dürüst olması	711	87,0	93	11,4	8	1,0	3	0,04	2	0,02	817	100
Sır Saklaması	470	57,7	218	26,7	87	10,7	28	3,4	12	1,5	815	100
Çevrede tanınmış olması	250	30,8	243	30,0	208	25,6	84	10,4	26	3,2	811	100
Güvenilir olması	659	80,7	141	17,3	15	1,8	-	-	1	0,01	816	100
Ücret	252	31,2	255	31,6	229	28,3	44	5,4	28	3,5	808	100
Bilgili ve çalışkan olması	603	73,8	191	23,4	21	2,6	2	0,02	-	-	817	100
Disiplinli ve düzenli olması	582	71,3	198	24,3	30	3,7	4	0,05	2	0,02	816	100
İnsani ilişkilere önem vermesi	449	55,1	278	34,1	77	9,4	7	0,09	4	0,05	815	100
İş disiplin ve güvenliğine önem duyması	627	76,8	162	19,9	22	2,7	4	0,05	1	0,01	816	100
Meslek ahlakına sahip olması	642	79,0	145	17,8	23	2,8	3	0,04	-	-	813	100
Diğer	41	100	-	-	-	-	-	-	-	-	41	100

Tablo 13'te görüldüğü üzere mükellefler, muhasebe meslek mensuplarını seçerken, %98,4'ü "dürüst olması", %84,4'ü "sır saklaması", %60,8'i "çevrede tanınmış olması", %98'i "güvenilir olması", %62,8'i "ücret", %97,2'si "bilgili ve çalışkan olması", %95,6'sı "disiplinli ve düzenli olması", %89,2'si "insani ilişkilere önem vermesi", %96,7'si "iş disiplin ve güvenliğine önem duyması", %96,8'i "meslek ahlakına sahip olması" oranında kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum seçeneklerini işaretlemişlerdir.

Mükelleflere açık uçlu olarak sorulan soruların yer aldığı "diğer" seçeneğinde ise verilen cevaplar şu şekilde belirtilmiştir: sadakatli olması, işletme yönetimine "know how" vererek verimli olması, mevzuat değişikliklerini takip etmesi ve mevzuata hakim olması, mükellefler ile sürekli diyalog halinde bulunması, bilgilendirme konusunda eksikliklerinin giderilmesi, muhasebe meslek mensuplarının menfaatleri doğrultusunda hareket etmemesi, mükelleflerin çıkarlarını kendi çıkarları gibi görmesi, yolsuzluk yapmaması, yeni çıkan kanun ve cezalar hakkında mükelleflere sürekli bilgilendirme yapılması, ekip çalışmasına uygun olması, vergileri zamanında hatırlatması, karşılaşılan sorunlara çözüm üretmesi,

anlayışlı olması, iş takibinin iyi olması, sorumluluk sahibi olması, ücretin ödenmesi konusunda esnek davranılması, istikrarlı olması, ulaşılabilir olması, çalışma ortamına kesinlikle yalanı sokmaması, işi kendi işi gibi benimsemesi.

Elde edilen bulgulardan da anlaşılacağı üzere mükelleflerin muhasebe meslek mensuplarının seçiminde kullandığı faktörler farklılık göstermektedir. Özellikle katılımcıların “çalışma süreleri” dikkate alındığında “tecrübe” faktörünün bu sonucun ortaya çıkmasında etken olduğu belirtilebilir.

**Tablo 14.** Meslek Mensubunu Seçiminde Dikkate Alınan Faktörlerin Önem Sırası

Muhasebecinizi seçerken dikkat ettiğiniz/önem verdiğiniz faktörler nelerdir?	N	Ort. (Mean)	Standart Sapma
Dürüst olması	817	1,1542	,44908
Güvenilir olması	816	1,2145	,46926
Meslek ahlakına sahip olması	813	1,2460	,51433
İş disiplin ve güvenliğine önem duyması	816	1,2721	,54447
Bilgili ve çalışkan olması	817	1,2925	,52287
Disiplinli ve düzenli olması	816	1,3407	,59784
İnsani ilişkilere önem vermesi	815	1,5755	,73781
Sır Saklaması	815	1,6429	,90934
Ücret	808	2,1844	1,04515
Çevrede tanınmış olması	811	2,2515	1,09808

**Not:** Ölçekte 1=Kesinlikle Katılıyorum, 5=Hiç Katılmıyorum anlamındadır.

1-1,4=Kesinlikle Katılıyorum, 1,5-2,4=Katılıyorum aralıklarını temsil etmektedir.

Çalışmada söz konusu sorulara verilen cevapların önem sırasını incelemek için “betimleyici istatistik” uygulanmıştır. Betimleyici istatistik tablosunda soruların cevapları kısmında beşli likert ölçeği kullanıldığından dolayı en yüksek değerden (1) en düşük değere (5) doğru bir sıralama yapılmıştır. Mükelleflerin bu soruya verdikleri cevapların genel ağırlıklı ortalaması alınarak Tablo 14 düzenlenmiştir. Tablonun altında yer alan notta da ifade edildiği gibi 1 ile 2,4 aralığındaki değerler “kesinlikle katılıyorum” ve “katılıyorum” anlamı taşımaktadır. Bu bağlamda tabloya bakıldığında mükelleflerin muhasebeciler de aradıkları özellikler “dürüst olması”, “güvenilir olması”, “meslek ahlakına sahip olması”, “iş disiplin ve güvenliğine önem

duyması”, “bilgili ve çalışkan olması”, “disiplinli ve düzenli olması”, “insani ilişkilere önem vermesi”, “sır saklaması”, “ücret” ve “çevrede tanınmış olması” şeklinde sıralanmıştır. Bu özellikler etik ilkelerle karşılaştırıldığında özü itibariyle mükellefler daha çok iş ahlakına sahip muhasebecilerle çalışmak istedikleri ve bu özellikleri ön planda tuttukları belirtilebilir.

Tablo 14’te yer alan sonuçlar Dinç ve Kaya (2006) tarafından yapılan araştırmanın bulguları ile örtüşmektedir. Söz konusu araştırmaya göre mükelleflerin meslek mensuplarını algılanma biçimini etkileyen faktörler mesleki yeterlilik, dürüstlük, tarafsızlık ve bağımsızlık, sır saklama ve güvenilirlik, mesleki dikkat ve özen olarak sıralanmaktadır.

Ayrıca Taner vd. (2001) tarafından yapılan araştırmada da çalışmaya katılan mükellefler tarafından muhasebe meslek mensubunda aranan kişisel özellikler arasında ilk üç sırayı “dürüst olma”, “güvenilir olma” ve “iş disiplini” yer almaktadır. Söz konusu araştırma bulguları araştırmada elde edilen sonuçları destekler niteliktedir.

Katılımcıların birlikte çalıştıkları muhasebe meslek mensuplarına duydukları güven oranlarını ölçmek üzere “çalıştığınız muhasebecinize ne kadar güveniyorsunuz?” şeklinde bir soru yöneltilmiştir.



**Tablo 15.** Mükelleflerin Çalıştıkları Meslek Mensuplarına Güven Oranları

<b>Çalıştığınız muhasebecinize ne kadar güveniyorsunuz?</b>	<b>Frekans</b>	<b>%</b>
Çok Güveniyorum	257	31,5
Güveniyorum	435	53,2
Kısmen Güveniyorum	102	12,5
Güvenmiyorum	16	2,0
Hiç Güvenmiyorum	7	0,9
<b>Toplam</b>	<b>817</b>	<b>100</b>

Tablo 15’te görüldüğü üzere mükelleflerin %31,5’i birlikte çalıştıkları muhasebe meslek mensuplarına “çok güveniyorum”, %53,2’si “güveniyorum”, %12,5’i “kısmen güveniyorum”, %2’si “güvenmiyorum”, %0,9’u ise “hiç güvenmiyorum” şeklinde cevap vermişlerdir. Buna göre mükelleflerin %84,7’si çalıştıkları muhasebe meslek mensuplarına güvenmektedir. Bu sonuç aynı zamanda Tablo 13’te yer alan mükelleflerin muhasebe meslek mensubu seçiminde dikkate aldıkları ilk iki faktör olan “dürüst olması” ve “güvenilir olması” sonuçları ile paralellik arz etmektedir. Başka bir ifadeyle, katılımcıların anket formundaki soruları tutarlı bir şekilde cevapladıkları görülmektedir.

Araştırma kapsamına alınan mükelleflere birlikte çalıştıkları muhasebe meslek mensuplarına güven duymalarına karşılık; muhasebe meslek mensuplarını denetleyip/denetlemediklerini ölçmek üzere “çalıştığınız muhasebecinizin yaptığı işlemleri sorgular/denetler misiniz?” sorusu yöneltilmiştir. Elde edilen bulgular Tablo 16’da düzenlenmiştir.

**Tablo 16.** Mükelleflerin Muhasebe Meslek Mensubunu  
Sorgulama/Denetleme Oranları

		<b>Frekans</b>	<b>%</b>
Çalıştığınız muhasebecinizin yaptığı işlemleri sorgular/denetler misiniz?	Evet	404	49,4
	Hayır	116	14,2
	Kısmen	297	36,4
<b>Toplam</b>		<b>817</b>	<b>100</b>

Tablo 16'daki sonuçlara göre mükelleflerin %49,4'ü güvenin denetime engel olmadığını yani muhasebecilerine güvenmelerine rağmen onları denetleyebileceklerini belirtmişlerdir. Birlikte çalıştıkları muhasebeciyi kısmen denetlerim diyen mükelleflerin oranı %36,4 iken; denetlemem diyenlerin oranı da %14,2'dir. Genel olarak ankete katılanların %85,8'i muhasebe meslek mensuplarının yaptıkları işleri sorguladığını/denetlediğini ifade etmektedirler. Bu durum Tablo 15'te sorulan "çalıştığınız muhasebecinize ne kadar güveniyorsunuz" sorusuna verilen cevaplarla paralellik göstererek, mükelleflerin muhasebe meslek mensupları ile olan çalışmalarında işlerini ciddiye aldıklarını göstermektedir.

**Tablo 17.** Mükelleflerin Muhasebe Meslek Mensupları Yüzünden Ceza Alma Oranları

		<b>Frekans</b>	<b>Geçerli %</b>
Bugüne kadar hiç muhasebeciniz yüzünden ceza aldınız mı?	Evet	187	22,9
	Hayır	629	77,1
<b>Toplam</b>		<b>816</b>	<b>100</b>

Araştırma kapsamına alınan mükelleflere "bugüne kadar hiç muhasebeciniz yüzünden ceza aldınız mı?" sorusu yöneltilmiştir. Bu soruya katılımcıların %22,9'u "evet", %77,1'i ise "hayır" cevabını vermiştir. Bu sonuç mükelleflerin muhasebe meslek mensuplarını sorgulama/denetlemeleri ile ilgili sorusuyla ulaşılan oranı destekler niteliktedir. Buradan, mükelleflerin muhasebe meslek mensuplarının çalışmalarını sorgulamaları/denetlemeleri sonucunda muhasebe çalışmalarında hata oranının düşük olması sonucu çıkarılabileceği gibi, muhasebe meslek mensuplarının, yaptıkları çalışmalarda mevzuata uygun ve dikkatli davrandıkları sonucuna da ulaşılabilir.

Araştırma örneklemini oluşturan mükelleflere bugüne kadar birlikte çalıştıkları muhasebe meslek mensuplarını değiştirip/değiştirmediğini belirlemek üzere "bugüne kadar hiç muhasebecinizi değiştirdiniz mi?" sorusu yöneltilmiştir.

**Tablo 18.** Mükelleflerin Muhasebe Meslek Mensupları Değiştirme Oranları

		<b>Frekans</b>	<b>Geçerli %</b>
Bugüne kadar hiç muhasebecinizi değiştirdiniz mi?	Evet	274	33,6
	Hayır	542	66,4
<b>Toplam</b>		<b>816</b>	<b>100</b>

Tablo 18’de görüldüğü üzere mükelleflerin %33,6’sı “evet” cevabı vererek bugüne kadar birlikte çalıştıkları meslek mensuplarını daha önce değiştirdiklerini belirtirlerken, %66,4’ü ise “hayır” cevabı vererek birlikte çalıştıkları meslek mensubunu değiştirmediklerini belirtmişlerdir. Bu sonuç üzerine bir açıklama yapılmadan önce, muhasebecileri yüzünden ceza alan herkesin muhasebecisini değiştirip/değiştirmedığının de dikkate alınması gerekir.

**Tablo 19.** Alınan Ceza ve Muhasebeci Değiştirme Karşılaştırılması

		<b>Bugüne kadar hiç muhasebecinizi değiştirdiniz mi?</b>			
		<b>Evet</b>	<b>Hayır</b>	<b>Toplam</b>	<b>%</b>
<b>Bugüne kadar hiç muhasebeciniz yüzünden ceza aldınız mı?</b>	<b>Evet</b>	105 %56,1	82 %43,9	187	100
	<b>Hayır</b>	168 %26,7	461 %73,3	629	100

Tablo 19’den da anlaşıldığı üzere mükelleflerin muhasebe meslek mensupları değiştirmesinde “muhasebe meslek mensubu yüzünden ceza” almaları bir etken olarak yer aldığı söylenemez. Çünkü birlikte çalıştığı muhasebe meslek mensubu yüzünden ceza alan mükelleflerin %43,9’u muhasebecisini değiştirmedığını belirtirken, çalıştığı muhasebe meslek mensubu yüzünden ceza almayan mükelleflerin %26,7’si ise “evet” cevabı vererek muhasebecilerini değiştirdiklerini söylemektedirler. Bu sebepten dolayı mükelleflerin muhasebe meslek mensubu değiştirme nedenlerini sadece “muhasebeci yüzünden ceza alma” faktörüne bağlamak doğru değildir. Başka faktörlerin de göz önünde tutulması gerekir.

Sonuç olarak meslek mensubunu değiştiren mükelleflerin meslek mensubunu neden değiştirdiklerine dair bir yorumun yapılabilmesi için katılımcılara “muhasebecinizi değiştirmede etkili olan faktörler nelerdir?” şeklinde bir soru yöneltilmiştir. Elde edilen bulgular Tablo 20’de düzenlenmiştir.

**Tablo 20.** Mükelleflerin Muhasebe Meslek Mensubunu Değiştirmede Etkili Olan Faktörler

<i>(Tablo 18’deki soruya verdiğiniz cevap evet ise)</i> Muhasebecinizi değiştirmede etkili olan faktörler nelerdir? (Lütfen size göre önemli olan üç seçeneği önem sırasına göre 1, 2 ve 3 yazarak işaretleyiniz.)	Önem Sırası 1	Önem Sırası 2	Önem Sırası 3	Ağırlıklı Toplam
İşini zamanında yapmaması	99	28	16	369
Gerekli bilgi ve donanıma sahip olmaması	34	32	18	184
Vergi incelemelerinde ortaya çıkan olumsuzluklar	20	35	28	158
Dürüst olmaması	19	26	35	144
İşletme üzerinden menfaat sağlama çabası	26	25	15	143
Ücret	21	20	23	126
Meslek ahlakına aykırı davranışlar	9	11	24	73
Mesleki sırlarımı başkalarıyla paylaşması	8	17	3	61
Diğer	15	-	7	52
Muhasebecinin kendi isteği ile bırakması	10	3	12	48
Toplam	261	197	181	

Mükelleflerin, muhasebe meslek mensuplarını değiştirmede etkili olan faktörler ile ilgili soruda ise önem sırasına göre üç adet seçeneğin 1, 2 ve 3 yazılarak işaretlenmesi istenmiştir. Öncelik sıralaması yapıldığı için 1. öncelikli değere üç puan ağırlığı, 2. öncelikli değere iki puan ağırlığı ve 3. öncelikli değere de bir puan ağırlığı verilerek ağırlıklı toplam puan hesaplanmış ve bir sıralama yapılmıştır. Bulgular değerlendirildiğinde mükelleflerin muhasebe meslek mensupları değiştirmedeki en önemli sebep 369 puanla “işini zamanında yapmaması” olmuştur. İkinci sırayı 184 puanla “gerekli bilgi ve donanıma sahip olmaması”, üçüncü sırayı ise 158 puanla “vergi incelemelerinde ortaya çıkan olumsuzluklar” almıştır. Daha sonra sırayla “dürüst olmaması”, “işletme üzerinden menfaat sağlama çabası”, “ücret”, “meslek ahlakına aykırı davranışlar”, “mesleki sırlarımı başkalarıyla

paylaşması”, “diğer” ve “muhasibecinin kendi isteği ile bırakması” olarak belirtilmiştir.

Burada “diğer” seçeneğini işaretleyen mükellefler ise “karşılıklı anlaşarak, ulaşım faktörü, mekan değişikliği, ciddiyetsiz ve disiplinsiz davranışlar, vefatından dolayı, kişisel sorunlar, muhasebe mesleğini bırakması, işine gerekli önemi vermemesi, yaşam felsefesini uygun bulmadığım için ve il değişikliği” gibi birbirinden farklı yanıtlar verilmiştir.

Ayrıca Taner vd. (2001) tarafından yapılan araştırma sonuçlarına göre meslek elemanı değişikliği yapan mükelleflerin bu değişikliği yapma nedenleri olarak “mesleki özenin gösterilmemesi, güvensizlik ve yeterli bilgi alınamaması” ifade edildiği belirtilmiştir. Söz konusu durum araştırmamızın sonuçlarını destekler niteliktedir.

Sonuç itibarıyla, verilen cevaplara göre, mükelleflerin muhasebe meslek mensuplarından ne istediklerini ve varsa mevcut sorunları net bir şekilde ifade edebildikleri görülmektedir.

Katılımcılara ayrıca çalışmakta oldukları meslek mensubunu değiştirmeyi düşünüp/düşünmediklerini belirlemek için “çalışmakta olduğunuz muhasebecinizi değiştirmeyi düşünüyor musunuz?” sorusu yöneltilmiştir.

**Tablo 21.** Mükelleflerin Mevcut Çalışmakta Olduğu Muhasebe Meslek Mensubunu Değiştirme Durumu

		<b>Frekans</b>	<b>%</b>
Çalışmakta olduğunuz muhasebecinizi değiştirmeyi düşünüyor musunuz?	Evet	46	5,6
	Hayır	728	89,1
	Kısmen	43	5,3
<b>Toplam</b>		<b>817</b>	<b>100</b>

Çalışmakta olduğu muhasebecisini değiştirmeyi düşünenlerin oranı %5,6 iken; muhasebecisini değiştirmeyi düşünmeyenlerin oranı %89,1'dir. Buna göre muhasebe meslek mensubuna güvenen (bkz. Tablo 15) ve bu güven ile birlikte meslek mensubunu denetleyen (bkz. Tablo 16) mükelleflerin, meslek mensubunu değiştirmede etkili olan faktörler incelendiğinde, meslek mensubundan beklentilerini ve bu beklentilere karşılık aldıkları hizmetin pozitif olduğunun bir göstergesidir.

Diğer taraftan “hayır” cevabının bu kadar fazla olması, literatürde belirtilen mükellef-muhasebeci arasındaki sorunlara rağmen mükelleflerin muhasebe meslek mensubundan beklenti ve isteklerini net bir şekilde ifade edebildiklerini göstermektedir.

Birlikte çalıştıkları muhasebe meslek mensuplarını değiştirmeyi düşünen (Tablo 21’de evet ve kısmen yanıtını veren) katılımcılara “sizi çalıştığınız muhasebecinizi değiştirmeye sevk eden faktörler nelerdir?” şeklinde bir soru yöneltilmiştir. Bulgular Tablo 22’de düzenlenmiştir.

**Tablo 22.** Mükelleflerin Mevcut Çalıştığı Muhasebe Meslek Mensubunu Değiştirmeye Sevk Eden Faktörler

<i>(Tablo 21’deki soruya verdiğiniz cevap evet / kısmen ise) Sizi çalıştığınız muhasebecinizi değiştirmeye sevk eden faktörler nelerdir (Lütfen size göre önemli olan üç seçeneği önem sırasına göre 1, 2 ve 3 yazarak işaretleyiniz.)</i>	Önem Sırası 1	Önem Sırası 2	Önem Sırası 3	Ağırlıklı Toplam
İşini zamanında yapmaması	35	6	11	134
Gerekli bilgi ve donanıma sahip olmaması	12	11	8	77
Ücret	10	10	10	70
Vergi incelemelerinde ortaya çıkan olumsuzluklar	6	13	7	64
İşletme üzerinden menfaat sağlama çabası	12	8	1	61
Dürüst olmaması	2	12	8	50
Mesleki sırlarını başkalarıyla paylaşması	4	7	2	35
Meslek ahlakına aykırı davranışlar	3	1	7	19
Muhasebecinin kendi isteği ile bırakması	2	-	3	9
Diğer	1	1	2	8
<b>Toplam</b>	<b>87</b>	<b>69</b>	<b>59</b>	

Mükelleflerin çalıştıkları muhasebe meslek mensuplarını değiştirmede etkili olan faktörler ile ilgili soruda önem sırasına göre üç adet seçeneğin 1, 2 ve 3 yazılarak işaretlenmesi istenmiştir. Tablo 20'nin açıklamasında da belirtildiği üzere öncelik sıralaması yapıldığı için 1. öncelikli değere üç puan ağırlığı, 2. öncelikli değere iki puan ağırlığı ve 3. öncelikli değere de bir puan ağırlığı verilerek ağırlıklı toplam hesaplanmış ve bu şekilde bir sıralama yapılmıştır. Bulgular değerlendirildiğinde mükelleflerin çalışmakta olduğu muhasebe meslek mensuplarını değiştirmedeki en önemli sebep 134 puanla “işini zamanında yapmaması” olmuştur. İkinci sırayı 77 puanla “gerekli bilgi ve donanıma sahip olmaması”, üçüncü sırayı ise 70 puanla “ücret” almıştır. Daha sonra sırayla “vergi incelemelerinde ortaya çıkan olumsuzluklar”, “işletme üzerinden menfaat sağlama çabası”, “dürüst olmaması”, “mesleki sırlarını başkalarıyla paylaşması”, “meslek ahlakına aykırı davranışlar”, “muhasebecinin kendi isteği ile bırakması” ve “diğer” olarak belirtilmiştir.

Burada “diğer” seçeneğini işaretleyen mükelleflerin belirttikleri durumlar “vefat”, “dikkatsiz çalışması” ve “iş takibinin iyi olmaması” olarak belirtilmiştir.

Mükelleflerin “muhasebecinizi değiştirmede etkili olan faktörler nelerdir?” sorusu ile “çalıştığınız muhasebecinizi değiştirmeye sevk eden faktörleri nelerdir?” sorusuna verdikleri cevaplar incelendiğinde her iki soruda da ilk iki sırayı “işini zamanında yapmaması” ve “gerekli bilgi ve donanıma sahip olmaması” cevaplarının yer alması dikkat çekicidir. Buradan hareketle mükelleflerin, muhasebe meslek mensuplarından beklentilerin net bir şekilde ifade edebildikleri sonucuna ulaşılabilir.

Anket çalışmasının bu ilk kısmında yer alan sonuçlar değerlendirildiğinde, mükelleflerin muhasebe meslek mensubu seçerken dikkat ettikleri hususlar başta olmak üzere, meslek mensubuna güvenmesi ve güvene rağmen yapılan işlemlerin sorgulanıp/denetlenmesi ve muhasebe meslek mensubunun değiştirilmesinde önem verdiği hususlar mükelleflerin, muhasebecilerden isteklerini / beklentilerini net bir şekilde ifade edebildiğini göstermektedir.

Ayrıca bu değerlendirme Karasioğlu ve Altan (2004) tarafından yapılan çalışmanın sonuçları ile paralellik taşımaktadır. Söz konusu araştırmaya göre

muhasabe meslek mensuplarının sürekli ilişki içerisinde olduğu toplum katmalarının (mükelleflerin) muhasebecileri bütün yönleri ile olumlu algıladığı tespit edilmiştir. Diğer bir ifadeyle, mükelleflerin muhasebe meslek mensuplarından istek/beklentilerini ifade edebildikleri gözlemlenmektedir.

#### 4.6.3. Mükelleflerin Muhasebe Meslek Mensubu Hakkındaki Bilgi Kaynakları

Çalışmanın bu bölümünde mükelleflere muhasebe meslek mensupları hakkındaki bilgileri nasıl öğrendikleri ile ilgili sorular sorulmuştur. Bu amaçla ilk olarak katılımcıların muhasebe meslek kanunu hakkında bilgiye sahip olup olmadıkları ölçülmeye çalışılmıştır.

**Tablo 23.** Mükelleflerin Meslek Kanununun ile İlgili Bilgi Oranı

		Frekans	%
Muhasebe meslek kanunu (3568 sayılı kanun) hakkında bilgiye sahip misiniz?	Evet	134	16,4
	Hayır	436	53,4
	Kısmen	246	30,1
<b>Toplam</b>		<b>816</b>	<b>100</b>

Araştırmaya katılan mükelleflere “muhasebe meslek kanunu (3568 sayılı kanun) hakkında bilgiye sahip misiniz?” sorusuna verdikleri cevaplar Tablo 23’te düzenlenmiştir. Buna göre örneklem kapsamında olan mükelleflerin %16,4’ü bu soruya “evet”, %53,4’ü “hayır” ve %30,1’i “kısmen” yanıtını vermişlerdir. Mükelleflerin, işletmeleri açısından önem düzeyi yüksek olan muhasebe mesleği ile ilgili mevzuat hakkında bilgi sahibi olma düzeyinin çok düşük olması düşündürücüdür. Bu sonuç, yapılan ilk değerlendirmede ifade edilen “mükelleflerin muhasebe meslek mensuplarından beklentilerini/isteklerini net bir şekilde ifade edebildikleri” göz önüne alındığında ve özellikle çalışmaya destek veren katılımcıların çalışma süreleri (bkz. Tablo 10, 8 yıl ve daha fazla çalışanların toplamı %62,1) ve eğitim düzeyleri (%36,2’si lise mezunu, %37,3’ü üniversite ve üstü



mezunu) dikkate alındığında daha da düşündürücüdür. Ayrıca bu durum, meslek odalarının mükellefler ile ilgili herhangi bir çalışma yapmamasının bir sonucu olarak da değerlendirilebilir. Diğer bir ifadeyle, mükelleflerin Tablo 12’de de belirtildiği üzere, muhasebe meslek mensubunu seçerken meslek odalarını tercih etmedikleri ve güvenmedikleri sonucunu da desteklemektedir.

Muhasebe meslek kanunu hakkındaki bilgi düzeyi beklenenin altında kalan katılımcılara ayrıca muhasebe meslek mensuplarının yasal görevleri ile ilgili bilgileri olup olmadığını ölçmek üzere “bir muhasebecinin yasal görevleri ile ilgili yeterli bilgiye sahip misiniz?” sorusu yöneltilmiştir.

**Tablo 24.** Mükelleflerin Muhasebe Meslek Mensubunun Yasal Görevleri İle İlgili Bilgiye Sahip Olma Oranları

		<b>Frekans</b>	<b>%</b>
Bir muhasebecinin yasal görevleri ile ilgili yeterli bilgiye sahip misiniz?	Evet	167	20,4
	Hayır	263	32,2
	Kısmen	387	47,4
<b>Toplam</b>		<b>817</b>	<b>100</b>

Tablo 24’te de görüldüğü üzere söz konusu soruya katılımcıların %20,4’ü “evet”, %32,2’si “hayır” ve %47,4’ü “kısmen” şeklinde yanıtlamışlardır. Meslek kanunu hakkında bilgi sahibi olma oranı %32,2 gibi düşük bir yüzdeye sahip mükelleflerin, muhasebe meslek mensubunun görev ve sorumlulukları hakkında bilgiyi nereden elde ettikleri düşündürücüdür.

Ortaya çıkan bu sonuç üzerine araştırma kapsamına alınan mükelleflere muhasebe meslek mensubu hakkındaki bilgileri hangi kaynaktan öğrendiklerine dair bir soru yöneltilmiştir.

**Tablo 25.** Mükelleflerin Muhasebe Meslek Mensubu Hakkındaki Bilgilerini Öğrenme Kaynakları

		Frekans	%
<i>(Tablo 24’te ki soruya verdiğiniz cevap evet/ kısmen ise)</i> Muhasebe meslek mensubu ile ilgili bilgiye hangi kaynaktan öğrendiniz?	Meslek kanununu okudum	61	11
	Üniversiteden aldığım derslerden	81	14,6
	Odadan bilgi aldım	42	7,6
	İş Çevresinden bilgi aldım	304	54,9
	Diğer	66	11,9
<b>Toplam</b>		<b>554</b>	<b>100</b>

Katılımcılara, muhasebe meslek mensubu ile ilgili bilgileri hangi kaynaktan öğrendiklerine dair sorulan sorulara verilen cevaplar ise Tablo 23 ve Tablo 24’ün sonuçlarını destekler niteliktedir. Katılımcıların %11’i muhasebe meslek mensubu ile ilgili bilgileri “meslek kanunu okudum” şeklindeki cevabı Tablo 23’ün sonucunu desteklemektedir. Bunun yanında katılımcıların %14,6’sı “üniversiteden aldığım derslerden”, %7,6’sı “odadan bilgi aldım” seçeneklerini işaretlerken, %54,9’u “iş çevresinden bilgi aldım” yanıtı vermiştir. Bu sonuca göre, muhasebe mesleği ile ilgili mevzuatın bilinme oranının az olmasının yanında mükelleflerin birbirlerine sorarak muhasebe mesleği ile ilgili bilgi elde etmeleri, muhasebe mesleği ile ilgili yanlış ifadelerin kaynağını ortaya çıkarmaktadır. Katılımcıların %11,9’unun işaretlediği “diğer” seçeneğinde ise “internet” yanıtı ön plana çıkmaktadır.

Katılımcıların Tablo 25’te verdiği cevapların, eğitim faktörü dikkate alınarak nasıl şekillendiğini belirlemek için frekans analizi yapılmıştır.

**Tablo 26.** Eğitim Düzeyine Göre Meslek Mensubu Hakkında Bilgi Öğrenme Kaynakları Faktör Analizi

Eğitim		Frekans	Geçerli %
Okuryazar	İş çevresinden bilgi aldım	4	80
	Diğer	1	20
İlkokul Mezunu	Meslek kanununu okudum	7	12,3
	Odadan bilgi aldım	8	14
	İş çevresinden bilgi aldım	37	64,9
	Diğer	5	8,8
Ortaokul mezunu	Meslek kanununu okudum	1	1,6
	Odadan bilgi aldım	7	11,5
	İş çevresinden bilgi aldım	41	67,2
	Diğer	12	19,7
Lise	Meslek kanununu okudum	21	11,3
	Odadan bilgi aldım	11	5,9
	İş çevresinden bilgi aldım	132	71
	Diğer	22	11,8
Üniversite Mezunu	Meslek kanununu okudum	32	13,1
	Üniversiteden aldığım derslerden	81	33,1
	Odadan bilgi aldım	16	6,5
	İş çevresinden bilgi aldım	90	36,7
	Diğer	26	10,6

Muhasebe mesleği ile ilgili en doğru bilgiyi öğrenme kaynakları olarak 3568 sayılı meslek kanunu ile meslek odaları gösterilebilir. Bunun yanında üniversitelerde ilgili konu ile ilgili verilen dersler de doğru kaynak olarak ifade edilebilir. Buradan hareketle mükelleflerin meslek mensubu hakkında bilgi öğrenme kaynakları eğitim faktörü göz önüne alınarak yapılan frekans analizinde, ilkokul mezunu mükelleflerin %12,3 “meslek kanunu okudum”, %14’ü “odadan bilgi aldım”, %64,9’u “iş çevresinden bilgi aldım”, %5’i “diğer” cevaplarını vermişlerdir. Ortaokul mezunu mükelleflerin %1,6’sı “meslek kanununu okudum”, %11,5’i “odadan bilgi aldım”, %67,2’si “iş çevresinden bilgi aldım”, %19,7’si “diğer”; lise mezunu mükelleflerin %11,3’ü “meslek kanununu okudum”, %5,9’u “odadan bilgi aldım”, %71’i “iş çevresinden bilgi aldım”, %11,8 “diğer” cevaplarını vermişlerdir. Cevaplardan da anlaşılacağı üzere üniversite mezunları hariç bütün mükelleflerin muhasebe mesleği ile ilgili bilgi kaynakları son derece yalın ve yanlış anlaşılmaya müsait kaynaklardır. Üniversite mezunu mükelleflerin durumu diğerlerine nazaran daha olumlu olduğu belirtilebilir. Üniversite mezunu mükelleflerin %13,1’i “meslek kanunu okudum”, %33,1’i “üniversiteden aldığım derslerden” ve %6,5’u “odadan bilgi aldım”

cevaplarını vermişlerdir. Eğitim düzeyinin yüksek olmasına, başka bir ifade ile alınan yüksek öğretim ile doğru bilgilerin nereden öğrenilip / araştırılabileceğine dair yeterli eğitimin alınmasına rağmen, üniversite mezunu mükelleflerin %36,7'sinin “iş çevresinden bilgi aldım”, %10,6'sının “diğer” ifadelerini işaretlemeleri düşündürücüdür. Bu ifadelerden hareketle, mükelleflerin muhasebe meslek mensubu hakkında bilgi edindiği kaynakların seçiminin hatalı olduğu belirtilebilir. Konuya bir başka açıdan bakılacak olursa, odaların muhasebe mesleği ile ilgili sadece meslek mensupları ile ilgilenmeleri ve mükelleflere muhasebe mesleği ile ilgili bilgi aktarabilecek bir programın/yöntemin olmayışı bu yanlış kaynak seçiminin nedenlerinden biri olarak görülebilir.

Sonuç olarak, mükelleflerin meslek kanunu ve buna ilaveten muhasebe meslek mensubunun yasal görevleri ile ilgili bilgiye sahip olma oranları çok yüksek çıkmamıştır. Buna mükelleflerin söz konusu konu ile ilgili öğrenme kaynaklarına verilen cevapları da dâhil edilirse, mükelleflerin muhasebe mesleği ve buna bağlı olarak muhasebe meslek mensubu hakkında doğru bilgiye sahip olmadığı sonucu çıkarılabilir.

#### **4.6.4. Mükelleflerin Bakış Açıları İle Muhasebe Meslek Mensubunun Konumu**

Çalışmada mükelleflerin muhasebe meslek mensuplarına bakış açılarını öğrenmek ve mükelleflere göre muhasebe meslek mensuplarını nasıl ifade ettiklerini belirlemek amacıyla katılımcılara çeşitli sorular sorulmuştur. Söz konusu sorular genelde kapalı uçlu olup, beşli likert ölçeği dikkate alınarak oluşturulmuştur.

**Tablo 27. Mükelleflerin Bakış Açıları İle Muhasebe Meslek Mensupları**

Soru	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kısmen Katılmıyorum		Katılmıyorum		Hiç Katılmıyorum		Toplam	
	Frekans	%	Frekans	%	Frekans	%	Frekans	%	Frekans	%	Frekans	%
Muhasebeci sadece benim için hesapları tutan bir elemandır.	115	14,1	240	29,5	175	21,5	210	25,8	74	9,1	814	100
Muhasebecinin yaptığı işin önem düzeyi işletmedeki diğer işlerden önemli değildir.	59	7,2	136	16,7	150	18,4	332	40,8	137	16,8	814	100
Muhasebeci benim için diğer çalışanlardan farklı değildir.	79	9,7	202	24,9	169	20,8	279	34,4	82	10,1	811	100
Muhasebecinin ihtiyaç duyduğu bilgiyi istediğim zaman veririm.	274	33,6	301	36,9	110	13,5	88	10,8	43	5,3	816	100
Muhasebecinin isteklerini hemen karşılarım.	238	29,2	309	37,9	204	25,0	56	6,9	9	1,1	816	100
Benim için en iyi muhasebeci en az vergi ödeten muhasebecidir.	122	15,0	121	14,8	162	19,9	251	30,8	160	19,6	816	100
Benim için en iyi muhasebeci istenilen bilgiyi zamanında veren muhasebecidir.	479	58,7	259	31,7	60	7,4	12	1,5	6	0,7	816	100
Bütün muhasebeciler aynıdır. Aralarında fark yoktur.	34	4,2	63	7,7	114	14,0	313	38,3	293	35,9	817	100
Vergi ödemelerini muhasebecim yapmaktadır.	181	22,3	220	27,1	130	16,0	149	18,3	132	16,3	812	100
Finansal konularda muhasebecime danışırım.	181	22,2	278	34,0	181	22,2	116	14,2	59	7,2	815	100
Yeni bir işe girişmeden önce muhasebeciden bilgi alırım.	189	23,2	230	28,2	197	24,2	127	15,6	72	8,8	815	100
Muhasebe mesleği zor ve stresli bir meslektir.	252	30,8	283	34,8	198	24,3	60	7,3	21	2,6	814	100
Zor durumda kaldığımda muhasebecimden beni kurtaracak önlemler almasını zorda olsa isterim.	144	17,6	244	29,9	244	29,9	124	15,2	60	7,4	816	100
Muhasebe mesleği benim gözümde vergi kaçırılmasına yardım eden bir meslektir.	41	5,0	49	6,0	79	9,7	250	30,6	397	48,7	816	100
Mali konularda muhasebeci ile sürekli iletişim halindeyim.	224	27,5	314	38,5	187	22,9	70	8,6	21	2,6	816	100
Mali tablolardaki yer alan bilgilerin olumsuz olması durumunda kendi isteğim ile değiştirilmesini isterim.	105	12,9	152	18,7	200	24,6	233	28,7	122	15,0	812	100
En iyi muhasebeci vergiyi zamanında ödeten muhasebecidir.	359	44,1	300	36,9	99	12,2	42	5,2	14	1,7	814	100
Muhasebecim göndermiş olduğum bilgi ve belgeleri sorgulamadan kaydetmek zorundadır.	108	13,3	135	16,6	172	21,1	272	33,4	128	15,7	815	100
Muhasebeci benim için bir personeldir.	77	9,5	180	22,2	218	26,8	233	28,7	104	12,8	812	100
Muhasebeci benim her türlü yasal ödemelerimi takip etmek zorundadır.	217	26,6	256	31,4	183	22,5	105	12,9	54	6,6	815	100
Muhasebecim gerektiğinde benim adıma tahsilat ve ödeme yapmak zorundadır.	83	10,2	147	18,1	192	23,6	241	29,7	149	18,3	812	100
Muhasebecim ile iletişimime diğer personelimden farklı önem veririm.	174	21,4	317	38,8	192	23,5	107	13,1	26	3,2	817	100
Zaman zaman başka bir muhasebeciden bilgi alırım.	77	9,4	185	22,7	215	26,4	206	25,3	132	16,2	815	100
Devletin geliri ile muhasebecinin yaptığı iş arasında bir ilişki vardır.	270	33,0	296	36,2	169	20,7	58	7,1	24	2,9	817	100

Tablo 27’de frekans dağılımı düzenlenen sorulara mükelleflerce verilen cevaplar önem sırasına göre tasnif edilmek istenmiş ve “betimleyici istatistik” tekniği uygulanarak Tablo 28’de düzenlenmiştir. Betimleyici istatistik tablosunda soruların cevapları kısmında beşli likert ölçeği kullanılmıştır. Dolayısıyla en yüksek değerden (1) en düşük değere (5) doğru bir sıralama yapılmıştır.

**Tablo 28.** Mükelleflerin Muhasebe Meslek Mensuplarının Hakkındaki Düşüncelerinin Önem Sıralaması

	N	Ort. (Mean)	Standart Sapma
Benim için en iyi muhasebeci istenilen bilgiyi zamanında veren muhasebecidir.	816	1,5380	,75683
En iyi muhasebeci vergiyi zamanında ödeten muhasebecidir.	814	1,8354	,94754
Devletin geliri ile muhasebecinin yaptığı iş arasında bir ilişki vardır.	817	2,1065	1,03714
Muhasebecinin isteklerini hemen karşılarım.	816	2,1287	,94868
Muhasebe mesleği zor ve stresli bir meslektir.	814	2,1585	1,02764
Muhasebecinin ihtiyaç duyduğu bilgiyi istediğim zaman veririm.	816	2,1728	1,16104
Mali konularda muhasebeci ile sürekli iletişim halindeyim.	816	2,2034	1,01898
Muhasebecim ile iletişime diğer personelimden farklı önem veririm.	817	2,3782	1,05726
Muhasebeci benim her türlü yasal ödemelerimi takip etmek zorundadır.	815	2,4147	1,19675
Finansal konularda muhasebecime danışırım.	815	2,5018	1,18951
Yeni bir işe girişmeden önce muhasebeciden bilgi alırım.	815	2,5865	1,24497
Zor durumda kaldığımda muhasebecimden beni kurtaracak önlemler almasını zorda olsa isterim.	816	2,6471	1,15241
Vergi ödemelerini muhasebecim yapmaktadır.	812	2,7919	1,39835
Muhasebeci sadece benim için hesapları tutan bir elemandır.	814	2,8624	1,21014
Muhasebeci benim için diğer çalışanlardan farklı değildir.	811	3,1023	1,17405
Muhasebeci benim için bir personeldir.	812	3,1318	1,17668
Mali tablolardaki yer alan bilgilerin olumsuz olması durumunda kendi isteğim ile değiştirilmesini isterim.	812	3,1416	1,25496
Zaman zaman başka bir muhasebeciden bilgi alırım.	815	3,1607	1,21717
Muhasebecim göndermiş olduğum bilgi ve belgeleri sorgulamadan kaydetmek zorundadır.	815	3,2172	1,26984
Benim için en iyi muhasebeci en az vergi ödeten muhasebecidir.	816	3,2525	1,33292
Muhasebecim gerektiğinde benim adıma tahsilat ve ödeme yapmak zorundadır.	812	3,2783	1,24303
Muhasebecinin yaptığı işin önem düzeyi işletmedeki diğer işlerden önemli değildir.	814	3,4324	1,16308
Bütün muhasebeciler aynıdır. Aralarında fark yoktur.	817	3,9400	1,08582
Muhasebe mesleği benim gözümde vergi kaçınılmasına yardım eden bir meslektir.	816	4,1189	1,12390

**Not:** 1=Kesinlikle Katılıyorum, 5=Hiç Katılmıyorum anlamındadır.

1-1,4=Kesinlikle Katılıyorum, 1,5-2,4=Katılıyorum aralıklarını temsil etmektedir.

Mükelleflerin muhasebe meslek mensupları hakkındaki düşüncelerinin değerlendirildiği bu bölümde, beklenilenin aksine ilginç sonuçlar çıkmıştır. Yapılan değerlendirme sonucu mükelleflerin kendilerine yöneltilen “benim için en iyi muhasebeci istenilen bilgiyi zamanında veren muhasebecidir”, “en iyi muhasebeci vergiyi zamanında ödeten muhasebecidir”, “devletin geliri ile muhasebecinin yaptığı iş arasında bir ilişki vardır”, “muhasebecinin isteklerini hemen karşılarım”, “muhasebe mesleği zor ve stresli bir meslektir”, “muhasebecinin ihtiyaç duyduğu bilgiyi istediğim zaman veririm”, “mali konularda muhasebeci ile sürekli iletişim halindeyim” ve “muhasebecim ile iletişime diğer personelime göre farklı önem veririm” düşüncelerine mükelleflerin tamamen katıldıkları görülmektedir.

Bununla birlikte, mükelleflerin “finansal konularda muhasebecime danışırım”, “yeni bir işe girişmeden önce muhasebeciden bilgi alırım”, “zor durumda kaldığımda muhasebecimden beni kurtaracak önlemler almasını zorda olsa isterim”, “vergi ödemelerimi muhasebecim yapmaktadır”, “muhasebeci benim için diğer çalışanlardan farklı değildir”, “muhasebeci benim için bir personeldir”, “mali tablolarındaki yer alan bilgilerin olumsuz olması durumunda kendi isteğim ile değiştirilmesini isterim”, “zaman zaman başka bir muhasebeciden bilgi alırım”, “muhasebecim göndermiş olduğum bilgi ve belgeleri sorgulamadan kaydetmek zorundadır”, “benim için en iyi muhasebeci en az vergi ödeten muhasebecidir”, “muhasebecim gerektiğinde benim adıma tahsilat ve ödeme yapmak zorundadır” şeklindeki yargılara kısmen katıldıkları görülmektedir. Çalışmaya katkıda bulunan mükelleflerin birlikte çalıştıkları muhasebe meslek mensubunun %21,5'nin bağımlı olması ve daha önce yapılan “mükelleflerin muhasebe meslek mensubu hakkında net bir bilgiye sahip değildir” değerlendirmesi göz önüne alındığında verilen cevapların uygun olduğu görülmektedir.

Mükelleflerin “muhasebecinin yaptığı işin önem düzeyi işletmedeki diğer işlerden önemli değildir”, “bütün muhasebeciler aynıdır, aralarında fark yoktur”, “muhasebe mesleği benim gözümde vergi kaçırılmasına yardım eden bir meslektir” sorularına katılmadıkları görülmektedir.

Sonuç olarak, mükelleflerin birlikte çalıştıkları muhasebe meslek mensubunu seçerken isteklerini/beklentilerini net bir şekilde ifade edebildiği buna karşılık muhasebe meslek mensubu hakkında net bir bilgiye sahip olmadığı bir durumda mükelleflerin muhasebe meslek mensubunun konumu net bir şekilde ifade edebildiği görülmektedir. Özellikle bilgi edinme noktasında muhasebe meslek mensubunu olumlu değerlendirmesi, mesleğin zor ve stresli bir meslek olduğunu kabul ederek muhasebe meslek mensubu ile iletişimine önem vermesi, muhasebe meslek mensubunun yaptığı işlerin önem düzeyini diğer işlerden farklı bir konumda görerek muhasebeci ile sürekli iletişim halinde olması mükelleflerin muhasebe mesleğini ve dolayısıyla muhasebe meslek mensubunu net bir şekilde ifade edebildiği şekilde yorumlanabilir.

Ayrıca mükelleflerin sanılanın aksine muhasebe mesleğini vergi kaçırılmasına yardım eden bir meslek ve dolayısıyla muhasebe meslek mensubunu da vergi kaçırılmasına yardım eden bir personel olarak görmemesi de olumlu bir durumu ifade etmektedir. Taner vd. (2001) tarafından yapılan araştırma sonucu da bu varsayımı destekler niteliktedir. Söz konusu araştırmada “en iyi muhasebeci en az vergi çıkarandır” tezinin büyük ölçüde tüm kesimler tarafından ilgi görmediği sonucuna ulaşılmıştır.

Yapılan bu değerlendirme, Erol (2007) tarafından yapılan anket sonuçlarıyla da paralellik göstermektedir. Söz konusu anket sonuçlarına göre mükelleflere muhasebe meslek mensuplarının iletişim, sorumluluk, bilgi ve davranış düzeylerini ölçmek için yöneltilen sorulara verilen cevaplar çalışmayı destekler niteliktedir. Özellikle mükellefler gözüyle muhasebe meslek mensuplarının “iyi iletişim kuran”, “müşteri şikayetlerine çözüm bulan”, “güvenilir”, “yeterli düzeyde eğitim almış”, “işlerini benimseyerek yapıyor”, “müşteri menfaatlerini ön planda tutuyor” şeklindeki cevaplar “mükelleflerin muhasebe meslek mensuplarının konumlarını net bir şekilde ifade edebildiklerinin” bir göstergesidir.



#### **4.6.5. Mükelleflerin Muhasebe Meslek Mensuplarının Görev ve Sorumlulukları Hakkındaki Bilgileri**

Mükelleflerin muhasebe meslek mensuplarının görev ve sorumluluklarını, mevzuat göz önüne alınarak, ifade edip edemediklerini öğrenmek amacıyla katılımcılara çeşitli sorular sorulmuştur. Söz konusu sorular kapalı uçlu olup, “evet/hayır” şeklinde oluşturulmuştur.

Sorular mevzuata göre meslek mensuplarının yapmakta zorunlu olduğu görev ve sorumluluklar, mevzuata göre meslek mensuplarının anlaşma karşılığında yapabilecekleri görev ve sorumluluklar ve mevzuatta belirtilmeyen meslek mensuplarının görev ve sorumluluk kapsamına girmeyen işler olarak üç açıdan ele alınarak hazırlanmıştır.

**Tablo 29.** Mükelleflerin Gözünde Muhasebe Meslek Mensupların Görev ve Sorumlulukları

		Frekans	%	Toplam Frekans	%
Defter tutma	Evet	807	98,8	816	100
	Hayır	9	1,1		
Mali tablo düzenleme	Evet	778	95,3	816	100
	Hayır	38	4,7		
Vergi beyannamesi düzenleme	Evet	775	95,0	816	100
	Hayır	41	5,0		
Vergi borçlarını ödenme	Evet	428	52,7	812	100
	Hayır	384	47,3		
Mali analiz yapılması	Evet	696	85,4	815	100
	Hayır	119	14,6		
Rapor hazırlanması	Evet	682	83,7	815	100
	Hayır	133	16,3		
Yönetim konusunda danışmanlık yapma	Evet	281	34,4	812	100
	Hayır	531	65,0		
Yasal yollardan karı eritme	Evet	294	36,3	810	100
	Hayır	516	63,7		
Yasal yollardan daha az vergi ödetme	Evet	437	53,5	813	100
	Hayır	376	46,0		
Yasal yollardan karı fazla gösterme	Evet	206	25,2	812	100
	Hayır	606	74,2		
İşletme risklerini, fırsatlarını ve tehditleri gözlemleme	Evet	614	75,2	813	100
	Hayır	199	24,4		
İşletmenin geleceği ile ilgili konularda fikir beyan etme	Evet	576	70,5	815	100
	Hayır	239	29,3		
İşletmenin mali konular hakkında denetlenmesi	Evet	654	80,3	814	100
	Hayır	160	19,7		
İşletmede muhasebe sistemini kurmak ve işletmek	Evet	688	84,2	816	100
	Hayır	128	15,7		
Mali konularda danışmanlık yapmak	Evet	644	79,1	814	100
	Hayır	170	20,9		
Banka işlemlerinin takip edilmesi	Evet	413	50,7	814	100
	Hayır	401	49,3		
Sanayi ve Ticaret odalarından gerekli belgelerin alınması	Evet	585	71,6	817	100
	Hayır	232	28,4		
Proje hazırlanması (KOSGEP, hibe vd.)	Evet	425	52,4	811	100
	Hayır	386	47,6		
Türkiye İstatistik kurumu tarafından gönderilen istatistik formlarının doldurulması	Evet	488	60,2	811	100
	Hayır	323	39,8		

Daha önceki bölümlerde de açıklandığı üzere, Türkiye’de muhasebe meslek mensuplarının görev ve sorumluluklar 3568 sayılı meslek kanununda belirtilmiştir. Hatırlatmak amacıyla, söz konusu kanunda muhasebe meslek mensuplarının

görevleri “Genel Hükümler” başlıklı birinci bölümün ikinci maddesinde aşağıda belirtildiği gibidir;

“**Madde 2 - A)** Muhasebecilik ve malî müşavirlik mesleğinin konusu :

Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

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

Yukarıda sayılan işleri; bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlara serbest muhasebeci malî müşavir denir.”

Ayrıca muhasebe meslek mensuplarının görevleri “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik”in “Meslek Mensuplarının Çalışma Usul ve Esasları” başlıklı ikinci bölümün 18. Maddesinde de aşağıda görüldüğü gibi belirtilmiştir:

“Madde 18 - Serbest muhasebeci mali müşavirlerin çalışma konuları şunlardır:

- a) Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince defterlerini tutmak, malî tablolar ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işlerini yapmak.
- b) Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirliklerini yapmak,
- c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, malî tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik, değerlendirme, derecelendirme ve benzeri işleri yapmak.
- d) İlgili mevzuatın öngördüğü işler ile resmî mercilerce belirlenecek işleri yapmak.”

Belirtilen bu mevzuatlar göz önüne alındığında ankette sorulan soruların mesleki görev ve sorumlulukların kapsamına girme durumu Tablo 30’da belirtilmiştir:

**Tablo 30. Mükelleflere Sorulan Meslek Mensubunun Görev ve Sorumlulukları İle İlgili Soruların Mevzuat Karşılığı**

<b>Mevzuata Göre Yapılması Zorunlu Görev ve Sorumluluklar (3568 sayılı kanunun 2. maddesi a ve b bentlerine dayanılarak)</b>	<b>Mevzuata Göre Anlaşma Karşılığında Yapılabilecek Görev ve Sorumluluklar (3568 sayılı kanunun 2. maddesi c bendine dayanılarak)</b>	<b>Mevzuatta Belirtilmeyen Görev ve Sorumluluk Kapsamına Girmeyen İşler</b>
-Defter tutma -Mali tablo düzenleme -Vergi beyannamesi düzenleme -İşletmede muhasebe sistemini kurmak ve işletmek	-Mali analiz yapılması -Rapor hazırlanması -Yönetim konusunda danışmanlık yapma -İşletme risklerini, fırsatlarını ve tehditlerini gözlemleme -İşletmenin geleceği ile ilgili konularda fikir beyan etme -Mali konularda danışmanlık yapmak	-Vergi ve borçlarını ödeme -Yasal yollardan karı eritme -Yasal yollardan daha az vergi ödetme -Yasal yollardan karı fazla gösterme -İşletmenin mali konular hakkında denetlenmesi -Banka işlemlerinin takip edilmesi -Sanayi ve ticaret odalarından gerekli belgelerin alınması -Proje hazırlanması (KOSGEP, hibe vd.) -Türkiye İstatistik kurumu tarafından gönderilen istatistik formlarının doldurulması

Değerlendirme Tablo 30’da belirtilen sıralamaya göre yapılmaktadır. Buna göre “Mevzuata Göre Yapılması Zorunlu Görev ve Sorumluluklar” kapsamında sorulan “defter tutma” %98,8 oranında “evet”, “mali tablo düzenleme” %95,3 oranında “evet”, “vergi beyannamesi düzenleme” %95 oranında “evet”, “işletmede muhasebe sistemini kurmak ve işletmek” %84,2 oranında “evet” olarak cevaplandırılmıştır. Verilen cevaplar göz önüne alındığında herhangi bir olumsuzluk bulunamamıştır.

“Mevzuata Göre Anlaşma Karşılığında Yapılabilecek Görev ve Sorumluluklar” kapsamında sorulan “mali analiz yapılması” %85,4 oranında “evet”, “rapor hazırlanması” %83,7 oranında “evet”, “yönetim konusunda danışmanlık yapma” %34,4 oranında “evet”, “işletme risklerini, fırsatlarını ve tehditleri gözlemlenmesi” %75,2 oranında “evet”, “işletmenin geleceği ile ilgili konularda fikir beyan etme” %70,5 “evet”, “mali konularda danışmanlık yapmak” %79,1 oranında “evet” olarak cevaplandırılmıştır. Verilen cevaplar, mükelleflerin meslek mensupları ile bir anlaşma yaptığı bilinmediği göz önüne alındığında (bkz. Tablo 30. “Mevzuata Göre Anlaşma Karşılığında Yapılabilecek Görev ve Sorumluluklar), bir bakıma doğru olarak ifade edilebilir. Bununla birlikte tersi bir durumda/bir anlaşma olmaması durumunda, mükellefler muhasebe meslek mensuplarının görev ve sorumluluklarını yanlış olarak ifade ettiği belirtilebilir. Bunu desteklemek için anketin diğer sorularının değerlendirilmesi daha doğru olacaktır.

Buna göre “Mevzuatta Belirtilmeyen Görev ve Sorumluluk Kapsamına Girmeyen İşler” başlığı altında sorulan “vergi ve borçlarını ödeme” %52,7 oranında “evet”, “yasal yollardan karı eritme” %36,3 oranında “evet”, “yasal yollardan daha az vergi ödetme” %53,5 oranında “evet”, “yasal yollardan karı fazla gösterme” %25,2 oranında “evet”, “işletmenin mali konular hakkında denetlenmesi” %80,3 oranında “evet”, “banka işlemlerinin takip edilmesi” %50,7 oranında “evet”, “sanayi ve ticaret odalarından gerekli belgelerin alınması” %71,6 oranında “evet”, “proje hazırlanması (KOSGEB, hibe vd.)” %52,4 oranında “evet”, “Türkiye İstatistik Kurumu tarafından gönderilen istatistik formlarının doldurulması” %60,2 oranında “evet” olarak cevaplandırılmıştır. Bu ifadelerle, mükelleflerin, muhasebe meslek mensuplarının görev ve sorumluluklarını ifade edemedikleri anlaşılmaktadır. Özellikle daha önce yapılan “mükellefler muhasebe meslek mensubu hakkında net bir bilgiye sahip değillerdir” değerlendirmesi göz önüne alındığında yapılan yeni değerlendirmenin uygun olduğu görülmektedir.

Usul ve Aslantaş (2007) tarafından yapılan araştırmada, mükellefler açısından muhasebe meslek mensuplarının, “muhasebeciler ödenecek vergi tutarından sorumludur”, “muhasebeciler mükelleflerin her türlü yasal ödemelerini takip etmek

zorundadır”, “herhangi bir vergi incelemesinden muhasebeciler sorumludur”, “Maliye, Bağ-Kur ve SSK gibi kuruluşlarla düzenli bir ilişki kurulmasında muhasebeciler sorumludur”, “muhasebeciler sadece bizim verdiğimiz belgeleri kayıt altına almak zorundadır” şeklinde ifade edildiği belirtilmiştir. Bu araştırma göz önüne alındığında bu ifadelerin mevzuatta belirtilmeyen görev ve sorumluluk kapsamına girmeyen işlere girdiği görülmektedir. Dolayısıyla sonuçlar, bu araştırmanın sonuçları ile paralellik göstermekte ve “mükelleflerin muhasebe meslek mensuplarının görev ve sorumluluklarını net bir şekilde ifade edemedikleri” sonucunu desteklemektedir.

#### 4.6.6. Mükelleflerin Muhasebe Meslek Standardına Bakış Açıları

Mükelleflere, muhasebe mesleğinin başarılı bir şekilde icra edilebilmesi için gereken görev ve işlemleri, sahip olunması gereken bilgi ve becerileri, sergilenmesi gereken tutum ve davranışları gösteren asgari normları ifade eden bir rehber, muhasebe meslek standartlarına, ihtiyacı olup / olmadığını öğrenmek amacıyla çeşitli sorular sorulmuştur.

Söz konusu sorular kapalı uçlu olup, “evet / hayır” şeklinde oluşturulmuştur. Sorular sorulmadan önce katılımcılara, meslek standardı hakkında kısa bir bilgi verilmiş (Bkz. Ek-1) ve “muhasebe mesleğinin bir standarda ihtiyacı var mıdır?” sorusu yöneltilmiştir.

**Tablo 31.** Mükelleflerin Muhasebe Meslek Standartlarına İhtiyacı Var Mıdır?

		<b>Frekans</b>	<b>%</b>
Size Göre Muhasebe Mesleğinin Bir Standarda İhtiyacı Var mıdır?	Evet	578	71,1
	Hayır	66	8,1
	Kısmen	169	20,8
<b>Toplam</b>		<b>813</b>	<b>100</b>

“Size göre muhasebe mesleğinin bir standarda ihtiyacı var mıdır?” sorusuna, örneklem kapsamına alınan mükelleflerin %71’i “evet”, %8,1’i “hayır” ve % 20,8’i “kısmen” cevapları vermişlerdir. Cevaplar göstermektedir ki mükelleflere göre muhasebe mesleği hakkında genel bilgileri içeren ve muhasebe mesleği hakkında bir rehber niteliği taşıyan muhasebe meslek standardına ihtiyaç duyulmaktadır.

Ayrıca değerlendirmenin sağlam temellere dayandırılması amacıyla, katılımcılara Tablo 31’de verilen “evet” ve “kısmen” cevapları göz önüne alınarak, meslek standardına neden ihtiyaç duyduklarına ilişkin çeşitli ifadelerin yer aldığı sorular yöneltilmiştir. İlgili sorular ve cevapları Tablo 32’de düzenlenmiştir.

**Tablo 32. Mükelleflerin Muhasebe Meslek Standardına İhtiyaç Duyma Sebepleri**

		Frekans	%	Toplam Frekans	%
Muhasebe mesleği ile ilgili bütün bilgileri genel bir şekilde içeren bir rehber ihtiyacım vardır.	Evet	532	71,2	747	100
	Hayır	215	28,8		
Muhasebe meslek mensubunun sahip olması gereken hizmet kalitesinin belirli bir standartlara bağlanması önemlidir.	Evet	711	95,3	746	100
	Hayır	35	4,7		
İşletme ve mükellef açısından alınacak kararlarda muhasebe meslek mensubunun etkisi benim için önemlidir.	Evet	598	80,2	745	100
	Hayır	147	19,8		
Muhasebe meslek mensubunun çalıştığı ortam (fiziki koşullar) mesleğin icra edilmesi açısından ve verilen hizmetin kalitesi açısından önemli bir faktördür.	Evet	641	85,9	746	100
	Hayır	105	14,1		
Muhasebe meslek mensubunun yapmakla yükümlü olduğu işlemlerin zamanında yerine getirilerek, belirli standartlarda ortaya konulması benim için önemlidir.	Evet	720	96,3	747	100
	Hayır	27	3,7		
Muhasebe meslek mensubunun sadece yasal yükümlülüklerini yerine getirmesi yeterlidir.	Evet	381	51	746	100
	Hayır	365	49		
Muhasebe meslek mensubunun yasal yükümlülüklerinin dışında görüşleri ve önerileri benim için önemlidir.	Evet	581	77,9	745	100
	Hayır	164	22,1		
Muhasebe meslek mensubunun bağlı bulunduğu kurum tarafından değerlendirilerek denetlenmesi ve sonucunun açıklanması benim için önemlidir.	Evet	650	87,2	745	100
	Hayır	95	12,8		
Muhasebe meslek mensubunun mesleğini yürütülmesinde ihtiyaç duyduğu zorunlu / zorunlu olmayan mevzuat benim için önemlidir.	Evet	516	69,3	744	100
	Hayır	228	30,7		
Muhasebe meslek mensubunun kullandığı araç, gereç ve ekipmanlar kalite ve niteliği itibarıyla benim için önemlidir.	Evet	507	67,9	746	100
	Hayır	239	32,1		
Muhasebe meslek mensubunun sahip olması gereken bilgi, beceri, tutum ve davranışlarının minimum düzeyinin belirli bir standarda bağlanması benim için önemlidir.	Evet	699	93,8	745	100
	Hayır	46	6,2		
Muhasebe meslek mensubunun giyim ve kuşamları benim için önemlidir.	Evet	375	51,2	731	100
	Hayır	356	48,8		

Verilen cevaplardan da anlaşılacağı üzere, mükelleflerin %95,3'ü muhasebe meslek mensubunun sahip olması gereken hizmet kalitesinin belirli bir standartlara bağlanmasının önemli olduğunu belirtmektedir. Yine katılımcı mükelleflerin %93,8'i muhasebe meslek mensubunun sahip olması gereken bilgi, beceri, tutum ve davranışlarının minimum düzeyinin belirli bir standarda bağlanmasının kendileri için önemli olduğunu beyan etmektedirler. Kısaca, mükellefler, muhasebe meslek standardına duyulan ihtiyacı açık bir şekilde ortaya koymaktadır.



Bununla birlikte “muhasabe mesleği ile ilgili bütün bilgileri genel bir şekilde içeren bir rehberi ihtiyacım vardır” sorusuna verilen %71,2 oranında “evet” cevabı, “muhasabe meslek mensubunun çalıştığı ortam (fiziki koşullar) mesleğin icra edilmesi açısından ve verilen hizmetin kalitesi açısından önemli bir faktördür” sorusuna verilen %85,9 oranında “evet” cevabı, “muhasabe meslek mensubunun mesleğini yürütülmesinde ihtiyaç duyduğu zorunlu/zorunlu olmayan mevzuat benim için önemlidir” sorusuna verilen %69,3 oranında “evet” cevabı, “muhasabe meslek mensubunun kullandığı araç, gereç ve ekipmanlar kalite ve niteliği itibarıyla benim için önemlidir” sorusuna verilen %67,9 oranında “evet” cevabı ile “muhasabe meslek mensubunun giyim ve kuşamları benim için önemlidir” sorusuna verilen %51,2 oranında “evet” cevabı muhasabe meslek standardına duyulan ihtiyacı destekler niteliktedir.

Meslek standardı sadece meslek ilgili genel standartları belirtmekle kalmayıp, mesleğin etkinliğinin artırılmasında ve mükellef/toplum karşısındaki statüsünün üst seviyelere çıkarılmasında etkin bir araçtır. Bu amaçla söz konusu soru içinde sorulan “işletme ve mükellef açısından alınacak kararlarda muhasabe meslek mensubunun etkisi benim için önemlidir” sorusuna verilen %80,2 oranında “evet” cevabı, “muhasabe meslek mensubunun yapmakla yükümlü olduğu işlemlerin zamanında yerine getirilerek, belirli standartlarda ortaya konulması benim için önemlidir” sorusuna verilen %96,3 oranında “evet” cevabı, “muhasabe meslek mensubunun bağlı bulunduğu kurum tarafından değerlendirilerek denetlenmesi ve sonucunun açıklanması benim için önemlidir” sorusuna verilen %77,2 oranında “evet” cevabı meslek standardının muhasabeye/muhasabe mesleğine getirebileceği yenilikleri/değerleri belirtmesi açısından önem arz etmektedir.

Araştırmaya katılan mükelleflerce “muhasabe meslek mensubunun sadece yasal yükümlülüklerini yerine getirmesi yeterlidir” sorusuna verilen %51 oranında “evet” cevabı ile “muhasabe meslek mensubunun yasal yükümlülüklerinin dışında görüşleri ve önerileri benim için önemlidir” sorusuna verilen %77,9 oranında “evet” cevapları mükelleflere göre muhasabe meslek mensubunun görev ve sorumluluklarının artırılması yönünde değerlendirilebilir.

Mükellefler ile birlikte yapılan araştırmanın amaçlarını ortaya koyabilmek için yukarıda yapılan istatistiki analizler neticesinde elde edilen sonuç ve değerlendirmeler özetle şu şekilde ifade edilebilir:

- i. Mükellefler birlikte çalıştıkları muhasebe meslek mensubunu seçerken isteklerini/beklentilerini net bir şekilde ifade edebilmektedirler.
- ii. Mükellefler muhasebe meslek mensubu hakkında net bir bilgiye sahip değildirler.
- iii. Mükellefler muhasebe meslek mensubunun konumunu net bir şekilde ifade edebilmektedirler.
- iv. Mükellefler muhasebe meslek mensubunun görev ve sorumluluklarını net bir şekilde ifade edememektedirler.
- v. Mükellefler muhasebe mesleğini ve dolayısıyla muhasebe meslek mensubunu net bir şekilde ifade edebilmek için bir rehber niteliğinde olan muhasebe meslek standartlarına ihtiyaç duymaktadırlar.

#### 4.7. Muhasebe Meslek Standartlarının Oluşumuna Muhasebe Meslek Mensuplarının Bakış Açıları: Araştırma Bulgularının Analizi

Meslek mensupları üzerinden yapılan anket çalışmasının amacı, muhasebe meslek mensuplarının düşüncelerini de dikkate alarak “muhasebe meslek standardı”nın oluşturulmasına yön vermektir. Bu amaçla öncelikle meslek mensuplarının günümüz muhasebe mesleği ile ilgili düşünceleri değerlendirilerek meslek standardına ihtiyaç olup/olmadığı araştırılacak ve daha sonra çeşitli sorulardan elde edilecek veriler ile değerlendirmeler yapılacak ve bu doğrultuda meslek standardı oluşturulmaya çalışılacaktır.

##### 4.7.1. Örneklem Grubunun Demografik Özelliklerinin Analizi

Çalışmaya katkıda bulunan muhasebe meslek mensuplarının demografik özellikleri Tablo 33’de düzenlenmiştir.

**Tablo 33.** Katılımcıların Demografik Özellikleri

Demografik Özellikler		Erkek (1.295 - %82)		Kadın (285 - %18)		Toplam (1.580 - %100)	
		Frekans	%	Frekans	%	Frekans	%
Yaş	18-24 Yaş	92	7,1	59	20,7	151	9,6
	25-34 Yaş	427	33,0	128	44,9	555	35,1
	35-44 Yaş	438	33,8	80	28,1	518	32,8
	45-54 Yaş	267	20,6	15	5,3	282	17,8
	55 Yaş ve üzeri	71	5,5	3	1,1	74	4,7
Eğitim	Lise Mezunu	218	16,8	45	15,8	263	16,6
	Yüksekokul Mezunu	191	14,7	58	20,4	249	15,8
	Üniversite Mezunu	827	63,9	172	60,4	999	63,2
	Yüksek Lisans Mezunu	55	4,2	9	3,2	64	4,1
	Doktora Mezunu	4	,3	1	,4	5	,3
Deneyim	1-5 yıl	172	13,3	95	33,3	267	16,9
	6-10 yıl	365	28,2	88	30,9	453	28,7
	11-15 yıl	335	25,9	70	24,6	405	25,6
	16 yıldan daha fazla	423	32,7	32	11,2	455	28,8
Unvan	Serbest Muhasebeci	219	16,9	69	24,2	288	18,2
	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	1.076	83,1	216	75,8	1.292	81,8
Statü	Bağlı Çalışan	452	34,9	95	33,3	547	34,6
	Bağımsız Çalışan	843	65,1	190	66,7	1033	65,4

Demografik özellikler incelendiğinde meslek mensuplarından oluşan örneklemin %82'si (1.295 kişi) “erkek” ve %18'i (285 kişi) “kadın”dır. TÜRMOB tarafından yayınlanan “Meslek Mensupları Cinsiyet Dağılım Tablosu”nda ise mevcut çalışan, toplam 62.218 SMMM'nin %75,9'u (47.237 kişi) “erkek”, %24,1'i (14.981 kişi) “kadın” olarak belirtilmiştir (TÜRMOB, Meslek Mensupları Cinsiyet Tablosu). Genel olarak örneklem grubunun cinsiyet açısından Türkiye evrenini az bir farkla yansıttığı söylenebilir.

Araştırma kapsamına alınan erkek meslek mensuplarının %16,8'i “lise mezunu”, %14,7'si “yüksekokul mezunu”, %63,9'u “üniversite mezunu”, %4,2'si “yüksek lisans mezunu” ve %0,3'ü ise “doktora mezunu” dur. Kadın katılımcıların ise %15,8'i “lise mezunu”, %20,4'ü “yüksekokul mezunu”, %60,4'ü “üniversite mezunu”, %3,2'si “yüksek lisans mezunu” ve %0,4'ü “doktora mezunu” dur. Hem erkek hem de kadın katılımcıların eğitim durumları ağırlıklı olarak “üniversite mezunu” şeklinde karşımıza çıkmaktadır.

Çalışmaya katkıda bulunan meslek mensuplarının meslekte geçirdikleri deneyim süresi incelendiğinde erkek katılımcıların %13,3'ü “1-5 yıl”, %28,2'si “6-10 yıl”, %25,9'u “11-15 yıl” ve %32,7'si “16 yıldan daha fazla”; kadın katılımcıların ise %33,3'ü “1-5 yıl”, %30,9'u “6-10 yıl”, %24,6'sı “11-15 yıl” ve %11,2'si “16 yıldan daha fazla” bir deneyime sahip olduğu görülmektedir. Bu sonuçlara göre genel olarak örneklem grubu meslek mensuplarının mesleklerinde “deneyimli” olduğu görülmektedir.

Tablo 33'deki unvanlar incelendiğinde erkek katılımcıların %16,9'nun “serbest muhasebeci”, %83,1'nin “serbest muhasebeci mali müşavir”; kadın katılımcıların ise %24,2'sinin “serbest muhasebeci”, %75,8'inin “serbest muhasebeci mali müşavir” olduğu gözlemlenmektedir. Genel olarak bakıldığında ise çalışma katılan meslek mensuplarının %18,2'si “serbest muhasebeci” ve %81,8'i “serbest muhasebeci mali müşavir”dir. 26.07.2008 tarih ve 26948 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 5786 sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”un 3. maddesinde “serbest muhasebeci” unvanı kaldırılmıştır. Kanunun yayımlandığı tarihte “serbest

muhasebeci” unvanı almış bulunanlar ve “serbest muhasebeci” stajına devam edenlere sınavla “serbest muhasebeci mali müşavir”liğe geçiş hakkı verilmiştir. Buradan hareketle çalışmaya katkıda bulunan “serbest muhasebeci” unvanına sahip olan meslek mensuplarının sınav ile “serbest muhasebeci mali müşavir” geçiş yapma hakkına sahip olduğundan çalışmanın sonuçlarına olumsuz bir etkide bulunmayacağı söylenebilir. Değerlendirmenin daha sağlıklı olması açısından çalışmaya katkıda bulunan meslek mensuplarının eğitim faktörü ile unvanları aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

**Tablo 34. Eğitim Faktörü İle Meslek Unvanları**

<b>Eğitim</b>		<b>Frekans</b>	<b>%</b>
Lise	Serbest Muhasebeci	155	58,9
	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	108	41,1
	Toplam	263	100,0
Yüksekokul	Serbest Muhasebeci	133	53,4
	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	116	46,6
	Toplam	249	100,0
Üniversite	Serbest Muhasebeci	0	0
	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	999	100,0
	Toplam	999	100,0
Yüksek Lisans	Serbest Muhasebeci	0	0
	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	64	100,0
	Toplam	64	100,0
Doktora	Serbest Muhasebeci	0	0
	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	5	100,0
	Toplam	5	100,0

Tablo 34’de de görüldüğü üzere çalışmaya katılan lise mezunu meslek mensuplarının %58,9’u “serbest muhasebeci” ve %41,1’i “serbest muhasebeci mali müşavir”; yüksekokul mezunlarının %53,4’ü “serbest muhasebeci” ve %46,6’sı “serbest muhasebeci mali müşavir”dir. Üniversite, yüksek lisans ve doktora mezunu olan meslek mezunlarının tamamı “serbest muhasebeci mali müşavir”dir.

Çalışmaya katkıda bulunan meslek mensuplarından erkek katılımcıların %34,9’u ve kadın katılımcıların %33,3’ü “bağımlı çalışan”; erkek katılımcıların %65,1’i ve kadın katılımcıların %66,7’si “bağımsız çalışan” olduğu görülmektedir.

Genel olarak bakıldığında katılımcıların %34,6'sı “bağımlı çalışan” iken %65,4'ü ise “bağımsız çalışan”dır.

#### 4.7.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleklerine Bakış Açısı

Meslek mensuplarına mesleğe bakış açılarına belirlemek amacı ile iki adet soru sorulmuştur. Sorular beşli likert ölçeğine göre hazırlanmıştır.

**Tablo 35.** Muhasebe Meslek Mensuplarına Göre Muhasebe Mesleği

	Kesinlikle Düşünüyorum		Düşünüyorum		Kısmen Düşünüyorum		Düşünmüyorum		Hiç Düşünmüyorum		Toplam	
	Frekans	Geçerli %	Frekans	Geçerli %	Frekans	Geçerli %	Frekans	Geçerli %	Frekans	Geçerli %	Frekans	Geçerli %
<b>Meslek mensubu olarak toplumun ve mükelleflerinizin mesleğinize yeterli değeri verdiğini düşünüyor musunuz?</b>	117	7,4	378	23,9	583	36,9	312	19,7	190	12,0	1.580	100
<b>Size yeniden meslek seçme şansı verilmiş olsa muhasebeyi meslek olarak tekrar seçmeyi düşünür müydünüz?</b>	286	18,1	505	32,0	377	23,9	228	14,4	184	11,6		

Muhasebe meslek mensuplarının mesleğe bakış açılarını test amacıyla ilk olarak toplum ve mükellefler tarafından mesleğe yeterli değer verilip/verilmediği sorulmuştur. Söz konusu bu soruya meslek mensuplarının %7,4'ü “kesinlikle düşünüyorum”, %23,9'u “düşünüyorum”, %36,9'u “kısmen düşünüyorum”, %19,7'si “hiç düşünmüyorum” ve %12'si “hiç düşünmüyorum” cevaplarını vermişlerdir. Verilen bu cevaplar neticesinde meslek mensuplarının sadece %31,3'ü toplumun ve mükelleflerin muhasebe meslek mensubuna yeterli değeri verdiğini

düşünmesi son derece olumsuz bir durumdur. Soruya “kısmen düşünüyorum” şeklinde cevap verenlerinde göz önüne aldığımızda meslek mensuplarının çoğunluğunun toplum ve mükellefler tarafından yeterli değeri görmediğini beyan etmesi, meslek mensuplarına göre muhasebe mesleğinin toplum ve mükellefler tarafından normal/özelliği olmayan bir meslek olarak algılandığı şeklinde ifade edilebilir.

Kalaycı ve Tekşen (2006) tarafından Batı Karadeniz Bölgesi’nde muhasebe meslek mensuplarına yönelik yaptıkları araştırmada elde edilen bulgular da bu sonucu destekler niteliktedir. Söz konusu araştırmaya göre muhasebe meslek mensupları, muhasebeci kavramının toplumda saygı değer bir anlam ifade etmediğini belirtmişlerdir. Bununla birlikte aynı araştırmada muhasebe meslek mensupları, muhasebe mesleğinin yanında muhasebe uzmanlığının yasal statüye kavuşturulması gerektiğini, muhasebe bilgilerinin fikri haklar, entelektüel sermaye gibi maddi olmayan duran varlıkları da kapsamı gerektiğini belirtmektedir.

Karasioğlu vd. (2008) tarafından Karaman ilinde yapılan araştırma sonuçlarına göre muhasebe meslek mensuplarının müşteriler tarafından katip olarak görüldüğü bulgusuna ulaşılmıştır. Aynı araştırmada meslek mensupları mesleğin gelişmesi ve sağlam temellere oturtulması için meslek mensupları arasında yeterli dayanışmanın olması gerektiğini belirtmişlerdir.

Arıkan (2004) tarafından yapılan muhasebe mesleğindeki sorunlar ve çözüm önerileri çalışmasında da mesleki dayanışmanın yaygınlaştırılması tavsiye edilmektedir.

Özulucan vd. göre (2010) mükellefler, muhasebecilere güvenmemekte ve muhasebeyi önemsiz görmektedirler. Bu sonuç da mevcut çalışmada elde edilen bulguları desteklemektedir.

Bilen (2008) tarafından Doğu Anadolu Bölgesi’nde yapılan araştırmada da meslek mensupları “muhasebe mesleğinin öneminin toplum tarafından yeterince algılanmadığı ve mükelleflerin mesleği önemsemediğini” belirtilmiştir.

Mükellef nezdinde olumsuz bir algısı olan muhasebenin meslek mensuplarınca tekrar fırsat verilse seçilip seçilmeyeceği yönünde bir soru sorulmuştur. “Bir daha seçme imkânınız olsa muhasebe mesleğinin tekrar seçmeyi düşünüyor musunuz?” şeklinde soruya meslek mensuplarının %18,1’i “kesinlikle düşünüyorum”, %32,0’i “düşünüyorum”, %23,9’u “kısmen düşünüyorum”, %14,4’ü “düşünmüyorum” ve %11,6’sı “hiç düşünmüyorum” şeklinde cevap vermişlerdir. Bir diğer ifadeyle meslek mensuplarının %50,1’i yeniden meslek seçme imkânı verilmesi durumunda muhasebe mesleğini seçeceklerini beyan etmiştir. Değerlendirmeye “kısmen düşünüyorum” şeklinde cevap verenleri dâhil edildiğinde meslek mensuplarının %74’ü muhasebe mesleğini tekrar seçebileceklerini ifade etmektedirler. Başka bir ifadeyle meslek mensupları, muhasebe mesleğini seçmekten memnun olduğu gözükmektedirler. Özetle, muhasebe mesleğinin toplum ve mükellefler tarafından yeterli değeri görmemesine rağmen meslek mensuplarının tekrar muhasebe mesleğini seçebileceğini beyan etmesi meslek seçiminde kendi görüşlerinin ve değerlendirmelerinin ön plana çıktığı şeklinde ifade edilebilir. “Bir insanın en iyi bildiği iş, yapabildiği iştir” düşüncesinin meslek mensupların da egemen olan bir eğilimi ifade ettiği görülmektedir.

Otlu ve Durmuş (2010) tarafından Elazığ’da yapılan çalışmada meslek mensuplarının %60’ı tekrar seçme imkânları olması halinde muhasebe mesleğini seçmeyeceklerini beyan etmişlerdir. Bu durumun en büyük nedeni ise mesleğin yıpratıcı, yorucu ve stresli bir meslek olmasından kaynaklandığı belirtilmiştir.

Çalışmada ayrıca katılımcılara faaliyetleri sırasında karşılaştıkları sorunlarda başvurdukları çözüm yollarının ne olduğuna dair bir soru yöneltilmiştir.



**Tablo 36.** Muhasebe Meslek Mensuplarının Karşılaştıkları Sorunlar İle İlgili Çözüm Yolları

Faaliyetleriniz sırasında karşılaştığınız sorunlar ile ilgili çözüm ararken aşağıdaki yollardan hangisine başvurursunuz? (Lütfen size göre önemli olan üç seçeneği önem sırasına göre 1, 2 ve 3 yazarak işaretleyiniz.)	Önem Sırası 1	Önem Sırası 2	Önem Sırası 3	Ağırlıklı Toplam*
Kanun, tüzük ve yönetmelikleri incelerim	322	644	182	2436
Meslektaşlarıma başvururum	558	280	1	2235
Odaya başvururum	612	1	0	1838
İnternette muhasebe ile ilgili sitelere başvururum	65	77	676	1025
Muhasebe ile ilgili dergi, gazete vb. yayınları incelerim	18	241	199	735
Öğretim üyelerine sorarım	1	3	44	53
Diğer	4	1	14	28
<b>Toplam</b>	<b>1.580</b>	<b>1.247</b>	<b>1.116</b>	

Muhasebe faaliyetleri sırasında karşılaşılan sorunların çözümü için başvuru yollarının neler olduğuna dair meslek mensuplarına bir soru yöneltilmiş ve en fazla üç seçeneğin sıralanarak işaretlemeleri istenmiştir. Elde edilen bulgular değerlendirildiğinde muhasebe meslek mensuplarının karşılaştıkları sorunların çözümünde sırayla 2436 puanla “kanun tüzük ve yönetmelikleri incelerim”; 2235 puanla “meslektaşlarıma başvururum” ve 1838 puanla “odaya başvururum” cevabı alınmıştır. Daha sonra sırasıyla “internette muhasebe ile ilgili sitelere başvururum”, “muhasebe ile ilgili dergi, gazete vb. yayınları incelerim”, “öğretim üyelerine sorarım” cevapları verilmiştir. Burada açık uçlu sorulan diğer seçeneğinde ise meslek mensupları “ilgili vergi denetmenleri, YMM'lere başvururum, vergi dairesi yetkilileri ve ilgili kurumlar” şeklinde cevaplar vermişlerdir.

Bununla birlikte meslek mensuplarına meslek ile ilgili kanun, yasa, yönetmelik vb. yenilikleri ve değişiklikleri daha çok nereden takip ettiklerini belirlemek amacıyla bir soru yöneltilmiştir.

\* Ağırlık toplam puan hesaplamasında Tablo 20'de kullanılan yöntem benimsenmiştir.

**Tablo 37.** Muhasebe Meslek Mensuplarının Mevzuat İle İlgili Değişiklikleri  
Takip Etme Kaynakları

Mesleğiniz ile ilgili kanun, yasa, yönetmelik vb. yenilikleri ve değişiklikleri daha çok nereden takip ediyorsunuz?	Frekans	%
Muhasebe ile ilgili dergi, bildiri vb. yayınlardan	502	31,8
İnternet ortamından	800	50,6
Oda vasıtasıyla	128	8,1
Resmi gazeteden	80	5,1
Diğer meslektaşarımdan	63	4,0
Diğer	7	,4
<b>Toplam</b>	<b>1.580</b>	<b>100</b>

Tablo 36’da da görüleceği üzere meslek mensuplarının karşılaştıkları sorunlarda çözüm ararken başvurdukları ilk yöntem kanun, tüzük ve yönetmeliklerin incelenmesidir. Meslek mensupları söz konusu kanun, tüzük ve yönetmelikleri nereden takip ettiklerine dair sorulan soruya ise %50,6’sı “internet ortamından”, %31,8’i “muhasebe ile ilgili dergi, bildiri vb. yayınlardan”, %8,1’i “oda vasıtasıyla”, %5,1’i “resmi gazeteden”, %4’ü ise “diğer meslektaşarımdan” şekilde cevap vermiştir. Bunun dışında katılımcılar “mevzuat programı”ndan da yararlandıklarını belirtmişlerdir.

Tablo 36 ve 37’de verilen cevaplar göz önüne alındığında meslek odalarının meslek mensupları tarafından tercih edilmemesi düşündürücüdür. Bu durum, meslek mensuplarının meslek odalarına duyduğu güvensizliğin bir ifadesi olarak da değerlendirilebilir.

Özulucan vd. (2010) tarafından Türkiye genelinde yapılan araştırma sonuçlarına göre muhasebe meslek mensuplarının bağlı bulunduğu odalar ile yaşadığı sorunlar (muhasebe mesleğiyle ilgili ihtiyaç duyulan hususlarda danışmanlık hizmetinin yetersizliği, mükellef ile meslek mensupları arasında sorunların çözümünde yaşanan yetersizlikler, kurumlar (Maliye, SGK vb.) ile meslek mensupları arasında sorunların çözümünde yetersiz kalınması, mükelleflerden tahsil edilen ücretler konusunda yaşanan sorunlar, meslek mensuplarının ihlalleri konusunda yaptırım gücünün yetersizliği, meslek mensuplarının bilgi ve becerilerinin arttırmalarına ilişkin yapılan çalışmaların yetersizliği, meslek mensuplarının

görüşlerini ifade edeceği kitap, makale ve tebliğlerin yayınlanması konusunda yaşanan yetersizlikler, meslek mensupların yenilikleri takip edebilmesini sağlayacak elektronik ortamın yetersizliği, meslek mensuplarının meslekle ilgili etkinliklerde yer almasına ilişkin sorunlar vb.) odalara duyulan güvensizlik üzerine yapılan değerlendirmeyi destekler niteliktedir.

Bilen'in (2008) çalışmasında da benzer bulgular söz konusudur. Söz konusu çalışmada meslek mensupları, "oda yönetiminin sorunlarıyla yeterince ilgilenmediğini ve TÜRMOB'un etkisizliğini" dile getirmektedirler. Bunlar güvensizliği sebepleri arasında yer almaktadır.

Konu ile ilgili yapılan bir başka çalışmada (Yıldırım, 2007) meslek mensupları, TÜRMOB tarafından gerçekleştirilen faaliyetleri ve bağlı buldukları odalar tarafından gerçekleştirilen bilgilendirme toplantılarını orta dereceli yeterli bulmaktadırlar.

Muhasebe meslek mensuplarına göre toplum ve mükellefler tarafından mesleğin gereken değeri görmediği beyan edilmektedir. Söz konusu bu olumsuzluğun giderilmesi için çeşitli bilimsel çalışmaların yapılması kaçınılmazdır. Özellikle odalara duyulan güvensizliğin olması da yapılacak bu çalışmaların önemini daha da arttırmaktadır.

Bu düşünceden hareketle katılımcılara verilen anket formunda meslek standardının tanımı yapılmış ve "*muhasabe mesleği göz önüne alındığında, meslek standardı, meslek mensubu açısından yaptıkları hizmetin önem derecesine ve sorumluluklarının bilincine sahip olması ve sorunlarına daha çabuk cevap bulması; mükellefler açısından muhasebe meslek mensuplarının yaptıkları hizmetlerin ne olduğuna dair bilgi vermesi ve sınırlarını bilmesi; toplum açısından ise muhasebe meslek mensubunun önemini yeterli bir şekilde tanıtılabilmesi için etkin bir rehberdir*" ifadesine yer verilerek "muhasabe meslek standardı"na bir ihtiyaç olup olmadığına dair bir soru yöneltmiştir.

**Tablo 38.** Muhasebe Meslek Mensuplarının “Muhasebe Meslek Standardı”na Bakış Açıları

Muhasebe mesleğinin “muhasebe meslek standardına” ihtiyacı olduğunu düşünüyor musunuz?	Frekans	%
Kesinlikle Düşünüyorum	708	44,8
Düşünüyorum	665	42,1
Kısmen Düşünüyorum	153	9,7
Düşünmüyorum	36	2,3
Kesinlikle Düşünmüyorum	18	1,1
<b>Toplam</b>	<b>1.580</b>	<b>100</b>

Muhasebe meslek mensuplarının “muhasebe meslek standardına ihtiyaç olduğunu düşünüyor musunuz?” şeklindeki soruya %44,8’i “kesinlikle düşünüyorum”, %42,1’i “düşünüyorum”, %9,7’si “kısmen düşünüyorum”, %2,3’ü “düşünmüyorum” ve %1,1’i “kesinlikle düşünmüyorum” şeklinde cevaplar verdikleri görülmektedir. Verilen cevaplar göz önüne alındığında meslek mensuplarının %96,6’sı “muhasebe meslek standart”ına ihtiyaç olduğunu ifade etmektedir.

#### 4.7.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Farklı Mevzuatlara Bakışı

Meslek mensuplarının “meslek ile ilgili diğer mevzuat” ve “sağlık, güvenlik ve çevre ile ilgili düzenlemeler”in içeriği hakkında ne düzeyde bilgi sahibi oldukları meslek standardının oluşturulmasında dikkate alınması gereken bir faktördür.

Muhasebe meslek mensubu, daha önceki bölümlerde de ifade edildiği üzere, öncelikle 3568 sayılı meslek kanununa bağımlı olarak hareket etmektedir. Meslek mensubunun kimler olabileceği, sorumlulukları, görev ve yükümlülükleri, karşılaştıkları sorunlarla ilgili çözüm yolları ile odalar ve TÜRMOB’un yapı ve işleyişi ile ilgili durumlar söz konusu bu kanunda ifade edilmektedir. Meslek mensuplarının meslek kanununun yanı sıra uymak zorunda olduğu yönetmelikler ve meslek kararları da bulunmaktadır (meslek mensubunun bağlı bulunduğu bütün bu mevzuatlar meslek standardında ayrıca belirtilecektir). Ayrıca meslek mensuplarının görev ve sorumluluklarını kanuna uygun bir şekilde yerine getirebilmesi için “Vergi

Mevzuatı” ve “Sosyal Güvenlik Mevzuatı”nı bilmeleri de son derece önemlidir. Kısaca, muhasebe meslek mensupları belirtilen bütün bu mevzuatlara hakim olmak zorundadır.

Bunun yanında meslek mensuplarının diğer mevzuatlar olarak nitelendirebileceğimiz “SPK (Sermaye Piyasası Kurulu), BDDK (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu) ve EPDK (Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu) Mevzuat”ları hakkında da bilgi sahibi olması, en azından ihtiyaç duyulduğu anda başvurulabilecek kaynakların ne olduğunu bilinmesi açısından ayrı bir öneme sahiptir.

Buradan hareketle meslek mensuplarına “meslek mevzuatı haricinde muhasebe mesleği ile ilgili dolaylı yollardan ilişkisi olan SPK, BDDK ve EPDK gibi mevzuatlar hakkında ne kadar bilgi sahibisiniz?” sorusu yöneltilmiştir. Elde edilen veriler Tablo 39’da düzenlenmiştir.

**Tablo 39.** Muhasebe Meslek Mensuplarının Çeşitli Mevzuatlar Hakkında Bilgi Oranı

Meslek mevzuatı haricinde muhasebe mesleği ile ilgili dolaylı yollardan ilişkisi olan SPK, BDDK ve EPDK gibi mevzuatlar hakkında ne kadar bilgi sahibisiniz?	Frekans	%
Çok Fazla	45	2,8
Fazla	220	13,9
Orta Düzeyde	787	49,8
Az	364	23,0
Çok Az	164	10,4
<b>Toplam</b>	<b>1.580</b>	<b>100</b>

SPK, BDDK ve EPDK gibi mevzuatları hakkında, meslek mensuplarının %2,8’i “çok fazla”, %13,9’u “fazla”, %49,8’i “orta düzeyde”, %23’ü “az” ve %10,4’ü “çok az” düzeyde bilgi sahibi olduklarını ifade etmişlerdir. Diğer bir ifadeyle, meslek mensuplarının %66,5’inin söz konusu mevzuatları bilmeleri/bilgi sahibi olmaları olumlu bir durumu yansıtmaktadır.

Bir girişimci olarak muhasebe meslek mensuplarının faaliyetlerini gerçekleştirirken görev ve sorumluluklarıyla ilgisi olmayan fakat mesleki faaliyetlerini devam ettirmelerinde kolaylık sağlayabilecek iş sağlığı, iş güvenliği ve çevre konuları hakkında çıkmış olan mevzuat hakkında da bilgi sahibi olması gerekmektedir.

“Meslek Dışı Mevzuat” olarak da isimlendirebilecek ve “Çevre Kanunu, İş Sağlığı ve Güvenliği Yönetmeliği, İlk Yardım Yönetmeliği, Büyükşehir Belediye Kanunu, Sendikalar Kanunu, Bina Yangın Yönetmeliği vb.” mevzuatların bilinmesi sadece muhasebe meslek mensuplarının kendi açılarından değil, müşteri/mükelleflerinin de karşılaşabileceği çeşitli sorunların çözümünde etkin bir rol oynamaktadır.

Buna göre, meslek mensuplarına “iş sağlığınız, güvenliğiniz ve çevreniz konularında meslek mevzuatı hariç başka mevzuatlar bilginiz var mıdır? (Örneğin 2872 sayılı Çevre Kanunu, İş Sağlığı ve Güvenliği Yönetmeliği, İlk Yardım Yönetmeliği, 5393 Sayılı Büyükşehir Belediye Kanunu, Sendikalar Kanunu, Bina Yangın Yönetmeliği vb.)” sorusu yöneltilmiştir.

**Tablo 40.** Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Dışı Mevzuat Hakkında Bilgi Düzeyleri

<b>İş sağlığınız, güvenliğiniz ve çevreniz konularında meslek mevzuatı hariç başka mevzuatlar bilginiz var mıdır? (Örneğin 2872 sayılı Çevre Kanunu, İş Sağlığı ve Güvenliği Yönetmeliği, İlk Yardım Yönetmeliği, 5393 Sayılı Büyükşehir Belediye Kanunu, Sendikalar Kanunu, Bina Yangın Yönetmeliği vb.)</b>	<b>Frekans</b>	<b>%</b>
Evet Var	428	27,1
Hayır Yok	341	21,6
Kısmen Var	811	51,3
<b>Toplam</b>	<b>1.580</b>	<b>100</b>

Meslek mensuplarının söz konusu mevzuatlar hakkında bilgi sahibi olup olmadıklarına dair verdikleri yanıtlar Tablo 40’da düzenlenmiştir. Buna göre meslek mensuplarının %27,1’i “evet var”, %21,6’sı “hayır yok” ve %51,3’ü “kısmen var” şeklinde cevaplar vermişlerdir. Bu sonuçlara göre meslek mensuplarının %78,4’ü en

azından söz konusu mevzuatların var olduğunu ve ihtiyaç duyulduğu anda başvurulabilecek kaynaklar arasında olduğunu ifade etmektedirler.

Tablo 40’da sorulan soruya evet ve kısmen yanıtını verenlere, mevzuatlarla ilgili bilgileri nereden öğrendiklerine dair bir soru yöneltilmiştir. Amaç meslek mensuplarının “meslek dışı mevzuat” olarak ifade edebileceğimiz bu mevzuatları nereden öğrendiğini belirlemektir.

**Tablo 41.** Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Dışı Mevzuatlar Hakkında Bilgi Öğrenme Kaynakları

Soruya verdiğiniz cevap evet / kısmen ise söz konusu mevzuatlar ile ilgili bilgileri nerelerden temin ettiniz?	Frekans	%
Lisans	140	12,3
Yüksek Lisans	16	1,4
Doktora	3	,3
Staj sırasında	201	17,7
Hizmet içi eğitim esnasında TÜRMOB tarafından	265	23,3
Kendim araştırdım	411	36,1
Meslek mensubu arkadaşlarımdan	73	6,4
Diğer	29	2,5
<b>Toplam</b>	<b>1.138</b>	<b>100</b>

Tablo 41’de de görüldüğü üzere, söz konusu mevzuatları, meslek mensuplarının %36,1’i “kendim araştırdım” şeklinde cevap verirken, %23,3’ü “hizmet içi eğitim esnasında TÜRMOB tarafından”, %17,7’si “staj sırasında”, %12,3’ü “lisans” eğitimi sırasında, %6,4’ü “kendim araştırdım”, %1,4’ü “yüksek lisans” eğitimi sırasında ve %0,3’ü “doktora” eğitimi sırasında şeklinde cevap vermişlerdir. Açık uçlu olarak sorulan diğer seçeneğinde ise meslek mensupları “internet, yazılı basın, mevzuat programı, sigorta uzmanları” şeklinde cevaplar belirtmişlerdir. Verilen cevaplardaki düşündürücü en büyük nokta meslek odalarının etkisinin çok düşük olmasıdır. Söz konusu mevzuatlar hakkında bilgilendirmenin en azından “sürekli eğitim” çalışmaları çerçevesinde yoğunlaştırılarak yapılması meslek odalarının etkinliğinin artırılmasında bir araç olarak kullanılabilir.

Tablo 40’da sorulan soruya olumsuz yanıt verenlere ise söz konusu mevzuatlar hakkında bilgi sahibi olmanın yararlı olup olmayacağına dair düşüncelerinin ne olduğu sorusu yöneltilmiştir.

**Tablo 42.** Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Dışı Mevzuat Hakkında Düşünceleri

Soruya verdiğiniz cevap hayır ise yukarıda belirtilen mevzuatlar hakkında bilginiz olmasının size bir yararı olacağını düşünüyor musunuz?	Frekans	%
Kesinlikle Düşünüyorum	36	10,7
Düşünüyorum	151	44,9
Kısmen Düşünüyorum	105	31,3
Düşünmüyorum	39	11,6
Kesinlikle Düşünmüyorum	5	1,5
<b>Toplam</b>	<b>336</b>	<b>100</b>

Meslek dışı mevzuat hakkında bilgi sahibi olmayan meslek mensuplarına yöneltilen “yukarıda belirtilen mevzuatlar hakkında bilginiz olmasının size bir yararı olacağını düşünüyor musunuz?” şeklindeki soruya %10,7’si “kesinlikle düşünüyorum”, %44,9’u “düşünüyorum”, %31,3 “kısmen düşünüyorum”, %11,6’sı “düşünmüyorum” ve %1,5’i “kesinlikle düşünmüyorum” şekilde cevaplar vermişlerdir. Bu sonuçlara göre meslek mensuplarının %86,9’u meslek dışı mevzuatlar hakkında bilgi sahibi olmanın yararlı olacağını düşünmektedirler.

Sonuç olarak “muhasebe meslek standardı” oluşturulması hem meslek mensuplarının hem de mükelleflerin, muhasebe mesleği ile ilgili doğrudan ve dolaylı olarak ifade edebileceğimiz bütün mevzuatları belirtmesi açısından bir rehber niteliği taşımaktadır.



#### 4.7.4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Çalışma Ortamı İle İlgili Görüşleri

Öncelikle belirtilmesi gerekir ki, hizmet işletmelerinde oluşturulan atmosfer (özellikle çalışma ortamının tasarımı), müşterinin hizmet satınalma olasılığını arttırmak üzere yapılandırılabilir. Muhasebe faaliyetleri de bir ürün olarak hizmet sınıfında değerlendirilmektedir. Hizmetlerin soyut yapısı gereği işletmede, diğer bir ifadeyle, muhasebe meslek mensubunun bürosunda, oluşturulan değeri göstermek üzere ortaya konan gerçek ürünün yanında bazı fiziksel kanıtlara ihtiyaç vardır. Bu kanıtlardan biri işyeri (ofis) düzeni, başka bir deyişle çevresidir. Müşterilere hizmet verilen çevrenin (işletme çevresi) tasarlanması işletmeler için önemli bir gerekliliktir. Çevre, hizmetin verildiği, işletme ile müşterinin etkileşimde bulunduğu fiziksel ve fiziksel olmayan ortamı ifade etmektedir. Çevre, işletmenin fiziksel koşulları (ısı, aydınlatma vb.), yerleşim planı ve işlevsellik ile tabela ve işaretler gibi konuları kapsamaktadır (Öztürk, 2007: 122-126; Mucuk, 2009: 306; İslamoğlu, 2006: 314; Pride ve Ferrel, 1997: 274-275; Tek, 1999: 342).

Bu açıdan bakıldığında muhasebe mesleğinin toplum ve mükellefler gözünde bulunması gereken değere yükseltilebilmesi, muhasebe meslek mensubunun çalıştığı büronun düzenlenmesi ve belirli bir standartlar dahilinde yapılandırılmasını gerektirmektedir. Bu amaçla katılımcılara çeşitli sorular yöneltilmiştir.

**Tablo 43.** Muhasebe Meslek Mensuplarına Göre Büroların Tasarımı

Muhasebe meslek mensuplarının çalıştığı ortamın (büroların) dekorasyonunun belirli bir standarda sahip olması gerektiğini düşünüyor musunuz? (Örneğin her banka şubesinin aynı dekorasyonda düzenlenmesi gibi)	Frekans	%
Kesinlikle Düşünüyorum	345	21,8
Düşünüyorum	492	31,1
Kısmen Düşünüyorum	269	17,0
Düşünmüyorum	360	22,8
Kesinlikle Düşünmüyorum	114	7,2
<b>Toplam</b>	<b>1.580</b>	<b>100</b>

Muhasebe meslek mensuplarına yöneltilen “çalıştığınız ortamın (büronun) dekorasyonunun belirli bir standarda sahip olması gerektiğini düşünüyor musunuz?” sorusuna meslek mensuplarının %21,8 “kesinlikle düşünüyorum”, %31,1’i “düşünüyorum”, %17’si “kısmen düşünüyorum”, %22,8 “düşünmüyorum”, %7,2’si “kesinlikle düşünmüyorum” şeklinde cevaplar vermişlerdir. “Kısmen düşünüyorum” şeklinde cevap verenler de dahil edildiği zaman meslek mensuplarının %69,9’u bürolarının belirli bir standarda sahip olması gerektiği fikrini benimsediğini göstermektedir.

Bu durum özellikle kötü görülen büroların mükelleflere/müşterilere meslek hakkında farklı fikirler vermesinin engellenmesini sağlamanın yanında, verilen hizmetin kalitesini artırması açısından önemli bir detaydır. Büronun belirli standartlarda tasarlanması, çeşitli meslek mensupları tarafından gösteriş amaçlı yapılan büro tasarımını ortadan kaldırarak gösterişten çok, verilen hizmetin ön plana çıkmasını sağlayacak nitelikte olmalıdır. Bu durum hizmet sunumunda artı bir değer olarak kabul edilmektedir.

Farklı bir bakış açısından durum incelenirse, büroların belirli bir standarda sahip olması, müşteri/mükellef kazanmak açısından meslek mensupları arasında bir fırsat eşitliği yaratarak görünümünden çok meslek mensubunun sahip olduğu bilgi ve becerilerin ön plana çıkmasını sağlayacaktır.

Buradan hareketle meslek mensuplarına “büronuza kendi zevkinize göre bir dekorasyon yaptınız mı?” sorusu yöneltilmiştir. Bulgular Tablo 44’de düzenlenmiştir.

**Tablo 44.** Muhasebe Meslek Mensuplarının Bürolarının Özel Dekorasyonu

Büronuza kendi zevkinize göre bir dekorasyon yaptınız mı?	Frekans	%
Evet	1055	66,8
Hayır	418	26,5
<b>Toplam</b>	<b>1.580</b>	<b>100</b>

Meslek mensuplarının %66,8'i bürolarına özel bir dekorasyon yaptırdığını belirtirken, %26,5'i ise bürolarına özel bir dekorasyon yaptırmadıklarını belirtmiştir. Ortaya çıkan sonuç Tablo 43'de sorulan "çalıştığınız ortamın (büronun) dekorasyonunun belirli bir standarda sahip olması gerektiğini düşünüyor musunuz?" sorusunun cevabı ile paralellik teşkil etmektedir.

Bu bağlamda meslek mensuplarının büyük bir çoğunluğunun büro dekorasyonunun belirli bir standarda sahip olması gerektiği düşüncesine sahip olduğu şeklinde bir değerlendirme yapılabilir.

Belirtilen bu değerlendirmeyi desteklemek amacıyla katılımcılara çalıştıkları ortamın geliştirilmesine yönelik çeşitli sorular yöneltilmiştir.

**Tablo 45.** Meslek Mensuplarının Büroların Standartlaştırılması Üzerine Çeşitli Değerlendirmeleri

	Kesinlikle Düşünüyorum		Düşünüyorum		Kısmen Düşünüyorum		Düşünmüyorum		Hiç Düşünmüyorum		Toplam	
	Frekans	Geçerli %	Frekans	Geçerli %	Frekans	Geçerli %	Frekans	Geçerli %	Frekans	Geçerli %	Frekans	Geçerli %
Muhasebe meslek mensubunun çalıştığı ortamın (büroların) fiziksel şartlarının (kullanılan işyerinin büyüklüğü, kullanılan araç, gereç ve ekipmanların niteliği, hijyen ve düzen vb.) belirli bir standarda sahip olması gerektiğini düşünüyor musunuz?	577	36,5	651	41,2	194	12,3	128	8,1	30	1,9	1.580	100
Muhasebe meslek mensuplarının giyim ve kuşamlarının belirli bir standarda sahip olması gerektiğini düşünüyor musunuz?	381	24,1	409	25,9	297	18,8	341	21,6	152	9,6		
Çalışma bürosunun dekorasyonu başta olmak üzere fiziki şartlarının belirli bir standarda olması toplumun ve mükelleflerin mesleğe bakış açısını olumlu yönde etkileyeceğini düşünüyor musunuz?	503	31,8	614	38,9	278	17,6	153	9,7	32	2,0		

Öncelikle katılımcılara “muhasabe meslek mensubunun çalıştığı ortamın (büronun) fiziksel şartlarının (kullanılan işyerinin büyüklüğü, kullanılan araç, gereç ve ekipmanların niteliği, hijyen ve düzen vb.) belirli bir standarda sahip olması gerektiğini düşünüyor musunuz?” şeklinde bir soru yöneltilmiştir. Bu soruda amaç sadece büroların belirli bir standarda sahip olmasının yanında kullanılan araç, gereç ve ekipmanların da belirli bir standarda sahip olması gerektiği hakkında katılımcıların düşüncelerinin ölçülmesidir. Söz konusu soruya katılımcıların %36,5’i “kesinlikle düşünüyorum”, %41,2’si “düşünüyorum”, %12,3 “kısmen düşünüyorum”, %8,1’i “düşünmüyorum”, %1,9’u “hiç düşünmüyorum” şeklinde cevap vermişlerdir. Genel olarak meslek mensuplarının %90’ını bürolarının fiziksel ortamlarının da belirli bir standarda sahip olması gerektiğini düşünmektedir.

Hizmet sektörü müşterileri, hizmetin kalitesini çalışanların kalitesiyle de ölçerler. Bu nedenle bu sektörde çalışanların iş bilgilerinin ve deneyimlerinin yanında, etkili ve başarılı bir imaja sahip olmaları da gerekmektedir. Etkili imajın unsurlarından biri de giyim kuşamdır (Çakır, 2010: 54).

Bu düşünceden hareketle katılımcılara “muhasabe meslek mensuplarının giyim ve kuşamlarının belirli bir standarda sahip olması gerektiğini düşünüyor musunuz?” şeklinde bir soru yöneltilmiştir. Söz konusu soruya meslek mensuplarının %24,1’i “kesinlikle düşünüyorum”, %25,9’u “düşünüyorum”, %18,8’i “kısmen düşünüyorum”, %21,6’sı “düşünmüyorum”, %9,6’sı “hiç düşünmüyorum” şeklinde cevaplar vermişlerdir. Genel olarak, meslek mensuplarının %68,8’i faaliyetlerini gerçekleştirirken giyim ve kuşamlarının belirli standartlar içinde düzenlenmesi fikrine olumlu cevap verdikleri görülmektedir.

Yukarıda belirtilen bu standartlaştırmaların öncelikli amacı muhasabe mesleğinin toplum ve mükellefler gözünde değerinin arttırılmasına bir katkı sağlayacağı düşüncesidir. Bu durumu aynı zamanda meslek mensuplarının gözünde değerlendirebilmek için “çalışma bürosunun dekorasyonu başta olmak üzere, fiziki şartlarının belirli bir standarda sahip olması toplumun ve mükelleflerin mesleğe bakış açısını olumlu yönde etkileyeceğini düşünüyor musunuz?” şeklinde bir soru yöneltilmiştir.

Bu soruya katılımcıların %31,8'i “kesinlikle düşünüyorum”, %38,9'u “düşünüyorum”, %17,6 “kısmen düşünüyorum”, %9,7'si “düşünmüyorum”, %2'si “hiç düşünmüyorum” şeklinde cevaplar vermişlerdir. Sonuç olarak meslek mensuplarının %88,3'ü belirtilen bütün bu standartlaşma faaliyetlerinin mesleğe getireceği pozitif katkıyı algıladıklarını vurgulamaktadırlar.

Bütün bunların yanı sıra mükelleflerin/müşterilerin en çok dikkat ettiği noktalardan biri de muhasebe meslek mensubunun çalışma ortamının düzenidir. Muhasebe meslek mensubunun görev ve sorumlulukları göz önüne alındığında yapılan işlemlerin tamamının bir belgeye dayandırılması zorunluluğu bulunmaktadır. Bu durum iş yüküne de bağlı olarak bürolarda bir düzensiz belge yığının oluşmasına sebebiyet verebilir. Oluşan bu ortamın müşteri/mükellef tarafından görülmesi ise meslek hakkında oluşabilecek olumsuz düşüncelerin oluşmasına sebebiyet vermektedir.

Bu amaçla katılımcılara mükellefleri geldiği zaman nerede ağırladıklarına dair bir soru yöneltilmiştir.

**Tablo 46.** Muhasebe Meslek Mensuplarının Mükellefleri Ağırladıkları Ortam

<b>Mükellefiniz geldiği zaman;</b>	<b>Frekans</b>	<b>%</b>
Çalıştığım oda da ağırlarım	1.112	70,4
Çalıştığım odanın dışında müşterilerim için ayrılan oda da ağırlarım	468	29,6
<b>Toplam</b>	<b>1.580</b>	<b>100</b>

Katılımcıların %70,4'ü mükelleflerini çalıştığı odada ağırladığını beyan ederken, %29,6'sı ise çalıştığı odanın dışında müşterilerim için ayrılan odada ağırlarım şeklinde yanıt vermişlerdir.

Müşteri/mükelleflerin meslek hakkındaki olumsuz düşüncelerini azaltmanın bir yolu da ağırlanma biçimleri ve ağırlandıkları ortamdır. Buradan hareketle, yukarıda da belirtilen sebepler göz önüne alındığında, müşterilerin kendilerine ayrılan bir odada ağırlanmaları hem mükelleflerin meslek mensubu hakkındaki düşüncelerinin

olumlu olması açısından hem de mükelleflere değerli oldukları hissi vermesi açısından önemli bir faktördür. Bu sebeplerden dolayı müşterilerin meslek mensubu ile görüşmesinin ayrı bir odada gerçekleştirilmesi meslek/meslek mensubu hakkında oluşabilecek olumlu bir düşünce açısından önemli bir ayrıntıdır.

Sonuç olarak meslek mensuplarının %69,9'unun büroların belirli bir standartta düzenlenmesi fikrini benimsediği, %90'ının büroların fiziksel ortamlarının da belirli bir standartta sahip olması gerektiği ve %83,3'ünün de belirtilen bütün bu standartlaşma faaliyetlerinin mesleğe olumlu yönde etkileyeceği ortaya çıkmıştır.

Özulucan vd. (2010) tarafından Türkiye genelinde yapılan araştırmada “muhasabe mesleğinin icra edildiği büroların fiziksel alan ve donanımında, belirli standardın getirilmesi” bulgusuna ulaşılmıştır.

#### **4.7.5. Muhasebe Meslek Mensuplarının Sahip Olunması Gereken Tutum ve Davranışlar Hakkındaki Görüşleri**

Meslek mensubunun sahip olması gereken tutum ve davranışlar, meslek mensubunun yapmakla zorunlu olduğu görev ve sorumlulukları gerçekleştirmesi sırasında sahip olması gereken nitelikler ile karşılaşabileceği durumlar karşısında sergilemesi gereken davranışları belirtmektedir. Mesleğin başarı ile icrasında çalışanın, süreç boyunca tüm müşterileri ile olan ilişkilerinde sergilemesi gereken bir takım hal ve hareketler vardır. Bunlar aynı zamanda meslek ahlakına / etiğine katkıda bulunacak olan tutum ve davranışlardır.

Çalışmanın ikinci bölümünde de ifade edildiği üzere muhasebe mesleğinde meslek ahlakı/etiği Türkiye’de çeşitli mevzuatlarda yer almıştır (Bkz. Tablo 5). Yine aynı bölümde de belirtildiği üzere söz konusu ahlak/etik kurallarının yeterli olmadığı ve anlam ve karşılıklarının yeterli şekilde açıklanmadığına dair çeşitli eleştiriler bulunmaktadır. Ayrıca belirtilen eleştirilerden de anlaşılacağı üzere meslek mensuplarının da konunun anlam ve önemini net bir şekilde idrak edemediği görülmektedir. Bunun en büyük nedeni ise söz konusu etik ilkelerinin yetersiz

olduğu ve karşılıklarının net bir şekilde ifade edilmemesinden kaynaklanmaktadır. Buradan hareketle meslek mensuplarına (ve dolayısıyla müşteri/mükelleflere) meslek ahlakının/etiğinin yanı sıra sahip olunması gereken tutum ve davranışların ayrıntılı bir şekilde belirtilmesinde büyük bir fayda bulunmaktadır. Bu sebeple çalışmanın sağlıklı bir yapıya oturtulması için meslek mensubunun sahip olması gereken tutum ve davranışlar belirlenmeden önce muhasebe meslek mensuplarının meslek ahlakı ile ilgili görüşleri ele alınmalıdır.

Çalışmada öncelikle katılımcılara bugüne kadar meslek ahlakı ile ilgili kuralları kapsayan bir eğitim alıp almadıkları sorulmuştur.

**Tablo 47.** Meslek Mensuplarının Meslek Ahlakı / Etiği ile İlgili Bilgi Durumu

Bugüne kadar meslek ahlakı ile ilgili kuralları kapsayan bir ders aldınız mı?	Frekans	%
Evet	870	55,1
Hayır	710	44,9
<b>Toplam</b>	<b>1.580</b>	<b>100</b>

Katılımcıların %55,1'i bugüne kadar meslek ahlakı ile ilgili bir ders aldığını belirtirken, %44,9'u ise meslek ahlakı ile ilgili bir eğitimi almadıkları yönünde cevap vermişlerdir. Oranlara bakıldığı zaman meslek mensuplarının %44,9 gibi büyük bir çoğunluğunun meslek ahlakı ile ilgili bir eğitim almamaları düşündürücüdür.

Bunun üzerine bu soruya evet cevabı veren 870 katılımcıya söz konusu eğitimi ne zaman aldıklarına dair bir soru yöneltilmiştir.

**Tablo 48.** Meslek Mensuplarının Meslek Ahlakı/Etiği Öğrenme Zamanları

Soruya verdiğiniz cevap evet ise meslek ahlakı konusunda gerekli eğitimi ne zaman aldınız?	Frekans	%
Lisans	144	16,6
Yüksek Lisans	34	3,9
Yüksekokul	54	6,2
Staj sırasında	287	33,0
Hizmet içi eğitim esnasında TÜRMOB tarafından	339	39,0
Diğer	11	1,3
<b>Toplam</b>	<b>869</b>	<b>100</b>

Meslek ahlakı konusunda gerekli eğitimi katılımcıların, %16,6'sı "lisans", %3,9'u "yüksek lisans", %6,2'si "yüksekokul", %33'ü "staj sırasında", %39'u "hizmet içi eğitim esnasında TÜRMOB tarafından" aldıklarını belirtmişlerdir. %,13 oranında açık uçlu olarak "diğer" seçeneğine cevap veren katılımcılar ise "kendi araştırmaları" ile konu hakkında bilgi sahibi olduklarını belirtmişlerdir.

Burada dikkat çekici nokta, meslek mensubu yetiştirmek için en önemli eğitim çalışmalarının gerçekleştirildiği "üniversitelerin" konu hakkında yeterli bir eğitim çalışmasına sahip olmadığını belirtilmesidir.

"Bugüne kadar meslek ahlakı ile ilgili kuralları kapsayan bir ders aldınız mı?" sorusuna hayır cevabı veren katılımcılara ise "meslek ahlakı konusunda gerekli eğitim ne zaman verilmelidir?" şeklinde bir soru yöneltilmiştir.

**Tablo 49.** Meslek Mensuplarına Göre Meslek Ahlakı İle İlgili Eğitimin Alınma Zamanı

Soruya verdiğiniz cevap hayır ise meslek ahlakı konusunda gerekli eğitim ne zaman verilmelidir?	Frekans	%
Lisans	174	24,8
Yüksek Lisans	11	1,6
Staj sırasında	294	41,9
Hizmet içi eğitim esnasında TÜRMOB tarafından	201	28,7
Diğer	21	3,0
<b>Toplam</b>	<b>701</b>	<b>100</b>



Meslek ahlakı ile ilgili verilmesi gereken eğitim, katılımcıların %24,8'ine göre "lisans" zamanında, %1,6'sına göre "yüksek lisans" zamanında, %41,9'una göre "staj sırasında", %28,7'sine göre "hizmet içi eğitim esnasında TÜRMOB tarafından" verilmelidir. %3 oranında açık uçlu olarak "diğer" seçeneğini seçen katılımcılar ise "sürekli eğitim ile" şeklinde cevap vermişlerdir.

Cevaplardan da anlaşıldığı üzere meslek mensuplarının büyük bir çoğunluğunun üniversitelerde verilen eğitime fazla önem vermediği şeklinde bir değerlendirme yapılabilir. Ayrıca meslek mensuplarının staj zamanında verilecek eğitimlere güvenmeleri de TÜRMOB tarafından staj eğitimlerinin daha fazla üzerinde durulması gerektiğine dair bir işaret olarak algılanabilir.

Yapılan bu değerlendirme, Kalaycı ve Tekşen (2006) tarafından yapılan araştırma sonuçlarıyla paralellik arz etmektedir. Söz konusu araştırmaya göre muhasebe meslek mensupları muhasebe eğitiminin yeterli kalitede olmadığını belirtmektedirler.

Katılımcıların %44,9'unun meslek ahlakı ile ilgili bir eğitim almadığını beyan ettiği bir durumda meslek mensuplarına "meslek ahlakı/etiği ile ilgili bilgileri hangi kaynaklardan aldığına" dair bir soru yöneltilmiştir.

**Tablo 50.** Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Ahlakı / Etiği İle İlgili Kaynakları

Meslek mensupları meslek ahlakı (etiği) ile ilgili bilgileri hangi kaynaklardan almaktadır?	Frekans	%
Medya	75	4,7
Meslek Odası	658	41,6
Kamu Kurumları	14	,9
Seminer – kurs – konferans	483	30,6
Muhasebe meslek üyeleri	67	4,2
Mükellefler	10	,6
Kamuoyu	25	1,6
Yönetmelik	153	9,7
İnternet	55	3,5
Konu ile ilgili bilimsel kitaplar	22	1,4
Diğer	18	1,1
<b>Toplam</b>	<b>1.580</b>	<b>100</b>

Katılımcıların %41,6'sı “meslek odası”, %30,6'sı “seminer – kurs – konferans”, %9,7'si “yönetmelik”, %4,7'si “medya”, %4,2'si “muhasabe meslek üyeleri”, %3,5'i “internet”, %1,6'sı “kamuoyu”, %1,4'ü “konu ile ilgili bilimsel kitaplar”, %0,9'u “kamu kurumları”, %0,6'sı ise “mükellefler” olarak cevaplamışlardır. Açık uçlu sorulan ve katılımcıların %1,1'nin cevap verdiği diğer seçeneğinde ise “kendi ahlaki ilke ve prensiplerim” şeklinde yanıtlamışlardır.

Genel olarak meslek odasının etkisinin fazla yüksek olmadığı bir durumda katılımcıların ayrıca konu ile ilgili çıkmış olan “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmeliği” kaynak olarak görmemeleri ya da yararlanmamaları olumsuz bir göstergedir. Ayrıca “seminer-kurs-konferans” şeklinde kaynaklarını belirten muhasabe meslek mensuplarının oranının azlığı söz konusu konu hakkında gerçekleştirilen eğitim faaliyetlerinin (sürekli eğitim faaliyetlerinin zorunlu olduğu düşünüldüğünde) etkisiz ya da eksik olduğunun bir göstergesidir.

Katılımcıların söz konusu yönetmelikten yararlanma oranının az olduğu bir durum karşısında muhasabe meslek mensuplarına “TÜRMOB tarafından çıkarılan “Meslek Etiği (Ahlak) Yönetmeliği”nin içeri konusunda ne kadar bilgi sahibisiniz?” şeklinde bir soru yöneltilmiştir.

**Tablo 51.** Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği/Ahlaki İle İlgili Yönetmelik Hakkına Bilgi Durumu

TÜRMOB tarafından çıkartılan “Meslek Etiği (Ahlak) Yönetmeliği”nin içeriği konusunda ne kadar bilgi sahibisiniz?	Frekans	%
Çok Fazla	113	7,2
Fazla	360	22,8
Orta Düzeyde	848	53,7
Az	166	10,5
Çok Az	93	5,9
<b>Toplam</b>	<b>1.580</b>	<b>100</b>

TÜRMOB tarafından çıkarılan Meslek Etiği/Ahlakı ile ilgili yönetmelik hakkında katılımcıların %7,2'si “çok fazla”, %22,8'i “fazla”, %53,7'si “orta düzeyde”, %10,5'i “az”, %5,9'u ise “çok az” seviyede bilgi sahibi olduklarını belirtmişlerdir. Genel olarak katılımcıların %83,7'sinin söz konusu yönetmelik hakkında bilgi sahibi olmaları rağmen meslek mensuplarının meslek ahlakı/etiği ile ilgili yararlandığı kaynaklar arasında yönetmeliğin %9,7 gibi düşük bir oranda kullanılması düşündürücüdür. Bunun en büyük sebebi, daha öncede belirtildiği üzere yönetmelik içerisinde belirtilen kavramların karşılıklarının net bir şekilde belirtilmemesi ve uygulama örneklerinin olmaması şeklide ifade edilebilir.

Ayrıca meslek mensuplarına “yasaların yetersiz kaldığı durumlarda meslek ahlakına (etiğine) bağlı kalır mısınız?” şeklinde bir soru yöneltilmiştir.

**Tablo 52.** Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Bağımlılık Durumu

Yasaların yetersiz kaldığı durumlarda meslek ahlakına (etiğine) bağlı kalır mısınız?	Frekans	%
Evet	1.431	94,2
Hayır	88	5,6
<b>Toplam</b>	<b>1.519</b>	<b>100</b>

Katılımcıların %94,2'si yasaların yetersiz kaldığı durumlarda meslek ahlakına/etiğine bağlı kaldıklarını beyan ederken, %5,6'sı söz konusu duruma olumsuz cevap vermişlerdir.

Ayrıca katılımcılara “kendinizi aşağıdakilerden hangisine karşı daha sorumlu hissedersiniz?” şeklinde bir soru yöneltilmiştir.

**Tablo 53.** Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorumluluk Duydukları Taraflar

Kendinizi aşağıdakilerden hangisine karşı daha sorumlu hissedersiniz?	Frekans	%
Toplum	325	20,6
Müşteriler	285	18,0
Meslek Kuruluşları	40	2,5
Kendim (Vicdanım)	930	58,9
<b>Toplam</b>	<b>1.580</b>	<b>100</b>

Çalışmaya katkıda bulunan meslek mensupları görev ve sorumluluklarını gerçekleştirirken %58,9'u "kendi (vicdanım)" karşı, %20,6'sı "toplum"a karşı, %18'i "müşteriler"ine karşı ve %2,5'i "meslek kuruluşları"na karşı sorumluluk hissettiklerini belirtmişlerdir.

Katılımcılara bunun yanında meslek ahlakına aykırı fiillere iten en önemli sebeplerin neler olduğuna dair bir soru yöneltilmiştir.

**Tablo 54.** Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Ahlakına Aykırı Fiilere İten Sebepler

Meslek mensuplarının meslek ahlakına aykırı fiillere iten en önemli sebep hangisidir? (Lütfen size göre en önemli olan üç seçeneği önem sırasına göre 1, 2 ve 3 yazarak işaretleyiniz.)	Önem Sırası 1	Önem Sırası 2	Önem Sırası 3	Ağırlıklı Toplam*
Denetim Eksikliği	629	229	0	2345
Müşteri Kaybetmeme	150	489	207	1635
Gelir Dağılımındaki Dengesizlikler (Ekonomik Sebepler)	256	360	60	1548
Ülkedeki Yasal Mevzuatın Buna Uygun Olması	488	4	5	1477
İnsanların Dürüst Olmaması	37	237	336	921
Mükelleflerin Beklentileri	9	91	366	575
Mükelleflere Az Vergi Ödettirerek Onları Koruma Çabaları	7	15	286	337
Diğer	4	1	16	30
<b>Toplam</b>	<b>1.580</b>	<b>1.426</b>	<b>1.276</b>	

\* Ağırlık toplam puan hesaplamasında Tablo 20'de kullanılan yöntem benimsenmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarına, meslek ahlakına aykırı fiillere iten sebeplerin ne olduğuna dair sorulan soruda üç adet seçeneğin 1, 2 ve 3 yazılarak işaretlenmesi istenmiştir. Bulgular değerlendirildiğinde muhasebe meslek mensubunun meslek ahlakına aykırı davranışlara iten en önemli sebep 2345 puanla “denetim eksikliği” olmuştur. İkinci sırayı 1635 puanla “müşteri kaybetmeme” olarak belirtilirken, üçüncü sırayı ise 1548 puanla “gelir dağılımındaki dengesizlikler (ekonomik sebepler)” olarak belirtilmiştir. Daha sonra sırasıyla “ülkedeki yasal mevzuatın buna uygun olması”, “insanların dürüst olmaması”, “mükelleflerin beklentileri”, “mükelleflere az vergi ödettiler onları koruma çabaları” cevapları belirtilmiştir. Açık uçlu olarak sorulan diğer seçeneğinde ise “düşük ücret tarifesi, TÜRMOB tarafından yapılan uygulama hataları ve adaletsiz vergi dağılımı” şeklinde cevaplar verilmiştir.

İlk sırada çıkan “denetim eksikliği” daha önce de değinildiği üzere, muhasebe meslek mensuplarının meslek odalarına olan güvensizliğin getirdiği bir durum olarak görülebilir.

Sonuç olarak meslek mensuplarının %55,1’inin meslek ahlakı ile ilgili kuralları kapsayan bir eğitim aldığı ve buna karşılık %30’unun net bir ifade ile TÜRMOB tarafından çıkarılan meslek ahlakı ile ilgili yönetmelik ile ilgili bilgi sahibi olması ve buna ilaveten meslek mensuplarının meslek ahlakı ile ilgili bilgileri aldığı kaynakların fazla çeşitlilik içermesi çeşitli eleştirileri de beraberinde getirmektedir.

Daha öncede ifade edildiği üzere özellikle meslek ahlakı ile ilgili yönetmelikteki kavramların karşılıklarının net bir şekilde ifade edilmemesi, ilgili kanuni düzenlemelerin yetersiz ve mevzuatta dağınık bir şekilde bulunması (bkz. Tablo 5), meslek etiği ile ilgili kuralların algılamasında ve tanımlanmasında sorunların varlığı ve yaşanan etik ikilemleri sırasında ikilemden çıkış için gerekli alt yapı eksikliği gibi eleştiriler konuya farklı bir bakış açısının getirilmesinin gerekliliğini ortaya koymaktadır.

Akdoğan (2005) tarafından yapılan muhasebe mesleğinde toplam kalite yönetimi içerisinde yer alan müşteri memnuniyeti ve etik ilişkisine dair çalışmada

meslek mensuplarının mükelleflerden baskı görme oranları %38,46 çıkmıştır. Bu baskı özellikle vergi konusundadır. Bu durumun meslek mensuplarını etik ikilemelerle karşı karşıya bıraktığını ve meslek mensuplarının tarafsızlık ve bağımsızlığını riske edebilecek ortam oluşturmaya neden olabileceği şeklinde yorumlanabilir.

Bunun için meslek ahlakı ile ilgili yönetmeliğin geliştirilmesinin yanı sıra meslek ahlakı ile bağlantılı olmak şartıyla, muhasebe meslek mensuplarının sahip olması gereken tutum ve davranışların maddeler şeklinde daha açık bir yapıda belirtilmesinin yararlı olacağı düşünülmektedir.

Bu amaçla meslek mensuplarına sahip olmaları gereken tutum ve davranışları içeren çeşitli kavramlardan oluşan bir grup soru yöneltilmiştir. Bu sorular beşli likert ölçeğine göre hazırlanmıştır.

**Tablo 55. Muhasebe Meslek Mensuplarının Sahip Olması Gereken Tutum ve Davranışlar**

Muhasebe meslek mensubunun aşağıdaki tutum ve davranışlardan (muhasebe meslek etiği kuralları haricinde) hangisine sahip olması gerektiğini düşünüyorsunuz?	Kesinlikle Düşünüyorum		Düşünüyorum		Kısmen Düşünüyorum		Düşünmüyorum		Hiç Düşünmüyorum		Toplam	
	Frekans	Geçerli%	Frekans	Geçerli%	Frekans	Geçerli%	Frekans	Geçerli%	Frekans	Geçerli%	Frekans	Geçerli%
1. İş ile ilgili gerekli araştırmaları yapmak	1050	66,5	470	29,7	46	2,9	8	,5	6	,4	1.580	100
2. İş ile ilgili yenilikçi fikirleri üretmek	865	54,7	571	36,1	107	6,8	31	2,0	6	,4		
3. Çalışmalarında planlı ve organize olmak	1059	67,0	457	28,9	54	3,4	6	,4	4	,3		
4. Eğitim ve seminerlere katılma konusunda istekli olmak	737	46,6	570	36,1	234	14,8	34	2,2	5	,3		
5. Güçlü bir hafızaya sahip olmak	768	48,6	541	34,2	220	13,9	43	2,7	8	,5		
6. Yapılan iş ve işlemler sırasında detaylara dikkat etmek	986	62,4	463	29,3	106	6,7	15	,9	10	,6		
7. Yapılan iş ve işlemler sırasında pratik olmak	905	57,3	539	34,1	114	7,2	17	1,1	5	,3		
8. Sorumluluk sahibi olarak hareket etmek	1167	73,9	356	22,5	44	2,8	8	,5	5	,3		
9. Mesleki bilgilerini geliştirmeye önem vermek	1045	66,1	426	27,0	92	5,8	10	,6	7	,4		
10. Analitik düşünme becerisine sahip olmak	784	49,6	581	36,8	180	11,4	25	1,6	10	,6		
11. Araştırmacı bir yeteneğe sahip olmak	819	51,8	569	36,0	156	9,9	30	1,9	6	,4		
12. Detaycı olmak	738	46,7	537	34,0	231	14,6	64	4,1	10	,6		
13. Dikkatli olmak	1113	70,4	396	25,1	57	3,6	9	,6	5	,3		
14. İnisiyatif alabilmek	750	47,5	585	37,0	194	12,3	32	2,0	19	1,2		
15. Güler yüzlü olmak	882	55,8	519	32,8	146	9,2	23	1,5	10	,6		
16. Yeniliklere açık olmak	971	61,5	482	30,5	112	7,1	12	,8	3	,2		
17. Eleştirilere açık olmak	878	55,6	537	34,0	137	8,7	14	,9	14	,9		
18. Hata ve kusurlarında sakin olabilmek	847	53,6	562	35,6	142	9,0	18	1,1	11	,7		
19. İş disiplinine sahip olmak	1126	71,3	391	24,7	51	3,2	10	,6	2	,1		
20. İş güvenliğine dikkat etmek	984	62,3	477	30,2	96	6,1	12	,8	11	,7		
21. Kararlı olabilmek	996	63,0	497	31,5	75	4,7	9	,6	3	,2		
22. Zamanı iyi kullanabilmek	981	62,1	497	31,5	86	5,4	13	,8	3	,2		
23. Mükellefleri sürekli bilgilendirmek	824	52,2	547	34,6	179	11,3	21	1,3	9	,6		
24. Mükellefler ile güçlü bir iletişime sahip olmak	900	57,0	520	32,6	134	8,5	20	1,3	6	,4		
25. Mükellef şirket politikalarına uygun davranmak	721	45,6	555	35,1	240	15,2	48	3,0	16	1,0		
26. Herhangi bir durum karşısında sabırlı olabilmek	824	52,2	597	37,8	129	8,2	24	1,5	6	,4		
27. Beraber çalıştığı kişileri doğru şekilde yönlendirebilmek	994	62,9	478	30,3	88	5,6	13	,8	7	,4		
28. Deneyimlerini meslektaşları ile paylaşabilmek	783	49,6	599	37,9	161	10,2	27	1,7	10	,6		
29. Her türlü olumsuz durum karşısında pozitif ve enerjik olabilmek	779	49,3	573	36,3	187	11,8	33	2,1	8	,5		
30. Mesleki gelişim için araştırmaya istekli olmak	880	55,7	564	35,7	120	7,6	10	,6	6	,4		
31. Sağlığı konusunda duyarlı olmak	851	53,9	523	33,1	158	10,0	35	2,2	13	,8		

Çalışmada, söz konusu sorulara verilen cevapları önem sırasına göre inceleyebilmek için “betimleyici istatistik” uygulanmıştır. Betimleyici istatistik tablosunda soruların cevapları kısmında beşli likert ölçeği kullanılmıştır. Dolayısıyla en yüksek değerden (1) en düşük değere (5) doğru bir sıralama yapılmıştır. Meslek mensuplarının bu soruya verdikleri cevapların genel ağırlıklı ortalaması alınarak Tablo 56 düzenlenmiştir.

**Tablo 56.** Muhasebe Meslek Mensuplarının Sahip Olması Gereken Tutum ve Davranışların Sıralanması

Muhasebe meslek mensubunun aşağıdaki tutum ve davranışlardan (muhasebe meslek etiği kuralları haricinde) hangisine sahip olması gerektiğini düşünüyorsunuz?	N	Ort. (Mean)	Standart Sapma
Sorumluluk sahibi olarak hareket etmek	1580	1,3089	,58115
İş disiplinine sahip olmak	1580	1,3361	,58401
Dikkatli olmak	1580	1,3525	,61057
Çalışmalarında planlı ve organize olmak	1580	1,3791	,59760
İş ile ilgili gerekli araştırmaları yapmak	1580	1,3861	,60945
Mesleki bilgilerini geliştirmeye önem vermek	1580	1,4228	,67225
Kararlı olabilmek	1580	1,4342	,63073
Zamanı iyi kullanabilmek	1580	1,4557	,65523
Beraber çalıştığı kişileri doğru şekilde yönlendirebilmek	1580	1,4563	,67993
İş güvenliğine dikkat etmek	1580	1,4741	,70730
Yeniliklere açık olmak	1580	1,4772	,67816
Yapılan iş ve işlemler sırasında detaylara dikkat etmek	1580	1,4810	,71907
Yapılan iş ve işlemler sırasında pratik olmak	1580	1,5304	,70443
Mesleki gelişim için araştırmaya istekli olmak	1580	1,5430	,69563
Mükellefler ile güçlü bir iletişime sahip olmak	1580	1,5519	,73402
İş ile ilgili yenilikçi fikirleri üretmek	1580	1,5709	,73760
Eleştirilere açık olmak	1580	1,5753	,76000
Güleryüzlü olmak	1580	1,5823	,76922
Hata ve kusurlarında sakin olabilmek	1580	1,5975	,75664
Herhangi bir durum karşısında sabırlı olabilmek	1580	1,6019	,73482
Araştırmacı bir yeteneğe sahip olmak	1580	1,6297	,76844
Sağlığı konusunda duyarlı olmak	1580	1,6304	,81552
Mükellefleri sürekli bilgilendirmek	1580	1,6354	,77892
Deneyimlerini meslektaşları ile paylaşabilmek	1580	1,6595	,77925
Analitik düşünebilme becerisine sahip olmak	1580	1,6684	,78790
Her türlü olumsuz durum karşısında pozitif ve enerjik olabilmek	1580	1,6823	,79998
Güçlü bir hafızaya sahip olmak	1580	1,7228	,83866
İnisiyatif alabilmek	1580	1,7247	,84342
Eğitim ve seminerlere katılma konusunda istekli olmak	1580	1,7342	,81171
Detaycı olmak	1580	1,7791	,88543
Mükellef şirket politikalarına uygun davranmak	1580	1,7867	,88084

**Not:** 1=Kesinlikle Katılıyorum, 5=Hiç Katılmıyorum anlamındadır.

1-1,4=Kesinlikle Katılıyorum, 1,5-2,4= Katılıyorum aralıklarını temsil etmektedir.



Muhasebe meslek mensuplarının; “sorumluluk sahibi olarak hareket etmek”, “iş disiplinine sahip olmak”, “dikkatli olmak”, “çalışmalarında planlı ve organize olmak”, “iş ile ilgili gerekli araştırmaları yapmak”, “mesleki bilgilerini geliştirmeye önem vermek”, “kararlı olabilmek”, “zamanı iyi kullanabilmek”, “beraber çalıştığı kişileri doğru şekilde yönlendirebilmek”, “iş güvenliğine dikkat etmek”, “yeniliklere açık olmak”, “yapılan iş ve işlemlerin sırasında detaylara dikkat etmek” gibi tutum ve davranışların tamamına kesinlikle katıldığı gözlemlenmektedir.

Ayrıca meslek mensuplarının “yapılan iş ve işlemler sırasında pratik olmak”, “mesleki gelişim için araştırmaya istekli olmak”, “mükellefler ile güçlü bir iletişime sahip olmak”, “iş ile ilgili yenilikçi fikirleri üretmek”, “eleştirilere açık olmak”, “güleryüzlü olmak”, “hata ve kusurlarında sakin olabilmek”, “herhangi bir durum karşısında sabırlı olabilmek”, “araştırmacı bir yeteneğe sahip olmak”, “sağlığı konusunda duyarlı olmak”, “mükellefleri sürekli bilgilendirmek”, “deneyimlerini meslektaşları ile paylaşabilmek”, “analitik düşünebilme becerisen sahip olmak”, “her türlü olumsuz durum karşısında pozitif ve enerjik olabilmek”, “güçlü bir hafızaya sahip olmak”, “inisiyatif alabilmek”, “eğitim ve seminerlere katılma konusunda istekli olmak”, “detaycı olmak”, “mükellef şirket politikalarına uygun davranmak” olarak belirtilen tutum ve davranışlara da katıldıkları gözlemlenmiştir.

Sonuç olarak meslek mensupları sunulan bütün tutum ve davranışlara katıldıkları görülmektedir. Bu durum meslek ahlakı yönetmeliği haricinde meslek mensupları için ayrıntı içermeyen, basit ve anlaşılması kolay tutum ve davranışların belirtilmesinin yararlı olacağı şekilde de ifade edilebilir. Oluşturulacak olan bu tutum ve davranışlar sadece muhasebe meslek mensupları için değil, aynı zamanda mükellefler için de bir rehber niteliği taşımaktadır.

#### 4.7.6. Muhasebe Meslek Mensuplarının Denetlenmeleri Hakkındaki Görüşlerin Değerlendirilmesi

Öncelikle belirtmek gerekir ki, meslek standartları taslağı ve çıkmış olan meslek standartları incelendiğinde (Bkz. [www.myk.gov.tr](http://www.myk.gov.tr)) söz konusu başlık altında genellikle aynı ibarenin bulunduğu görülmektedir:

“..... meslek standardını esas alan ulusal yeterliliklere göre belgelendirme amacıyla yapılacak ölçme ve değerlendirme, gerekli şartların sağlandığı ölçme ve değerlendirme merkezlerinde yazılı ve/veya sözlü teorik ve uygulamalı olarak gerçekleştirilecektir.

Ölçme ve değerlendirme yöntemi ile uygulama esasları bu meslek standardına göre hazırlanacak ulusal yeterliliklerde detaylandırılır. Ölçme ve değerlendirme ile belgelendirmeye ilişkin işlemler Mesleki Yeterlilik Kurumu Mesleki Yeterlilik, Sınav ve Belgelendirme Yönetmeliği çerçevesinde yürütülür.”

Buradaki genel amaç 30.12.2008 tarihli 27096 sayılı Resmi Gazetede Mesleki Yeterlilik Kurumu tarafından yayınlanan “Mesleki Yeterlilik, Sınav ve Belgelendirme Yönetmeliği”nin birinci bölüm ikinci maddesinde şu şekilde belirtilmiştir:

“Kapsam:

Madde 2- (1) Bu yönetmelik, teknik ve mesleki alanlarda ulusal yeterlilik sisteminin kurulması ve işletilmesi, eğitim ve öğretim kurumlarının akreditasyonu, sınav ve belgelendirme kuruluşları ile eğitim akreditasyon kuruluşlarının yetkilendirilmesine ilişkin hususları kapsar.”

Diğer bir ifadeyle, meslek standardı oluşturulacak olan söz konusu meslek ile ilgili her türlü ölçme, değerlendirme ve belgelendirme işlemi mesleğin bağlı bulunduğu kuruluşların yetkilendirilmesi ile gerçekleştirilir.

Bunun yanında aynı maddenin ikinci bendinde şu ifade kullanılmaktadır;

“(2) Bu yönetmelik, tabiplik, diş hekimliği, hemşirelik, ebelik, eczacılık, veterinerlik, mühendislik ve mimarlık meslekleri ile mesleğe giriş şartları kanunla düzenlenmiş olan ve en az lisans düzeyinde öğrenim gerektiren meslekleri kapsamaz.”

Bu yönetmelik hükmüne göre muhasebe meslek mensubu olabilmek için en az lisans mezunu olunması gerektiği, mesleğe giriş şartlarının kanunla düzenlenerek meslek kuruluşu olan TÜRMOB tarafından organize edildiği göz önüne alındığında

muhasebe mesleği ile ilgili her türlü ölçme, değerlendirme ve belgelendirme sürecinde TÜRMOB tarafından belirlenen kıstaslar göz önüne alınacaktır.

Bu durumda çalışmada “ölçme” muhasebe meslek mensubu olabilmesi için adayın kanunen belirlenmiş şartlara sahip olması gereken durumu belirtirken, “değerlendirme” muhasebe meslek mensubu adayı olabilen kişinin staj süresi boyunca elde edeceği bilgi ve deneyimin staj sonu sınavlarında değerlendirilmesi, “belgelendirme” ise staj sonu bitirme sınavlarını başarı ile geçmiş meslek adayının “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir” belgesini alması ve mesleği icra etme hakkına sahip olması şeklinde bir anlam taşımaktadır.

Çalışmanın sonunda oluşturulmak istenen meslek standardının öncelikli amaçları; *“muhasebe mesleği göz önüne alındığında, meslek mensubu açısından yaptıkları hizmetin önem derecesine ve sorumluluklarının bilincine sahip olması ve sorunlarına daha çabuk cevap bulması; mükellefler açısından muhasebe meslek mensuplarının yaptıkları hizmetlerin ne olduğuna dair bilgi vermesi ve sınırlarını bilmesi; toplum açısından ise muhasebe meslek mensubunun öneminin yeterli bir şekilde tanıtılabilmesi için etkin bir rehber”*in oluşturulmasıdır.

Mesleki Yeterlilik Kurumu (MYK) tarafından yayınlanmış meslek standartlarının oluşturulma amacının yanı sıra bu çalışmanın amacı meslek mensuplarının meslek ile ilgili ayrıntılı bilgi verecek bir kaynağın ortaya çıkarılmasının yanında ayrıca mükelleflerin/müşterilerin ve toplumun meslek hakkında istediği her türlü bilgiyi bulabileceği bir kaynak rehberin oluşturulmasıdır.

Bu düşünceden hareketle, “ölçme, değerlendirme ve belgelendirme” başlığı bu çalışmada “ölçme, değerlendirme, belgelendirme ve denetlenme” olarak ifade edilecektir. Buradaki amaç meslek mensubunun denetlenmesi ile ilgili genel bilgileri de hedef alınan taraflara sunarak meslek hakkında her türlü bilginin ulaşılabilir olmasının sağlanmasıdır.

Bu amaçla katılımcılara “muhasebe meslek mensubunun denetlenmesi” hakkında çeşitli sorular sorulmuştur. Öncelikle katılımcılara bugüne kadar hiç denetlenip/denetlenmediklerine dair bir soru yöneltilmiştir.

**Tablo 57.** Muhasebe Meslek Mensuplarının Denetlenme Durumu

Bugüne kadar hiç denetlendiniz mi?	Frekans	%
Evet	970	61,4
Hayır	610	38,6
<b>Toplam</b>	<b>1.580</b>	<b>100</b>

Çalışmaya katkıda bulunan meslek mensuplarının %61,4’ü bugüne kadar denetlendiklerini beyan ederlerken, %38,6’sı ise bugüne kadar hiç denetlenmediklerini belirtmişlerdir.

Bugüne kadar denetlenen meslek mensuplarının kimler tarafından denetlendiklerini belirlemek için “kimler tarafından denetlendiniz?” şeklinde bir soru yöneltilmiştir. Soruda katılımcılara birden fazla şık işaretleyebilecekleri belirtilmiştir.

**Tablo 58.** Muhasebe Meslek Mensuplarını Denetleyen Kurumlar

Sorunun cevabı evet ise kimler tarafından denetlendiniz? (Birden fazla işaretleyebilirsiniz)	Denetleme Sırası 1	Denetleme Sırası 2	Denetleme Sırası 3	Ağırlıklı Toplam*
Vergi Dairesi	452	181	1	1719
Oda	387	1	0	1163
Yeminli Karşıt İnceleme	63	97	94	477
SGK	50	120	75	465
Diğer	13	5	4	53
<b>Toplam</b>	<b>965</b>	<b>404</b>	<b>174</b>	

Muhasebe meslek mensuplarına, bugüne kadar kimler tarafından denetlendiğine dair sorulan soruda eğer birden fazla denetlendiyse toplam üç adet seçeneğin 1, 2 ve 3 yazılarak işaretlenmesi istenmiştir. Bulgular değerlendirildiğinde muhasebe meslek mensupları ilk olarak 1719 puanla “vergi dairesi” tarafından denetlendiği görülmektedir. Bunu 1163 puanla “oda”, 477 puanla “yeminli karşıt inceleme” ve 465 puanla “SGK” tarafından denetlendikleri belirtilmiştir. “Diğer”

\* Ağırlıklı toplam puan hesaplamasında Tablo 20’de kullanılan yöntem benimsenmiştir.

yanıtını veren katılımcılar ise denetlendikleri kurumu “sayıştay, gelirler kontrolü, bayındırlık ve iskan bakanlığı” şeklinde belirtmişlerdir.

Buna ilaveten denetlenen meslek mensuplarına bu denetimlerden dolayı hiç ceza alıp/almadıklarına dair bir soru yöneltilmiştir.

**Tablo 59.** Denetlenen Meslek Mensuplarının Ceza Alma Oranları

<b>Bu denetleme/denetlemeler neticesinde hiç ceza aldınız mı?</b>	<b>Frekans</b>	<b>%</b>
Evet	151	15,6
Hayır	817	84,4
<b>Toplam</b>	<b>968</b>	<b>100</b>

Denetlenen meslek mensuplarının %15,6’sı söz konusu denetimler neticesinde ceza aldıkları beyan ederlerken, %84,4’ü ise ceza almadıklarını belirtmişlerdir. Bu sonucun değerlendirilmesinden önce mükelleflere farklı bir soru daha yöneltilmiştir.

Meslek mensuplarının ceza almalarına rağmen bu durumu belli etmemek için Tablo 59’da belirtilen soruya “hayır” yanıtı verebileceği düşüncesi ile ayrıca “bugüne kadar çevrenizdeki başka bir meslektaşınız denetleme neticesinde hiç ceza aldı mı?” şeklinde bir soru yöneltilmiştir.

**Tablo 60.** Muhasebe Meslek Mensuplarının Çevresinde Faaliyet Gösteren Meslek Mensuplarının Ceza Alma Oranları

<b>Bugüne kadar çevrenizdeki başka bir meslektaşınız denetleme neticesinde hiç ceza aldı mı?</b>	<b>Frekans</b>	<b>%</b>
Evet	731	46,3
Hayır	849	53,7
<b>Toplam</b>	<b>1.580</b>	<b>100</b>

Şaşırtıcı bir biçimde muhasebe meslek mensupları %46,3'ü çevresindeki başka bir meslektaşının ceza aldığını belirtirken, %53,7'si ise ceza almadığı yönünde cevap vermişlerdir. Sonuç Tablo 59'da ortaya çıkan sonuç ile farklılık göstermekte ve meslek mensuplarının kendi aldıkları cezaları beyan etmede zorluk yaşayabileceği düşüncesi ile gerçeği daha net yansıttığı düşünülmektedir.

Bu durumda meslek mensubunun ceza alma oranı toplam oranın neredeyse yarısına eşit olduğu düşünülürse meslek mensuplarının görev ve sorumluluklarını kurallara uygun bir şekilde yerine getirmekte zorlandıkları ve literatürde belirtilen sorunların varlığının bir an önce netleştirilerek çeşitli çözüm yollarının uygulanması gerektiği sonucuna ulaşılabilir.

**Tablo 61.** Muhasebe Meslek Mensuplarının Denetim İle İlgili Düşünceleri

	Kesinlikle Düşünüyorum		Düşünüyorum		Kısmen Düşünüyorum		Düşünmüyorum		Hiç Düşünmüyorum		Toplam	
	Frekans	Geçerli %	Frekans	Geçerli %	Frekans	Geçerli %	Frekans	Geçerli %	Frekans	Geçerli %	Frekans	Geçerli %
Yapılan denetim faaliyetlerinin yeterli olduğunu düşünüyor musunuz?	114	7,2	322	20,4	581	36,8	409	25,9	154	9,7	1.580	100
Odalar tarafından yapılan denetim sonrası verilen cezaların yeterli/caydırıcı olduğunu düşünüyor musunuz?	145	9,2	369	23,4	535	33,9	363	23,0	168	10,6		
Başka bir muhasebe meslek mensubu meslektaşınızın kanuna aykırı bir iş yaptığını bilerseniz şikayet etmeyi düşünür müsünüz?	316	20,0	459	29,1	408	25,8	299	18,9	98	6,2		

“Yapılan denetim faaliyetlerinin yeterli olduğunu düşünüyor musunuz?” sorusunu meslek mensuplarının %7,2'si “kesinlikle düşünüyorum”, %20,4'ü “düşünüyorum”, %36,8'i “kısmen düşünüyorum”, % 25,9'u “düşünmüyorum” ve

%9,7'si “hiç düşünmüyorum” şeklinde cevaplandırmışlardır. Genel olarak katılımcıların (kısmen düşünüyorum şeklinde cevap verenlerde dahil olmak üzere) %72,4'ü yapılan denetim faaliyetlerin yetersiz olduğunu belirtmektedir. Tablo 59'da ortaya çıkan sonuç göz öne alındığında yapılan denetim faaliyetlerin yetersiz olmakla birlikte etkisiz olduğu şeklinde bir değerlendirme yapılabilir.

Özulucan vd. (2010) tarafından yapılan araştırmada meslek mensupları tarafından belirtilen “odaların meslek mensuplarının ihlalleri konusunda yaptırım gücünün yetersiz olduğu” ifadesi bu çalışmadaki bulguyu destekler niteliktedir.

Bilen (2008) tarafından yapılan araştırmada da meslek mensupları “denetim eksikliğinin mesleğin daha ciddi uygulanmasını engellediğini” belirtmişlerdir. Bu sonuç da Tablo 61'de ortaya çıkan sonuçları destekler niteliktedir.

Yayla (2007) tarafından yapılan araştırmada ise meslek mensuplarının açık uçlu olarak sorulan soruda ifade ettikleri görüşlerden birisi de “meslek içi denetimin artırılması” yönünde olmuştur.

Katılımcılara ayrıca “odalar tarafından yapılan denetim sonrası verilen cezaların yeterli/caydırıcı olduğunu düşünüyor musunuz?” şeklinde bir soru yöneltilmiştir. Meslek mensuplarının %9,2'si “kesinlikle düşünüyorum”, %23,4'ü “düşünüyorum”, %33,9'u “kısmen düşünüyorum”, %23'ü “düşünmüyorum”, %10,6'sı “hiç düşünmüyorum” şeklinde cevaplar vermişlerdir. Genel olarak meslek mensuplarının %67,5'i oda tarafından denetim sonrası verilen cezaların yeterli/caydırıcı olduğunu düşünmemektedir.

“Başka bir muhasebe meslek mensubu meslektaşınızın kanuna aykırı bir iş yaptığını bilerseniz şikayet etmeyi düşünür müsünüz?” sorusuna verilen cevaplarda şaşırtıcı bir sonuç çıkmıştır. Buna göre meslek mensuplarının %20'si “kesinlikle düşünüyorum”, %29,1'i “düşünüyorum”, %25,8'i “kısmen düşünüyorum”, %18,9'u “düşünmüyorum” ve %6,2'si “hiç düşünmüyorum” şeklinde cevaplar vermişlerdir. Genel olarak meslek mensuplarının %73,8'inin bir başka meslek mensubunu kanuna aykırı bir iş yaptığını bildiği anda şikayet edebileceğini beyan etmişlerdir.

Bu durum, meslektaşların birbirlerine olan güven eksikliğinin bir yansıması olarak değerlendirilebileceği gibi meslek mensuplarının toplum / mükellef tarafından algılanan yanlış imajın düzeltilmesi için gereken çalışmalara verebilecek katkıların bir göstergesi olarak da değerlendirilebilir.

Sonuç olarak meslek mensuplarının %46,3'ünün ceza aldığı, yapılan denetim faaliyetlerin %72,4 oranında yetersiz olarak beyan edildiği ve odalar tarafından yapılan denetim faaliyetleri sonrasında verilen cezaların %67,5 oranında yeterli/caydırıcı olmadığı ifade edildiği bir ortamda denetim faaliyetlerinin yeterli ve verilen cezaların caydırıcı olduğu söylenemez. Özellikle meslek mensuplarının %73,8'inin kanuna aykırı iş yapan meslektaşlarını şikayet edebileceklerini belirttikleri bir ortamda denetim faaliyetlerinin eksik ve yetersiz olduğu belirtilebilir.

#### **4.7.7. Muhasebe Meslek Mensuplarının Sahip Olması Gereken Bilgi ve Beceriler**

Sorumluluk taşıyan her bireyin bilgi ve beceriye sahip olması gerektiği düşüncesinden hareketle, muhasebe meslek mensuplarının da, sorumluluk alanları göz önüne alındığında sahip olmaları gereken bilgi ve becerilerin var olduğu söylenebilir.

Bilgi öğrenilerek elde edilecek bir olgudur. Öğrenme, araştırma veya gözlem yolu ile sağlanabilir. Muhasebe meslek mensupları açısından bilgi edinme lisans eğitimi ile başlayan, staj faaliyetleri sırasında devam eden ve meslek mensubu olduktan sonra zorunlu olarak meslek odası tarafından düzenlenen sürekli eğitim faaliyetleri ile devamlılık kazanan bir süreçtir.

Beceri ise kişinin yatkınlık ve öğrenimine bağlı olarak bir işi başarma ve bir işlemi amaca uygun olarak sonuçlandırma yeteneğidir. Beceri çeşitli uygulamaların devamlılığı ile kazanılacak bir durumdur. Muhasebe meslek mensupları açısından ise beceri özellikle staj döneminde yapılan uygulamalarla kazanılan ve meslek mensubu olduktan sonra da tecrübe edilen bir özelliktir.



Bilgi ve becerilerin belirlenmesinden önce katılımcılara muhasebe meslek mensubu tarafından yapılan yanlışlıkların en önemli nedenlerinin ne olduğu sorusu yöneltilmiştir.

**Tablo 62.** Muhasebe Meslek Mensuplarına Göre Yapılan Yanlışlıkların En Önemli Nedenleri

Muhasebe meslek mensubu tarafından yapılan yanlışlıkların en önemli nedenleri nelerdir? (Lütfen size göre en önemli olan üç seçeneği önem sırasına göre 1, 2 ve 3 yazarak işaretleyiniz.)	Önem Sırası 1	Önem Sırası 2	Önem Sırası 3	Ağırlıklı Toplam *
1. Bilgisizlik	855	7	7	2586
2. Dikkatsizlik	386	359	1	1877
4. İş yoğunluğu	121	359	121	1202
3. Tecrübesizlik	127	324	121	1150
6. Sürekli değişen mevzuat	34	145	408	800
5. Özen göstermemek	39	189	270	765
7. Müşteri baskısı	9	108	257	500
8. Kanunda olmayan işlerin müşteri tarafından yaptırılması	5	11	234	271
9. Diğer	4	2	15	31
<b>Toplam</b>	<b>1580</b>	<b>1504</b>	<b>1434</b>	

Muhasebe meslek mensuplarına, meslek mensupları tarafından yapılan yanlışlıkların en önemli nedenlerin ne olduğuna dair sorulan bir soruda toplam üç adet seçeneğin 1, 2 ve 3 yazılarak işaretlenmesi istenmiştir. Bulgular değerlendirildiğinde 2586 puanla ilk sırayı “bilgisizlik”, 1877 puanla “dikkatsizlik” ikinci sırada iken 1202 puanla “iş yoğunluğu” üçüncü sırada yer almıştır. Bunları 1150 puanla “tecrübesizlik”, 800 puanla “sürekli değişen mevzuat”, 765 puanla “özen göstermemek”, 500 puanla “müşteri baskısı”, 271 puanla “kanunda olmayan işlerin müşteri tarafından yaptırılması” gibi nedenler takip etmektedir. Açık uçlu olarak sorulan “diğer” seçeneğinde ise meslek mensupları yapılan yanlışlıkların nedenlerini “kayıt dışı muhasebecilik, ücretlerin denetlenmemesi, muhasebeci ile birlikte mükellefin de denetlenmemesi, ruhsata kolay sahip olunması, mesleğin değer görmemesi, verilen hizmetin karşılığının alınamaması, kanunların yoruma açık olması, odaların hizmet eksikliği” şeklinde sıralamaktadırlar.

\* Ağırlık toplam puan hesaplamasında Tablo 20’de kullanılan yöntem benimsenmiştir.

Sonuç olarak meslek mensupları tarafından yapılan yanlışlıkların en büyük sebepleri arasında bilgisizlik, dikkatsizlik, iş yoğunluğu ve tecrübesizlik ilk sıralarda yer almaktadır.

Çalışmada ayrıca meslek mensuplarına katıldıkları düşünülerek bağlı bulunduğunuz oda tarafından meslek mensuplarına yönelik verilen eğitimlerin hangi konular ile ilgili olduğuna dair bir soru yöneltilmiştir.

**Tablo 63.** Muhasebe Meslek Mensuplarına Odalar Tarafından Verilen Eğitim Çalışmalarının Konuları

Bağlı bulunduğunuz oda tarafından meslek mensuplarına yönelik verilen eğitimler aşağıdaki konulardan hangisi ile ilgilidir? (Lütfen size göre en önemli olan üç seçeneği önem sırasına göre 1, 2 ve 3 yazarak işaretleyiniz.)	Önem Sırası 1	Önem Sırası 2	Önem Sırası 3	Ağırlıklı Toplam*
Yasal değişiklikler	1003	2	13	3026
Güncel muhasebe sorunları, muhasebe standartları	163	558	152	1757
Temel muhasebe bilgileri	202	282	4	1174
Meslek etiği	68	183	249	819
Uluslar arası muhasebe ve denetim standartları	26	125	141	469
Denetim konuları	5	36	252	339
Finans ve finansal yönetim konuları	11	63	102	261
İşletme ve yönetim konuları	13	62	87	250
Temel bilgi teknolojileri (bilgisayar)	8	18	92	152
Finansal bilgileri yorumlama	0	14	82	110
Diğer	6	0	10	28
Hayır bugüne kadar oda tarafından verilen hiçbir eğitime katılmadım.	75	0	0	
<b>Toplam</b>	<b>1580</b>	<b>1343</b>	<b>1184</b>	

Muhasebe meslek mensuplarına, bağlı buldukları odalar tarafından kendilerine verilen eğitim konularının ne olduğuna dair sorulan soruda toplam üç adet seçeneğin 1, 2 ve 3 yazılarak işaretlenmesi istenmiştir. Bulgular değerlendirildiğinde meslek mensupları bağlı buldukları odalar tarafından 3026 puanla “yasal değişiklikler” ile ilgili eğitim çalışması gerçekleştirildiği belirtilmiştir. Bunu 1757 puanla “güncel muhasebe sorunları, muhasebe standartları”, 1174 puanla “temel muhasebe bilgileri”, 819 puanla “meslek etiği”, 469 puanla “uluslar arası

\* Ağırlıklı toplam puan hesaplamasında Tablo 20’de kullanılan yöntem benimsenmiştir.

muhasebe ve denetim standartları”, 339 puanla “denetim konuları”, 261 puanla “finans ve finansal yönetim konuları”, 250 puanla “işletme ve yönetim konuları”, 152 puanla “temel bilgi teknolojileri (bilgisayar)”, 110 puanla “finansal bilgi yorumlama” takip etmektedir. Açık uçlu sorulan “diğer” seçeneğinde ise meslek mensupları genelde “sınavlara hazırlık kursları”na katıldıklarını beyan etmişlerdir. Toplam 75 meslek mensubunun bugüne kadar bağlı buldukları oda tarafından verilen hiçbir eğitime katılmamaları (sürekli eğitimin zorunluluğu göz önüne alındığında) dikkat çekicidir. Bunun en büyük nedeni olarak Karasioğlu vd. (2008) tarafından Karaman ilinde yapılan araştırmada meslek mensupları tarafından belirtilen “mesleki yeterliliğimi geliştirecek hizmet içi eğitimlere vakit ayıramıyorum” ifadesi belirtilebilir.

Verilen eğitim faaliyetleri göz önüne alındığında, bu çalışmaların tamamen bilgi edinilme yönünde gerçekleştirildiği görülmektedir. Muhasebe mesleği genelde masa başı çalışma ile gerçekleştirilen ve iş ve stres yoğunluğunun yüksek olduğu bir meslek olarak düşünüldüğünde, meslek mensuplarına oda tarafından becerilerinin artırılması ve kişisel gelişimlerine yönelik hemen hemen hiçbir eğitim verilmediği (bilgi teknolojileri eğitimi hariç) gözlemlenmektedir. Ayrıca temel bilgi teknolojileri ile ilgili verilen eğitiminde ne kadar az olduğu da gözden kaçmamalıdır. Erol vd. (2004) tarafından yapılan araştırma sonucunda bilişim teknolojilerindeki gelişmelerin muhasebe meslek elemanlarının faaliyetleriyle yakından ilişkili olduğu, söz konusu faaliyetlerde rekabet üstünlüğü ve verimlilik ölçütlerinin kazanılmasında çok önemli bir yer tuttuğu değerlendirilmiştir. Yapılan bu değerlendirme doğrultusunda meslek mensuplarına verilen bilgi teknolojileri eğitiminin artırılması ve bunun paralellinde bilgi teknolojilerinin meslek mensupları tarafından kullanımının yaygınlaştırılmasına yönelik çalışmaların artırılması gerekmektedir.

Meslek mensuplarına verilen eğitim çalışmalarına ek olarak becerilerinin artırılması ve kişisel gelişimlerine yönelik eğitim çalışmalarının da verilmesinin yararlı olacağı düşünülmektedir. Örneğin, meslek mensuplarına zamanı etkin ve etkili kullanabilme becerisi, yönetim becerisi, hızlı ve aktif öğrenme becerisi,

organize olabilmek becerisi gibi eğitimlerinde verilmesi, meslek mensuplarının gelişimini daha da arttıracakı düşünülebilir.

Bu durumun meslek mensupları tarafından nasıl algılanacağını tespit etmek üzere meslek mensuplarına sahip olunması gereken bilgi ve becerileri içeren çeşitli kavramlardan oluşan bir grup soru yöneltilmiştir. Bu sorular beşli likert ölçeğine göre hazırlanmıştır.

**Tablo 64.** Meslek Mensuplarına Göre Sahip Olunması Gereken Bilgi ve Beceriler

	Kesinlikle Düşünüyorum		Düşünüyorum		Kısmen Düşünüyorum		Düşünmüyorum		Hiç Düşünmüyorum		Toplam	
	Frekans	Geçerli %	Frekans	Geçerli %	Frekans	Geçerli %	Frekans	Geçerli %	Frekans	Geçerli %	Frekans	Geçerli %
1. Analitik düşünme ve muhakeme yeteneği	881	55,8	563	35,6	121	7,7	14	,9	1	,1	1.580	100
2. Ayrıntıları kolay ve hızlı algılayabilme	884	55,9	602	38,1	85	5,4	6	,4	3	,2		
3. Teknolojik gelişmelere kolay adapte olabilmek becerisi	866	54,8	570	36,1	128	8,1	10	,6	6	,4		
4. Dinleme yeteneği	815	51,6	575	36,4	168	10,6	16	1,0	6	,4		
5. Sorunları önceden algılayabilme becerisi	755	47,8	628	39,7	171	10,8	25	1,6	1	,1		
6. Etkili iletişim ve ikna becerisi	915	57,9	530	33,5	121	7,7	7	,4	7	,4		
7. Ekip ile çalışabilme becerisi	909	57,5	525	33,2	123	7,8	19	1,2	4	,3		
8. Organize olabilmek becerisi	897	56,8	537	34,0	119	7,5	20	1,3	7	,4		
9. Eğitici olabilmek becerisi	843	53,4	573	36,3	140	8,9	21	1,3	3	,2		
10. Hızlı ve aktif öğrenme becerisi	871	55,1	561	35,5	128	8,1	16	1,0	4	,3		
11. İşe ilişkin gerekli araç, gereç ve ekipmanları kullanma bilgisi	948	60,0	507	32,1	106	6,7	17	1,1	2	,1		
12. İşyeri işletme becerisi	900	57,0	520	32,9	140	8,9	18	1,1	2	,1		
13. Matematik ve istatistik bilgisi	795	50,3	558	35,3	184	11,6	36	2,3	7	,4		
14. Meslek yasa, yönetmelik ve etik bilgisi	1013	64,1	477	30,2	77	4,9	11	,7	2	,1		
15. Yönetim becerisi	879	55,6	597	37,8	85	5,4	13	,8	6	,4		
16. Zamanı etkin ve etkili kullanabilme becerisi	924	58,5	530	33,5	101	6,4	19	1,2	6	,4		
17. İş sağlığı, iş güvenliği ve ilk yardım bilgisi	655	41,5	566	35,8	286	18,1	61	3,9	12	,8		
18. Hızlı ve etkin karar verebilme becerisi	880	55,7	563	35,6	117	7,4	19	1,2	1	,1		
19. Bilgisayar bilgisi	988	62,5	473	29,9	96	6,1	16	1,0	7	,4		
20. Yabancı dil bilgisi	465	29,4	477	30,2	433	27,4	146	9,2	59	3,7		
21. Yazışma bilgi ve becerisi	812	51,4	606	38,4	123	7,8	31	2,0	8	,5		
22. Dosyalama bilgisi	926	58,6	516	32,7	116	7,3	17	1,1	5	,3		
23. Hijyen bilgisi	633	40,1	561	35,5	284	18,0	77	4,9	25	1,6		
24. Mesleki terim bilgisi	927	58,7	527	33,4	105	6,6	14	,9	7	,4		

Çalışmada, söz konusu sorulara verilen cevapları önem sırasına göre inceleyebilmek için “betimleyici istatistik” uygulanmıştır. Betimleyici istatistik tablosunda soruların cevapları kısmında beşli likert ölçeği kullanılmıştır. Dolayısıyla en yüksek değerden (1) en düşük değere (5) doğru bir sıralama yapılmıştır. Meslek mensuplarının bu soruya verdikleri cevapların genel bir ağırlıklı ortalaması alınarak Tablo 65’de düzenlenmiştir.

**Tablo 65.** Muhasebe Meslek Mensuplarının Sahip Olunması Gereken Bilgi ve Becerilerin Sıralanması

Muhasebe meslek mensubunun aşağıdaki bilgi ve becerilerin hangisine sahip olması gerektiğini düşünüyorsunuz?	N	Ort. (Mean)	Standart Sapma
Meslek yasa, yönetmelik ve etik bilgisi	1580	1,4253	,63175
Bilgisayar bilgisi	1580	1,4690	,69627
İşe ilişkin gerekli araç, gereç ve ekipmanları kullanma bilgisi	1580	1,4924	,68129
Ayrıntıları kolay ve hızlı algılayabilme	1580	1,5076	,63511
Mesleki terim bilgisi	1580	1,5108	,69960
Zamanı etkin ve etkili kullanabilme beceresi	1580	1,5146	,70404
Dosyalama bilgisi	1580	1,5184	,70664
Etkili iletişim ve ikna beceresi	1580	1,5196	,69486
Yönetim beceresi	1580	1,5253	,67244
Ekip ile çalışabilme beceresi	1580	1,5342	,71231
Analitik düşünme ve muhakeme yeteneği	1580	1,5386	,68024
Hızlı ve etkin karar verebilme beceresi	1580	1,5430	,69014
İşyeri işletme beceresi	1580	1,5456	,71345
Organize olabilme beceresi	1580	1,5462	,72660
Teknolojik gelişmelere kolay adapte olabilme beceresi	1580	1,5570	,70188
Hızlı ve aktif öğrenme beceresi	1580	1,5576	,70722
Eğitici olabilme beceresi	1580	1,5873	,72281
Yazışma bilgi ve beceresi	1580	1,6184	,75533
Dinleme yeteneği	1580	1,6222	,74459
Sorunları önceden algılayabilme beceresi	1580	1,6639	,73652
Matematik ve istatistik bilgisi	1580	1,6722	,80222
İş sağlığı, iş güvenliği ve ilk yardım bilgisi	1580	1,8665	,89500
Hijyen bilgisi	1580	1,9241	,95526
Yabancı dil bilgisi	1580	2,2766	1,09467

**Not:** 1=Kesinlikle Katılıyorum, 5=Hiç Katılmıyorum anlamındadır.

1-1,4=Kesinlikle Katılıyorum, 1,5-2,4=Katılıyorum aralıklarını temsil etmektedir.

Tablo 65’de de görüleceği üzere muhasebe meslek mensuplarının belirtilen bütün bilgi ve becerilerin muhasebe meslek mensupları tarafından sahip olunması gerektiğine dair düşünceye katıldıkları görülmektedir.

Odalar tarafından verilen eğitim çalışmalarına ayrıca eklenebilecek “işe ilişkin gerekli araç, gereç ve ekipmanları kullanma bilgisi”, “ayrıntılı ve hızlı kolay kavrayabilme bilgisi”, “zamanı etkin ve etkili kullanabilme bilgisi”, “dosyalama bilgisi”, “etkili iletişim ve ikna beceresi”, “yönetim beceresi”, “ekip ile çalışabilme beceresi”, “analitik düşünme ve muhakeme yeteneği”, “hızlı ve etkin karar verebilme beceresi”, “organize olabilme beceresi”, “hızlı ve aktif öğrenme beceresi”, “eğitici olabilme beceresi”, “yazışma bilgi ve beceresi”, “dinleme yeteneği”, “sorunları önceden algılayabilme yeteneği” gibi becerilerin arttırılmasına yönelik eğitim faaliyetlerinin de meslek mensuplarına faydalı olacağı düşünülmektedir.

Serbest muhasebeci mali müşavirler ile birlikte yapılan araştırmanın amaçları bağlamında yukarıda gerçekleştirilen istatistiki analizler neticesinde elde edilen sonuç ve değerlendirmeler özetle şu şekilde ifade edilebilir:

- i. Meslek mensuplarına göre muhasebe mesleğinin bir meslek standardına ihtiyacı vardır.
- ii. Muhasebe meslek mensubu, bağlı bulunduğu mevzuat dışında kendisini ilgilendiren sağlık, güvenlik ve çevre ile ilgili düzenlemeleri içeren mevzuatlar hakkında bilgi sahibi olmalıdır.
- iii. Muhasebe meslek mensubunun çalışma ortamı belirli bir standarda sahip olmalıdır.
- iv. Muhasebe meslek mensubunun davranışları genel olarak meslek ahlakının ortaya koyduğu ilkeler çerçevesinde şekillenebilmesi için ayrıca sahip olunması gereken tutum ve davranışların net bir şekilde ifade edilmesi gerekmektedir.
- v. Muhasebe meslek mensuplarına göre meslek odası tarafından meslek mensuplarına yapılan denetim faaliyetleri yetersizdir ve verilen cezalar caydırıcı nitelikte değildir.

#### **4.8. Muhasebe Meslek Mensuplarının Görev ve Sorumluluklarının Belirtilmesinde Farklı Bir Yaklaşım**

Bu bölümünde delphi tekniği ile yapılan çalışmanın amacı meslek standartlarının içinde yer alan ve meslek mensuplarının yaptıkları görev ve işlemlerin tanımlandığı “görevler, işlemler ve başarı ölçütleri” başlığının içeriğinin hazırlanmasıdır.

Araştırmanın yönteminde de belirtildiği üzere delphi tekniği bir “grup iletişim süreci” çerçevesinde amaçların belirlenmesi, politikanın oluşturulması ve geleceğe yönelik bazı öngörülerde bulunmayı içeren, belirli konularda detaylı araştırma ve tartışmaları yönlendiren bir tekniktir. Belirlenen gruptaki görüş farklılıklarını uygun bir zeminde uzlaşılması amacıyla çalışmalara yön veren bu teknik için 15 uzmanın yer aldığı bir grup belirlenmiştir. Bu grupta 7 öğretim üyesi, 2 Yeminli Mali Müşavir ve 6 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir bulunmaktadır. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler arasında bulunan 1 adet uzman odayı temsilen yer almaktadır (Katılımcı listesini görmek için bkz. Tablo 9).

Söz konusu teknik ile yapılacak çalışmada hazırlanan ön taslakta muhasebe meslek mensuplarının görevleri 3568 sayılı meslek kanununun 2. maddesinde yer alan a, b ve c bentleri göz önüne alınarak oluşturulmuştur. Ayrıca meslek mensuplarının görevleri sırasında gelişimlerine katkıda bulunacak işlemlerin belirtildiği “mesleki gelişim faaliyetlerini yürütmek” başlığına yer verilmiştir. Bu bilgiler ışığında uygulanacak teknik için oluşturulan başlıklar şu şekilde oluşmuştur:

##### **A. İş Organizasyonu Yapmak**

###### **A.1. Kayıt Tutmak**

###### **A.2. Mali Tabloların Hazırlanması**

###### **A.3. Beyannamelerin Düzenlenmesi**

## B. Muhasebe Sisteminin Oluşturulması

### B.1. Sistemin Temellerinin Oluşturulması

### B.2. Sistemin Mevzuata Uygunluğunun Denetlenmesi

## C. Denetim ve Raporlama

### C.1. Denetim

### C.2. Raporlama

### C.3. Görüş Bildirme

### C.4. Tahkim, bilirkişilik vb. işleri yapmak

## D. Mesleki Gelişim Faaliyetleri Yürütmek

### D.1. Kişisel mesleki gelişimine yönelik eğitim ihtiyaçlarını belirlemek

### D.2. Eğitim faaliyetlerine iştirak etmek

### D.3. Mesleki konularda yenilikleri ve gelişen teknolojileri takip etmek

### D.4. Faaliyetler sırasında karşılaşılan sorunlar için çözüm aranması

### D.5. Stajyer yetiştirilmesi

Yukarıda ifade edilen başlıkların altında yer alacak işlemlerin sıralamasını belirlemek için oluşturulan boş anket formları uzmanlar tarafından doldurulmuş ve uzmanların ortak görüşlerini yansıtan ortak kanaat oluşuncaya kadar formlar düzenlenmeye devam edilmiştir. Ortak kanaatin yer aldığı son form (bkz. Ek 3) ise bilimsel olarak kabul edilebilirliğini ispatlamak amacıyla istatistiki olarak incelemeye tabi tutulmuştur.

Daha önce de ifade edildiği üzere delphi tekniğinin istatistiki olarak test edilebilmesi için yedili ve dördümlü likert ölçeği kullanılabilir. Bu çalışmada çalışmaların net bir şekilde ifade edilebilmesi için dördümlü likert ölçeği tercih



edilmiştir. Bu ölçek tipinde her bir soru için onayın %70 olması ve medyanın ise 4 üzerinden 3,25 puan ve üzerinde olması gerekmektedir (Hsu ve Sandford, 2007: 4). Yapılan istatistiki çalışma sonucunda elde edilen sonuçlar aşağıdaki tabloda belirtilmiştir:

**Tablo 66.** Delphi Tekniği Çalışması Sonuçları

		A1	A2	A3	B1	B2	C1	C2	C3	C4	D1	D2	D3	D4	D5
<b>Delphi Grubu</b>	<b>N</b>	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15
	<b>%</b>	93	93	93	93	93	100	100	100	100	100	100	100	100	100
	<b>Mean</b>	3,93	3,93	3,93	3,93	3,93	4	4	4	4	4	4	4	4	4
	<b>Median</b>	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4

**Not:** 1=Kesinlikle Katılıyorum, 4=Hiç Katılmıyorum anlamındadır.

Tablo 66'da da görüleceği üzere yapılmış A1, A2, A3, B1 ve B2 önermeleri %93 oranında, diğer önermeler ise %100 oranında kabul edilmiştir. Ayrıca bütün önermelerin medyan oranları 4 üzerinden 4 olarak gerçekleşmiştir. Sonuç olarak yapılan önermeler uzman grubu tarafından kabul edilmiştir.

#### 4.9. Muhasebe Meslek Standardının Oluşumuna Bir Öneri

Yukarıda belirtilen bütün çalışmaların sonucunda, “Mesleki Yeterlilik Kurumu (MYK)” (Ayrıntılı bilgi için bkz. [www.myk.gov.tr](http://www.myk.gov.tr)) tarafından belirlenen “Meslek Standardı Formatı” temel alınarak oluşturulan “Muhasebe Meslek Standardı” aşağıda belirtilmiştir.

##### 4.9.1. Muhasebe Meslek Standardı Önerisi

###### A. Genel Bilgi

Muhasebe mesleği ekonomik ve mali yapının sağlıklı bir şekilde işleminde önemli bir fonksiyon üstlenmektedir. Verdiği hizmet açısından başta işletmeler ve devlet olmak üzere bütün topluma karşı mutlak bir sorumluluğu olan bir meslektir.

Önem düzeyi yüksek bir meslek olan muhasebe mesleğinin, tüm sorumluluk alanlarında net bir şekilde ifade edilmesi mesleğin gelişimi ve öneminin daha iyi anlaşılması açısından bir ihtiyaçtır.

Bu amaçla oluşturulan muhasebe meslek standardı, meslek mensubu açısından yaptıkları hizmetin önem derecesine ve sorumluluklarının bilincine sahip olması ve sorunlarına daha çabuk cevap bulması, mükellefler açısından muhasebe meslek mensuplarının yaptıkları hizmetlerin ne olduğuna dair bilgi vermesi ve sınırlarını bilmesi, toplum açısından ise muhasebe meslek mensubunun öneminin yeterli bir şekilde tanıtılabilmesi için etkin bir rehber olarak hazırlanmıştır.

###### B. Terimler, Simgeler ve Kısaltmalar

**SMMM:** Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

**Mükellef:** Gelirler Vergisi Kanunu’na göre Türkiye’de ikamet eden kişiler ile yurtdışında Türk devleti adına çalışan kişi ve kurumlardır. Kurumlar Vergisi

Kanunu'na göre kanuni merkezi ya da iş merkezi Türkiye'de bulunan kişi ve kurumlardır.

**TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği):** Serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlere ait bütün odaların katıldığı birliğin adıdır. Birlik tüzel kişiliğe sahip kamu kurumu niteliğinde olan mesleki bir kuruluştur.

**Oda:** Faaliyetlerini TÜRMOB altında gerçekleştiren Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasını belirtmektedir. Bölgesi içinde en az 25 meslek mensubu bulunan il merkezlerinde bir oda kurulur.

**Mesleki Faaliyet:** Serbest Muhasebeci Mali Müşavir unvanı altında yapılan faaliyetler.

**ISCO:** Uluslararası meslek sınıflandırma standardı.

**NACE:** Avrupa Topluluğunda ekonomik faaliyetlerin istatistiki sınıflaması.

**MYK:** Mesleki Yeterlilik Kurumu.

ifade eder.

#### **4.9.1.1. 1 No'lu Muhasebe Meslek Standardı Önerisi: Mesleğin Kimliği Standardı**

##### **A. Meslek**

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)

##### **B. Seviye**

### **C. Meslek Tanımı**

Aşağıda belirtilen işleri bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlara serbest muhasebeci mali müşavir denilmektedir:

Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.

b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, malî mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.

c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, malî tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

### **D. Mesleğin Uluslararası Sınıflandırma Sistemlerindeki Yeri**

ISCO 08 : 2411

NACE Rev.2 : 69.20.00

## **E. Meslek İle İlgili Mevzuatlar\***

### **E.1. Kanunlar**

- 3568 No'lu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (<http://www.turmob.org.tr/mbs/Default.aspx>)

- 5510 No'lu Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ([www.sgk.gov.tr](http://www.sgk.gov.tr))

- Vergi Mevzuatı (<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>)

- 193 No'lu Gelir Vergisi Kanunu,
- 5520 No'lu Kurumlar Vergisi Kanunu,
- 3065 No'lu Katma Değer Vergisi Kanunu,
- 213 No'lu Vergi Usul Kanunu,
- 6183 No'lu Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,
- 4760 No'lu Özel Tüketim Vergisi Kanunu,
- 488 No'lu Damga Vergisi Kanunu,
- 492 No'lu Harçlar Kanunu,
- 3100 No'lu Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun,
- 7338 No'lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu,
- 6802 No'lu Gider Vergileri Kanunu,
- 3074 No'lu Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu)

### **E.2. Yönetmelikler (<http://www.turmob.org.tr/mbs/Default.aspx>)**

- SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik
- SM, SMMM ve YMM Kanunu Disiplin Yönetmeliği
- SM, SMMM ve YMM Ücretlerinin Esasları Hakkında Yönetmelik
- SM ve SMMM'lerin Kaşe Kullanım Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

---

\* Bütün mevzuatlara ayrıca [www.mevzuat.gov.tr](http://www.mevzuat.gov.tr) adresinden ulaşılabilir.

- SM'ler, SMMM'ler ve YMM'lerce Tutulacak Defter ve Kayıtları ile Meslek Mensuplarının Bildirim Mecburiyeti Hakkında Yönetmelik
- SM'ler, SMMM'ler ve YMM'lerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik
- SM'lik, SMMM'lik ve YMM'lik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği
- SM, SMMM'lik ve YMM'lik Kanunu Gereğince Yapılacak Başvurular Hakkında Yönetmelik
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebecilik Staj Yönetmeliği
- Sosyal Sigortalar Kanunu ile ilgili yayınlanmış yönetmelikler (www.sgk.gov.tr)

### **E.3. Meslek Kararları** (<http://www.turmob.org.tr/mbs/Default.aspx>)

- İmzalanacak Vergi Beyannamelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin Mecburi Meslek Kararı
- Meslek Ahlakı Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı
- Kaşe Kullanma Usulleri ile İlgili Mecburi Meslek Kararı
- Ortaklık Bürosu ile İlgili Meslek Kararı
- Emanet Para Makbuzu ile İlgili Meslek Kararı

### **E.4. Meslek İle İlgili Diğer Mevzuatlar**

- Sermaye Piyasası Kurulu Mevzuatı (<http://www.spk.gov.tr/apps/mevzuat/>)
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Mevzuatı (<http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Mevzuat/Mevzuat.aspx>)
- Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu Mevzuatı (<http://www.epdk.gov.tr/web/elektrik-piyasasi-dairesi/mevzuat>)

## **F. Sağlık, Güvenlik ve Çevre İle İlgili Düzenlemeler**

- 2872 no'lu Çevre Kanunu
- 4857 no'lu İş Kanunu
- 2821 no'lu Sendikalar Kanunu
- 2822 no'lu Toplu İş Sözleşmesi, Grev ve Lokavt Kanunu
- 5393 no'lu Büyükşehir Belediye Kanunu
- İş Sağlığı ve Güvenliği Yönetmeliği
- İş Sağlığı ve Güvenliği Kurulları Hakkında Yönetmelik
- İş Sağlığı ve Güvenliğine İlişkin Tehlike Sınıfları Listesi Tebliği
- Ağır ve Tehlikeli İşler Yönetmeliği
- İlk Yardım Yönetmeliği
- Binaların Yangından Korunması Hakkında Yönetmelik

### **4.9.1.2. 2 No'lu Muhasebe Meslek Standardı Önerisi: Mesleğin Görünümü Standardı**

#### **A. Çalışma Ortamı ve Koşulları**

Muhasebe meslek mensuplarının görev yeri çalışma ofisleridir. Mesai zamanları işin gerekliliklerine göre esnektir. İş yüküne göre hafta sonlarını da içeren değişken çalışma düzenlerine sahiptirler. Temiz, düzenli, iyi aydınlatılmış ve hijyen koşullarına uygun iş yerlerinde iş gününün büyük çoğunluğunu masa başında ve mükellefleri / müşterileri ile iletişim halinde geçirirler.

TÜRMOB tarafından belirlenen standartlar dahilinde dekorasyonu gerçekleştirilen ofisler en az iki odalı olmalı ve büroların büyüklüğü mesleki faaliyetlerin yerine getirilmesinde engel teşkil etmeyecek şekilde dizayn edilmelidir. Mükellefler/müşteriler ile ilişkilerin devamlı şekilde gerçekleşeceği bu ortamda, özellikle yüz yüze yapılan görüşmelerde, müşteriler kendilerine ayrılan odalarda ağırlanır. Mesleki faaliyetler sırasında kullanılan araç, gereç ve ekipmanların TSE onaylı, sağlık ve hijyene uygun olması gerekir. Meslek mensupları faaliyetlerini

yerine getirirken giyim ve kuşamlarına özen göstermeli ve “kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan personelin kılık ve kıyafetlerine dair yönetmeliğe” uygun olarak giyinmelidir.\*

### **B. Mesleğe İlişkin Diğer Gereklilikler**

Muhasebe meslek mensubu olarak görev yapan bireylerin alanındaki teknolojik gelişmeler konusunda bilgi sahibi, yeniliklerden haberdar, sürekli kendini geliştirebilen, insani ilişkiler yönünden gelişmiş, ilgili araç, gereç ve ekipmanları etkili ve düzenli bir şekilde kullanabilen, hukuk kurallarına uyan kişi/kişiler olması gerekir.

Büyük çoğunluğu oturularak yapılan bir meslek olduğu için bel fitiği, aşırı kilo alma, cilt vb. hastalıklara ve işyeri kazalarına karşı gerekli önlemleri almalıdırlar. Belirli periyodik aralıklar dâhilinde tam sağlık kontrollerinden geçmelidirler.

Bu meslekte çalışacak kişilerin psikolojik sorunları (aşırı sinir hali, yoğun stres yüküne karşı dayanıksızlık) olmaması; var ise gerekli destekleri alması tavsiye edilir.

---

\* Bu öneri, çalışmada yapılan anket sonuçları değerlendirilerek yapılmıştır.



### 4.9.1.3. 3 No’lu Muhasebe Meslek Standardı Önerisi: Muhasebe Meslek Mensubunun Yapacağı İşlemlerin Standardı

#### A. Görevler, İşlemler ve Başarım Ölçütleri

Görevler		İşlemler		Başarım Ölçütleri	
Kod	Adı	Kod	Adı	Kod	Açıklama
A	İş Organizasyonu Yapmak (3568 sayılı kanun 2. Madde a bendi)	A.1	Kayıt Tutmak	A.1.1	Kayıt yapılacak belgenin mükellef tarafından zamanında verilmesi ile sürece başlanır.
				A.1.2	Belgenin orijinal olup olmadığı kontrol edilir.
				A.1.3	Eğer belge orijinal değil ise mükellefe geri gönderilir ve kaydı gerçekleştirilmez.
				A.1.4	Orijinal olan belgenin kaydı gerçekleştirilir.
				A.1.5.	Belgenin üzerine kayıt numarası yazılarak dosyalanır.
				A.1.6	Kayıtlar Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak gerçekleştirilir.
		A.2	Mali Tabloların Hazırlanması	A.2.1	Mali tabloların hazırlanmasından önce gerekli bütün kayıtların ve kontrollerin yapıldığına emin olunması gerekmektedir.
				A.2.2	Mali tabloların hazırlanmasından sonra sonuçların dikkatli bir şekilde kontrol edilerek olabilecek hataların önlenmesi sağlanır.
				A.2.3	Mali tabloların oluşturulması ile gerçekleşen doğru bilgiler mükelleflere iletilir.
				A.2.4	Mali tablolar Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uygun olarak düzenlenir.
		A.3	Beyannamelerin Düzenlenmesi (Düzenlenecek olan beyannamelere göre farklılık gösterilebilir. Başarım ölçütlerinin düzenlenmesinde en çok kullanılan “vergi beyannamesi” dikkate alınacaktır.)	A.3.1	Kurum kimlik ve adres bilgileri dikkatli bir şekilde doldurulur ve kontrol edilir.
				A.3.2	Kazanç ve matrah bildirimli mali tablolardan, mali tablolar ek bilgilerinden ve muhasebe kayıt ortamından elde edilen bilgiler ile doğru bir şekilde yazılır.
				A.3.3.	Varsa yasal düzenlemelerde yer alan indirim ve istisnalar gerçeğe uygun olarak yazılır.
				A.3.4.	Varsa yasal düzenlemelerde yer alan indirilemeyecek giderler gerçeğe uygun olarak yazılır.
				A.3.5.	Varsa geçmiş yıl zararları mahsup edilir.
				A.3.6.	Varsa yıl içinde ödenen vergiler beyanname üzerinden mahsup edilir.
				A.3.7.	Mükellef türü ve niteliğine göre yasal olarak istenilen mali tablolar ve matbu form ve ekleri oluşturularak teslim edilir.
				A.3.8.	Kurumlar vergisi doğru ve dikkatli bir şekilde tespit edilir. Elektronik ortamda onaylatılır ve tahakkuk ettirilir.
				A.3.9	Mükelleflerin beyannamelerini zamanında ödeyebilmeleri için gerekli bilgilendirme yapılır.

Görevler		İşlemler		Başarım Ölçütleri	
Kod	Adı	Kod	Adı	Kod	Açıklama
<b>B</b>	<b>Muhasebe Sisteminin oluşturulması (3568 sayılı kanun 2. Madde b bendi)</b>	<b>B.1</b>	Sistemin Temellerinin Oluşturulması (Bilanço esasına göre defter tutan vergi mükelleflerinin muhasebe kayıtlarını bilgisayar programı aracılığı ile oluşturma ve saklama zorunluluğu dikkate alınarak oluşturulmuştur.)	<b>B.1.1</b>	Mükellef kurum tarafından gerçekleştirilecek faaliyetlerin türü (imalat, hizmet veya ticari) tespit edilir.
				<b>B.1.2</b>	Faaliyet türüne uygun olarak iş akışları (örn. üretim aşamaları, mal veya hizmet akışları vb.) muhasebe sisteminin oluşmasında yol göstermesi amacı ile şematik olarak belirlenir.
				<b>B.1.3</b>	Yasal düzenlemelere uygun kayıt ve raporlamayı sağlayacak ve mükellefin bilgi ihtiyacını karşılayacak muhasebe programı seçilir.
				<b>B.1.4</b>	Seçilen muhasebe programının içeriği (firmanın kimlik bilgilerinin tanımlanması, hesap planının oluşturulması vb.) işletmenin muhasebe bilgi sistemi yapısı dikkate alınarak yapılandırılır ve uygulamaya konulur.
				<b>B.1.5</b>	Mükelleflerin muhasebe programları aracılığıyla oluşturulan muhasebe kayıtlarına ilişkin veritabanının, veritabanı kayıtlarının ve ya diğer saklama ortamlarının yasal süre içinde muhafaza edilmesi sağlanır.
				<b>B.1.6</b>	Mükellefler manyetik ortamda kayıt altında tuttuğu ve muhafaza ettiği muhasebe kayıtlarını yetkili kamu kurumları tarafından istenildiğinde ibraz yükümlülüğünün olduğu hakkında bilgilendirilir.
				<b>B.1.7</b>	Oluşturulan sistem ile ilgili olarak mükellef personeline gerekli eğitim çalışmaları gerçekleştirilir ve ihtiyaç duyulduğu anda destek hizmetleri verilir.
				<b>B.1.8</b>	Oluşturulan sistem mali tablolar, mali tablolar ilkeleri ve muhasebe kavramlarına uygun olarak hazırlanır.
				<b>B.1.9</b>	Oluşturulan sistem ile belirlenen muhasebe politikalarının yapılandırılmasında Türkiye Muhasebe Standartları ve diğer yasal düzenlemeler dikkate alınır.
		<b>B.2</b>	Sistemin mevzuata uygunluğunun denetlenmesi (Bilanço esasına göre defter tutan vergi mükellefleri dikkate alınarak hazırlanmıştır.)	<b>B.2.1</b>	Muhasebe sistemi, muhasebe bilgilerinin karar alma durumunda bulunan ilgililere yeterli ve doğru muhasebe bilgileri verdiği hususunda denetlenir.
				<b>B.2.2</b>	Muhasebe sistemi, farklı işletmeler ile aynı işletmenin farklı dönemlerdeki karşılaştırılmasına uygun olup olmadığı hususunda denetlenir.
				<b>B.2.3</b>	Muhasebe sistemi, mali tablolarda yer alan hesap adlarının tüm kesimler için aynı anlamı verdiği hususunda denetlenir.
				<b>B.2.4</b>	Muhasebe sistemi, muhasebe terim birliğinin sağlanması suretiyle anlaşılabilir olması hususunda denetlenir.
				<b>B.2.5.</b>	Muhasebe sistemi, işletmelerle ilgililer arasında güven unsuru oluşturduğu hususunda denetlenir.

Görevler		İşlemler		Başarım Ölçütleri	
Kod	Adı	Kod	Adı	Kod	Açıklama
C	Denetim ve Raporlama (3568 sayılı kanun 2. Madde c bendi)	C.1	Denetim	C.1.1	Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler mükelleften gelen talep doğrultusunda sadece sınırlı uygunluk denetimi yapabilir. Mükelleften gelebilecek her türlü baskılardan etkilenmemek için mesleki bağımsızlığı koruyacak bir sözleşme yapılması zorunludur.
				C.1.2	Bu denetim doğruluk ve yerinde tespitlerini içermez. Denetim söz konusu belge ve kayıtlar üzerinden yapılır.
				C.1.3	Denetim yapılacak belgeler şekli incelemeye tabi tutulur.
				C.1.4	Denetim sırasında belge düzenleyenin mükellefiyet ve mesleki faaliyeti olup olmadığı tespit edilir.
				C.1.5	Düzenlenen belgenin basımında yasal prosedüre uyulup uyulmadığı kontrol edilir.
				C.1.6	Düzenlenen belgenin şekli ve içeriği üzerinde yaptığı değerlendirmeler sonucunda sosyal sorumluluk gereği uygunsuzluk tespit edilirse ilgili kuruma haber vermek zorundadır.
				C.1.7	Kontrol edilen belgelerde belirtilen mal veya hizmet alımının mükellef kurumun faaliyeti ile ilgili olup olmadığı kontrol edilir.
				C.1.8	Düzenlenen belgenin bedelinin nakit akışı izleme yöntemi ile doğruluğu tespit edilir.
				C.1.9	Muhasebe meslek mensubu beyanname ve bildirim süresi içerisinde tespit ettiği uygunsuzluğu ilgili kuruma bildirmesi halinde sorumluluktan kurtulur.
				C.1.10	Meslek mensubu tespit ettiği uygunsuzlukları ilgili kurumların dışında üçüncü kişi ve kurumlara bildirmesi meslek mahremiyetini ihlal sayılır.
		C.2	Raporlama	C.2.1	İlk olarak mükelleflerden gelecek baskılardan etkilenmemek üzere mesleki bağımsızlığı koruyacak bir sözleşme yapılmak zorundadır. Mükellefin talepleri raporlamanın sınırlarını belirler.
				C.2.2	Raporlamanın gerçekleştirilebilmesi için ihtiyaç duyulan bütün bilgiler (örn. envanter ve stok bilgileri) mükellef tarafından temin edilir.
				C.2.3	Raporlar tanzim edilirken muhasebe kayıtları ve bu kayıtlar sonucu oluşan mizan ve envanter çalışmalarında tespit edilen uygunsuzluklar belirtilir.
				C.2.4	Raporların gerçek durum yansıtması amacıyla mükellefin yönlendirilmesinde meslek mensubu sorumludur.
		C.3	Görüş Bildirme	C.3.1	Muhasebe meslek mensubu vergi, ticaret ve sosyal güvenlik kanunlarına göre mali tabloların tanziminden sorumludur.
				C.3.2	Bu tanzimden dolayı muhasebe meslek mensubu ilgili kurum ve kuruluşlardan gelen istekler doğrultusunda yazılı ve sözlü görüş vermek zorundadır (213 sayılı VUK'nun 148. ve 149. md.) .
				C.3.3	Muhasebe meslek mensupları ayrıca mükellefler ile yapılan sözleşme gereğince konu kısıtlaması olmaksızın firma tarafından istenen görüş faaliyetleri gerçekleştirebilir.
				C.3.4	Muhasebe meslek mensubu meslek mahremiyetinin ihlal sayılmaması için sadece vergi dairesi ve kanunda belirtilmiş diğer kamu kuruluşları ile mükelleflerin yasal temsilcileri dışında kimseye yazılı ve sözlü bilgi veremez.
		C.4	Tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak	C.4.1	Muhasebe meslek mensubu gönüllülük esasına göre kanunların belirttiği sınırlar çerçevesinde belirtilen işleri yapmakta serbesttir.
				C.4.2	Muhasebe meslek mensubu mahkemelerden gelen istekler doğrultusunda, meslek ahlakını ve sorumluluk alanlarını aşmadan, tahkim ve bilirkişilik görevini yapmakla sorumludur.

Görevler		İşlemler		Başarım Ölçütleri	
Kod	Adı	Kod	Adı	Kod	Açıklama
<b>D</b>	<b>Mesleki Gelişim Faaliyetleri Yürütmek</b>	<b>D.1</b>	Kişisel mesleki gelişimine yönelik eğitim ihtiyaçlarını belirlemek	<b>D.1.1</b>	Sahip oldukları deneyim ve yaşadıkları gözlemler sonucunda gelişimleri için ihtiyaç duydukları eğitimin konu, içerik ve bu eğitimi sağlayabilecek kaynakları belirler.
				<b>D.1.2</b>	Tespit edilen ihtiyaçlar bağlı bulunan odaya bildirilerek eğitim talebinde bulunulur.
				<b>D.1.3</b>	Oda gelen talep doğrultusunda söz konusu ihtiyacın durumunu incelemek ve ihtiyaç duyan meslek mensuplarını belirleyerek eğitim için gerekli çalışmaları yapmakla mükelleftir.
		<b>D.2</b>	Eğitim faaliyetlerine iştirak etmek	<b>D.2.1</b>	Bağlı bulunulan oda tarafından gerçekleştirilen sürekli eğitim faaliyetlerine katılmak zorunludur.
				<b>D.2.2</b>	Gerçekleştirilen sürekli eğitim programları sonunda ise oda tarafından belirli bir tartışma ortamı sağlanarak söz konusu eğitimin verimliliğini ve geliştirilmesi hususundaki değerlendirmelerini sözlü, yazılı veya bir form vasıtasıyla paylaşır.
				<b>D.2.3</b>	Oda tarafından sürekli eğitim programları ile verilen dokümanların arşivlenmesi sağlanır ve bu dokümantasyon stajyerlerin eğitilmesi sırasında kullanılır.
		<b>D.3</b>	Mesleki konularda yenilikleri ve gelişen teknolojileri takip etmek	<b>D.3.1</b>	Meslek ile ilgili yasal ve teknik düzenlemeleri takip eder.
				<b>D.3.2</b>	Meslek ile ilgili yazılı görsel basın, dergi, internet vb. kaynak ve faaliyetleri takip eder.
				<b>D.3.3</b>	Özellikle teknolojik konularla ilgili ihtiyaç duyulduğunda odadan eğitim talebinde bulunur.
		<b>D.4</b>	Faaliyetler sırasında karşılaşılan sorunlar için çözüm aranması	<b>D.4.1</b>	Karşılaşılan sorunlar için konu ile ilgili kanun ve yönetmelikler incelenir.
				<b>D.4.2</b>	Bağlı bulunulan odadan sorunun çözümü için destek veya yardım istenir.
				<b>D.4.3</b>	Meslektaşları ile iletişime geçilerek sorunun çözümü hakkında önerileri alınır.
		<b>D.5</b>	Stajyer yetiştirilmesi	<b>D.5.1</b>	İşe yeni başlayan stajyere gerekli uyum eğitim verir.
				<b>D.5.2</b>	Düzenli aralıklarla stajyerlerin gelişimleri takip edilir. Karşılaşılan sorunlar için bağlı bulunulan odaya başvurulur.
				<b>D.5.3</b>	Stajyerlerin, performanslarını arttırmaya yönelik gerçekleştirilen (TESMER) eğitim programlarına katılmasını sağlar.
				<b>D.5.4</b>	Stajyerlerin kişisel gelişimleri için gerekli eğitimleri alması yönünde destek sağlar ve bağlı bulunulan odaya bildirimde bulunur.

## **B. Kullanılan Araç, Gereç ve Ekipman**

- Ajanda
- Bilgi iletişim teknolojisi (telsiz, telefon, faks, internet vb.) araçları
- Bilgisayar
- Bilgisayar yazıcısı (printer)
- Serbest Meslek Makbuzu (şirket ise fatura)
- Fotokopi makinası
- Hesap makinası
- Matbu formlar (beyannameler, ceza indirim talebi dilekçesi, işe başlama/bırakma bildirim, gelir tablosu ve bilanço tasdiki talep dilekçesi, vergi levhası vb.)
- Mesleki yayınlar
- Muhasebe programı
- Ofis malzemeleri (dosya, etiket, kağıt, klasör vb.)
- Ofis programları / yazılımı
- Takvim
- Temizlik malzemeleri

### **4.9.1.4. 4 No'lu Muhasebe Meslek Standardı Önerisi: Muhasebe Meslek Mensubu Nitelikleri Standardı**

#### **A. Bilgi ve Beceriler**

- Meslek yasa, yönetmelik ve etik bilgisi
- Bilgisayar bilgisi
- İşe ilişkin gerekli araç, gereç ve ekipmanları kullanma bilgisi
- Ayrıntıları kolay ve hızlı algılayabilme
- Mesleki terim bilgisi
- Zamanı etkin ve etkili kullanabilme beceresi
- Dosyalama bilgisi
- Etkili iletişim ve ikna becerisi

- Yönetim becerisi
- Ekip ile çalışabilme becerisi
- Analitik düşünme ve muhakeme yeteneği
- Hızlı ve etkin karar verebilme becerisi
- İşyeri işletme becerisi
- Organize olabilme becerisi
- Teknolojik gelişmelere kolay adapte olabilme becerisi
- Hızlı ve aktif öğrenme becerisi
- Eğitici olabilme becerisi
- Yazışma bilgi ve becerisi
- Dinleme yeteneği
- Sorunları önceden algılayabilme becerisi
- Matematik ve istatistik bilgisi
- İş sağlığı, iş güvenliği ve ilk yardım bilgisi
- Hijyen bilgisi
- Yabancı dil bilgisi

## **B. Tutum ve Davranışlar**

Muhasebe meslek mensubu kanun ve yönetmeliklerde belirtilen ahlak/etik niteliklerinin yanı sıra aşağıda belirtilen tutum ve davranışlara da sahip olmalıdır.

- Sorumluluk sahibi olarak hareket etmek
- İş disiplinine sahip olmak
- Dikkatli olmak
- Çalışmalarında planlı ve organize olmak
- İş ile ilgili gerekli araştırmaları yapmak
- Mesleki bilgilerini geliştirmeye önem vermek
- Kararlı olabilmek
- Zamanı iyi kullanabilmek
- Beraber çalıştığı kişileri doğru şekilde yönlendirebilmek

- İş güvenliğine dikkat etmek
- Yeniliklere açık olmak
- Yapılan iş ve işlemler sırasında detaylara dikkat etmek
- Yapılan iş ve işlemler sırasında pratik olmak
- Mesleki gelişim için araştırmaya istekli olmak
- Mükellefler ile güçlü bir iletişime sahip olmak
- İş ile ilgili yenilikçi fikirleri üretmek
- Eleştirilere açık olmak
- Güleryüzlü olmak
- Hata ve kusurlarında sakın olabilmek
- Herhangi bir durum karşısında sabırlı olabilmek
- Araştırmacı bir yeteneğe sahip olmak
- Sağlığı konusunda duyarlı olmak
- Mükellefleri sürekli bilgilendirmek
- Deneyimlerini meslektaşları ile paylaşabilmek
- Analitik düşünebilme becerisine sahip olmak
- Her türlü olumsuz durum karşısında pozitif ve enerjik olabilmek
- Güçlü bir hafızaya sahip olmak
- İnisiyatif alabilmek
- Eğitim ve seminerlere katılma konusunda istekli olmak
- Detaycı olmak
- Mükellef şirket politikalarına uygun davranmak

#### **4.9.1.5. 5 No'lu Muhasebe Meslek Standardı Önerisi: Ölçme, Değerlendirme, Belgelendirme ve Denetleme Standardı**

##### **A. Ölçme, Değerlendirme, Belgelendirme ve Denetleme**

Muhasebe mesleği ile ilgili ölçme, değerlendirme ve belgelendirmeye ilişkin bütün işlemler 3568 sayılı kanun gereği Türkiye'de muhasebe mesleği ile ilgili ana kuruluş olan TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Müşavirler Odaları Birliği) tarafından gerçekleştirilir.

TÜRMOB, serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlere ait bütün odaların katılımı ile oluşan bir birliktir. Tüzel kişiliğe sahip kamu kurumu niteliğinde bir kuruluştur. Kuruluş amaçları dışında faaliyet göstermesi yasak olan birliğin görevleri şu şekildedir:

- a) Mesleğin geliştirilmesi ile ilgili çalışmalar yapmak.
- b) Meslek mensuplarının menfaatlerini, mesleki ahlak, düzen ve geleneklerini korumak.
- c) Odaları ilgilendiren konularda yetkili mercilere görüş bildirmek.
- d) Odalar arasında çıkacak mesleki anlaşmazlıkları kesin olarak çözümlenmek, uyulması zorunlu meslek kurallarını belirlemek.
- e) Bu kanuna göre çıkarılacak yönetmelikleri hazırlamak.
- f) Milli ve milletlerarası mesleki kuruluşlara üye olmak, milletlerarası mesleki toplantılara katılmak.
- g) Maliye Bakanlığınca verilecek görevleri yerine getirmek.
- h) Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak ve mesleki konularda resmi makamlarca istenen bilgi ve görüşleri vermek.

Birlik, meslek mensupları ile ilgili bütün işlemleri odaları vasıtasıyla gerçekleştirir. Bu doğrultuda odaların görevleri aşağıda belirtilmiştir:

- a) Mesleki alanda çalışmalar yapmak, mesleğin gelişmesini sağlamak,
- b) Meslek onurunu ve üye haklarını korumak,



- c) Mesleğin uygulanması ile ilgili normları geliştirmek, eğitim ve kamu kurumlarıyla işbirliği yaparak mesleki eğitimin gelişmesine katkıda bulunmak,
- d) Üyeler arasında dayanışmayı sağlamak ve haksız rekabeti önlemek.

Birlik odalar vasıtasıyla;

- a) Kanunda belirtilen en az lisans seviyesinde mezun kişilerin muhasebe meslek mensubu olabilmek için yaptıkları başvuruları değerlendirerek Maliye Bakanlığı ve Yüksek Öğretim Kurumu ile ortaklaşa gerçekleştirdiği mesleğe giriş sınavı ile **ölçme**,
- b) Bu sınavdan başarılı olan adayların üç yıl staj görevinin yerine getirerek birlik tarafından düzenlenen serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavı ile **değerlendirme**,
- c) Sınav sonucu başarılı olan adayların serbest muhasebeci mali müşavir olduklarına dair gerekli işlemleri gerçekleştirerek **belgelendirme**,
- d) Serbest muhasebeci mali müşavir olan kişilerin mevzuata uygun olarak hareket ettiklerini belirlemek amacıyla **denetleme**,
- e) Meslek mensuplarının gelişimlerine katkıda bulunmak amacı ile **sürekli eğitim** faaliyetlerini yerine getirir.

## Sonuç ve Değerlendirme

Bu çalışmanın temel hareket noktası “muhasabe meslek standardı”nın oluşturulmasıdır. Böylece mesleğin toplum içindeki saygınlığının artırılması ve karşılama sorunların çözümünün kolaylaştırılması ya da sorun oranının azaltılması hedeflenmektedir.

Standartlaştırma, bir işi sadeleştirmeyi, hızlandırmayı ve dolayısıyla verimi artırmayı ve kaliteyi yükseltmeyi amaç edinir (TSE, 1964: 10). İnsanlara yararlı mal ya da hizmet üretmek ve karşılığında para kazanmak için yapılan, belli bir eğitimle kazanılan sistemli bilgi ve becerilere dayalı, kuralları toplumca belirlenmiş etkinliklerin bütünü olarak ifade edilen “meslek” (Kuzgun, 2004: 3) kavramının da belli bir standartlaştırmaya tabi tutulması artık kaçınılmaz olmuştur.

Meslekler ve meslek standartlarının oluşumunda tarihi sürecin ve geçmiş dönem uygulamalarının bilinmesi hayati önem arz etmektedir. Bu doğrultuda çalışmada onikinci ve onsekizinci yüzyılları arasına bir çeşit meslek odaları birliği olarak ifade edilebilecek bir kurum olan ahilik teşkilatı, muhasabe mesleğine ait bir meslek standardının oluşturulması amacıyla referans olarak alınmıştır. Ahi Evran-ı Veli tarafından kurulan ahilik, Osmanlı Devleti’nin kuruluş aşamasında önemli fonksiyonları yerine getirmiş bir esnaf teşkilatıdır.

Ahilik insan merkezli bir teşkilattır. İnsanların dünya ve ahirette huzur içinde olmalarını sağlamak amacıyla hareket eden ahilik teşkilatında ana kural, bir sanat ya da meslek sahibi olmaktır. Burada asıl amaç toplumun katmanları arasındaki dengenin korunmasıdır. Kurum içindeki bireylerin eğitim ve öğretimindeki amaç, üretken ve topluma yararlı bireyler kazandırmaktır. Bununla ahlaklı, bilinçli, üretici ve mutlu bir toplum yapısı oluşturmak hedeflenmektedir (Perşembe, 2005: 779-780).

Ahilik teşkilatının başarılı olmasının en büyük nedeni, temellerin başlangıçta sağlam atılmış olması ve kurallarının zamanın ve toplumun gereklerine ve gerçeklerine uygun bir şekilde dizayn edilmesinde yatmaktadır.

Ahilikte bütün üretim çeşitlerinde belli standardı korumak esastır. Piyasa için üretilen malı ihtiyaç derecesine göre sunmak, üretici ve tüketicilerin imkânlarına göre istikrarlı bir fiyat tespit etmek, kalite seviyesini koşulsuz korumak, kazançtan insanları hırs ve husumete düşürmeyecek tedbirler almak, esnaf teşkilatının benimsenen ekonomik ve ahlaki esasları ahilikte dikkate değer standartlar arasında yer almaktadır.

Bu esasların temelini ise mesleği icra eden kişilerin kuralları olan bir düzen içinde sağlam bir şekilde eğitilmesi ve meslek yaşamının sonuna kadar söz konusu kurallar eşliğinde faaliyetlerini icra etmesidir.

Bu düzenin sağlam bir şekilde devam edebilmesinin en önemli nedeni, eğitim ve öğretimin sağlam temellere dayanmasıdır. Daha önce de ifade edildiği gibi, ahilik eğitim ve öğretiminde asıl amaç, ahlaklı, faziletli ve terbiyeli insan yetiştirmektir. Ayrıca kaliteli usta ve teknik elemanlar yetiştirilerek, toplumun sanat ve ekonomik hayatına katkı sağlamak ve ülke güvenliğinin tehlikeyi girdiği zamanlarda devlet güçleriyle birlikte hareket edecek milis kuvvetler hazırlamak ahilik eğitiminin amaçları arasındadır.

Günümüze gelindiğinde ise çok farklı bir tablo karşımıza çıkmaktadır. Özellikle küreselleşme hareketleri ile teknolojik gelişmelerin çok hızlı bir şekilde gerçekleşmesi ve iletişimin hızlı ve ucuz bir şekilde uygulanabilmesi “bilgi”nin bir sermaye olarak ifade edilmesine neden olmuştur. Diğer bir ifadeyle, bilgi ve bilginin gücü değeri ölçülemeyen bir sermayeye dönüşmüştür.

Özellikle mesleklerin bu süreç içerisinde değişime uğraması da kaçınılmazdır. Hizmet sektörünün diğer sektörlerden daha çok öne çıktığı bu süreçte asıl önemli olan kaliteli ve güvenilir bilgileri elde edebilecek ve bu bilgileri işlevsel bir şekilde kullanabilecek meslek mensuplarının belirli standartlara sahip olmaları ve nihayetinde bir profesyonel statüye ulaşılmasıdır.

“İşletmenin dili” olarak ifade edilen muhasebe mesleği ise hizmet sektörünü temsil eden önemli iş kollarından bir tanesidir. Her meslekte olduğu gibi muhasebe mesleği de uluslararası ticaret, teknolojik gelişmelere uyum, bilgi yönetimi,

müşterilere değer yaratma, danışmanlık, sürekli eğitim gibi güncel eğilimler sayesinde hızlı bir değişim yaşamaktadır.

Muhasebe mesleği, iş dünyası sistemi içinde kendi kendini düzenleyerek gelişen bir meslektir. Uğraş alanı nedeniyle “meslek standartları”na sahip olması gereken mesleklerin en başta gelenlerindedir.

Günümüzde yaşanan iktisadi gelişmeler ışığında “bilgi” önemli bir silah olarak nitelendirilmekte ve bir değer ve stratejik bir meta olarak şekillenmeye devam etmektedir. Bununla birlikte muhasebenin ürünü de “bilgi”dir (Ergun, 1999: 28). Giderek daha da artan küresel rekabet, üretim teknolojisinde yaşanan hızlı değişim ve bilgiye olan ihtiyaç büyük bir değişimin habercisidir. Bu büyük değişim ile muhasebe mesleğinden beklentiler artmakta, daha da önemlisi muhasebeden elde edilen verilerin güvenilir, anlamlı, tarafsız ve net bir “bilgi”ye dönüşmesi söz konusu beklentilere olan gereksinimi daha açık bir şekilde ifade etmektedir.

Gerekli yasal düzenlemelere bağlı kalmak, mesleğin temelini oluşturan etik ilkeleri ve yasal sorumlulukları bilmek, benimsemek ve uygulamak, müşterilerin gizliliğine ve kişisel haklarına saygı göstermek bu beklentilerden sadece bir kaçıdır. Özellikle sorumluluk alanları göz önüne alındığında bu beklentilerin önemi daha da artmaktadır. Bütün bu beklentilere karşı muhasebe mesleği de çeşitli sorunlarla karşı karşıyadır. Genel olarak meslek yükünün çok fazla olması, haksız rekabet, ücret, mevzuat karmaşıklığı ve kalabalıklığı, aşırı sorumluluk, yetki azlığı, etik/ahlaki sorunlar, mesleki eğitim ve staj gibi etmenler, bağlı bulunulan oda ile ilgili sorunlar muhasebe meslek mensupları tarafından en fazla dile getirilen konulardır.

Söz konusu bu sorunlar karşısında başta meslek kuruluşu olan TÜRMOB olmak üzere bütün odalar tarafından çeşitli çalışmalar yapılmaktadır. Bu çalışmaların yetersiz kaldığı bilimsel çalışmalarda da çokça vurgulanmaktadır. Mevcut sorunların çözümünde etkin bir rol oynaması ve yapılan çalışmalara destek olması amacıyla “muhasebe meslek standardı” aktif bir role sahip olacaktır.

Bu çalışmada muhasebe meslek standartlarını oluşturmaya yönelik üç farklı anket çalışması yapılmıştır. Bu anket çalışmalarının ilki mükelleflere, ikincisi meslek

mensuplarına ve üçüncüsü ise delphi tekniği uygulanarak akademisyenler, meslek mensupları ve oda temsilcisine uygulanmıştır. Bu çalışmalardan elde edilen bulgular aşağıdaki gibi özetlenebilir.

Mükelleflerin birlikte çalışacakları muhasebe meslek mensubunu seçerlerken istek ve beklentilerini net bir şekilde ifade edebilmelerine rağmen muhasebe mesleği ile ilgili net bir bilgiye sahip olmadıkları; muhasebe meslek mensuplarının konularına net bir şekilde ifade edebilmelerine rağmen muhasebe meslek mensubunun görev ve sorumluluklarını net bir şekilde ifade edemedikleri tespit edilmiştir. Sonuç olarak mükellefler muhasebe mesleğini ve dolayısıyla muhasebe meslek mensubunu net bir şekilde ifade edebilmek için bir rehber niteliğinde olan muhasebe meslek standartlarına ihtiyaç duyduklarını belirtmişlerdir.

Muhasebe meslek mensuplarının %96,6'sı muhasebe mesleğinin bir standarda ihtiyacı olduğunu kabul etmektedir. Meslek mensupları bağlı buldukları mevzuat dışında kendilerini ilgilendiren sağlık, güvenlik ve çevre ile ilgili düzenlemeleri içeren mevzuatların ne olduğunu ve bu mevzuatlar hakkında bilgi sahibi olmaları gerektiğini; muhasebe meslek mensubunun çalışma ortamının belirli bir standarda sahip olması gerektiğini; muhasebe meslek mensubunun davranışlarının genel olarak meslek ahlakının ortaya koyduğu ilkeler çerçevesinde şekillenebilmesi için ayrıca sahip olunması gereken tutum ve davranışların net bir şekilde ifade edilmesi gerektiğini belirtmişlerdir. Bu anket çalışmasında ayrıca meslek mensuplarının sahip olması gereken bilgi ve becerilerin ne olduğunun net bir şekilde ifade edilmesinin de önemli olduğu belirlenmiştir. Bununla birlikte muhasebe meslek mensupları meslek odası tarafından yapılan denetim faaliyetlerinin yeterli olmadığını ve verilen cezaların ise caydırıcı bir niteliğe sahip olmadığını belirtmişlerdir.

Delphi tekniği kullanılarak yapılan araştırmada ise akademisyenlerin, meslek mensuplarının ve oda temsilcisinin olduğu 14 kişilik bir uzman topluluğu ile gerçekleştirilmiştir. Bu çalışma sonucunda muhasebe mesleğinin görevleri, işlemleri ve başarı ölçütleri belirlenmeye çalışılmıştır.

Sonuç olarak bütün bu çalışmalar ile oluşturulan muhasebe meslek standardı;

- a) meslek mensubu açısından yaptıkları hizmetin önem derecesine ve sorumluluklarının bilincine sahip olması ve sorunlarına daha çabuk cevap bulması;
- b) mükellefler/müşteriler açısından muhasebe meslek mensuplarının yaptıkları hizmetlerin ne olduğuna dair bilgi vermesi ve sınırlarını bilmesi;
- c) toplum açısından ise muhasebe meslek mensubunun öneminin yeterli bir şekilde tanıtılabilmesi için etkin bir rehber niteliği taşımakta ve çalışmada belirtilen sorunların çözümünde etkin bir rol oynaması amacıyla tavsiye edilmektedir.

## KAYNAKÇA

- AAA (American Accounting Association) (1986). **Future Accounting Education: Preparing for the Expanding Profession**, Special Report, Part III: The Future Scope, Content and Structure of Accounting Education, <http://aaahq.org/aecc/future/scope.htm>, Erişim Tarihi: 10.01.2011.
- AAA (American Accounting Association) (2010). **Resources on Change in Accounting Education**, <http://aaahq.org/aecc/index.htm>, Erişim Tarihi: 10.01.2011.
- AB Eğitim ve Gençlik Programları Merkez Başkanlığı, 2010. “*Hayatboyu Öğrenme Programı Leonardo da Vinci Mesleki Eğitim Programı*”, **Leonardo da Vinci Genel Tanıtım**, <http://www.ua.gov.tr/uploads/leonardodavinci/sunular/Leonardo%20da%20Vinci%20Genel.ppt>, (Erişim Tarihi: 10/01/2010).
- Acar, Durmuş; Usul, Hayrettin (1999). “*Küresel Eğilimler Işığında Fakültelerde ve Meslek Yüksek Okullarında Verilen Muhasebe Eğitiminin Yeniden Yapılanması*”, **Türkiye’de Muhasebe Eğitimi ile Uygulama Arasındaki Sorunlar**, XVIII. Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumu, Fethiye.
- ACCA, **About Us**, <http://www.accaglobal.com/about/>, Erişim Tarihi: 01.02.2011.
- ACCA, **Steps to ACA**, <http://www.careers.icaew.com/university-students-graduates/about-the-aca/steps-to-the-aca>, Erişim Tarihi: 01.02.2011.
- ACCA, **Students and Affiliates**, <http://www.accaglobal.com/students/>, Erişim Tarihi: 01.02.2011.
- AICPA (2009), **Code of Professional Conduct and Bylaws**, <http://www.aicpa.org/Research/Standards/CodeofConduct/DownloadableDocuments/2009CodeofProfessionalConduct.pdf>, Erişim Tarihi: 10.01.2011.
- AICPA (2011), **Code of Professional Conduct**, <http://www.aicpa.org/Research/Standards/CodeofConduct/Pages/default.aspx>, Erişim Tarihi: 10.01.2011.
- AICPA ve NASBA (2007). **Uniform Accountancy Act**, Fifth Edition, July, [http://www.aicpa.org/Advocacy/State/StateContactInfo/uaa/DownloadableDocuments/UAA\\_Fifth\\_Edition\\_January\\_2008.pdf](http://www.aicpa.org/Advocacy/State/StateContactInfo/uaa/DownloadableDocuments/UAA_Fifth_Edition_January_2008.pdf), Erişim Tarihi: 01.02.2011.
- AICPA, (2011). **Steps to Becoming A CPA**, <http://www.aicpa.org/BecomeACPA/GettingStarted/Pages/default.aspx>, Erişim Tarihi: 01.02.2011.
- AICPA, **150 Hour Requirement**, <http://www.aicpa.org/BecomeACPA/Licensure/Requirements/Pages/default.aspx>, Erişim Tarihi: 01.02.2011.
- AICPA, **CPA Candidate Bulletin**, <http://www.aicpa.org/BecomeACPA/CPAExam/ForCandidates/CandidateBulletin/Pages/bulletin.aspx>, Erişim Tarihi: 01.02.2011.
- AICPA, **Mission and History**, <http://www.aicpa.org/ABOUT/MISSIONANDHISTORY/Pages/MissionHistory.aspx>, Erişim Tarihi: 01.02.2011.

- Akarçay, Çağatay; Kunday, Özlem Karabüber; Kaya, Can Tansel (2009). “*Etik Dışı Davranışlarda Muhasebe Disiplininin Sorumluluğu ve Cinsiyet*”, **Muhasebe, Finans, Denetim, Vergi ile ilgili Mevzuat Çalışmalarının Bilimsel Buluşması**, 1. Ulusal Kurumsal Yönetim, Yolsuzluk, Etik ve Sosyal Sorumluluk Konferansı, 11-14 Haziran, Edirne.
- Akay, Hüseyin (2002). “Muhasebe Mesleğinde Etik”, **Öneri**, Cilt 5, Sayı 17, Ocak.
- Akbaş, Bayram (2002). **Ulusal Meslek Standartları Kurumu’nun Kurulmasına İlişkin Çalışmalar**, <http://bilisimsurasi.org.tr/listeler/tbs-egitim/belge/att-0022/01-ULUSALMESLEKSTANDART.doc>, (Erişim Tarihi: 19/12/2009).
- Akbulut, İlhan (2003). “*İslam Hukukunda Suçlar ve Cezalar*”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 52, Sayı 1, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/283/2580.pdf>, Erişim Tarihi: 11.01.2011
- Akbulut, Yıldız (1999). “*Meslek Ahlakı Kriterleri ve Muhasebe Mesleği Üzerinde Bir Araştırma*”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 1, Mart.
- Akdoğan, Habib (2003). **Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Öneme Meslek Mensuplarının Yaklaşımları**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 1470, Açıköğretim Fakültesi Yayınları No: 783, Eskişehir.
- Akdoğan, Habib (2005). “*Muhasebe Mesleğinde Toplam Kalite Yönetimi İçerisinde Yer Alan Müşteri Memnuniyeti ve Etik İlişkisi*”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı 14, Ocak.
- Akdoğan, Nalan; Aydın, Hamdi (1987). **Muhasebe Teorileri**, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara.
- Akın, Ahmet (2001). “*21. Yüzyılda Muhasebe Mesleğinden Beklenen Görevler Neler Olmalıdır?*”, **V. Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, 2-6 Mayıs, <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/SEMPOZYUM.asp?id=1125>, Erişim Tarihi: 06.03.2010.
- Akışık, Orhan (2005). **Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlak Kuralları**, TÜRMÖB Yayınları No: 255, Ankara.
- Akışık, Orhan (2005b). “*Profesyonel Muhasebecilik Mesleğinde Reklam Faaliyetlerinin Mesleki Ahlak Kuralları İçindeki Yeri*”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 25, Ocak.
- Akman, Nazlı Hoşal; Muğan, Can Şınga (2004). “*Muhasebe Eğitiminde Öğretim ve Öğrenim Yöntemleri İle Ders Başarısı Arasındaki İlişki: Pilot Çalışma*”, **İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü XXIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Antalya, [http://www.isletme.istanbul.edu.tr/surekli\\_yayinlar/tmes2004/bildiriler.htm](http://www.isletme.istanbul.edu.tr/surekli_yayinlar/tmes2004/bildiriler.htm), Erişim Tarihi: 01.01.2011.
- Alagöz, Ali; Ceran, Yunus (2007). “*Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunları, Meslek Örgütünden Beklentileri ile Mesleki Vizyon Algularını Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma: Konya İli Uygulaması*”, **Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Yıl 7, Sayı 14, Ekim.



- Albrecht, W. Steve; Sack, Robert J. (2000). **Accounting Education: Charting the Course through a Perilous Future**, American Accounting Association, Accounting Education Series, Volume No 16, Chapter 2: Changes in the Business Environment, s. 11, <http://aaahq.org/pubs/aesv16/toc.htm>, Erişim Tarihi: 01.01.2011.
- Alkan, Cevat; Doğan, Hıfzı; Sezgin, S. İlhan (1980). **Mesleki ve Teknik Eğitim Prensipleri**, Ankara Üniversitesi Eğitim Fakültesi Yayınları No: 90, Ankara.
- Alkan, Cevat; Doğan, Hıfzı; Sezgin, S. İlhan (2001). **Mesleki ve Teknik Eğitimin Esasları**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- Alpaslan, Mustafa; Şentürk, Akın Gencer (2008). “*Mükelleflerin Kullandıkları Faturalardan Dolayı Meslek Mensubunun Sorumluluğu ve Vergi Suçu ve Bu Suça Bağlı İştirak Cezaları*”, **E-Yaklaşım**, Sayı 61, Ağustos.
- Altan, Mikail (2004). “*Muhasebecilik Mesleğinin Toplumda Algılanma Biçimi Üzerine Bir Araştırma*”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı 11.
- Altaş, M. Bahadır; Çakıl, Adem Utku (2004). **3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Üzerinde Yapılacak Düzenlemelere Esas Olmak Üzere Mesleki Sorunlarımız ve Çözüm Önerilerimiz**, Malatya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Ekim, Malatya.
- Altunışık, Remzi; Coşkun, Recai; Yıldırım, Engin; Bayraktaroğlu, Serkan (2001). **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı**, Birinci Baskı, Sakarya Kitabevi, Sakarya.
- Amernic, Joel; Craig, Russel (2009). “*Understanding Accounting Through Conceptual Metaphor: Accounting is an Instrument?*”, **Critical Perspectives on Accounting**, Cilt 20, Sayı 4.
- Anadol, Cemal (2001). **Türk İslam Medeniyetinde Ahilik Kültürü ve Fütüvvetnameler**, T.C. Kültür Bakanlığı Yayınları 2684, Halk Kültürlerini Araştırma ve Geliştirme Genel Müdürlüğü Yayınları: 150, Gelenek Görenek ve İnançlar Dizisi: 10, Ankara.
- Apak, Talha (2006). “*Muhasebe Meslek Mensupları Anketi Üzerine Bir Değerlendirme*”, [http://www.alomaliye.com/agustos\\_06/talha\\_apak\\_muhmeslek.htm](http://www.alomaliye.com/agustos_06/talha_apak_muhmeslek.htm), Erişim Tarihi: 01.01.2010.
- Arıkan, Yahya (2000). “*Kamuoyunda Mesleki İtibarımızı Yok Eden Haksız Rekabete Gelin Hep Birlikte Son Verelim*”, **Mali Çözüm Dergisi**, İSMMM, Sayı 52, Temmuz – Ağustos – Eylül.
- Arıkan, Yahya (2004). “*Türk Muhasebe Mesleğindeki Gelişmelerin Ortaya Çıkardığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri*”, **Mali Çözüm**, Sayı 69, Ekim-Kasım-Aralık.
- Arıkan, Yahya (2008). “*TÜRMOB 19. Olağan Genel Kuruluna Giderken Türk Muhasebe Mesleğinin Dünyadaki ve Ülkemizdeki Yeri*”, **Mali Çözüm**, Sayı 88, Temmuz – Ağustos.

- Arslan, Mahmut (2001). **İş ve Meslek Ahlakı**, Nobel Yayın Dağıtım, Ekim, Ankara
- Arslan, Mahmut (2007). “*Türkiye’de İslam ve İş Ahlakı*”, **Teorik ve Pratik Yönleriyle Ahlak**, Editörler: Recep Kaymakcan ve Mevlüt Uyanık, Değerler Eğitim Merkezi Yayınları, No: 36, İstanbul.
- Arslan, Metin (2002). “*Meslek Standartları, Sınav ve Belgelendirme Sistemine İlişkin Görüşler*”, **İşveren Dergisi**, Nisan, [http://www.tisk.org.tr/isveren\\_sayfa.asp?yazi\\_id=503&id=30](http://www.tisk.org.tr/isveren_sayfa.asp?yazi_id=503&id=30), (Erişim Tarihi: 20/12/2009).
- Arzova, S. Burak; Aslan, Sinan (2006). “*Muhasebe Etiğinin İş Yaşamına Geçmiş İşletme Eğitimi Almış Öğrenciler Üzerindeki Etkileri*”, **II. Ulusal Uygulamalı Etik Kongresi**, 18-20 Ekim, Ortadoğu Teknik Üniversitesi, Ankara.
- ASMMMO (Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası), (2011) **Mesleki Mevzuat**, [www.asmmmo.org.tr](http://www.asmmmo.org.tr), Erişim Tarihi: 01.01.2011.
- Atabey, N. Ata; Yılmaz, Baki; Ay, Mustafa (2005). “*Avrupa Birliğine Katılım Sürecinde Muhasebenin Sosyal Sorumluluk Kavramı Açısından Kurumsal Yönetim*”, **IV. Orta Anadolu İşletmecilik Kongresi**, TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi, 13-14 Mayıs, Ankara.
- Ataman, Ümit; Hacıüstemoğlu, Rüstem; Bozkurt, Nejat (2001). **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, Alfa Yayın Basım Dağıtım, Yayın No: 876, Ocak.
- Avrupa Parlamentosu Konseyi Tavsiye Kararı, **Hayat Boyu Öğrenme ile ilgili Avrupa Yeterlilik Çerçevesinin Oluşturulmasına Yönelik 23 Nisan 2008 tarihli Tavsiye Kararı**, <http://ikmep.yok.gov.tr/files/e794fa6b777da411ae0b500c702847bf.pdf>, Erişim Tarihi: 01 Nisan 2011.
- Ayboğa, Hanife (2002). “*Globalleşme Sürecinde Muhasebe Alanındaki Gelişmelere Ülkemizin Uyumu*”, **Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 5, Sayı 8, Aralık.
- Aydın, İnyet Pehlivan (1998). **Yönetmelik, Mesleki ve Örgütsel Etik**, Pegem A Yayıncılık, Ankara.
- Aygündüz, Halil (Tarih Belirtilmemiş). “**Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Hizmetinden Doğan Sorumlulukları**”, [www.vergidegundem.com/files/makale3\\_vegutemmuz.doc](http://www.vergidegundem.com/files/makale3_vegutemmuz.doc), Erişim Tarihi: 01.02.2011
- Aymankuy, Yusuf; Sarıoğlu, Mehmet (2005). “*Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama*”, **Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 8, Sayı 14, Aralık.
- Aysan, Mustafa (1979), “*Türkiye’de Muhasebe Eğitimi Nasıl Yapılmalıdır?*”, **Türkiye I. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, İ.V.İ.F. Muhasebe Enstitüsü, 20-21 Nisan, İstanbul.
- Azaltun, Murat; Kaya, Ergün (2006). “*Muhasebe Eğitiminde Meslek Etiğinin Yeri ve Önemi: Anadolu Üniversitesinde Yapılan Bir Araştırma*”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 8, Sayı 1, Mart.

- Banar, Kerim; Aslan, Ümmühan (2009). “*Muhasebe Meslek Mensuplarının Almış Oldukları Disiplin Cezaları Üzerine Bir Araştırma*”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 44, Ekim.
- Barca, Mehmet (2002). “*Yeni Ekonomide Bilgi Yönetiminin Stratejik Önemi*”, **I. Ulusal Bilgi, Ekonomi ve Yönetim Kongresi**, Kocaeli üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, 10 – 11 Mayıs, Kocaeli.
- Barlow, Melvin L. (1971). “*Mesleki Eğitimin Karşılaştığı Güçlükler*”, **Mesleki Eğitim**, Çev. Cavit Sıdal, Mesleki ve Teknik Öğretim Kitapları No: 28, Milli Eğitim Bakanlığı, Ankara.
- Bayazıtlı, Ercan; Çelik, Orhan (2003). “*Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Mesleğin Yeterliliğinin Ölçülmesi ve Bu Konudaki IFAC Kuralları*”, **VI. Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, 16 – 19 Nisan 2003, [http://www.ismmmo.org.tr/sempozyumkonu.asp?id=8545&did=6&dad=6.%20MUHASEBE%20DENETİMİ%20SEMPOZYUMU%20\(16%20-%2019%20Nisan%202003\)](http://www.ismmmo.org.tr/sempozyumkonu.asp?id=8545&did=6&dad=6.%20MUHASEBE%20DENETİMİ%20SEMPOZYUMU%20(16%20-%2019%20Nisan%202003)), Erişim Tarihi: 18.08.2010
- Bayazıtlı, Ercan; Çelik, Orhan (2004). “*Muhasebe Eğitiminin Kalitesinin Arttırılmasında İlk Adım: Yükseköğretim Kurumlarında Muhasebe Eğitiminin Etkinliğinin Analizi*”, **İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü XXIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Antalya, [http://www.isletme.istanbul.edu.tr/surekli\\_yayinlar/tmes2004/bildiriler.htm](http://www.isletme.istanbul.edu.tr/surekli_yayinlar/tmes2004/bildiriler.htm), Erişim Tarihi: 01.01.2011.
- Bayazıtlı, Ercan; Koçak, Akın (2002). “*Muhasebe Mesleğinde Pazarlama Üzerine Bir Araştırma*”, **Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları**, Yayın No: 45, Ankara.
- Bayrak, Sabahat (2001). **İş Ahlakı ve Sosyal Sorumluluk**, Beta Yayınları, İstanbul.
- Bayram, Mikail (2003). “*Ahiliğin Selçuklulardan Osmanlılara İntikali*”, **Osmanlı Öncesi ile Osmanlı ve Cumhuriyet Dönemlerinde Esnaf ve Ekonomi Semineri**, 9-10 Mayıs 2002, Bildiriler, Cilt 1, İstanbul Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Tarih Araştırma Merkezi, Globus Dünya Basımevi, İstanbul.
- Bedük, Aykut (2010). **Karşılaştırmalı İşletme – Yönetim Terimleri Sözlüğü**, Konya.
- Bektöre, Sabri; Sözbilir, Halim (1990). **Muhasebe İlkeleri ve Uygulaması**, Ozan Reh. Bas. Yay. Tur. Ltd. Şti, Eskişehir.
- Bilen, Abdulkadir (2008). “*Doğu Anadolu Bölgesindeki Muhasebe Meslek Mensuplarının Profilleri, Etik Kurallarına Bakışları ve Meslek Sorunları Üzerine Bir Araştırma*”, **Mali Çözüm**, Sayı 85, Ocak – Şubat.
- Bodur, Hüsnü Ezber (1999). “*Ahilik ve Türk Girişimcilik Kültürünün Oluşumuna Katkıları*”, **II. Uluslar arası Ahilik Kültürü Sempozyumu Bildirileri** (13-15 Ekim 1999), Kültür Bakanlığı Yayınları 2350, Hagem Yayınları 288, Kırşehir.

- Bonofiyel, Ketil (1999). “*Küreselleşme Muhasebe Mesleğindeki Gelişmelere Türkiye’nin Katkıları ve Uyumu*”, **IV. Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, 5-9 Mayıs, <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/SEMPOZYUM.asp?id=1125>, Erişim Tarihi: 01.01.2011.
- Brandon, Charles H.; Drantina, Ralph E. (1997). **Management Accounting, Strategy and Control**, The McGraw-Hill Companies Inc., New York.
- British Council, Education – Accountancy, <http://www.britishcouncil.org/learning-infosheets-accountancy.pdf>, Erişim Tarihi: 10.02.2011.
- Brooks, Leonard J.; Dunn, Paul (2009). **Business and Professional Ethics for Directors, Executives and Accountants**, Cengage Learning, Boston.
- Burchell, Stuart; Clubb, Colin; Hopwood, Anthony G.; Hughes, John; Nahapiet, Janine (2005). “*The Roles of Accounting in Organizations and Society*”, **Accounting, The Social and The Political**, Editörler: Norman B. Macintosh, Trevor Hopper, Elsevier Ltd., Oxford, UK.
- Burns, John; Scapens, Robert W. (2000). “*Conceptualizing Management Accounting Change: An Institutional Framework*”, **Management Accounting Research**, Cilt 11, No 1.
- Büyük Türk Ansiklopedisi** (1990). Milli Eğitim Bakanlığı Yayınları, İstanbul.
- Büyükdora, Gülgönül (1977). **Standartların Faydası ve Uygulamasında Karşılaşılan Sorunlar**, Milli Produktivite Merkezi Yayınları 217, Ankara.
- Calhoun, Charles H. (1999). “*ABD’de Muhasebe Mesleği, Gelişimi, Mevcut Durumu, 21. Yüzyıl İçin Beklentiler*”, **IV. Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, 5-9 Mayıs, <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/SEMPOZYUM.asp?id=1125>, Erişim Tarihi: 06.03.2010.
- Cangir, Niyazi (2002). “*TÜRMOB Tarafından Yayınlanan Meslek Ahlak Kuralları: Bir Değerlendirme*”, Vergi Dünyası, Sayı 247, Mart.
- Cemalcılar, Özgül; Önce, Saime (1999). **Muhasebenin Kuramsal Yapısı**, Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 1093, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No: 150, Eskişehir.
- Cheffers, Mark; Pakaluk, Michael (2005). **A New Approach To Understanding Accounting Ethics**, Allen David Press, Massachusetts.
- Civelek, Mehmet A.; Durukan, M. Banu (1997). “*Günümüz Koşullarında Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı*”, **Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı**, **III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, 30 Nisan – 4 Mayıs, ISMMMO Yayınları Yayın No: 20, İstanbul.
- CPA Vision Project**, <http://www.aicpa.org/About+the+AICPA/CPA+Vision+Project/>, Erişim Tarihi: 21.10.2010
- Cukacı, Yusuf C. (2006). “*Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Meslek Elemanının Etik Anlayışı ve İzmir İlinde Bir Uygulama*”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 8, Sayı 1.
- Çağatay, Neşet (1981). **Bir Türk Kurumu Olan Ahilik**, Selçuk Üniversitesi Yayınları: 1, İkinci Baskı, Konya.

- Çağatay, Neşet (1983a). “*Fütüvvetnameler Nedir, Niçin Düzenlenmişlerdir?*”, **Makaleler ve İncelemeler**, Selçuk Üniversitesi Yayınları – 2, Konya.
- Çağatay, Neşet (1983b). “*Fütüvvetçilikle Ahiliğin Ayrıntıları*”, **Makaleler ve İncelemeler**, Selçuk Üniversitesi Yayınları – 2, Konya.
- Çağatay, Neşet (1983c). “*Anadoluda Ahilik ve Bunun Kurucusu Ahi Evren*”, **Makaleler ve İncelemeler**, Selçuk Üniversitesi Yayınları – 2, Konya.
- Çağatay, Neşet (1983d). “*Ahiliğin Orta Çağ Anadolu Toplumuna Etkileri*”, **Makaleler ve İncelemeler**, Selçuk Üniversitesi Yayınları – 2, Konya.
- Çağatay, Neşet (1990). **Ahilik Nedir**, Kültür Bakanlığı Halk Kültürünü Araştırma Dairesi Yayınları: 137, Gelenek – Görenek ve İnançlar Dizisi: 7, Sevinç Matbaası, Ankara.
- Çağatay, Neşet (1996). “*Ahiliğin Ortaçağ Anadolu Toplumuna Etkileri*”, **I. Uluslar arası Ahilik Kültürü Sempozyumu Bildirileri** (13-15 Ekim 1993), Kültür Bakanlığı Yayınları 1798, Hakem Yayınları 225, Seminer – Kongre Bildirileri Dizisi 44, Ankara.
- Çakır, İlyas (2002). Bildiri (Başlığı bulunmamaktadır), **Köy Enstitülerinden Kent Enstitülerine Eğitim Sorunları Kurultayı – II**, Mesleki ve Teknik Eğitim, T.C. Maltepe Üniversitesi / İstanbul Marmara Eğitim Vakfı / Marmara Eğitim Kurumları, 7 – 8 Haziran, İstanbul.
- Çakır, Özlem (2010) **Profesyonel Yaşamda Kişisel İmaj**, 2. Baskı, Yapı Kredi Yayınları, İstanbul.
- Çaldağ, Yurdakul; Bayırlı, Rıdvan; Altay, Adem (2004). “*Muhasebe Doktora Programlarının Etkinliğinin Artırılması*”, **İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü XXIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Antalya, [http://www.isletme.istanbul.edu.tr/surekli\\_yayinlar/tmes2004/bildiriler.htm](http://www.isletme.istanbul.edu.tr/surekli_yayinlar/tmes2004/bildiriler.htm).
- Çalgan, Erkan; Mentеше, Erkan; Işıloğlu, Fatma; Toroslu, M. Vefa; Özcan, Mukaddes; Kanpak, Nurgül Gülmez; Savaş, Şükrü; Onur, Zehra Jülide; Ağca, Zekiye (2008). **Muhasebe Denetimi**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Yayın No 113, İstanbul.
- Çalışkan, İbrahim (Tarih Belirtilmemiş). “*İslam Hukukunda Ceza Kavramı ve Hadd Cezaları*”, **Ankara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi**, Cilt 31, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/37/775/9915.pdf>, Erişim Tarihi: 15.01.2011.
- Çalışkan, Yaşar ve İkiz, M. Lütfi (1993). **Kültür, Sanat ve Medeniyetimizde Ahilik**, Kültür Bakanlığı Halk Kültürlerini Araştırma ve Geliştirme Genel Müdürlüğü Yayınları: 1993, Gelenek-Görenek ve İnançlar Dizisi: 15, Ankara.
- Çelik, Cemile (2006). “*Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Ahlakına İlişkin Tutumları: Mersin İlinde Bir Araştırma*”, **II. Ulusal Uygulamalı Etik Kongresi**, 18-20 Ekim, Orta Doğu Teknik Üniversitesi, Ankara.

- Çınar, İkrım (2009). “Küreselleşme, Eğitim ve Gelecek”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi Eğitim Fakültesi**, Kuramsal Eğitimbilim Dergisi, Cilt 2, Sayı 1, Afyonkarahisar.
- Çiftci, Yavuz; Çiftci, Birgül (2003). “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği (Türkiye’deki Düzenlemeler ve Uluslar arası Düzenlemelerle Karşılaştırılması)”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl: 3, Sayı: 10, Eylül.
- Çoban, Metin; Daştan, Abdulkerim (2003). “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği: Trabzon İline Yönelik Anket Çalışması”, **Vergi Dünyası**, Yıl: 22, Sayı: 261, Mayıs.
- Çobanoğlu, Nesrin; Aydoğdu, İlke Bezen (2006). “Profesyonel Davranış ve Meslek Etiği”, **II. Ulusal Uygulamalı Etik Kongresi**, 18-20 Ekim, Ortadoğu Teknik Üniversitesi, Ankara.
- Çukacı, Yusuf C. (2006). “Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Meslek Elemanının Etik Anlayışı ve İzmir İlinde Bir Uygulama”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 8, Sayı 1.
- Demir, Galip (1993). “Ahilik= Çalışma, Bilim, Akıl, Ahlak”, **Perpa Dergisi**, Yıl 3, Sayı 22, Temmuz, İstanbul.
- Demir, Galip (2003). “Ahilik ve İktisadi Hayat”, **Osmanlı Öncesi ile Osmanlı ve Cumhuriyet Dönemlerinde Esnaf ve Ekonomi Semineri**, 9-10 Mayıs 2002, Bildiriler, Cilt 1, İstanbul Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Tarih Araştırma Merkezi, Globus Dünya Basımevi, İstanbul.
- Demirci, Mehmet (1996). “Ahilikte Fütüvvet Ahlakı”, **I. Uluslar arası Ahilik Kültürü Sempozyumu Bildirileri** (13-15 Ekim 1993), Kültür Bakanlığı Yayınları 1798, Hakem Yayınları 225, Seminer – Kongre Bildirileri Dizisi 44, Ankara.
- Demirel, Özcan (2003). **Eğitim Terimleri Sözlüğü**, Pegem Yayınları, Ankara.
- Demirpolat, Anzavur ve Akça, Gürsoy (2004). “Ahilik ve Türk Sosyo-Kültürel Hayatına Katkıları”, **Türkiyat Araştırmaları Dergisi**, Selçuk Üniversitesi Türkiyat Araştırmaları Enstitüsü, Sayı: 15, Bahar.
- Dinç, Engin; Karakaya, Aykut (2008). “Muhasebe Mesleği Seçimini Etkileyen Faktörlere Yönelik Lisans Öğrencilerinin Algılarındaki Farklılıklar”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 10, Sayı 4, Aralık.
- Dinç, Engin; Kaya, Uğur (2006). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Ahlakı Kuralları Açısından Hizmet Satın Alanlar Tarafından Algılanma Biçimi Üzerine Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl 5, Sayı 17, Ocak.
- Doost, Roger K. (1999). “Advances in Accounting and Communication – A Historical Review”, **Managerial Accounting Journal**, MCB University Press, 14/8.
- DTP, (1976). **Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı Standart ve Kalite Kontrol Özel İhtisas Komisyon Raporu**, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Yayın No DPT: 1522 – ÖİK: 219, Ankara.

- DPT, (1976a). “*Standard ve Kalite Kontrol Özel İhtisas Komisyonu, Kalite Kontrol Alt Komisyon Raporu*”, **Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı Standart ve Kalite Kontrol Özel İhtisas Komisyon Raporu**, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Yayın No DPT: 1522 – ÖİK: 219, Ankara.
- DPT, (2001). “*Nitelikli İnsangücü Meslek Standartları Düzeni ve Sosyal Sermaye Birimi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*”, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı**, DPT Yayın No: 2577, ÖİK Yayın No: 590, Ankara.
- Duran, Bünyamin (1996). “*Weberyen Yaklaşımına Ahilik Kurumunun Değerlendirilmesi*”, **I. Uluslar arası Ahilik Kültürü Sempozyumu Bildirileri** (13-15 Ekim 1993), Kültür Bakanlığı Yayınları 1798, Hakem Yayınları 225, Seminer – Kongre Bildirileri Dizisi 44, Ankara.
- Duska, Ronald F.; Duska, Brenda Shay (2005). **Accounting Ethics**, Blackwell Publishing, USA.
- Düzcükoğlu, Hayrettin; Yaşar, Mustafa (2004). “*Teknik Eğitimde Standardizasyon ve Akreditasyon Sisteminin Hazırlık Çalışmaları*”, **Mesleki ve Teknik Eğitimde Öğretmen Eğitimi Uluslararası Konferansı**, Ankara.
- Ece, Oğuzhan; Abdioğlu, Hasan (2005). “*Toplam Kalite Yönetiminin Muhasebe Meslek Elemanları Üzerinde Uygulanmasına Yönelik Bir Model Önerisi*”, **Abant İzzet Baysal Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt 1, Sayı 1, Bahar.
- Educational Policies Commission (1962). **Education and the Disadvantaged American**, National Education Association, Washington.
- Ekinci, Yusuf (1990). **Ahilik ve Meslek Eğitimi**, Milli Eğitim Bakanlığı Yayınları: 862, Bilim ve Kültür Eserleri Dizisi: 132, Araştırma – İnceleme: 1, Milli Eğitim Basımevi, İstanbul.
- Ekinci, Yusuf (1996). “*Eğitimdeki Eğilimler ve Ahilik*”, **I. Uluslar arası Ahilik Kültürü Sempozyumu Bildirileri** (13-15 Ekim 1993), Kültür Bakanlığı Yayınları 1798, Hakem Yayınları 225, Seminer – Kongre Bildirileri Dizisi 44, Ankara.
- Ekinci, Yusuf (2002). **Ahilik**, Beysukent, Ekim.
- Elitaş, Cemal; Kandemir, Tuğrul (2008). “*İşletme Yöneticilerinin Perspektifinden Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Mesleki Yeterliliklerinin Değerlendirilmesi: Türkiye Uygulaması*”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 10, Sayı 1, Mart.
- Elmacı, Orhan; Yılmaz, Rıfat. “*Bir Sivil Toplum Kuruluşu Olarak Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları ve Yeminli Mali Müşavirler Odalarının Bölgesel Kalkınmadaki Roller ve Bilecik Örneği*”, <http://rifatyilmaz.net/siviltoplum.pdf>, Erişim Tarihi: 10 Ağustos 2010.
- Erarı, Ferhat (1999). “*Ahilik ve Ahilik Kültürünün İktisadi Hayatımızdaki Anlam ve Önemi*”, **II. Uluslar arası Ahilik Kültürü Sempozyumu Bildirileri** (13-15 Ekim 1999), Kültür Bakanlığı Yayınları 2350, Hagem Yayınları 288, Kırşehir.

- Erbaşı, Ali ve Ersöz, Süleyman (2005). “*AB Programına Uyum Çerçevesinde KOBİ’lerin Rekabet Gücü ve Kalitesindeki Artı Değerlerin Geliştirilmesi Adına: Ahilik*”, **I. Ahi Evran-ı Veli ve Ahilik Araştırmaları Sempozyumu** (12-13 Ekim 2004, Kırşehir), Gazi Üniversitesi Ahilik Kültürünü Araştırma Merkezi, Yayın No: 2, Cilt 1, Kırşehir.
- Erdem, Ramazan (2005). “*Ahilik Sisteminin Yönetimsel Sonuçları*”, **I. Ahi Evran-ı Veli ve Ahilik Araştırmaları Sempozyumu** (12-13 Ekim 2004, Kırşehir), Gazi Üniversitesi Ahilik Kültürünü Araştırma Merkezi, Yayın No: 2, Cilt 1, Kırşehir.
- Erden, Münire; Fidan, Nurettin (1998). **Eğitime Giriş**, Alkım Yayınları, İstanbul.
- Erden, Orhan (2005). “*Ahilik Kültürünün Endüstriyel Kalite Kontrolüne Yansımaları*”, **I. Ahi Evran-ı Veli ve Ahilik Araştırmaları Sempozyumu** (12-13 Ekim 2004, Kırşehir), Gazi Üniversitesi Ahilik Kültürünü Araştırma Merkezi, Yayın No: 2, Cilt 1, Kırşehir.
- Ergun, Ülkü (1999). “*Muhasebe Mesleğinde Toplam Kalite Yönetiminin Gerekliliği*”, **MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 1, Sayı 2, Haziran.
- Ergün, Halil; Gül, Kudret (2005). “*Muhasebe Mesleği Etik Kuralları ve Bu Kuralların Meslek Mensuplarının Algılanışı*”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 25, Ocak.
- Erken, Veysi (2002). **Bir Sivil Örgütlenme Modeli Ahilik**, Berikan Elektronik Basım Yayım, 3. Baskı, Ankara.
- Erol, Mikail (2007). “*Muhasebe Meslek Elemanlarının Sundukları Hizmetlerin Mükelleflerin Tatmin Eden Özelliklerini Belirlemeye Yönelik Ampirik Bir Çalışma*”, **Selçuk Üniversitesi Karaman İİBF Dergisi**, Yıl 9, Sayı 12, Haziran.
- Erol, Mikail; Atmaca, Metin; Şahin, Levent (2004). “*Bilişim Teknolojilerindeki Gelişmelerin Muhasebe Meslek Elemanlarının (SM-SMMM-YMM) Mesleki Faaliyetlerine Olan Etkileri ve Ampirik Bir Çalışma*”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl 4, Sayı 13, Eylül.
- Ertaş, Fatih C.; Karcioğlu, Reşat (1996). “*Profesyonel Muhasebecilik Mesleğinin Geliştirilmesinde Eğitim ve Deneyim İhtiyaçlarının Değerlendirilmesi*”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 181, Eylül.
- Ertekin, Yücel (1988). “*Halkla İlişkiler ve Meslekleşme Olgusu*”, **Halkla İlişkiler Sempozyumu – 87**, Ankara Üniversitesi Basın-Yayın Yüksekokulu Yayınları: 10, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları: 221, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi ve Basın-Yayın Yüksekokulu Basımevi, Ankara.
- Ertürk, Selahattin (1984). **Eğitimde Program Geliştirme**, Yelkentepe Yayınları, No: 4, Ankara.
- Eryiğit, Süleyman (1989). **Ahi Birliklerinde Yönetim ve İşletme Fonksiyonlarının Temel Yapısı**, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara.



- European Qualifications Framework, **The European Qualifications Framework For Lifelong Learning**, [http://ec.europa.eu/dgs/education\\_culture/publ/pdf/eqf/leaflet\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/dgs/education_culture/publ/pdf/eqf/leaflet_en.pdf), Erişim Tarihi: 01.04.2011.
- European Qualifications Framework, **The European Qualifications Framework For Lifelong Learning (EQF)**, [http://ec.europa.eu/dgs/education\\_culture/publ/pdf/eqf/broch\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/dgs/education_culture/publ/pdf/eqf/broch_en.pdf), Erişim Tarihi: 01.04.2011.
- Eurostat European Commission Methodologies and Working Papers, **NACE Rev.2, Statistical Classification of Economic Activities in the European Community**, [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY\\_OFFPUB/KS-RA-07-015/EN/KS-RA-07-015-EN.PDF](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-RA-07-015/EN/KS-RA-07-015-EN.PDF), Erişim Tarihi: 01.04.2011
- Eyüpoğlu, İsmet Zeki (1989). **Türkçe Kökler Sözlüğü**, Remzi Kitabevi, İstanbul.
- Facts About IFAC**, [http://web.ifac.org/download/facts\\_about\\_IFAC.pdf](http://web.ifac.org/download/facts_about_IFAC.pdf), Erişim Tarihi: 20.10.2010.
- Fatt, James Poon Teng (1995). “*Ethics and The Accountant*”, **Journal of Business Ethics**, Sayı 14.
- Fırat, Hüseyin (2001). “*Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Açısından Muhasebe Mesleğinin Misyonu ve Vizyonu*”, **V. Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, 2-6 Mayıs, <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/SEMPOZYUM.asp?id=1125>, Erişim Tarihi: 06.03.2010.
- Fretwell, David H.; Lewis, Morgan V.; Deji, Arjen (2001). **A Framework for Defining and Assesing Occupational and Training Standards in Developing Countries**, **World Bank**, Human Development Network Education Department, Information Series No: 386, Wachington, DC., [http://siteresources.worldbank.org/EDUCATION/Resources/278200-1099079877269/547664-1099080000281/A\\_Framework\\_for\\_DefiningEn02.pdf](http://siteresources.worldbank.org/EDUCATION/Resources/278200-1099079877269/547664-1099080000281/A_Framework_for_DefiningEn02.pdf), Erişim Tarihi: 25/12/2009.
- Gençoğlu, Ümit Gücenme; İşseveroğlu, Gülsün (2010). “*Türkiye’de Meslek Yüksekokullarındaki Eğitimin Muhasebe Mesleğine Katkısı Üzerine Bir Araştırma*”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 47, Temmuz.
- Gökçen, Gürbüz (1998). “*Uygulamacıların Muhasebe Eğitiminden Beklentileri*” **Marmara Üniversitesi, Muhasebe Araştırma ve Merkezi Muhasebe Finansman Dergisi**, Sayı 9, Aralık.
- Gölpınarlı, Apdülbâki (1950). **İslam ve Türk İllerinde Fütüvvet Teşkilatı ve Kaynakları**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası, 1950
- Guide to the Different Accountancy Institutes found in the UK** (2011). <http://www.moveaheadonline.com/Articles/pdf/What%20do%20all%20the%20accountancy%20bodies%20do.pdf>, Erişim Tarihi: 09.01.2011.
- Gücenme, Ümit (2001). “*Geçici Vergi Uygulamaları ve İşletme Finansmanı*”, **Muhasebe ve Finans Dergisi**, Sayı 9, Ocak.
- Gücenme, Ümit (1999). “*İki Yıllık Meslek Yüksek Okullarında Muhasebe ve İşletme Finansmanı Eğitimi*”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 2, Nisan.

- Gücenme, Ümit; İşseveroğlu, Gülsün (2010). “*Türkiye’de Meslek Yüksekokullarındaki Eğitimin Muhasebe Mesleğine Katkısı Üzerine Bir Araştırma*”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 47, Temmuz.
- Gül, Kemal Vehbi (1971). **Anadolu’nun Türkleştirilmesi ve İslamlaştırılması**, Toker Yayınevi, İstanbul.
- Gül, Kudret; Ergün, Halil (2004). “*Muhasebe Mesleğinde Etik*”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl: 4, Sayı 11, Ocak.
- Gülerman, Adnan ve Taştekil, Sevdâ (1983). **Ahi Teşkilatının Türk Toplumunun Sosyal ve Ekonomik Yapısı Üzerindeki Etkileri**, Kültür Bakanlığı Halk Kültürlerini Araştırma ve Geliştirme Genel Müdürlüğü Yayınları: 194, Gelenek – Görenek ve İnançlar Dizisi, 16, Feryal Matbaası, Ankara.
- Güllülü, Sabahattin (1977). **Sosyoloji Açısından Ahi Birlikleri**, Ötüken Yayınevi, İstanbul.
- Güllülü, Sabahattin (1986). “*Fütüvvet ve Ahi Ahlakı Konusunda Bazı Düşünceler*”, **Türk Kültürü ve Ahilik**, XXI. Ahilik Bayramı Sempozyumu Tebliğleri (13-15 Eylül 1985, Kırşehir), Ahilik Araştırma ve Kültür Vakfı Yayınları, No: 1, İstanbul.
- Güneş, Recep; Otlu, Fikret (2003). “*Muhasebe Uygulayıcılarının Sosyal Sorumluluk Anlayışı Üzerine Bir Araştırma*”, **MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 5, Sayı 2, Haziran.
- Güngör, Harun (1986). “*Ahi Evren Zamanında Anadolu’nun Dini Durumu*”, **Türk Kültürü ve Ahilik**, XXI. Ahilik Bayramı Sempozyumu Tebliğleri (13-15 Eylül 1985, Kırşehir), Ahilik Araştırma ve Kültür Vakfı Yayınları, No: 1, İstanbul.
- Gürata, Mithat (1975). **Unutulan Adelterimiz ve Loncalar**, Tisa Matbaacılık, Ankara.
- Gürdal, Kadir (2004). “*Yeni Ekonomi Kavramı ve Yeni Muhasebe Anlayışı*”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl 4, Sayı 13, Eylül.
- Güredin, Ersin (Tarih Belirtilmemiş). **Denetim**, Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 50, Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı Yayın No: 2, Avcıol Matbaası, İstanbul.
- Güvemli, Oktay (2001). **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi**, 4. Cilt, Proje Danış A.Ş. Yayını, İstanbul.
- Güvemli, Oktay (2006). “*Küreselleşmenin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi*”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 30, Nisan.
- Halliday, John (2007). “*Social Justice and Vocational Education*”, **Vocational Education International Approaches, Developments and Systems**, Editörler: Linda Clarke ve Christopher Winch, Routledge, New York.
- Hamitoğulları, Beşir (1986a). “*Ahiliğin Çağdaş Türkiye Bakımından Önemi ve Değerlendirilmesi*”, **Türk Kültürü ve Ahilik**, XXI. Ahilik Bayramı Sempozyumu Tebliğleri (13-15 Eylül 1985, Kırşehir), Ahilik Araştırma ve Kültür Vakfı Yayınları, No: 1, İstanbul.

- Hamitoğulları, Beşir (1986b). “*İktisadi Kalkınmamızda Ahiliğin Anlamı ve Önemi*”, **Ahilik ve Esnaf**, Yaylacılık Matbaası, İstanbul.
- Hesapçioğlu, Muhsin (1998). **Öğretim İlke ve Yöntemleri**, Beta Yayıncılık, İstanbul.
- Hossain, Kamal (2002). “*Standards – A Key Element for Growth*”, **Towards an Integrated Infrastructure for Measurements**, 18-19 Haziran, Warsaw – Poland, [ec.europa.eu/research/growth/warsaw/pdf/kamal-hossain-ver2.pdf](http://ec.europa.eu/research/growth/warsaw/pdf/kamal-hossain-ver2.pdf), Erişim Tarihi: 25.12.2009.
- Howieson, Bryan (2003). “*Accounting Practice in the New Millennium: Is Accounting Education Ready to Meet the Challenge?*”, **The British Accounting Review**, Sayı 35.
- Hsu, Chia-Chien; Sandford, Brian A. (2007). “*The Delphi Technique: Making Sense of Concensus*”, **Practical Assessment, Research & Evaluation**, Volume 12, Number 10, August.
- ICAEW, **History**, <http://www.icaew.com/en/about-icaew/who-we-are/history>, Erişim Tarihi: 09.02.2011.
- ICAEW, **Where we are**, <http://www.icaew.com/en/about-icaew/where-we-are>, Erişim Tarihi: 09.02.2011.
- ICAEW, **Who we are**, <http://www.icaew.com/en/about-icaew/who-we-are>, Erişim Tarihi: 09.02.2011.
- ICAS, **About ICAS**, <http://www.icas.org.uk/site/cms/contentchapterview.asp?chapter=2>, Erişim Tarihi: 09.02.2011.
- ICAS, **CA Students**, <http://www.icas.org.uk/site/cms/contentchapterview.asp?chapter=47>, Erişim Tarihi: 09.02.2011.
- ICAS, **Royal Charter of 1854 and Supplementary Charter of 1951, Consolidated Charter**, [http://www.icas.org.uk/site/cms/download/ICAS\\_Royal\\_Charter.pdf](http://www.icas.org.uk/site/cms/download/ICAS_Royal_Charter.pdf), Erişim Tarihi: 09.02.2011.
- ICAS, **The ICAS Strategic Plan, Building a Professional Community**, <http://www.icas.org.uk/site/cms/download/strategy2011.pdf>, Erişim Tarihi: 09.02.2011.
- IFAC (1995). **Prequalification Education Assessment of Professional Competence and Experience Requirements of Professional Accountant**, November.
- IFAC, (2009). **Handbook of International Education Pronouncements, Introduction to International Education Standards, International Accounting Education Standards Board (IAESB)**, <http://web.ifac.org/publications/international-accounting-education-standards-board>, Erişim Tarihi: 01.01.2011.
- IFAC, (2010a). **International Educational Standard, IES 2: Content of Professional Accounting Education Programs**, <http://web.ifac.org/publications/international-accounting-education-standards-board>, Erişim Tarihi: 09.01.2011.

- IFAC, (2010b). **International Educational Standart, IES 5: Practical Experience Requirements**, <http://web.ifac.org/publications/international-accounting-education-standards-board>, Erişim Tarihi: 09.01.2011.
- IFAC, (2010c). **Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants**, <http://web.ifac.org/publications/international-ethics-standards-board-for-accountants/code-of-ethics>, Erişim Tarihi: 09.01.2011.
- Intitute of Chartered Accountants in Australia (1998). **The Future for Business**, prepared by Chant Link and Associates, Melbourne, August.
- ISCO, **ISCO-08 Structure and preliminary correspondence with ISCO-88**, <http://www.ilo.org/public/english/bureau/stat/isco/isco08/index.htm>, Erişim Tarihi: 01.04.2011
- İbiş, Cemal (2002). “*Bilgi Çağında Muhasebecilik Mesleğinin Geleceği ve Yeni Muhasebeci Kimliği*”, **XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi**, 10-12 Ekim, Türmob Yayınları No 199, İstanbul.
- İnalçık, Halil (1999). “*Ahilik, Toplum, Devlet*”, **II. Uluslar arası Ahilik Kültürü Sempozyumu Bildirileri** (13-15 Ekim 1999), Kültür Bakanlığı Yayınları 2350, Hagem Yayınları 288, Kırşehir.
- İnalçık, Halil (2009). **Devlet-i Aliyye – Osmanlı İmparatorluğu Üzerine Araştırmalar – I**, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Yayın No: 1718, İstanbul.
- İslamoğlu, Ahmet Hamdi (2006). **Pazarlama Yönetimi**, 3. Baskı, Beta Basım Yayım, İstanbul.
- İşkur, (2003). **İş ve Meslek Tahlilleri**, <http://www.iskur.gov.tr/mydocu/analiz.html>, (Mayıs 2003’te alınmış.)
- İvgin, Hayrettin (1996). “*Ahilerde Ahlaki Değerler ve Bunların Ticarete Uygulanması*”, **I. Uluslar arası Ahilik Kültürü Sempozyumu Bildirileri** (13-15 Ekim 1993), Kültür Bakanlığı Yayınları 1798, Hakem Yayınları 225, Seminer – Kongre Bildirileri Dizisi 44, Ankara.
- Johnson, H. Thomas; Kaplan, Robert S. (1987). **Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting**, Harvard Business Press, Boston.
- Kalaycı, Şeref; Tekşen, Ömer (2006). “*Muhasebecilik Mesleğinde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri: Isparta İl Merkezi Uygulaması*”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 31, Temmuz.
- Kalaycı, Şeref; Tekşen, Ömer (2008). “*Küreselleşme, Ekonomik ve Mesleki Gelişmeler Işığında Muhasebe Mesleğine Meslek Mensuplarının Bakışı: Batı Akdeniz Bölgesi Araştırması*”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 10, Sayı 4, Aralık.
- Kalmış, Halis; Yılmaz, Berna Burcu (2004). “*Lisans Seviyesindeki Muhasebe Eğitiminin Mevcut Durumu ve Geliştirilmesi İçin Yapılması Gereken Gelişmeler*”, **İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü XXIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Antalya, [http://www.isletme.istanbul.edu.tr/surekli\\_yayinlar/tmes2004/bildiriler.htm](http://www.isletme.istanbul.edu.tr/surekli_yayinlar/tmes2004/bildiriler.htm), Erişim Tarihi: 09.01.2011.

- Karabınar, Selahattin; Güvenç, Nezaket (2006). “İçel İlinde Faaliyet Gösteren Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarının Kültür Bazlı Muhasebe Değerleri”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 30, Nisan.
- Karanfiloğlu, A. Yasin (1999). “Muhasebe Denetimi Kavram, İlke ve Yöntemleri”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 35, Ekim-Aralık.
- Karasioğlu, Fehmi (2001). **İnternet Tabanlı Finansal Raporlama**, Birinci Baskı, Nobel Yayınevi, Ankara.
- Karasioğlu, Fehmi; Akgül, Adnan; Çam, Alper Veli (2008). “Meslek Örgütünün Kalite Politikaları ve Kalite Standartlarının Belirlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Görüşleri: Karaman İlinde Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl 8, Sayı 26, Ekim.
- Karasioğlu, Fehmi; Altan, Mikail (2003). “Ülkemiz Muhasebe Meslek Mensuplarının Toplumun Çeşitli Katmanları Tarafından Algılanma Biçimi Üzerine Bir Araştırma”, **6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, 16 – 19 Nisan 2003, [http://www.ismmmo.org.tr/sempozyumkonu.asp?id=8545&did=6&dad=6.%20MUHASEBE%20DENETİMİ%20SEMPOZYUMU%20\(16%20-%2019%20Nisan%202003\).](http://www.ismmmo.org.tr/sempozyumkonu.asp?id=8545&did=6&dad=6.%20MUHASEBE%20DENETİMİ%20SEMPOZYUMU%20(16%20-%2019%20Nisan%202003).)
- Karasioğlu, Fehmi; Altan, Mikail (2004). “Muhasebecilerin Bilgi, Beceri, Güvenilirlik ve Toplumsal Sorumluluk Açısından Toplumun Çeşitli Katmanları Tarafından Algılanma Biçimi Üzerine Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 21, Ocak.
- Kaval, Hasan (2005). **Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitabevi, 2. Baskı, Ankara.
- Kaya, Ergün; Azaltun, Murat (2005). “Muhasebe Meslek Etiği ve Üniversitesi Öğrencilerine Yönelik Bir Araştırma”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 7, Sayı 2.
- Kaya, İdil (1999). “Muhasebe Eğitiminde Yeniden Yapılanma: ABD’de Yaşanan Değişim Çağı ve Değişimin Uluslararası Boyutu”, **Türkiye’de Muhasebe Eğitimi ile Uygulama Arasındaki Sorunlar**, XVIII. Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumu, Fethiye.
- Kaya, Uğur; Daştan, Abdülkerim (2004). “Türkiye’de Lisans Düzeyinde Verilen Muhasebe Eğitiminin Öğrenci – Öğretici ve Uygulayıcılar Açısından Değerlendirilmesi”, **İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü XXIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Antalya, [http://www.isletme.istanbul.edu.tr/surekli\\_yayinlar/tmes2004/bildiriler.htm](http://www.isletme.istanbul.edu.tr/surekli_yayinlar/tmes2004/bildiriler.htm)
- Keleş, Ruşen; Ertan, Birol (2002). **Çevre Hukukuna Giriş**, İmge Kitabevi Yayınları, Ankara.
- Kenar, Necdet (2002). “İş Yaşamı ve Mesleki Eğitim Açısından Meslek Standartları, Sınav ve Sertifikasyon Sisteminin Önemi”, **İşveren Dergisi**, Nisan, [http://www.tisk.org.tr/isveren\\_sayfa.asp?yazi\\_id=497&id=30](http://www.tisk.org.tr/isveren_sayfa.asp?yazi_id=497&id=30), (Erişim Tarihi: 20/12/2009),
- Kırel, Çiğdem (2000). **Örgütlerde Etik Davranışlar, Yönetimi ve Bir Uygulama Çalışması**, Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, Yayın No: 168, Eskişehir.

- Kırlıoğlu, Hilmi; Akyel, Nermin (2003). “*Mesleki Etik ve Ülkemizde Muhasebe Denetimi*”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 17, Ocak.
- Kısakürek, M. Mustafa; Alpan, Nesrin (2010). “*Muhasebe Meslek Etiği ve Sivas İlinde Bir Uygulama*”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 47, Temmuz.
- Kısakürek, M. Mustafa; Pekcan, Ahmet (2005). “*Muhasebenin Ürettiği Bilgiye Farklı Açılardan Bakışlar*”, **C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi**, Cilt 6, Sayı 2.
- Kocatürk, Saadetin (1986). “*Fütüvvet ve Ahilik*”, **Türk Kültürü ve Ahilik**, XXI. Ahilik Bayramı Sempozyumu Tebliğleri (13-15 Eylül 1985, Kırşehir), Ahilik Araştırma ve Kültür Vakfı Yayınları, No: 1, İstanbul.
- KOSGEB, **Nace Rev2 Faaliyet Kodları, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, Mesleklerin Gruplandırılması Rehberi**, <http://www.kosgeb.gov.tr/Pages/UI/Duyurular.aspx?ref=8&refContent=58>, Erişim Tarihi: 01.02.2011.
- Köksal, M. Fatih (2006). **Ahi Evran ve Ahilik**, Kırşehir Valiliği Kültür Hizmeti Yayını, No: 5, Kırşehir.
- Köprülü, Fuat (1981). **Bizans Müesseselerinin Osmanlı Müesseselerine Tesiri**, Ötüken Yayınevi, İstanbul.
- Köprülü, Mehmet Fuat (1972). **Osmanlı İmparatorluğu'nun Kuruluşu**, Ankara.
- Köse, Ahmet; Yılmaz, Fatih (2003). “*Mesleki Yeterlilik Öncesi IFAC'ın Meslek Kuralları*”, **6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu** (16-19 Nisan), <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/5Oturum/RifatNalbantoglu.pdf>, Erişim Tarihi: 10/01/2010
- Köse, Yasemin; Saban, Metin (2005). “*Global Muhasebe Eğitiminde Uluslararası Düzenlemeler ve Gelişmeler*”, **XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Muhasebe Ortamındaki Güncel Gelişmeler ve Muhasebe Eğitimine Etkileri, Muğla Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü, Fethiye, Muğla, <http://www.mu.edu.tr/departments/iibf/tmes24/kitap/3-1.pdf>.
- Kutlu, Hüseyin Ali (2008). **Muhasebe Meslek Ahlakı**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- Kutlu, Hüseyin Ali (2008b). “*Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İkilemleri*”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt 63, Sayı 2.
- Kutlutan, İbrahim (1973). **Standard Kalite Uygulamaları Yaşamımıza Etkileri**, Gürsoy Matbaacılık, Ankara.
- Kuzgun, Yıldız (1982). **Mesleki Rehberliğin Bireylerin Yetenek ve İlgilerine Uygun Meslekleri Tanımlarına Etkisi**, Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi Yayınları No: 118, Ankara.
- Kuzgun, Yıldız (2000). **Meslek Danışmanlığı Kuramlar ve Uygulamalar**, Nobel Yayınları, Ankara.
- Kuzgun, Yıldız (2004). **Meslek Rehberliği ve Danışmanlığına Giriş**, Nobel Yayın No: 459, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.

- Levent, Etem (2008). **Eğitim, Birey ve Değişim**, <http://www.etemlevent.com/makaleler/85-egitim-birey-ve-degisim.html>, Erişim Tarihi: 09.01.2011.
- Lewis, Pamela A. (1995). **Management Challenges in the 21st Century**, Minneapolis, St Poul-West Publishing.
- Linder, Thomas (2003). “*Ruhsatlı Kamu Muhasebecisi – 150 Saat Kuralı*”, **6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, 16 – 19 Nisan 2003, [http://www.ismmmo.org.tr/sempozyumkonu.asp?id=8545&did=6&dad=6.%20MUHASEBE%20DENETİMİ%20SEMPOZYUMU%20\(16%20-%2019%20Nisan%202003](http://www.ismmmo.org.tr/sempozyumkonu.asp?id=8545&did=6&dad=6.%20MUHASEBE%20DENETİMİ%20SEMPOZYUMU%20(16%20-%2019%20Nisan%202003), Erişim Tarihi: 09.01.2011.
- Marşap, Akın (2005). “*Ahi Evran-ı Veli ve Evrensel İş Etiğinde Yeni Gelişmeler – Çağdaş İş Yaşamında Etik Yaklaşımları*”, **Ahilik Araştırmaları Dergisi**, Gazi Üniversitesi Ahilik Kültürünü Araştırma Merkezi, Cilt: 1, Sayı: 2, Kış.
- Marşap, Beyhan (1996). “*Muhasebe Mesleği, Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri*”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 37, Ocak.
- Mason, Jimmie Lee (1953). **The Profession of Accountancy**, A Thesis in Accounting, Texas Technological College, May.
- McVay, Gloria J.; Murphy, Pamela R.; Yoon, Sung Wook (2008). “*Good Practice in Accounting Education: Classroom Configuration and Technological Tools for Enhancing the Learning Environment*”, **Accounting Education: An International Journal**, Vol: 17, No.1, March.
- Meigs, Robert F.; Meigs, Mary A. (1993). **Accounting: The Basis Business for Business Decisions**, 9. Edition, Mc. Graw Hill.
- Mitchell, Austin; Sikka, Prem; Puxty, Anthony; Willmott, Hugh (1991). **Accounting for Change: Proposals for Reform of Audit and Accounting**, Fabian Society, London.
- Moran, Louise; Rumble, Greville (2004). “*Vocational education and training*”, **Vocational Education and Training through Open and Distance Learning**, Editörler: Louise Moran ve Greville Rumble, RoutledgeFalmer, New York.
- Mucuk, İsmet (2009). **Pazarlama İlkeleri**, 17. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Mugan, Can Şimga (1999). “*Ahlak Toplumsal ve Kişisel Değerler: Muhasebe Mesleği ve Eğitimi Üzerindeki Etkileri*”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 2, Haziran.
- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 1**, [www.vergiturk.com/muhsisgt1.htm#\\_VI\\_-\\_BİLGİSAYAR](http://www.vergiturk.com/muhsisgt1.htm#_VI_-_BİLGİSAYAR), Erişim Tarihi: 22.06.2010.
- MYK, **Avrupa Yeterlilik Çerçevesi (AYÇ) Referans Seviyeleri**, <http://www.myk.gov.tr/index.php/tr/ulusal-meslek-standartlar-ana/218-avrupa-yeterlilik-cerceves-ayc-referans-sevyeler>, Erişim Tarihi: 01.02.2011.
- MYK, **Hayat Boyu Öğrenme İçin Avrupa Yeterlilikler Çerçevesi**, <http://www.myk.gov.tr/index.php/ayc>, Erişim Tarihi: 01.02.2011.
- MYK, **Ulusal Meslek Standardı**, <http://www.myk.gov.tr/index.php/tr/ulusal-meslek-standartlar-ana>, Erişim Tarihi: 01.02.2011.

- MYK, **Ulusal Yeterlilik Çerçevesi**, <http://www.myk.gov.tr/index.php/en/ulusal-yeterlilikler-ana/217-ulusal-yeterlilik-cerceves-uyc>, Erişim Tarihi: 01.02.2011.
- Nalbantoğlu, Rifat (2003). “*Muhasebe Uygulamaları Konusunda Meslek Mensuplarının Bakış Açıları*”, **VI. Muhasebe Denetimi Sempozyumu** (16-19 Nisan), <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/5Oturum/RifatNalbantoglu.pdf>, Erişim Tarihi: 10/01/2010
- NASBA ve AICPA (2010). **The Uniform CPA Examination Candidate Bulletin, Information for Applications**, <http://www.nasba.org/nasbaweb/NASBAWeb.nsf/FNAL/CandidateBulletin?opendocument>, Erişim Tarihi: 09.02.2011.
- NASBA, (2011). **NASBA Momentum 2010 Annual Report**, [http://www.nasba.org/862571B900737CED/16B765F5650459DC862577D60067F343/\\$file/2010\\_NASBA\\_AnnualReport\\_WebPost\\_Final\\_Reduced.pdf](http://www.nasba.org/862571B900737CED/16B765F5650459DC862577D60067F343/$file/2010_NASBA_AnnualReport_WebPost_Final_Reduced.pdf), Erişim Tarihi: 09.02.2011.
- NASBA, **CPA Licensing Service**, [https://www.nasbatools.com/display\\_page?id=264](https://www.nasbatools.com/display_page?id=264), Erişim Tarihi: 09.02.2011.
- Needles, Belverd E. (2008). “*The International Association for Accounting Education and Research (IAAER): The Code of Ethics for Accounting Educators*”, **Accounting Education: An International Journal**, Vol: 17, September.
- Ocak, Ahmet (1996). “*Moğol Tahribatı Karşısında Ahilik Kültürü*”, **I. Uluslar arası Ahilik Kültürü Sempozyumu Bildirileri** (13-15 Ekim 1993), Kültür Bakanlığı Yayınları 1798, Hakem Yayınları 225, Seminer – Kongre Bildirileri Dizisi 44, Ankara.
- OECD. **Labour Standards and Economic Integration**, <http://www.oecd.org/dataoecd/4/8/2409984.pdf>, (Erişim Tarihi: 26/12/2009).
- Okur, Yaşar (2010). “*Türkiye’de Teftiş ve İç Denetim: Kavramlar, Beklentiler ve Hayatla Yüzleşme*”, **Maliye Dergisi**, Sayı 158, Ocak – Haziran.
- Ordelheide, Dieter (2004). “*The Politics of Accounting: A Framework*”, **The Economics and the Politics of Accounting**, Editörler: Christian Leuz, Dieter Pfaff, Anthony Hopwood, Oxford University Press, New York.
- Orhan Gökçe ve M. Akif Çukurçayır (2009). **Bilimsel Araştırma Teknikleri (Ders Notları)**, Konya.
- Otlu, Fikret (2001). “*Muhasebe Mesleğinde Tarafsızlık Kavramı ve Tarafsız Bilgi Üretimini Yeri ve Önemi*”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 11, Temmuz.
- Otlu, Fikret; Durmuş, Fethi (2010). “*Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Mesleğine Bakış Açılarının Değerlendirilmesi ve Elazığ İli Uygulaması*”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl 10, Sayı 31, Mayıs.
- Öğüt, Adem (2002). **Bilgi Çağında Yönetim**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.



- Öksüz, Fuat (2001). “*Türk Muhasebe Mesleğinin Vizyonu ve Misyonu Açısından Yeni Ufuklar*”, **V. Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, 2-6 Mayıs, <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/SEMPOZYUM.asp?id=1125>, Erişim Tarihi: 06.03.2010.
- Ömürbek, Vesile; Usul, Hayrettin (2008). “*Muhasebe Mesleğinin Seçilmesinde Etkin Olan Etkenlerin Faktör Analiziyle İncelenmesi*”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 37, Ocak.
- Öncü, Semra; Aktaş, Hüseyin (2004). “*Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları*”, **İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü XXIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Antalya, [http://www.isletme.istanbul.edu.tr/surekli\\_yayinlar/tmes2004/bildiriler.htm](http://www.isletme.istanbul.edu.tr/surekli_yayinlar/tmes2004/bildiriler.htm), Erişim Tarihi: 09.01.2011.
- Özbirecikli, Mehmet (2007). “*Ana Hatlarıyla IFAC Muhasebeci Eğitim Standartları*”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 33, Ocak.
- Özbirecikli, Mehmet (2009). “*Muhasebe Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeyleri: 1992’den Günümüze Bir İnceleme*”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 43, Temmuz.
- Özdil, Mustafa (2003). “*Ülkemiz Maliye İdaresinin Muhasebe Uygulamalarından Beklentileri*”, **VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, 16-19 Nisan, <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/SEMPOZYUM.asp?id=1125>, Erişim Tarihi: 1 Ocak 2010.
- Özel, Salih (Tarih Belirtilmemiş). “*Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Görevinden Doğan Sorumluluğu*”, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1997041026.htm#son>, Erişim Tarihi: 12.01.2011.
- Özgen, Gülhan (1999). “*Ahilik Geleneği ve Osmanlı Devletinden Günümüze İşçilerin Çalışma Koşulları*”, **II. Uluslar arası Ahilik Kültürü Sempozyumu Bildirileri** (13-15 Ekim 1999), Kültür Bakanlığı Yayınları 2350, Hagem Yayınları 288, Kırşehir.
- Özkol, Erdal; Kök, Dünder; Çelik, Muhsin; Gönen, Seçkin (2005). “*Meslek Etiği ve Muhasebe Meslek Elemanlarının Etik İlkelere Duyarlılık Düzeyinin Araştırılması*”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl 5, Sayı 15, Mayıs.
- Özocak, Hulusi; Baş, Melih (2001). “*Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik, Bağımsızlık ve Tarafsızlık*”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 56.
- Özsoy, Osman (2001). **Geleceğin Gözde Meslekleri**, Yeni Şafak Yayınları, İstanbul.
- Öztürk, Bahri; Erdem, R. Mustafa; Özbek, Özer (1998). **Uygulamalı Ceza Hukuku ve Emniyet Tedbirleri Hukuku**, 4. Baskı, İzmir.
- Öztürk, Nurettin (2002). “*Ahilik Teşkilatı ve Günümüz Ekonomisi, Çalışma Hayatı ve İş Ahlakı Açısından Değerlendirilmesi*”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı 7, Aralık.
- Öztürk, Sevgi Ayşe (2007). **Hizmet Pazarlaması**, Ekin Basım Dağıtım, Eskişehir.

- Özulucan, Abitter; Bengü, Haluk; Özdemir, Fevzi Serkan (2010). “*Muhasebe Meslek Mensuplarının Güncel Sorunları, Uygulamada Karşılaştıkları Yetersizlikler ve Meslek Odalarından Beklentilerinin Unvanları ve Mesleki Deneyim Süreleri Yönüyle İncelenmesi: Türkiye Genelinde Bir Araştırma*”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl 10, Sayı 31, Mayıs.
- Parlakkaya, Raif; Tekin, Abdullah (2002). “*Tümleşik Bilgi Sistemleri ve Muhasebe Bilgi Sistemi*”, **I. Ulusal Bilgi, Ekonomi ve Yönetim Kongresi**, Kocaeli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, 10 – 11 Mayıs, Kocaeli.
- Pekdemir, Işıl (2000). “*Profesyonel Muhasebecilikte Meslek Öncesi Staj Uygulaması: Bir Araştırma*”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Ekim.
- Pekdemir, Recep (2001). “*Gelişmiş Ülkelerde Muhasebe Mesleği ile İlgili Vizyon Çalışmaları*”, **V. Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, 2 – 6 Mayıs 2001, [http://www.ismmmo.org.tr/sempozyumkonu.asp?id=8545&did=1&dad=5.%20MUHASEBE%20DENETİMİ%20SEMPOZYUMU%20\(2-6%20Mayıs%202001\)](http://www.ismmmo.org.tr/sempozyumkonu.asp?id=8545&did=1&dad=5.%20MUHASEBE%20DENETİMİ%20SEMPOZYUMU%20(2-6%20Mayıs%202001)), Erişim Tarihi: 06.03.2010
- Pekdemir, Recep; Önal, Mete (1999). “*Bilgi Teknolojisindeki Gelişmelerin Muhasebe Mesleğine Etkileri*”, **IV. Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, 5-9 Mayıs, <http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/SEMPOZYUM.asp?id=1125>, Erişim Tarihi: 06.03.2010
- Pekolcay, Necla (1986). “*İslami Türk Edebiyatı Metinlerinde Ahi Kelimesinin Yeri*”, **Türk Kültürü ve Ahilik**, XXI. Ahilik Bayramı Sempozyumu Tebliğleri (13-15 Eylül 1985, Kırşehir), Ahilik Araştırma ve Kültür Vakfı Yayınları, No: 1, İstanbul.
- Perşembe, Erkan (2005). “*Günümüz Türk Toplumunda Meslek Ahlakını Geliştirmede Ahilik Kültürünün Önemi*”, **I. Ahi Evran-ı Veli ve Ahilik Araştırmaları Sempozyumu** (12-13 Ekim 2004, Kırşehir), Gazi Üniversitesi Ahilik Kültürünü Araştırma Merkezi, Yayın No: 2, Cilt 1, Kırşehir.
- Pieper, Annamarie (1994), **Etiğe Giriş**, (Çevirenler: Veysel Ataman, Gönül Sezer), Ayrıntı Yayınları, İstanbul.
- Pirgaip, Burak (2004). **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartlarının Uluslararası Denetim Standartları ile Harmonizasyonu**, Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartları Dairesi, Yeterlilik Etüdü, Mayıs.
- Poyraz, Orhan (1996). “*Ahi Örgütleri*”, **I. Uluslar arası Ahilik Kültürü Sempozyumu Bildirileri** (13-15 Ekim 1993), Kültür Bakanlığı Yayınları 1798, Hakem Yayınları 225, Seminer – Kongre Bildirileri Dizisi 44, Ankara.
- Pride, William M.; Ferrell, O. C. (1997). **Marketing**, Houghton Mifflin Company, New York.
- Prospects (the UK’s official graduate careers website), **Types of Jobs, Financial Management and Accountancy**, [http://ww2.prospects.ac.uk/p/types\\_of\\_job/financial\\_management\\_and\\_accountancy.jsp](http://ww2.prospects.ac.uk/p/types_of_job/financial_management_and_accountancy.jsp), Erişim Tarihi: 09.02.2011.
- Ross, Ernst (2005), **Meslek Standartları Genel Bir Yaklaşım**, <http://megep.meb.gov.tr/indextr.html>, (Erişim Tarihi: 25/12/2009).

- Roy, Robert H.; MacNeill, James H. (1967). **Horizons for a Profession**, American Institute of Certified Public Accountants, New York.
- Sager, William H. (1992). “*Characteristics of Professional Accountant*”, **The National Public Accountant**, C: 17, S: 1, January, s. 8-15.
- Sanders, Terrence Robert Beaumont (1972). **The Aims and Principles of Standardization**, International Organization for Standardization, Geneva.
- Sarılar, Turan (1984). “Ahiliğin Çağımızda Uygulanması Nasıl Olmalıdır?”, **XX. Ahilik Bayramı Kongresi Tebliğleri ve Esnaf ve Sanatkarların Sosyo-Ekonomik Meselelerinin Tartışıldığı Panel Tebliğleri**, Türkiye Esnaf ve Sanatkarları Konfederasyonu Yayınları No: 5, Kırşehir.
- Sarıoğlu, Kerem (2005). “*Muhasebe Meslek Mensupları ile İşletme Yöneticileri Arasında Yaşanan İletişim Sorunları ve Çözüm Önerileri*”, **XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumu, Muhasebe Ortamındaki Güncel Gelişmeler ve Muhasebe Eğitimine Etkileri**, Muğla Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü 27-30 Nisan 2005, Fethiye.
- Sayın, Şevket; Yeğinboy, Yasemin; Tektüfekçi, Fatma (2005). “*Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F.’nde Öğretim Elemanlarının Bakış Açısıyla Muhasebe ve Finansman Eğitiminin Etkinliğinin Ölçülmesi ve Etkinliğinin Artırılmasına Yönelik Çözüm Önerileri*”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 25, Ocak.
- Schaltegger, Stefan; Burritt, Roger (2000). **Contemporary Environmental Accounting: Issues, Concepts and Practice**, Greenleaf Publishing, Sheffield.
- Selek, Seha. “*Muhasebe Mesleğinin Bağımsız, Örgütlü ve Yasal Olarak Yürütülmesi: Meslek Yasasının Değiştirilmesi İçin Hazırlanarak Meclise Sunulan Yasa Taslağının Akademik Gözle Genel Bir Değerlemesi*”, <http://www.sehaselek.netfirms.com/panelde.htm>, Erişim Tarihi: 20.04.2010.
- Selimoğlu, Seval Kardeş (1997). “*Muhasebede Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı*”, **Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı**, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 30 Nisan – 4 Mayıs, İSMMM Yayınları, Yayın No 20, İstanbul.
- Selimoğlu, Seval Kardeş (2001). “*Muhasebe Eğitiminde Meslek Mensubu Adaylarına Ahlaki Doğruları Kazandırmadaki Rolü*”, **Muhasebe Eğitiminde Yeni Ufuklar**, XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Muhasebe Finans Bilim Dalı, 23-27 Mayıs, Antalya.
- Selimoğlu, Seval Kardeş (2006). “*Türk Muhasebe Uygulamalarında Etik*”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 76, 17. Dünya Muhasebe Kongresi Özel Sayısı, Kasım.
- Selto, Frank H.; Neumann, Bruce R. (1981). “*A Further Guide To Research On The Economic Consequences Of Financial Accounting Standards*”, **Accounting and Business Research**, Autumn.

- Semerci, Çetin; Semerci, Nuriye (2001). “Program Gelişirmede Delphi, Dacum ve Meslek Analizi”, **Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 11, Sayı 2, Elazığ.
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği**, [http://www.asmmmo.org.tr/asmmmo/content.php?content\\_id=737](http://www.asmmmo.org.tr/asmmmo/content.php?content_id=737), Erişim Tarihi: 10.12.2010.
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Organlarının Denetimi Hakkında Yönetmelik**, [http://www.asmmmo.org.tr/asmmmo/main.php?category\\_id=81](http://www.asmmmo.org.tr/asmmmo/main.php?category_id=81), Erişim Tarihi: 07.01.2011.
- Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 227. Maddesine Göre İmzalanacak Vergi Beyannamelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin Mecburi Meslek Kararı 4**, <http://www.ismmmo.org.tr/html.asp?id=147>, Erişim Tarihi: 09.01.2011.
- Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik**, [http://www.asmmmo.org.tr/asmmmo/main.php?category\\_id=81](http://www.asmmmo.org.tr/asmmmo/main.php?category_id=81), Erişim Tarihi: 09.01.2011.
- Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği**, [http://www.asmmmo.org.tr/asmmmo/main.php?category\\_id=81](http://www.asmmmo.org.tr/asmmmo/main.php?category_id=81), Erişim Tarihi: 09.01.2011.
- Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası 27 sıra numaralı Genel Tebliği**, <http://www.ismmmo.org.tr/html.asp?id=881>, Erişim Tarihi: 09.01.2011.
- Seviğ, Veysi (2000). **Yeminli Mali Müşavirlerin Karşıt İnceleme Görevleri ve Düzenlenen Tutanaklarda Aranan İmzalar**, Dünya Gazetesi, 19.12.2000, Salı, <http://www.malihaber.com/modules.php?name=Encyclopedia&op=content&tid=29758>, Erişim Tarihi: 02.02.2011.
- Seviğ, Veysi (2003). “*Muhasebe Dünyasının Vergiye Bakışı ve Politika Önerileri*”, **XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi**, Türmob Yayınları, Yayın No: 1999, İstanbul.
- Sevilengül, Orhan (2008). **Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, 14. Baskı, Ankara.
- Sevinç, Necdet (1978). **Osmanlılar'da Sosyo – Ekonomik Yapı**, Cilt 1, Kutsun Yayınevi, İstanbul.
- Siegel, Joel G.; Shim, Jae K. (2000). **Dictionary of Accounting Terms**, Third Edition, Barron's Educational Series Inc., New York.
- Solaş, Çiğdem (2006). “*Muhasebe Mesleğinde Mesleki Yargı*”, **MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 8, Sayı 4, Aralık.
- Soyer, Serap (1996). **Endüstri Sosyolojisine Giriş**, Saray Kitabevi, İzmir.
- Soykut, Refik (1971). **Orta Yol Ahilik**, Türkiye Esnaf ve Sanatkarları Konfederasyonu Eğitim Yayınları, Güneş Matbaacılık, Ankara.
- Sözbilir, Naciye (2000). **Türkiye'de Muhasebe Uygulamalarında Etiksel Boyutlar**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Matbaası, Afyon.

- Sözbilir, Naciye; Yenigün, Tekin (2001). “*Muhasebe Mesleğinde Etik*”, **Muhasebe Eğitiminde Yeni Ufuklar**, XX. Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumu, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Muhasebe Finansman Bilim Dalı, 23-27 Mayıs, Antalya.
- Spivak, Steven M.; Brenner, F. Cecil (2001). **Standardization Essential Prenciples and Practice**, Marcel Dekker Inc., New York.
- Subaşı, Şerife (2006). **Muhasebe Meslek Mensuplarının Sürekli Eğitimi ve Türkiye’deki Uygulamanın Değerlendirilmesi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ocak, Eskişehir.
- Sundem, Gray L. (1999). **The Accounting Education Change Commission: Its History and Impact**, **American Accounting Association**, Accounting Education Series, Volume No 16, <http://aaahq.org/aecc/history/cover.htm>, Erişim Tarihi: 16.01.2011.
- Şahin, Adem (2005). “*Ticaret Hukuku Uygulamaları ve Profesyonel Muhasebe Mesleği*”, **I. Uluslar arası Muhasebe Denetimi Sempozyumu ve VII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, 20-24 Nisan 2005, İstanbul.
- Şahin, Ali Ekber (2001). “Eğitim Araştırmalarında Delphi Tekniği ve Kullanımı”, **Hacettepe Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi**, Sayı 20.
- Şeker, Mehmet (1993). **İbn Batuta’ya Göre Anadolu’nun Sosyal – Kültürel ve İktisadi Hayatı ile Ahilik**, Kültür Bakanlığı Halk Kültürlerini Araştırma ve Geliştirme Genel Müdürlüğü Yayınları: 195, Sistem Ofset, Ankara.
- Şenalp, Şükrü (2001). **IFAC’ın Profesyonel Muhasebeciler İçin Meslek Ahlak Kuralları** (Çeviri), Mali Müşavirler Muhasebeciler Birliği Derneği, İstanbul.
- Şengel, Salim (2010). “*Muhasebe Meslek Odalarının Vizyon ve Misyon Üzerine Bir Araştırma*”, **Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt 3, Sayı 14, Güz.
- Şengel, Salim (2010a). “*Sürekli Muhasebe Meslek Eğitiminin Önemi ve Bir Değerlendirme*”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 47, Temmuz.
- Şimşek, M. Şerif; Öğüt, Adem (2001). “*Hizmetler Sektöründe Bilgi ve Teknoloji Yönetimi: Türk Bankacılık ve Sigortacılık Sektöründe Bir Uygulama*”, **9. Ulusal Yönetim ve Organizasyon Kongresi**, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, 24 – 26 Mayıs, İstanbul.
- Şimşek, Muhittin (2002). **Ahilik: TKY ve Tarihteki Bir Uygulaması**, Hayat Yayınları, İstanbul.
- Tabakoğlu, Ahmet (1986). “*Sosyal ve İktisadi Yönleriyle Ahilik*”, **Türk Kültürü ve Ahilik, XXI. Ahilik Bayramı Sempozyumu Tebliğleri** (13-15 Eylül 1985, Kırşehir), Ahilik Araştırma ve Kültür Vakfı Yayınları, No: 1, İstanbul.
- Taner, Berna; Korukoğlu, Ayşen; Susmuş, Türker (2001), “*Muhasebe Mesleğinin Müşterileri Durumunda Bulunan Kesimlerin Muhasebe Mesleğinden Beklentileri: İzmir İli Uygulaması*”, **V. Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, 2-6 Mayıs, <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/SEMPOZYUM.asp?id=1125> , Erişim Tarihi: 06.03.2010.

- Taştan, Hakan (2006). **Vergi Kayıp ve Kaçakçılığı ile Mücadele Açısından Muhasebe Meslek Mensuplarının Görev, Yetki ve Sorumlulukları**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı, İstanbul.
- Tayyar, Ali (2001). “*Türk İş Dünyasında Muhasebe Mesleğinden Beklenenler*”, **V. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, Yirmibirinci Yüzyılda Türk Muhasebe Mesleğinin Misyonu ve Vizyonu, İSMMMO Yayınları, No: 32, İstanbul.
- Tek, Ömer Baybars (1999). **Pazarlama İlkeleri Türkiye Uygulamaları Global ve Yönetimsel Yaklaşım**, 8. Baskı, Beta Basım Yayım, İstanbul.
- Telman, Cavidan (2000). **Başarıya Giden Yolda Meslek Seçimi**, Epsilon Yayıncılık, İstanbul.
- Tengilimoğlu, Dilaver (2001). “*Sağlık Hizmetleri Pazarlamasında Etik ve Etik Sorunları*”, **Pazarlama Dünyası**, Yıl 15, Sayı: 1, Ocak – Şubat.
- TESK (Türkiye Esnaf ve Sanaatkarlar Konfederasyonu) (1973). **Cumhuriyetin Ellinci Yılında Esnaf ve Sanatkar**, Türkiye Esnaf ve Sanatkarlar Konfederasyonu Yayını, Güneş Matbaacılık, Ankara.
- TESMER Ders Notları**, Mesleki Değerler ve Etik, <http://zsmmmo.org.tr/MUE/Mesleki%20De%C4%9Ferler%20ve%20Etik.ppt>, Erişim Tarihi: 11.08.2010
- TESMER (2008). **TESMER (Temel Eğitim ve Staj Merkezi) Faaliyet Raporu** (10 Ocak – 31 Aralık 2008), <http://www.turmobil.org.tr/TurmobilWeb/turkce/FaaliyetRaporu/6%20tesmer.pdf>, Erişim Tarihi: 01.01.2011.
- TESMER (2010). **Stajyer El Kitabı**, <http://www.tesmer.org.tr/images/docs/elkitabi.pdf>, Erişim Tarihi: 20.12.2010.
- TESMER, **Mesleki Değerler ve Etik**, Tesmer Ders Notu, [www.nevsehirsmmmo.org.tr/upload/dosya/4%20.ppt](http://www.nevsehirsmmmo.org.tr/upload/dosya/4%20.ppt), Erişim Tarihi: 01.01.2011.
- Tetik, Nilüfer; Kınay, Fatma; Çiğner, Ayşegül (2008). “*Antalya İlindeki Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Durum Analizi ve Beklentilerini Saptamaya Dönük Bir Araştırma*”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 38, Nisan.
- The European Qualifications Framework (EQF)**, [http://ec.europa.eu/education/lifelong-learning-policy/doc44\\_en.htm](http://ec.europa.eu/education/lifelong-learning-policy/doc44_en.htm), Erişim Tarihi: 01.04.2011.
- TOBB (2007). **Türkiye’de Mesleki ve Teknik Eğitim Konusundaki Temel Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği Mesleki Eğitim Komisyonu, Haziran, Ankara.
- Toraman, Cengiz; Akcan, Ahmet (2003). “*Muhasebe Denetiminde Etik Teori*”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Yıl 3, Sayı 8, Ocak.
- Toroman, Cengiz; Akcan, Ahmet (2002). “*Muhasebe Denetiminde Etik*”, **Muhasebe Uygulamalarında Etik ve Kamuyu Aydınlatma**, Türkiye XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, T.C. Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Muhasebe – Finansman Anabilim Dalı, 29 Mayıs – 02 Haziran, Bodrum, Muğla.

- Torun, Ali (1998). **Türk Edebiyatında Türkçe Fütüvvet-nameler**, Kültür Bakanlığı Yayınları, Ankara.
- TSE, (1961). **Standart Nedir? Türk Standartları Enstitüsü: Kuruluş, Görev ve Çalışmaları**, Ankara.
- TSE, (1964). **Türkiyede Standardizasyon ve Türk Standartları Enstitüsü**, Ankara.
- TSE, (t.y.); **Sultan II. Bayezid Tarafından Yürürlüğe Konulan Dünyanın Bugünkü Manada İlk Standardı Kanunnam-i İhtisab-ı Bursa – 1502**, Ankara.
- Tuncer, Murat (2006). “*Mesleki ve Teknik Eğitimde Meslek Standartları ve Avrupa Birliği’ne Uyum Sürecindeki Yeri ve Önemi*”, **Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 16, Sayı: 1, Elazığ.
- Tuncer, Murat; Taşpınar, Mehmet (2004). “*Avrupa Birliği’nde Eğitim ve Mesleki Eğitim Yönelimleri*”, **XIII. Ulusal Eğitim Bilimleri Kurultayı, İnönü Üniversitesi**, Eğitim Fakültesi, 6-9 Temmuz 2004, Malatya, <http://www.pegema.net/dosya/dokuman/197.pdf>, (Erişim Tarihi: 01/01/2010).
- Turan, Kemal (1996). **Ahilik’ten Günümüze Mesleki ve Teknik Eğitimin Tarihi Gelişimi**, Marmara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Vakfı Yayınları, No: 19, İstanbul.
- TÜİK, **Avrupa Topluluğunda Ekonomik Faaliyetlerin İstatistik Sınıflaması NACE Rev.2**, <http://tuikapp.tuik.gov.tr/DIESS/SiniflamaSurumDetayAction.do?surumId=191&turId=1>, Erişim Tarihi: 01.04.2011.
- TÜİK, **ISCO-08 Sunumu**, [http://tuikapp.tuik.gov.tr/DIESS/DosyaListeleAction.do?turId=1&tanimlayan\\_id=210&adi=ISCO-08](http://tuikapp.tuik.gov.tr/DIESS/DosyaListeleAction.do?turId=1&tanimlayan_id=210&adi=ISCO-08). Erişim Tarihi: 01.04.2011.
- TÜİK, **ISCO-08-ENG-TR-Satır Bazında (27.10.2010)**, [http://tuikapp.tuik.gov.tr/DIESS/DosyaListeleAction.do?turId=1&tanimlayan\\_id=210&adi=ISCO-08](http://tuikapp.tuik.gov.tr/DIESS/DosyaListeleAction.do?turId=1&tanimlayan_id=210&adi=ISCO-08), Erişim Tarihi: 01.04.2011.
- Tükenmez, Mine; Kutay, Nilgün (1998). “*Muhasebe Eğitiminde Meslek ahlakının Yeri ve Önemi*”, **Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Sayı 4.
- Tükenmez, N. Mine; Kutay, Nilgün (2005). “*Muhasebe Meslek Mensubunun Karar Alma Sürecinde Meslek Ahlakının Yeri: Çok Boyutlu Analiz – İzmir Örneği*”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 25.
- Türk, Dilek; Aygen, Filiz; Yıldız, Şule (2009). “*Muhasebe Departmanlarında Bilgi Yönetimi -Sakarya Örneği-*”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 44, Ekim.
- Türk, Zeynep (2004). **Muhasebe Meslek Ahlakı**, Nobel Kitabevi, Adana.
- Türkel, Süleyman; Leblebici, Doğan Nadi; Aydın, Mehmet Devrim (2001). **Toplam Kalite Yönetimi Uygulam Rehberi**, 2. Basım, Life Ajans, Konya.
- Türker, Masum (1996). “*Muhasebe Mesleği ve Mükerrer 227’nin Düşündürdükleri*”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 34, Ocak – Şubat.

- Türker, Masum (2001). “*Ülkemiz Muhasebe Mesleğinin Dünü, Bugünü ve Yarını: Vizyonu ve Misyonu*”, **5. Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, 2 – 6 Mayıs 2001, [http://www.ismmmo.org.tr/sempozyumkonu.asp?id=8545&did=1&dad=5.%20MUHASEBE%20DENETİMİ%20SEMPOZYUMU%20\(2-6%20Mayıs%202001\)](http://www.ismmmo.org.tr/sempozyumkonu.asp?id=8545&did=1&dad=5.%20MUHASEBE%20DENETİMİ%20SEMPOZYUMU%20(2-6%20Mayıs%202001)), Erişim Tarihi: 06.03.2010.
- Türker, Masum; Pekdemir, Recep; Selvi, Yakup; Yılmaz, Fatih (2003). **Sınırlı Uygunluk Denetimi**, TÜRMOB Yayınları No: 198, Ankara.
- Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, **Mesleklerin Gruplandırılması Rehberi**, <http://www.tobb.org.tr/OdalarMudurlugu/Sayfalar/meslekleringruplandirilmasi.aspx>, Erişim Tarihi: 01.04.2011.
- TÜRMOB International Haber** (2005), Yıl: 2, Sayı: 4, Eylül.
- TÜRMOB, **Meslek Mensubu Dağılım Tablosu**, <http://www.turmobil.org.tr/TurmobilWeb/turkce/popup.aspx?Sayfa=/Arsiv/turmobilwebdb/dosyalar/istatistikler10.pdf>, Erişim tarihi: 01.02.2011
- TÜRMOB, **Meslek Mensupları Cinsiyet Tablosu**, <http://www.turmobil.org.tr/TurmobilWeb/turkce/popup.aspx?Sayfa=/Arsiv/turmobilwebdb/dosyalar/istatistikler8.pdf>, Erişim Tarihi: 01.02.2011.
- TÜRMOB, **Meslek Mensupları Faaliyet Durumu Tablosu**, <http://www.turmobil.org.tr/TurmobilWeb/turkce/popup.aspx?Sayfa=/Arsiv/turmobilwebdb/dosyalar/istatistikler6.pdf>, Erişim Tarihi: 01.02.2011.
- Uçma, Tuğba; Erserim, Alper (2009). “*Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Olabilme Sürecinin Türkiye ve Amerika’daki Yasal Düzenlemeler Açısından Karşılaştırılması*”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi (MÖDAV)**, Cilt 11, Sayı 4, Aralık.
- Ulukol, Cemalettin (1972). **İcracı ve Uzman Muhasebecilik**, Ankara Muhasebe ve Mali İşler Yayınları No 1, Ankara.
- Ulutan, Burhan (1986). “*Ahiliğin Ekonomik Önemi*”, **Türk Kültürü ve Ahilik**, XXI. Ahilik Bayramı Sempozyumu Tebliğleri (13-15 Eylül 1985, Kırşehir), Ahilik Araştırma ve Kültür Vakfı Yayınları, No: 1, İstanbul.
- Uncu, Demir Sultan (1996). “*Ahilik Teşkilatı ve Günümüz Sosyal Güvenlik Sisteminde Bağ-Kur’un Yeri ve Önemi*”, **I. Uluslar arası Ahilik Kültürü Sempozyumu Bildirileri** (13-15 Ekim 1993), Kültür Bakanlığı Yayınları 1798, Hakem Yayınları 225, Seminer – Kongre Bildirileri Dizisi 44, Ankara.
- United Nations (1999), **Guideline for a Global Accounting Curriculum and Other Qualification Requirements**, United Nations Conference on Trade and Development, Trade and Development Board Commission on Investment, Technology and Related Financial Matters, Sixteenth Session, 17-19 February, Geneva.
- University of Kent, **I Want to Work in Accountancy**, <http://www.kent.ac.uk/careers/workin/accountancy.htm#Chartered>, Erişim Tarihi: 09.02.2011.
- Ural, Ayhan; Kılıç, İbrahim (2005). **Bilimsel Araştırma Süreci ve SPSS ile Veri Analizi**, Detay Yayıncılık, Ankara.



- Uslu, M. Selçuk (1999). “*Bilgi Teknolojisindeki Gelişmelerin Işığında Muhasebe Mesleği ve Uygulamalar*”, **IV. Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, 5-9 Mayıs, <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/SEMPOZYUM.asp?id=1125> , Erişim Tarihi: 06.03.2010
- Usul, Hayrettin; Aslantaş, Burcu Ateş, (2007). “*Muhasebeci – Mükellef Çatışması*”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl 7, Sayı 22, Mayıs.
- Uysal, Gürhan (2004). “*Türk İş ve Meslek Ahlakının Tarihi ve Kültürel Boyutu Olarak Ahilik Geleneği*”, **Ahilik Araştırmaları Dergisi**, Gazi Üniversitesi Ahilik Kültürünü Araştırma Merkezi, Cilt: 1, Sayı: 1, Yaz.
- Uysal, Özgür Özmen (2002). “*Muhasebe Eğitiminde Etik: Araçsal Etik Mi?*”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl 2, Sayı 7, Ekim.
- Uzay, Şaban (2004). “*21. Yüzyılın Başında Muhasebe Mesleğini Etkileyen Gelişmeler ve Geleceğe Yönelik Değerlendirmeler*”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 67, Nisan. Ayrıca aynı çalışmaya şu adresten ulaşılabilir: [http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/SUZAY\\_23\\_06\\_2004.pdf](http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/SUZAY_23_06_2004.pdf)
- Uzay, Şaban (2004b). “*Profesyonel Muhasebecilikte Meslek Öncesi Staja İlişkin IFAC ve AB Kuralları ile Ülkemiz Kurallarının Karşılaştırılması*”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 6, Sayı 4, Haziran. Ayrıca aynı çalışmaya şu adrestende ulaşılabilir: <http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay.aspx>, Erişim Tarihi: 01.01.2011.
- Uzay, Şaban (2005). “*Muhasebe Meslek Stajyerlerinin Sorunları ve Beklentiler*”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 25, Ocak. Ayrıca aynı çalışmaya şu adrestende ulaşılabilir: <http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay.aspx>, Erişim Tarihi: 01.01.2011.
- Uzay, Şaban; Tanç, Şükran Göngör (2004). “*Muhasebecilerin Sorunları ve Beklentileri: Kayseri ve Nevşehir İlleri Uygulaması*”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 22, Nisan.
- Uzun, Ali Kamil; Argüden, A. Engin (2010). “*İç Denetim Mesleğinin Akademik Eğitimden Beklentileri, Mesleki Akademik Gelişim İçin Öneriler*”, **XXIX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, V. Oturum, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/136/5%20oturum.pdf>, Erişim Tarihi: 01.01.2011.
- Ülger, Billur ve Ülger, Gürdal (2005). “*Akhism as a Non-Governmental Association Model in the History of the Turkish Nation and an Assessment of Today's Business Ethics: A Relationship or a Contradiction?*”, **Journal of Human Values**, 11, <http://jhv.sagepub.com/cgi/content/abstract/11/1/49>.
- Ülker, M. Sema (1997). “*Almanya'da Muhasebe Mesleği, Sınıflandırılması, Yetki ve Sorumluluklar*”, **Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı**, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, ISMMMO Yayınları, Yayın No: 20, İstanbul.

- Ülkütekin, Aykun; Şentek, Arif (2010). **UIA Uluslararası Meslek Standartları Mutakabat Metni Politikalarına İlişkin Öneri Kılavuzlar: Sürekli Mesleki Gelişim**, [www.mo.org.tr/mek/belge/smgm/smgm-ua.doc](http://www.mo.org.tr/mek/belge/smgm/smgm-ua.doc), Erişim Tarihi: 20.12.2010.
- Ünal, Orhan; Doğanay, Murat (2009). “*Lisans Düzeyindeki Muhasebe Eğitiminin Etkinliği: Sayıştay Özelinde Ampirik Bir Çalışma*”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 74-75, Temmuz – Aralık, <http://www.sayistay.gov.tr/dergi/icerik/der74-75m7.pdf>, Erişim Tarihi: 09.01.2011.
- Vergi Usul Kanunu**, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, Erişim Tarihi: 01.01.2011.
- Wiersma, William (2000). **Research Methods in Education: An Introduction**, 7th ed., Boston: Allyn and Bacon.
- WPK, Über die WPK, <http://www.wpk.de/ueber/allgemeines.asp>, Erişim Tarihi: 09.02.2011.
- Yahşi Yazıcıoğlu ve Samiye Erdoğan (2004). **SPSS Uygulamalı Bilimsel Araştırma Yöntemleri**, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Yalkın, Suat (1993). “*Esnaf-sanatkar Kesiminin Tarihinde Ahiliğin Önemi*”, **I. Uluslar arası Ahilik Kültürü Sempozyumu Bildirileri**, Kültür Bakanlığı Yayınları, No: 1978, Ankara.
- Yalkın, Yüksel Koç (2001). **Genel Muhasebe**, Turhan Kitabevi, 12. Baskı, Ankara.
- Yayla, Ahmet (2005). “*Eğitim Kavramının Etik Açısından Analizi*”, **Yüzüncü Yıl Üniversitesi Elektronik Eğitim Fakültesi Dergisi**, Cilt II, Sayı 1, <http://efdergi.yyu.edu.tr>, Erişim Tarihi: 01.01.2011.
- Yayla, Hilmi Erdoğan (2007). “*Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin İş Tatmini Düzeylerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma: Orta ve Doğu Karadeniz Bölgeleri Örneği*”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl 7, Sayı 23, Eylül.
- Yayla, Hilmi Erdoğan; Cengiz, Ekrem (2005). “*Muhasebe Mesleğinin Tercih Edilmesinde Etkili Olan Faktörlerin Belirlenmesine Yönelik Bir Alan Çalışması: Karadeniz Teknik Üniversitesi Örneği*”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl: 5, Sayı: 16, Eylül.
- Yayla, Hilmi Erdoğan; Cengiz, Ekrem (2006). “*Muhasebe Bürolarında Algılanan Hizmet Kalitesi ve Mükelleflerin Tatmin Düzeylerine Yönelik Yapısal Bir Model Önerisi – I*”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 29, Ocak.
- Yazıcı, Mehmet (1990). **Muhasebe Tümleri ve Örgütlenme**, M.Ü.İ.B.F. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı, Yayın No: 439/762, İstanbul.
- Yereli, Ahmet Burçin (2006). **Muhasebe Meslek Mensupları Anketi: Mesleki Profil, Sorunlar, Çözüm Önerileri**, [http://www.alomaliye.com/agustos\\_06/muhmeslek.htm](http://www.alomaliye.com/agustos_06/muhmeslek.htm), Erişim Tarihi: 10.12.2010.
- Yıldırım, Suat (2007). “*Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlere İlişkin Anket Sonuçlarının Değerlendirilmesi*”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl 7, Sayı 23, Eylül.

- Yıldırım, Suat (2008). “*Muhasebe Öğretim Elemanları ve Meslek Mensuplarının Mesleki Stres Düzeyi Üzerine Bir Araştırma*”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 38, Nisan.
- Yıldırım, Suat; Albez, Abdulkadir (2007). “*Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgisayar ve İnternet Ortamında Yapılan Mesleki İşlemler Hakkındaki Görüşleri*”, **Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Emin Kayar Özel Sayısı, Yıl 7, Aralık.
- Yıldız, Fehmi (2002). *Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı*, Der Yayınları, İstanbul.
- Yücel, Ayşe (1999). “*Ahilikte Eğitim ve Amaçları*”, **II. Uluslar arası Ahilik Kültürü Sempozyumu Bildirileri** (13-15 Ekim 1999), Kültür Bakanlığı Yayınları 2350, Hagem Yayınları 288, Kırşehir.
- Yücel, Göksel (2004). “*Muhasebe Eğitiminin Kalitesini Artırmada Eğitimcinin Rolü*”, **İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü XXIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Antalya, [http://www.isletme.istanbul.edu.tr/surekli\\_yayinlar/tmes2004/bildiriler.htm](http://www.isletme.istanbul.edu.tr/surekli_yayinlar/tmes2004/bildiriler.htm), Erişim Tarihi: 01.01.2011.
- Yüksel, Ahmet (2001). “*Muhasebe ve Etik*”, **Muhasebe Eğitiminde Yeni Ufuklar**, XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Muhasebe Finansman Bilim Dalı, 23-27 Mayıs, Antalya.
- Zaif, Figen (2004). “*Muhasebe Eğitiminde Yeni Yaklaşımlar*”, **İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü XXIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Antalya, [http://www.isletme.istanbul.edu.tr/surekli\\_yayinlar/tmes2004/bildiriler.htm](http://www.isletme.istanbul.edu.tr/surekli_yayinlar/tmes2004/bildiriler.htm).
- Zaif, Figen; Ayanoglu, Yıldız (2007). “*Muhasebe Eğitiminde Kalitenin Arttırılmasında Ders Programlarının Önemi: Türkiye’de Bir İnceleme*”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi**, 9/1, Ankara.
- Zaif, Figen; Karapınar, Aydın (2002). “*Muhasebe Eğitiminde Değişim İhtiyacı*”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı 111.
- 1 Seri No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği** (26.12.1992), <http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/html.asp?id=4003>, Erişim Tarihi: 05.01.2011
- 3568 sayılı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu”**, [http://www.asmmmo.org.tr/asmmmo/main.php?category\\_id=80](http://www.asmmmo.org.tr/asmmmo/main.php?category_id=80)
- <http://www.accaglobal.com>
- <http://www.aicpa.org>
- <http://www.careers.icaew.com>
- <http://www.fee.be>
- <http://www.iaaer.org/>
- <http://www.icaew.com>
- <http://www.icas.org.uk>
- <http://www.ifac.org>
- <http://www.myk.gov.tr>

<http://www.ntvmsnbc.com/id/25104762/>, Erişim tarihi: 22.06.2010

<http://www.oxforddictionaries.com>

<http://www.tdk.gov.tr>

<http://www.tesmer.org.tr>

<http://www.tmud.org.tr>

<http://www.turmob.org.tr>

<http://www.wpk.de>

## EKLER

### Ek-1. Mükelleflere Yönelik Yapılan Anket Çalışması

Mükellef

**TÜRKİYE'DE MUHASEBE MESLEK STANDARTLARININ OLUŞUMUNDA  
MESLEK MENSUPLARI İLE MÜKELLEFLERİN YAKLAŞIMLARI VE ÖNERİLER  
ANKET SORULARI – 2010 KONYA**

Değerli katılımcı,  
Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Doktora Programı kapsamında Prof. Dr. Fehmi KARASİOĞLU yönetiminde “**Türkiye’de Muhasebe Meslek Standartlarının Oluşumunda Meslek Mensupları İle Mükelleflerin Yaklaşımları ve Öneriler**” konulu bir tez çalışması yürütmekteyim. Bu bağlamda sizlerin görüşleri çalışmamızın ana verilerini oluşturmaktadır. Bu açıdan aşağıdaki sorulara vereceğiniz cevapların içtenliği ve doğruluğu araştırmanın sonuçları açısından çok büyük bir önem arz etmektedir. Ankette belirteceğiniz görüşler sadece bu çalışmada kullanılacaktır. Verdiğiniz bütün bilgiler bilimsel amaçlar için kullanılacaktır. Göstermiş olduğunuz ilgi ve bize ayırdığınız zaman için şimdiden teşekkür eder, saygılarımızı sunarız.

**Prof. Dr. Fehmi KARASİOĞLU**  
**Arş. Gör. Alper Tunga ALKAN**

Selçuk Üniversitesi  
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü  
Tel: 0332 223 3092 – 0532 311 1845

S1. Çalıştığınız muhasebe meslek mensubu (muhasebeci) aşağıdaki seçeneklerden hangisine uymaktadır.

- Şirket bünyesinde çalışan serbest muhasebeci mali müşavir  
 Bağımsız çalışan serbest muhasebeci mali müşavir

S2. Çalıştığınız muhasebecinizi nasıl buldunuz/seçtiniz?

- Tamdık vasıtasıyla  Bulduğum iş çevresi vasıtasıyla  
 İlan yoluyla (gazete, internet vb.)  Oda vasıtasıyla  Kendim buldum

S3. Muhasebecinizi seçerken dikkat ettiğiniz/önem verdiğiniz faktörler nelerdir?

	Kesinlikle Katlıyorum	Katlıyorum	Kısmen Katlıyorum	Katılmıyorum	Hiç Katılmıyorum
Dürüst olması					
Sır Saklaması					
Çevrede tanınmış olması					
Güvenilir olması					
Ücret					
Bilgili ve çalışkan olması					
Disiplinli ve düzenli olması					
İnsani ilişkilere önem vermesi					
İş disiplin ve güvenliğine önem duyması					
Meslek ahlakına sahip olması					
Diğer (belirtiniz) .....					

Mükellef

S4. Çalıştığınız muhasebecinize ne kadar güveniyorsunuz?

- Çok güveniyorum       Güveniyorum       Kısmen Güveniyorum  
 Güvenmiyorum       Hiç Güvenmiyorum

S5. Çalıştığınız muhasebecinizin yaptığı işlemleri sorgular / denetler misiniz?

- Evet       Hayır       Kısmen

S6. Bugüne kadar hiç muhasebeciniz yüzünden ceza aldınız mı?

- Evet       Hayır

S7. Bugüne kadar hiç muhasebecinizi değiştirdiniz mi?

- Evet       Hayır

**Cevabınız “hayır” ise lütfen 9. sorudan devam ediniz.**

S8. 7. Soruya verdiğiniz cevap evet ise; Muhasebecinizi değiştirmede etkili olan faktörler nelerdir? (Lütfen size göre önemli olan üç seçeneği önem sırasına göre 1, 2 ve 3 yazarak işaretleyiniz.)

- İşini zamanında yapmaması       Dürüst olmaması  
 Mesleki sırlarını başkalarıyla paylaşması       Ücret  
 İşletme üzerinden menfaat sağlama çabası       Meslek ahlakına aykırı davranışlar  
 Gerekli bilgi ve donanıma sahip olmaması       Muhasebecinin kendi isteği ile bırakması  
 Vergi incelemelerinde ortaya çıkan olumsuzluklar  
 Diğer (lütfen belirtiniz) .....

S9. Mevcut çalışmakta olduğunuz muhasebecinizi değiştirmeyi düşünüyor musunuz?

- Evet       Hayır       Kısmen

**Cevabınız “hayır” ise lütfen 11. sorudan devam ediniz.**

S10. 9. Soruya verdiğiniz cevap evet / kısmen ise; Sizi çalıştığınız muhasebecinizi değiştirmeye sevk eden faktörler nelerdir (Lütfen size göre önemli olan üç seçeneği önem sırasına göre 1, 2 ve 3 yazarak işaretleyiniz.)

- İşini zamanında yapmaması       Dürüst olmaması  
 Mesleki sırlarını başkalarıyla paylaşması       Ücret  
 İşletme üzerinden menfaat sağlama çabası       Meslek ahlakına aykırı davranışlar  
 Gerekli bilgi ve donanıma sahip olmaması       Muhasebecinin kendi isteği ile bırakması  
 Vergi incelemelerinde ortaya çıkan olumsuzluklar  
 Diğer (lütfen belirtiniz) .....

S11. Muhasebe meslek kanunu (3568 sayılı kanun) hakkında bilgiye sahip misiniz?

- Evet       Hayır       Kısmen

S12. Bir muhasebecinin yasal görevleri ile ilgili yeterli bilgiye sahip misiniz?

- Evet       Hayır       Kısmen

**Cevabınız “hayır” ise lütfen 14. sorudan devam ediniz.**

Mükellef

**S13. 12. Soruya verdiğiniz cevap evet/ kısmen ise; Muhasebe meslek mensubu ile ilgili bilgiye hangi kaynaktan öğrendiniz? (Lütfen en net bilgiyi aldığımız seçeneği işaretleyiniz.)**

- Meslek kanununu okudum  Üniversitede aldığım derslerden  
 Odadan bilgi aldım  İş çevresinden bilgi aldım  
 Diğer....

S.No	Aşağıda verilen ifadelere katılıp katılmadığınızı lütfen belirtir misiniz? (Lütfen katıldığınız cevaba (X) işareti koyunuz)	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kısmen Katılıyorum	Katılmıyorum	Hiç Katılmıyorum
14	Muhasebeci sadece benim için hesapları tutan bir elemandır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
15	Muhasebecinin yaptığı işin önem düzeyi işletmedeki diğer işlerden önemli değildir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
16	Muhasebeci benim için diğer çalışanlardan farklı değildir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
17	Muhasebecinin ihtiyaç duyduğu bilgiyi istediğim zaman veririm.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
18	Muhasebecinin isteklerini hemen karşılarım.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
19	Benim için en iyi muhasebeci en az vergi ödeten muhasebecidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
20	Benim için en iyi muhasebeci istenilen bilgiyi zamanında veren muhasebecidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
21	Bütün muhasebeciler aynıdır. Aralarında fark yoktur.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
22	Vergi ödemelerini muhasebecim yapmaktadır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
23	Finansal konularda muhasebecime danışırım.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
24	Yeni bir işe girişmeden önce muhasebeciden bilgi alırım.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
25	Muhasebe mesleği zor ve stresli bir meslektir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
26	Zor durumda kaldığımda muhasebecimden beni kurtaracak önlemler almasını zorda olsa isterim.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
27	Muhasebe mesleği benim gözümde vergi kaçırılmasına yardım eden bir meslektir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
28	Mali konularda muhasebeci ile sürekli iletişim halindeyim.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
29	Mali tablolardaki yer alan bilgilerin olumsuz olması durumunda kendi isteğim ile değiştirilmesini isterim.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
30	En iyi muhasebeci vergiyi zamanında ödeten muhasebecidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
31	Muhasebecim göndermiş olduğum bilgi ve belgeleri sorgulamadan kaydetmek zorundadır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
32	Muhasebeci benim için bir personeldir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
33	Muhasebeci benim her türlü yasal ödemelerimi takip etmek zorundadır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
34	Muhasebecim gerektiğinde benim adıma tahsilat ve ödeme yapmak zorundadır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
35	Muhasebecim ile iletişimime diğer personelimden farklı önem veririm.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
36	Zaman zaman başka bir muhasebeciden bilgi alırım.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
37	Devletin geliri ile muhasebecinin yaptığı iş arasında bir ilişki vardır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Mükellef

S.No	Size göre aşağıda yazılanlardan hangisi muhasebe meslek mensubunun görevleri içerisinde (Lütfen katıldığınız cevaba (X) işareti koyunuz)	Evet	Hayır
38	Defter tutma	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
39	Mali tablo düzenleme	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
40	Vergi beyannamesi düzenleme	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
41	Vergi borçlarını ödenme	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
42	Mali analiz yapılması	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
43	Rapor hazırlanması	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
44	Yönetim konusunda danışmanlık yapma	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
45	Yasal yollardan karı eritme	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
46	Yasal yollardan daha az vergi ödetme	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
47	Yasal yollardan karı fazla gösterme	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
48	İşletme risklerini, fırsatlarını ve tehditleri gözlemleme	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
49	İşletmenin geleceği ile ilgili konularda fikir beyan etme	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
50	İşletmenin mali konular hakkında denetlenmesi	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
51	İşletmede muhasebe sistemini kurmak ve işletmek	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
52	Mali konularda danışmanlık yapmak	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
53	Banka işlemlerinin takip edilmesi	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
54	Sanayi ve Ticaret odalarından gerekli belgelerin alınması	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
55	Proje hazırlanması (KOSGEP, hibe vd.)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
56	Türkiye İstatistik kurumu tarafından gönderilen istatistik formlarının doldurulması	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Meslek standartları, bir mesleğin başarıyla icra edilmesi için yapılması gereken görev ve işlemler, sahip olunması gereken bilgi ve beceriler ile sergilenmesi gereken tutum ve davranışları gösteren asgari normlardır.

Muhasebe mesleği göz önüne alındığında, **meslek standardı**, meslek mensubu açısından yaptıkları hizmetin önem derecesine ve sorumluluklarının bilincine sahip olması ve sorunlarına daha çabuk cevap bulması; **mükellefler açısından muhasebe meslek mensuplarının yaptıkları hizmetlerin ne olduğuna dair bilgi vermesi ve sınırlarını bilmesi**; toplum açısından ise muhasebe meslek mensubunun öneminin yeterli bir şekilde tanıtılabilmesi için etkin bir rehberdir.

Bu bilgiler doğrultusunda:

S57. Size göre muhasebe mesleğinin bir standarda ihtiyacı var mıdır?

Evet  Hayır Kısmen

→LÜTFEN DİĞER SAYFAYA GEÇİNİZ..



Mükellef

S.No	Aşağıdaki ifadelere katılıp katılmadığınızı işaretleyiniz. (Lütfen katıldığınızı cevaba (X) işareti koyunuz)	Evet	Hayır
58	Muhasebe mesleği ile ilgili bütün bilgileri genel bir şekilde içeren bir rehber ihtiyacım vardır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
59	Muhasebe meslek mensubunun sahip olması gereken hizmet kalitesinin belirli bir standartlara bağlanması önemlidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
60	İşletme ve mükellef açısından alınacak kararlarda muhasebe meslek mensubunun etkisi benim için önemlidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
61	Muhasebe meslek mensubunun çalıştığı ortam (fiziki koşullar) mesleğin icra edilmesi açısından ve verilen hizmetin kalitesi açısından önemli bir faktördür.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
62	Muhasebe meslek mensubunun yapmakla yükümlü olduğu işlemlerin zamanında yerine getirilerek, belirli standartlarda ortaya konulması benim için önemlidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
63	Muhasebe meslek mensubunun sadece yasal yükümlülüklerini yerine getirmesi yeterlidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
64	Muhasebe meslek mensubunun yasal yükümlülüklerinin dışında görüşleri ve önerileri benim için önemlidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
65	Muhasebe meslek mensubunun bağlı bulunduğu kurum tarafından değerlendirilerek denetlenmesi ve sonucunun açıklanması benim için önemlidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
66	Muhasebe meslek mensubunun mesleğini yürütülmesinde ihtiyaç duyduğu zorunlu / zorunlu olmayan mevzuat benim için önemlidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
67	Muhasebe meslek mensubunun kullandığı araç, gereç ve ekipmanlar kalite ve niteliği itibarıyla benim için önemlidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
68	Muhasebe meslek mensubunun sahip olması gereken bilgi, beceri, tutum ve davranışlarının minimum düzeyinin belirli bir standarda bağlanması benim için önemlidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
69	Muhasebe meslek mensubunun giyim ve kuşamları benim için önemlidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Mükellef

**Görüşülen Kişinin;****Cinsiyeti:**

Erkek  Bayan

**Yaşı:**

18-24  25-34  35-44  45-54  55 ve üstü

**Eğitim durumu:**

Okur-yazar  İlkokul mezunu  Ortaokul mezunu  
 Lise mezunu  Üniversite ve üstü  Fikrim yok

**Çalıştığınız Sektör:**

Çiftçi  
 Esnaf, Tüccar vb. serbest meslek sahibi  
 Avukat, Doktor, Mühendis vb. serbest meslek sahibi  
 Sanayici  
 Diğer(Lütfen belirtiniz).....

**Çalışma süreniz:**

1 yıldan az  1-3 yıl  4-7 yıl  
 8-12 yıl  12 yıldan fazla

**Anketin doldurulduğu;**

İlin Plaka Kodu (Lütfen yazınız) : .....

**İlginiz için teşekkür ederiz.**

## Ek-2. Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Yapılan Anket Çalışması

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

### TÜRKİYE'DE MUHASEBE MESLEK STANDARTLARININ OLUŞUMUNDA MESLEK MENSUPLARI İLE MÜKELLEFLERİN YAKLAŞIMLARI VE ÖNERİLER ANKET SORULARI – 2010 KONYA

Değerli katılımcı,

Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Doktora Programı kapsamında Prof. Dr. Fehmi KARASİOĞLU yönetiminde “Türkiye’de Muhasebe Meslek Standartlarının Oluşumunda Meslek Mensupları İle Mükelleflerin Yaklaşımları ve Öneriler” konulu bir tez çalışması yürütmekteyiz. Bu bağlamda sizlerin görüşleri çalışmamızın ana verilerini oluşturmaktadır.

#### **Vereceğiniz cevaplar oluşturulacak olan Muhasebe Meslek Standartları’nın oluşturulmasında temel teşkil edecektir.**

Bu açıdan aşağıdaki sorulara vereceğiniz cevapların içtenliği ve doğruluğu araştırmanın sonuçları açısından çok büyük bir önem arz etmektedir. Ankette belirteceğiniz görüşler sadece bu çalışmada kullanılacaktır. Bu nedenle isim yazılmasına gerek yoktur. Verdiğiniz bütün bilgiler bilimsel amaçlar için kullanılacaktır.

Göstermiş olduğunuz ilgi ve bize ayırdığınız zaman için şimdiden teşekkür eder, saygılarımızı sunarız.

**Prof. Dr. Fehmi KARASİOĞLU**  
**Arş. Gör. Alper Tunga ALKAN**

Selçuk Üniversitesi  
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü  
Tel: 0332 223 3092 – 0532 311 1845

#### **Görüşülen Kişinin;**

S1. Cinsiyeti:

Erkek  Bayan

S2. Yaşı:

18-24  25-34  35-44  45-54  55 ve üstü

S3. Eğitim durumu:

Lise mezunu  Yüksekokul  Üniversite  Yüksek Lisans  Doktora

S4. Mesleki Deneyiminiz:

1-5 yıl  6-10 yıl  11-15 yıl  16 yıldan fazla

S5. Anketin doldurulduğu;

İlin Plaka Kodu (Lütfen yazınız) : .....

S6. Meslek Ünvanınız:

Serbest Muhasebeci  Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

S7. Odaya Üye Statünüz:

Bağımlı Çalışan  Bağımsız Çalışan

S8. Meslek ile ilgili diğer gelir getiren unsurlarından hangisinden yararlanmıyorsunuz?

1.Bilirkişilik  2.Danışmanlık  3.Denetim  4.Rapor hazırlama  
 5.İnceleme  6.Yararlanmıyorum  7.Diğer (belirtiniz).....

S9. Meslek mensubu olarak toplumun ve mükelleflerinizin mesleğinize yeterli değeri verdiğini düşünüyor musunuz?

Kesinlikle Düşünüyorum	Düşünüyorum	Kısmen Düşünüyorum	Düşünmüyorum	Kesinlikle Düşünmüyorum
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

S10. Size yeniden meslek seçme şansı verilmiş olsa muhasebeyi meslek olarak tekrar seçmeyi düşünür müydünüz?

Kesinlikle Düşünüyorum	Düşünüyorum	Kısmen Düşünüyorum	Düşünmüyorum	Kesinlikle Düşünmüyorum
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

S11. Ülkemizde verilen muhasebe eğitimini, çalışma hayatı açısından yeterli olduğunu düşünüyor musunuz?

Kesinlikle Düşünüyorum	Düşünüyorum	Kısmen Düşünüyorum	Düşünmüyorum	Kesinlikle Düşünmüyorum
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

S12. Mesleğiniz ile ilgili kanun, yasa, yönetmelik vb. yenilikleri ve değişiklikleri daha çok nereden takip ediyorsunuz?

- 1.Muhasebe ile ilgili dergi, bildiri vb.,  4.Resim gazeteden,  
 2.Internet ortamından,  5.Diğer meslektaşlarımdan  
 3.Oda vasıtasıyla,  6.Diğer (belirtiniz).....

S13. Faaliyetleriniz sırasında karşılaştığınız sorunlar ile ilgili çözüm ararken aşağıdaki yollardan hangisine başvurursunuz? (Lütfen size göre en önemli olan üç seçeneği işaretleyiniz.)

- 1.Odaya başvururum  
 2.Meslektaşlarıma başvururum  
 3.Kanun, tüzük veya yönetmelikleri incelerim  
 4.Muhasebe ile ilgili dergi, gazete vb. yayınları incelerim  
 5.Internette muhasebe ile ilgili sitelere başvururum  
 6.Öğretim üyelerine sorarım  
 7.Diğer (lütfen belirtiniz).....

**Meslek standartları**, bir mesleğin başarıyla icra edilmesi için yapılması gereken görev ve işlemler, sahip olunması gereken bilgi ve beceriler ile sergilenmesi gereken tutum ve davranışları gösteren asgari normlardır.

**Muhasebe mesleği göz önüne alındığında, meslek standardı, meslek mensubu açısından yaptıkları hizmetin önem derecesine ve sorumluluklarının bilincine sahip olması ve sorunlarına daha çabuk cevap bulması**; mükellefler açısından muhasebe meslek mensuplarının yaptıkları hizmetlerin ne olduğuna dair bilgi vermesi ve sınırlarını bilmesi; toplum açısından ise muhasebe meslek mensubunun öneminin yeterli bir şekilde tanıtılabilmesi için etkin bir rehberdir.

Bu bilgiler doğrultusunda lütfen aşağıdaki sorulara cevap veriniz.

S14. Muhasebe mesleğinin "**muhasebe meslek standardına**" ihtiyacı olduğunu düşünüyor musunuz?

Kesinlikle Düşünüyorum	Düşünüyorum	Kısmen Düşünüyorum	Düşünmüyorum	Kesinlikle Düşünmüyorum
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

S15. Meslek mevzuatı haricinde muhasebe mesleği ile ilgili dolaylı yollardan ilişkisi olan SPK, BDDK ve EPDK gibi mevzuatlar hakkında ne kadar bilgi sahibisiniz?

Çok Fazla	Fazla	Orta Düzeyde	Az	Çok Az
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

S16. İş sağlığınız, güvenliğinizi ve çevreniz konularında meslek mevzuatı hariç başka mevzuatlar hakkında bilginiz var mıdır? (Örneğin 2872 sayılı Çevre Kanunu, İş Sağlığı ve Güvenliği Yönetmeliği, İlk Yardım Yönetmeliği, 5393 Sayılı Büyükşehir Belediye Kanunu, Sendikalar Kanunu, Bina Yangın Yönetmeli vb.)

1.Evet var 2.Hayır yok 3.Kısmen var

S17. **16. soruya verdiğiniz cevap evet** ise söz konusu mevzuatlar ile ilgili bilgileri nerelerden temin ettiniz?

1.Lisans  2.Yüksek lisans  3.Doktora  4.Staj sırasında  
 5.Hizmet içi eğitim esnasında TÜRMOB tarafından  6.Kendim araştırdım  
 7.Meslek mensubu arkadaşlarımdan  8.Diğer (belirtiniz).....

S18. **16. soruya verdiğiniz cevap hayır** ise yukarıda belirtilen mevzuatlar hakkında bilginiz olmasının size bir yararı olacağını düşünüyor musunuz?

Kesinlikle Düşünüyorum	Düşünüyorum	Kısmen Düşünüyorum	Düşünmüyorum	Kesinlikle Düşünmüyorum
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Meslek mensupları arasındaki mekan görseelliğinin ve dolayısıyla mükellefe karşı görünümün ve verilen hizmet kalitesinin belirli standartlara bağlı olması amacı ile;

S19. Muhasebe meslek mensuplarının çalıştığı ortamın (büroların) dekorasyonunun belirli bir standarda sahip olması gerektiğini düşünüyor musunuz? (Örneğin her banka şubesinin aynı dekorasyonda düzenlenmesi gibi)

Kesinlikle Düşünüyorum	Düşünüyorum	Kısmen Düşünüyorum	Düşünmüyorum	Kesinlikle Düşünmüyorum
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

S20. Büronuza kendi zevkinize göre bir dekorasyon yaptınız mı?

1.Evet 2.Hayır

S21. Muhasebe meslek mensubunun çalıştığı ortamın (büroların) fiziksel şartlarının (kullanılan işyerinin büyüklüğü, kullanılan araç, gereç ve ekipmanları niteliği, hijyen ve düzen vb.) belirli bir standarda sahip olması gerektiğini düşünüyor musunuz?

Kesinlikle Düşünüyorum	Düşünüyorum	Kısmen Düşünüyorum	Düşünmüyorum	Kesinlikle Düşünmüyorum
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

S22. Muhasebe meslek mensuplarının giyim ve kuşamlarının belirli bir standarda sahip olması gerektiğini düşünüyor musunuz?

Kesinlikle Düşünüyorum	Düşünüyorum	Kısmen Düşünüyorum	Düşünmüyorum	Kesinlikle Düşünmüyorum
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

S23. Çalışma bürosunun dekorasyonu başta olmak üzere fiziki şartlarının belli bir standartta olması toplumun ve mükelleflerin mesleğe bakış açısını olumlu yönde etkileyeceğini düşünüyor musunuz?

Kesinlikle Düşünüyorum	Düşünüyorum	Kısmen Düşünüyorum	Düşünmüyorum	Kesinlikle Düşünmüyorum
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

S24. Mükellefiniz geldiği zaman;

- 1.Çalıştığım oda da ağırlarım,  
2.Çalıştığım odanın dışında müşterilerim için ayrılan oda da ağırlarım.

S25. Bugüne kadar meslek ahlakı ile ilgili kuralları kapsayan bir ders aldınız mı?

- 1.Evet 2.Hayır

S26. **25. soruya cevabınız evet ise** meslek ahlakı konusunda gerekli eğitimi ne zaman aldınız?

- 1.Lisans 2.Yüksek lisans 3.Yüksekokul 4.Staj sırasında  
5.Hizmet içi eğitim esnasında TÜRMOB tarafından 6.Diğer (belirtiniz).....

S27. **25. soruya cevabınız hayır ise** meslek ahlakı konusunda gerekli eğitim ne zaman verilmelidir?

- 1.Lisans 2.Yüksek lisans 3.Yüksekokul 4.Staj sırasında  
5.Hizmet içi eğitim esnasında TÜRMOB tarafından 6.Diğer (belirtiniz).....

S28. TÜRMOB tarafından çıkartılan "Meslek Etiği (Ahlak) Yönetmeliği"nin içeriği konusunda ne kadar bilgi sahibisiniz?

Çok Fazla	Fazla	Orta Düzeyde	Az	Çok Az
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

S29. **28. soruya cevabınız olumlu ise** söz konusu yönetmeliğe uymaya çalışıyor musunuz?

- 1.Evet 2.Hayır

S30. Yasaların yetersiz kaldığı durumlarda meslek ahlakına (etiğine) bağlı kalır mısınız?

- 1.Evet 2.Hayır

S31. Meslek mensupları meslek ahlakı (etiği) ile ilgili bilgileri hangi kaynaklardan almaktadır?

- 1.Medya 2.Meslek odası 3.Kamu kurumları  
4.Seminer-kurs-konferans 5.Muhasebe meslek üyeleri 6.Mükellefler  
7.Kamuoyu 8.Yönetmelik 9.İnternet  
10.Konu ile ilgili bilimsel kitaplar 11.Diğer (belirtiniz).....

S32. Kendinizi aşağıdakilerden hangisi karşısında daha sorumlu hissedersiniz?

- 1.Toplum 2.Müşteriler 3.Meslek kuruluşları 4.Kendim (Vicdanım)

S33. Meslek mensuplarının meslek ahlakına aykırı fiillere iten en önemli sebep hangisidir? (Lütfen en fazla üç tanesini işaretleyiniz?)

- 1.Ülkedeki yasal mevzuatın buna uygun olması,  
2.Denetim eksikliği  
3.Gelir dağılımındaki dengesizlikler (ekonomik sebepler)  
4.Müşteri kaybetmeme  
5.İnsanların dürüst olmaması  
6.Mükelleflerin beklentileri  
7.Mükelleflere az vergi ödettirerek onları koruma çabaları  
8.Diğer (belirtiniz).....

S34. Muhasebe meslek mensubunun aşağıdaki tutum ve davranışlardan (muhasebe meslek etiği kuralları haricinde) hangisine sahip olması gerektiğini düşünüyorsunuz?

	Kesinlikle Düşünüyorum	Düşünüyorum	Kısmen Düşünüyorum	Düşünmüyorum	Kesinlikle Düşünmüyorum
1. İş ile ilgili gerekli araştırmaları yapmak					
2. İş ile ilgili yenilikçi fikirleri üretmek					
3. Çalışmalarında planlı ve organize olmak					
4. Eğitim ve seminerlere katılma konusunda istekli olmak					
5. Güçlü bir hafızaya sahip olmak					
6. Yapılan iş ve işlemler sırasında detaylara dikkat etmek					
7. Yapılan iş ve işlemler sırasında pratik olmak					
8. Sorumluluk sahibi olarak hareket etmek					
9. Mesleki bilgilerini geliştirmeye önem vermek					
10. Analitik düşünme becerisine sahip olmak					
11. Araştırmacı bir yeteneğe sahip olmak					
12. Detaycı olmak					
13. Dikkatli olmak					
14. İnisiyatif alabilmek					
15. Güler yüzlü olmak					
16. Yeniliklere açık olmak					
17. Eleştirilere açık olmak					
18. Hata ve kusurlarında sakin olabilmek					
19. İş disiplinine sahip olmak					
20. İş güvenliğine dikkat etmek					
21. Kararlı olabilmek					
22. Zamanı iyi kullanabilmek					
23. Mükellefleri sürekli bilgilendirmek					
24. Mükellefler ile güçlü bir iletişime sahip olmak					
25. Mükellef şirket politikalarına uygun davranmak					
26. Herhangi bir durum karşısında sabırlı olabilmek					
27. Beraber çalıştığı kişileri doğru şekilde yönlendirebilmek					
28. Deneyimlerini meslektaşları ile paylaşabilmek					
29. Her türlü olumsuz durum karşısında pozitif ve enerjik olabilmek					
30. Mesleki gelişim için araştırmaya istekli olmak					
31. Sağlığı konusunda duyarlı olmak					
32. Diğer (lütfen belirtiniz):					

S35. Size göre aşağıdakilerden hangileri muhasebe meslek ahlakına aykırılık teşkil eder. (Lütfen size göre önemli olan üç seçeneği işaretleyiniz.)

- 1.Toplumsal ahlak erozyonu/eksikliği
- 2.Muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği anlayışları arasında farklılık
- 3.Sosyal sorumluluk ve müşteriye karşı sorumluluk çatışması
- 4.Mesleki bilgi yetersizliği
- 5.Karşılıklı güvensizlik
- 6.Yasalara uyulmaması
- 7.Ücret yetersizliği
- 8.Rekabet
- 9.Bencillik
- 10.Yasal mevzuat eksikliği
- 11.Denetim eksikliği

S36. Bağlı bulunduğunuz oda tarafından meslek mensuplarına yönelik verilen eğitimler aşağıdaki konulardan hangisi ile ilgilidir? (Lütfen en fazla üç seçenek işaretleyiniz)

- 1.Yasal değişiklikler
- 2.Temel muhasebe bilgileri
- 3.Güncel muhasebe sorunları, muhasebe standartları
- 4.Meslek etiği
- 5.Uluslar arası muhasebe ve denetim standartları
- 6.İşletme ve yönetim konuları
- 7.Finans ve finansal yönetim konuları
- 8.Denetim konuları
- 9.Temel bilgi teknolojileri (bilgisayar)
- 10.Finansal bilgileri yorumlama
- 11.Diğer (belirtiniz).....
- 12.Hayır bugüne kadar oda tarafından verilen hiçbir eğitime katılmadım.

S37. Bağlı bulunduğunuz odalar tarafından verilmesine inandığınız sürekli eğitim hizmetleri hangi şartlarda olmalıdır?

- 1.Belirlenen gün ve saatlerde eğitim programları odalarda düzenlenmelidir,
- 2.Eğitim konuları ile ilgili cd verilmesi yeterlidir,
- 3.Televizyon yayınlarından yararlanmak,
- 4.Telefon desteği ile,
- 5.E-mail desteği ile,
- 6.İnternet üzerinden sohbet programları vasıtasıyla,
- 7.İnternet ortamında online ders verilmesi ile,
- 8.Diğer (belirtiniz).....

S38. Bugüne kadar hiç denetlendiniz mi?

- 1.Evet
- 2.Hayır

S39. **38. sorunun cevabı evet ise** kimler tarafından denetlendiniz? (Birden fazla işaretleyebilirsiniz.)

- 1.Oda
- 2.Vergi Dairesi
- 3.SGK
- 4.Yeminli Karşıt İnceleme
- 5.Diğer (belirtiniz) .....



S40. Bu denetleme/denetlemeler neticesinde hiç ceza aldınız mı?

- Evet Hayır

S41. Bugüne kadar çevrenizdeki başka bir meslektaşınız denetleme neticesinde hiç ceza aldı mı?

- Evet Hayır

S42. Yapılan denetim faaliyetlerinin yeterli olduğunu düşünüyor musunuz?

Kesinlikle Düşünüyorum	Düşünüyorum	Kısmen Düşünüyorum	Düşünmüyorum	Kesinlikle Düşünmüyorum
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

S43. Odalar tarafından yapılan denetim sonrası verilen cezaların yeterli / caydırıcı olduğunu düşünüyor musunuz?

Kesinlikle Düşünüyorum	Düşünüyorum	Kısmen Düşünüyorum	Düşünmüyorum	Kesinlikle Düşünmüyorum
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

S44. Başka bir muhasebe meslek mensubu meslektaşınızın kanuna aykırı bir iş yaptığını bilmeniz şikâyet etmeyi düşünür müsünüz?

Kesinlikle Düşünüyorum	Düşünüyorum	Kısmen Düşünüyorum	Düşünmüyorum	Kesinlikle Düşünmüyorum
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

S45. Muhasebe meslek mensubu tarafından yapılan yanlışlıkların en önemli nedenleri nelerdir? (Lütfen önemli bulduğunuz üç şıkki işaretleyiniz)

- 1.Bilgisizlik,  
 2.Dikkatsizlik,  
 3.Tecrübesizlik,  
 4.İş yoğunluğu,  
 5.Özen göstermemek,  
 6.Sürekli değişen mevzuat,  
 7.Müşteri baskısı,  
 8.Kanunda olmayan işlerin müşteri tarafından yaptırılması,  
 9.Diğer (belirtiniz) .....

S46. Muhasebe meslek mensubunun aşağıdaki bilgi ve becerilerin hangisine sahip olması gerektiğini düşünüyorsunuz?

	Kesinlikle Düşünüyorum	Düşünüyorum	Kısmen Düşünüyorum	Düşünmüyorum	Kesinlikle Düşünmüyorum
1. Analitik düşünme ve muhakeme yeteneği					
2. Ayrıntıları kolay ve hızlı algılayabilme					
3. Teknolojik gelişmelere kolay adapte olabilme becerisi					
4. Dinleme yeteneği					
5. Sorunları önceden algılayabilme becerisi					
6. Etkili iletişim ve ikna becerisi					
7. Ekip ile çalışabilme becerisi					
8. Organize olabilme becerisi					
9. Eğitici olabilme becerisi					
10. Hızlı ve aktif öğrenme becerisi					
11. İşe ilişkin gerekli araç, gereç ve ekipmanları kullanma bilgisi					
12. İşyeri işletme becerisi					
13. Matematik ve istatistik bilgisi					
14. Meslek yasa, yönetmelik ve etik bilgisi					
15. Yönetim becerisi					
16. Zamanı etkin ve etkili kullanabilme becerisi					
17. İş sağlığı, iş güvenliği ve ilk yardım bilgisi					
18. Hızlı ve etkin karar verebilme becerisi					
19. Bilgisayar bilgisi					
20. Yabancı dil bilgisi					
21. Yazışma bilgi ve becerisi					
22. Dosyalama bilgisi					
23. Hijyen bilgisi					
24. Mesleki terim bilgisi					
25. Diğer (lütfen belirtiniz):					

**Anketimiz bitmiştir. İlginiz için teşekkür ederiz.**

## Ek-3. Görevler, İşlemler ve Başarım Ölçütlerini Belirlemeye Yönelik Delphi Tekniği ile Yapılan Çalışma Taslağı

Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaptığı Görevler, İşlemler ve Başarı Ölçütleri Araştırması (Delphi Tekniği)

Görevler		İşlemler		Başarım Ölçütleri				Fikir Beyanı			
Kod	Adı	Kod	Adı	Kod	Açıklama	Kathilyorum		Katılmıyorum			
A	İş Organizasyonu Yapmak (3568 sayılı kanun 2. Madded e bentli)	A.1	Kayıt Tutmak	A.1.1	Kayıt yapılacak belgenin mükellef tarafından zamanında verilmesi ile süreç başlanır.	□4	□3	□2	□1		
				A.1.2	Belgenin orijinal olup olmadığı kontrol edilir.						
				A.1.3	Eğer belge orijinal değil ise mükellefe geri gönderilir ve kaydı gerçekleştirilmez.						
				A.1.4	Orijinal olan belgenin kaydı gerçekleştirilir.						
				A.1.5	Belgenin üzerine kayıt numarası yazılarak dosyalanır.						
				A.1.6	Kayıtlar Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak gerçekleştirilir.						
		A.2	Mali Tabloların Hazırlanması	A.2.1	Mali tabloların hazırlanmasından önce gerekli bütün kayıtların ve kontrollerin yapıldığına emin olunması gerekmektedir.	□4	□3	□2	□1		
				A.2.2	Mali tabloların hazırlanmasından sonra sonuçların dikkatli bir şekilde kontrol edilerek olabilecek hataların önlenmesi sağlanır.						
				A.2.3	Mali tabloların oluşturulması ile gerçekleştirilen doğru bilgiler mükelleflere iletilir.						
		A.3	Beyannamelemler Düzenlenmesi (Düzenlenecek olan beyannamelemlere göre farklılık gösterilebilir. Başarım ölçütlerinin düzenlenmesinde "vergi beyanname" dikkate alınmalıdır.)	A.3.1	Mali tablolar Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uygun olarak düzenlenir.	□4	□3	□2	□1		
				A.3.2	Kurum kimlik ve adres bilgileri dikkatli bir şekilde doldurulur ve kontrol edilir.						
				A.3.3	Kazanç ve matrah bildirimli mali tablolardan, mali tablolar ek bilgilerinden ve muhasebe kayıt ortamından elde edilen bilgiler ile doğru bir şekilde yazılır.						
				A.3.4	Varsa yasal düzenlemelerde yer alan indirim ve istisnalar gerçeğe uygun olarak yazılır.						
				A.3.5	Varsa geçmiş yıl zararları mahsup edilir.						
				A.3.6	Varsa yıl içinde ödenen vergiler beyanname üzerinden mahsup edilir.						
B	Muhasebe Sisteminin Oluşturulması (3568 sayılı kanun 2. Madded e bentli)	B.1	Sistemin Tanımlanması Oluşturulması (Bilanço esasına göre defter tutan vergi mükelleflerinin muhasebe kayıtlarını bilgisayar programı aracılığı ile oluşturma ve saklama zorunluluğu dikkate alınarak oluşturulmuştur.)	B.1.1	Mükellef kurum tarafından gerçekleştirilecek faaliyetlerin türü (fımalat, hizmet veya ticari) tespit edilir.	□4	□3	□2	□1		
				B.1.2	Faaliyet türüne uygun olarak iş akışları (örn. ücretin aşılması, mal veya hizmet akışları vb.) muhasebe sisteminin oluşturulmasında yol göstermesi amacı ile sematik olarak belirlenir.						
				B.1.3	Yasal düzenlemelere uygun kayıt ve raporlamayı sağlayacak ve mükellefin bilgi ihtiyacını karşılayacak muhasebe programı seçilir.						
B.1.4	Seçilen muhasebe programının içeriği (firmanın kimlik bilgilerinin tanımlanması, hesap planının oluşturulması vb.) işletmenin muhasebe bilgi sisteminin yapısı dikkate alınarak aydınlatılır ve uygulamaya konulur.										
B.1.5	Mükelleflerin muhasebe programları aracılığıyla oluşturulan muhasebe kayıtlarına ilişkin veritabanının, veritabanı kayıtlarının ve ya diğer saklama ortamlarının yasal süre içinde muhafaza edilmesini sağlar.										
B.1.6	Mükellefler manyetik ortamda kayıt altında tuttuğu ve muhafaza ettiği muhasebe kayıtlarını yetkili kamu kurumları tarafından istenildiğinde ibraz yükümlülüğünün olduğu hakkında bilgilendirilir.										
B.1.7	Oluşturulan sistem ile ilgili olarak mükellef personeline gerekli eğitim çalışmalarını gerçekleştirilir ve ihtiyaç duyulduğu anda destek hizmetleri verilir.										
B.1.8	Oluşturulan sistem mali tablolar, mali tablolar ilkeleri ve muhasebe kavramlarına uygun olarak hazırlanır.										
B.1.9	Oluşturulan sistem ile belirlenen muhasebe politikalarının aydınlatılmasında Türkiye Muhasebe Standartları ve diğer yasal düzenlemeler dikkate alınır.										
B.2	Sistemin mevzuata uygunluğunun (Bilanço esasına göre defter tutan vergi mükellefleri dikkate alınarak hazırlanmıştır.)	B.2.1	Muhasebe sistemi, muhasebe bilgilerinin karar alma durumunda bulunan ilgililere yeterli ve doğru muhasebe bilgileri verdiği hususunda denetlenir.	□4	□3	□2	□1				
		B.2.2	Muhasebe sistemi, farklı işletmeler ile aynı işletmenin farklı dönemlerdeki karşılaştırılmasına uygun olup olmadığı hususunda denetlenir.								
		B.2.3	Muhasebe sistemi, mali tablolarda yer alan hesap adlarının tüm kesimler için aynı anlamı verdiği hususunda denetlenir.								
		B.2.4	Muhasebe sistemi, muhasebe terim birliğinin sağlanması suretiyle anlaşılabilir olması hususunda denetlenir.								
		B.2.5	Muhasebe sistemi, işletmelerle ilgili diğer güvencilerde güven unsuru oluşturduğu hususunda denetlenir.								
C	Denetim ve Raporlama (3568 sayılı kanun 2. Madded e bentli)	C.1	Denetim	C.1.1	Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler mükelleften gelen talep doğrultusunda sadece sınırlı uygunluk denetimini yapabilir. Mükelleften gelebilecek her türlü baskılardan etkilenmemek için mesleki bağımsızlığı koruyacak bir sözleşme yapılması zorunludur.	□4	□3	□2	□1		
				C.1.2	Bu denetim doğruluk ve yerlilik tespiti için yapılır. Denetim söz konusu belge ve kayıtlar üzerinden yapılır.						
				C.1.3	Denetim yapılacak belgeler şekli inceleme ve tabi tutulur.						
				C.1.4	Denetim sırasında belge düzenlenmesi mükellef ve mesleki faaliyeti olup olmadığı tespit edilir.						
				C.1.5	Düzenlenen belgenin basımında yasal prosedüre uyulup uyulmadığı kontrol edilir.						
				C.1.6	Düzenlenen belgenin şekli ve içeriği üzerinde yaptığı değerlendirmeler sonucunda sosyal sorumluluk gereği uygunsuzluk tespit edilirse ilgili kuruma haber vermek zorundadır.						
				C.1.7	Kontrol edilen belgelerde belirtilen mal veya hizmet alımının mükellef kurumun faaliyeti ile ilgili olup olmadığı kontrol edilir.						
				C.1.8	Düzenlenen belgenin bedelinin nakit akışı izleme yöntemi ile doğruluğu tespit edilir.						
				C.1.9	Muhasebe meslek mensubu beyanname ve bildirim süresi içerisinde tespit ettiği uygunsuzluğu ilgili kuruma bildirmesi halinde sorumluluktan kurtulur.						
				C.1.10	Meslek mensubu tespit ettiği uygunsuzlukları ilgili kurumların dışında üçüncü kişi ve kurumlara bildirmesi meslek mahremiyetini ihlal sayılır.						
		C.2	Raporlama	C.2.1	İİK olarak mükelleflerden gelecek baskılardan etkilenmemek üzere mesleki bağımsızlığı koruyacak bir sözleşme yapılması zorunludur. Mükellefin talepleri raporlamamın sınırlarını belirler.	□4	□3	□2	□1		
				C.2.2	Raporlamamın gerçekleştirilebilmesi için ihtiyaç duyulan bütün bilgiler (örn. envanter ve stok bilgileri) mükellef tarafından temin edilir.						
				C.2.3	Raporlar tanzim edilirken muhasebe kayıtları ve bu kayıtlar sonucu oluşan mizan ve envanter çalışmalarında tespit edilen uygunsuzluklar belirtilir.						
		C.3	Görüş Bildirme	C.3.1	Muhasebe meslek mensubu vergi, ticaret ve sosyal güvenlik kanunlarına göre mali tabloların tanziminden sorumludur.	□4	□3	□2	□1		
				C.3.2	Bu tanzimden dolayı muhasebe meslek mensubu ilgili kurum ve kuruluşlardan gelen istekler doğrultusunda yazılı ve sözlü görüş vermek zorundadır (213 sayılı VUK nun 148. ve 149. md.).						
C.4	Tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak	C.3.3	Muhasebe meslek mensupları ayrıca mükellefler ile yapılan sözleşme gereğince konu kasıtlı olarak firmaların istenilen görüş faaliyetleri gerçekleştirilebilir.	□4	□3	□2	□1				
		C.3.4	Muhasebe meslek mensubu meslek mahremiyetinin ihlal sayılmaması için sadece vergi dairesi ve kuruma bildirilmesi diğer kamu kuruluşları ile mükelleflerin yasal temsilcileri dışında kimseye yazılı ve sözlü bilgi veremez.								
		C.4.1	Muhasebe meslek mensubu gönüllü olarak görev yapmaları şartları çerçevesinde belirtilen işleri yapmakta serbesttir.								
		C.4.2	Muhasebe meslek mensubu mahkemelerden gelen istekler doğrultusunda, meslek ahlakını ve sorumluluk alanlarını aşmadan, tahkim ve bilirkişilik görevini yapmakta sorumludur.								

