

**T.C.
GEBZE TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**

**TÜRKİYE’DE MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEK ANA
BİLEŞENLERİNDEN KAYNAKLANAN SORUNLARIN
MUHASEBECİNİN ÇALIŞMA PERFORMANSINA ETKİSİ**

YAVUZ ARSLAN

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

DANIŞMAN: PROF. DR. GÖKHAN ÖZER

HAZİRAN 2024

T.C.
GEBZE TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

TÜRKİYE’DE MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEK ANA
BİLEŞENLERİNDEN KAYNAKLANAN SORUNLARIN
MUHASEBECİNİN ÇALIŞMA PERFORMANSINA ETKİSİ

YAVUZ ARSLAN

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI

DANIŞMAN: PROF. DR. GÖKHAN ÖZER

HAZİRAN 2024

T.R.
GEBZE TECHNICAL UNIVERSITY
GRADUATE SCHOOL

**THE EFFECT ON THE ACCOUNTANT'S WORK
PERFORMANCE OF THE PROBLEMS ARISING FROM THE
MAIN COMPONENTS OF THE CERTIFIED PUBLIC
ACCOUNTANCY PROFESSION IN TURKEY**

YAVUZ ARSLAN

**A THESIS OF MASTER OF SCIENCE
DEPARTMENT OF BUSINESS ADMINISTRATION**

ADVISOR: PROF. DR. GÖKHAN ÖZER

JUNE 2024



YÜKSEK LİSANS JÜRİ ONAY FORMU

GTÜ Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Yönetim Kurulunun 10/06/2024 tarih ve 2024/31 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından 27/06/2024 tarihinde tez savunma sınavı yapılan Yavuz ARSLAN'ın tez çalışması İşletme Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS tezi olarak kabul edilmiştir.

JÜRİ

ÜYE

(TEZ DANIŞMANI) : Prof. Dr. Gökhan ÖZER

ÜYE

: Doç. Dr. Serhat ERAT

ÜYE

: Doç. Dr. Murat ÖZCAN

ONAY

Gebze Teknik Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Yönetim Kurulunun
...../...../..... tarih ve/..... sayılı kararı.

İMZA/MÜHÜR

Şuayp ve Musa'ya

Lokman ve Celal'e

Hayriye ve Zennure'ye

Saygıdeğer Pederim Gürbüz ve Validem Safiye'ye

Aileme saygı ve sevgilerimle....

ÖZET

Günümüzün sosyo-ekonomik yapısında, muhasebe mesleğinin önemi büyüktür. Muhasebeciler, yasalar ile muhasebe ilkeleri ve standartları çerçevesinde tarafsız ve güvenilir bilgi sağlama, yönetme ve denetleme görevlerini üstlenmektedirler. Türkiye’de, Tanzimat’tan 1989 yılına kadar muhasebe mesleği kimlik sorunları yaşamıştır ve bu sorunlar 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun kabulü ile kamu yönetimi, mükellef, mesleki kuruluşlar ve meslek mensupları gibi ana bileşenler kaynaklı yeni sorunlara dönüşmüştür. Bu ana bileşenler çerçevesinde, zaman kısıtlamaları nedeniyle çoğunlukla resmi ve yasal işlemleri içeren mali müşavirlik mesleğinin iş performansı etkilenmektedir. Kamusal gelirlerin yönetimi, kamu ve özel sektör denetimleri, işletmelerin verimliliği, bireysel, grupsal ve toplumsal çıkarlar gibi faktörler, mesleki iş performansını ve sorunlarının bir arada değerlendirilmesini zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle, mali müşavirlik mesleğinin bu ana bileşenlerle olan ilişkileri, sorunları ve bu sorunların mesleki performans üzerindeki etkileri araştırma konusu olmuştur. Araştırmada, mali müşavirlerin karşılaştığı sorunların iş performansları üzerindeki etkilerini inceleyen model ve hipotezler geliştirilmiştir. Bu model ve hipotezler, kamu yönetimi, mükellef, mesleki kuruluşlar ve meslek mensupları boyutları kapsamında 42 soruluk bir mesleki sorunlar ölçeğini ve 25 soruluk bir iş performansı ölçeğini içeren anket çalışmasıyla test edilmiştir. 425 bağımsız mali müşavir üzerinde uygulanan anket verileri, AMOS istatistik programı ile güvenilirlik analizi, model uyum iyilik indeksi, doğrulayıcı faktör, korelasyon ve regresyon analizleri kullanılarak değerlendirilmiştir. Çalışmanın bulgularına göre, mali müşavirlik mesleğinin ana bileşenleri arasında pozitif yönde artan ilişkiler saptanmış; kamu yönetimi ve meslek mensuplarından kaynaklanan sorunların iş performansına pozitif etkilerinin olduğu, mükelleflerden kaynaklanan sorunların ise negatif etkiler doğurduğu ve mesleki kurumlardan kaynaklanan sorunların ise önemli bir etkisinin olmadığı tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Mesleği, Mali Müşavirlik, Mesleki İş Performansı, Mesleki Sorunlar

ABSTRACT

In today's socio-economic structure, the accounting profession has a great importance. Accountants undertake the duties of providing, managing and auditing impartial and reliable information within the framework of laws and accounting principles and standards. In Turkey, the accounting profession experienced identity problems from the Tanzimat period until 1989, and these problems turned into new problems originating from the main components such as public administration, taxpayers, professional institution and members of the profession with the enactment of the Law No. 3568 on Independent Accountants, Financial Consultants and Certified Public Accountants. Within the framework of these main components, the job performance of the financial consultancy profession-certified public accountancy (CPA), which mostly involves official-legal transactions, task and mission, is affected due to time constraints. Factors such as public revenues management, public and private sector audits, efficiency of enterprises, individual, group and social interests make it necessary to evaluate professional work performance and problems together. For this reason, the relationships of the financial consultancy profession-certified public accountancy with these main components, its problems and the effects of these problems on professional performance have been the subject of research. In the research, models and hypotheses were developed to examine the effects of the problems faced by financial advisors-CPA on their job performance. This model and hypotheses were tested with a survey study that included a 42-question occupational problems scale and a 25-question job performance scale in the dimensions of public administration, taxpayer, professional institution and professionals. The survey data applied to 425 independent financial advisers-CPA were evaluated using reliability analysis, model fit goodness index, confirmatory factor, correlation and regression analyzes with the AMOS statistical program. According to the findings of the study, positive increasing relationships were detected between the main components of the financial consultancy profession; It has been determined that problems arising from public administration and professionals have positive effects on job performance, problems arising from taxpayers have negative effects, and problems arising from professional institutions do not have a significant effect.

Keywords: Accounting Profession, Financial Consultancy, Certified Public Accountancy, Professional Job Performance, Professional Problems

TEŞEKKÜR

Yüksek lisans eğitimi sürecinde destek ve katkıları ile tez çalışması boyunca bilimsel akademik araştırma yeteneği kazanabilmemde önemli katkıları olan ve bu eserin oluşmasını sabırla takip eden tez danışmanım Sayın Prof. Dr. Gökhan ÖZER hocama teşekkürlerimi ve saygılarımı sunarım. Ayrıca tez sürecinin başından sonuna kadar tamamlanmasında, vermiş olduğu akademik destekler ve yardımlar için Sayın Arş. Gör. Dr. Abdullah Kürşat Merter'e ve Sayın Arş. Gör. Sedat ÇEREZ'e teşekkür ederim.

Tez savunma jürimde yer alan Sayın Doç. Dr. Serhat ERAT ve Doç. Dr. Murat ÖZCAN hocalarıma değerli geri bildirimleri ve katkıları için teşekkürlerimi ve saygılarımı sunarım.

Diğer yandan tez çalışması kapsamında yürütülen anket çalışmasına özen, dikkat ve sabırla destek veren değerli Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir meslek mensuplarına, meslek odaları başkan ve çalışanlarına teşekkür ediyorum. Bu kapsamda özellikle Kocaeli Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'ndan SMMM Sayın Murat KORKMAZ'a, SMMM Sayın Özer YILDIZ'a ve Mali Müşavirlik çalışanlarına, Adana Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'ndan SMMM sayın Cemal AKBULUT'a ve Özdoğrular Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik yöneticilerine, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'ndan SMMM Sayın Selçuk GÜLTEKİN'e, Antalya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'ndan SMMM sayın Bahattin EREŞ'e, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'ndan SMMM Sayın Ömer Erol ÇAKIR'a, Sayın Mustafa GÜN'e, Sayın İrfan GÜMRAH'a, sayın Fuat TEKGÜL ve Sayın Esra CANDA'a, Bursa Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası yönetici ve çalışanlarına, İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası yönetici ve çalışanları ile SMMM sayın Erhan YAŞAR'a ve Hüseyin KÜÇÜKDEMİRCİ'ye, Isparta Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'ndan SMMM sayın Fahri ÖZDEMİR'e, sosyal medya platformlarından Türkiye Mali Müşavirler Portalı yönetici ve üyelerine, Türkiye Muhasebeciler Platformu yönetici ve üyelerine, Sosyal Güvenlik Müşavirleri Derneği Başkan Yard. SMMM sayın Ömer KÖKLÜCE'ye, Güncel Müşavirim WhatsApp Grubu yönetici ve üyelerine, Birlikte İş Yapmak İçin Buradayım Platformu yönetici ve üyelerine, Gebze'de faaliyet gösteren serbest muhasebeci mali müşavirlere teşekkür ederim.

Ve bu güne kadar eğitim-öğrenim ve çalışma hayatımda katkısı olan saygıdeğer üstad, hoca ve öğretmenlerime bir kere daha saygı, hürmet ve teşekkürlerimi arz ederim.

Son olarak eğitim-öğrenim ve sosyal hayatım boyunca her zaman bana destek olan ve bu süreçte maddi ve manevi olarak kendimi geliştirmemde her türlü desteği karşılık beklemeden veren anneme ve babama, abilerim Sinan ARSLAN ve Fatih ARSLAN'a, biricik ablam Hatice YILDIZ'a ve eşi Özer YILDIZ Bey'e saygı ve teşekkürlerimi sunarım.

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
ÖZET	vi
ABSTRACT	vii
TEŞEKKÜR	ix
İÇİNDEKİLER	x
SİMGELER ve KISALTMALAR DİZİNİ	xii
ŞEKİLLER DİZİNİ	xiii
TABLolar DİZİNİ	xiv
1. GİRİŞ	1
1.1. Çalışmanın Amacı ve İçeriği	2
2. MUHASEBE MESLEĞİ KAVRAMI VE TÜRKİYE’DE MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN GELİŞİMİ	4
2.1. Muhasebe Mesleği Kavramı	4
2.2. Türkiye’de Mali Müşavirlik Mesleğinin Gelişimi	7
2.2.1. Osmanlı Devleti Döneminde Muhasebe Mesleği	8
2.2.2. Cumhuriyet Döneminde Muhasebe Mesleği	10
2.2.2.1. 1950 Yılına Kadarki Dönem	10
2.2.2.2. 1950 Yılı Sonrası Dönem	12
3. MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN YETKİ VE FONKSİYONLARI İLE MALİ MÜŞAVİR MESLEK MENSUPLARININ ÖNEMİ VE SORUMLULUKLARI	17
3.1. Mali Müşavirlik Mesleğinin Yetki ve Fonksiyonları	17
3.1.1. Muhasebe Yönetim Fonksiyonu	23
3.1.2. Danışmanlık Fonksiyonu	27
3.1.3. Denetim Fonksiyonu	27
3.1.4. Tasdik Fonksiyonu	28
3.2. Mali Müşavir Meslek Mensuplarının Önemi Ve Sorumlulukları	29
3.2.1. Mali Müşavir Meslek Mensuplarının Önemi	29
3.2.2. Mali Müşavir Meslek Mensuplarının Sorumlulukları	30
3.2.2.1. Mesleki Sorumluluk	31
3.2.2.2. Hukuki Sorumluluk	31
3.2.2.3. Cezai Sorumluluk	32
3.2.2.4. Mali Sorumluluk	33
3.2.2.5. Disiplin Sorumluluğu	34
3.2.2.6. Mesleki Etik Sorumluluk	34
3.2.2.7. Sosyal Sorumluluk	35
4. MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN ANA BİLEŞENLERİ (TARAFLARI), İLİŞKİLERİ VE SORUNLARI	37
4.1. Mali Müşavirlik Mesleğinin Ana Bileşenleri (Tarafları)	37

4.2. Mali Müşavirlik Mesleğinin Kamu Yönetimi Ana Bileşeni ile İlişkileri ve Sorunları	41
4.2.1. Mali Müşavirlik Mesleğinin Kamu Yönetimi Ana Bileşeni ile İlişkileri	41
4.2.1.1. Hazine ve Mali Bakanlığı'nın Mali Müşavirlik Mesleğine İlişkin Düzenlemeleri	43
4.2.1.2. Sosyal Güvenlik Kurumu'nun Mali Müşavirlik Mesleği ile İlgili Düzenlemeleri	46
4.2.1.3. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun Mali Müşavirlik Mesleği ile İlgili Düzenlemeleri	47
4.2.1.4. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun Mali Müşavirlik Mesleği ile İlgili Düzenlemeleri	48
4.2.1.5. Sermaye Piyasası Kurumu'nun Mali Müşavirlik Mesleği ile İlgili Düzenlemeleri	49
4.2.1.6. Sigortacılık ve Özel Emeklilik Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun Mali Müşavirlik Mesleği ile İlgili Düzenlemeleri	49
4.2.2. Kamu Yönetimi Ana Bileşeninden Kaynaklanan Sorunlar	49
4.3. Mali Müşavirlik Mesleğinin Mükellef Ana Bileşeni ile İlişkisi ve Sorunları	51
4.4. Mali Müşavirlik Mesleğinin Mesleki Kurum Ana Bileşeni ile İlişkisi ve Sorunları	56
4.5. Mali Müşavirlik Mesleğinin Meslek Mensubu Ana Bileşeni ile İlişkisi ve Sorunları	59
4.6. Mali Müşavirlik Mesleğine İlişkin Sorunlar	64
4.6.1. Meslek Sorunları ile ilgili Literatür Çalışmaları	64
4.6.2. Meslek Ana Bileşenlerinden Kaynaklanan Sorunlar	67
5. MUHASEBECİNİN ÇALIŞMA PERFORMANSI	70
5.1. Performans ve Bireysel İş Performansı	70
5.1.1. Kavramlar	70
5.1.2. İş Performansına İlişkin Unsurlar	72
5.2. Muhasebe Meslek Mensubunun Mesleki İş Performansı ile İlgili Literatür Çalışmaları	76
5.3. Mali Müşavir Meslek Mensubunun Mesleki İş Performans Ölçeğinin Geliştirilmesi	81
6. ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ	84
6.1. Araştırmanın Amacı, Modeli ve Hipotezleri	84
6.1.1. Araştırmanın Amacı	84
6.1.2. Araştırmanın Modeli ve Hipotezleri	85
6.2. Araştırmanın Örneklemi	88
6.3. Ölçekler ve Veri Toplama Yöntemi	89
6.4. Araştırma Yöntemi	90
6.5. Analiz ve Bulgular	90
6.5.1. Frekans Analizi	90
6.5.1.1. Mesleki ve Demografik Göstergeler	91
6.5.1.2. Diğer Tanımlayıcı İstatistikler	94
6.5.2. Faktör ve Güvenirlilik Analizleri	106
6.5.2.1. Doğrulayıcı Faktör Analizi	106
6.5.2.2. Güvenirlilik Analizi	109

6.5.3. Modelin Güvenilirlik ve Geçerlilik Ölçümü	110
6.5.4. Korelasyon Analizi Sonuçları	111
6.5.5. Regresyon Analizi Sonuçları	113
7. SONUÇ, DEĞERLENDİRME VE ÖNERİLER	115
7.1. Değerlendirmeler	115
7.2.Öneriler	120
KAYNAKLAR	127
ÖZGEÇMİŞ	138
TEZ ÇALIŞMASI KAPSAMINDA YAPILAN YAYINLAR	139
EKLER	140

SİMGELER ve KISALTMALAR DİZİNİ

ACCA	: İngiltere Fermanlı ve Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği
AICPA	: Amerikan Sertifikalandırılmış Yetkili Mali Müşavirler Enstitüsü
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BOBİ FRS	: Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı
CPA	: Sertifikalandırılmış Yetkili mali müşavir
FCM	: Akdeniz Ülkeleri Muhasebeciler Federasyonu
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IAAER	: Uluslararası Muhasebe Eğitmenleri Birliği
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
ICAG	: Gana Mali Müşavirler Enstitüsü
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
İDT	: İktisadi Devlet Teşekkülü
İMKB	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
KAYİK	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsleri0
KÜMİ FRS	: Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MSUGT	: Muhasebe Standartları Uygulama Genel Tebliği
SEDDK	: Sigortacılık ve Özel Emeklilik Düzenleme ve Denetleme Kurumu
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TBK	: Türk Borçlar Kanunu
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TDK	: Türk Dil Kurumu
TMS/TFRS	: Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir
vb.	: Ve benzeri
vd.	: Ve diğerleri

ŞEKİLLER DİZİNİ

	<u>Sayfa</u>
Şekil 3.1: Muhasebe Bilgi Sisteminde Veri Akışı	26
Şekil 4.1: Mali Müşavirlik Mesleğinin Ana Bileşenleri	40
Şekil 5.1: İş Performansının Unsurları	72
Şekil 6.1: Araştırma Modeli	85

TABLÖLAR DİZİNİ

	<u>Sayfa</u>
Tablo 6.1: Cinsiyet Dağılımı	91
Tablo 6.2: Yaş Dağılımı	91
Tablo 6.3: Eğitim Düzeyi Dağılımı	92
Tablo 6.4: Mesleki Tecrübe Dağılımı	92
Tablo 6.5: Mükellef Sayısı Dağılımı	93
Tablo 6.6: Yıllık Gelir Dağılımı	93
Tablo 6.7: Mesleki Sorunlar Ölçeği Kamu Yönetimi Boyutu Tanımlayıcı, İstatistikleri	94
Tablo 6.8: Mesleki Sorunlar Ölçeği-Mükellef Boyutu Tanımlayıcı İstatistikleri	97
Tablo 6.9: Mesleki Sorunlar Ölçeği-Mesleki Kurum Boyutu Tanımlayıcı İstatistikleri	99
Tablo 6.10: Mesleki Sorunlar Ölçeği-Mesleki Mensubu Tanımlayıcı İstatistikleri	101
Tablo 6.11: Mesleki İş Performansı Ölçeği Tanımlayıcı İstatistikleri	103
Tablo 6.12: Faktör Yükleri ve Güvenilirlik Değerleri	107
Tablo 6.13: Model Uyum İyilik Kriterleri ve Sonuçları	110
Tablo 6.14: Muhasebe Mesleği Ana Bileşen Sorunlarına İlişkiler Korelasyon Değerleri	111
Tablo 6.15: Regresyon Analiz Değerleri	113

1.GİRİŞ

Muhasebe mesleği, günümüzün sosyal ve ekonomik hayatının en önde gelen dinamik mesleklerinden biridir. Muhasebe meslek mensubiyetini ifade eden mali müşavirlik mesleği, Türkiye’de Tanzimat döneminden 1989 yılına kadar meslekleşme süreci yaşamıştır. Mali müşavir, iktisadi birimlerin varlık ve kaynaklarıyla ilgili anlamlı, güvenilir, değ erlenebilir bilginin kaydedilmesi, raporlanması ve gerek işletme iç i gerek işletme dış ı ilgililere karşı kanuni, mesleki ve sosyal sorumluluk bilinciyle meslek mensubu kimliği altında hesap iş lemlerini yürüten kiş idir. Bu mesleki kiş ilik muhasebe iş lemlerini sermayesi şahsi bilgisine, becerisine, tecrübesine ve mesleki yetkiliğine dayanarak yasalara, muhasebe esaslarına, ilke ve standartlarına uyarak tarafsız ve güvenilir bir bilgi sistemi çerçevesinde yürütür.

1989 yılı öncesinde muhasebe mesleği kimlik ile ilgili sorunlar yaşamış ; 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile mesleki unvana kavuştuğu 1989 yılından sonra da, çeş itli mesleki sorunlarla yüz yüze kalmaya devam etmiştir. Mesleğin kanunlaşması ile beraber mesleğin taraflarını oluşturan ana bileş enler de tanımlanabilir hale gelmiştir. Bu ana bileş enler kamu yönetimi, mükellef, mesleki kurum ve meslek mensubu olarak karş ılıklı bulmuştur. Mali müşavirlik mesleğinin kanunlaşma gerekçesinde yer ald ığı üzere, söz konusu ana bileş enlerin varlığı bir gereklilik olarak görölmüş ve bunların ihtiyaçları karşılanmak istenilmiştir.

Bu çerçevede esasen kamu yönetimi ana bileş eni yönünden vergi gereksiniminin karşılanması ve mali denetimlerin yeterli seviye çıkarılması amaçlanırken; ikincil olarak mükellef ana bileş eni yönünden de karmaş ık ve uzmanlık gerektiren vergi mevzuatında, yasal yetkililere duyulan ihtiyaç ile iş letmelerin mali denetim ihtiyaç ı karşılanmak istenilmiştir.

Meslek mensubu ana bileş eni yönünden ise mesleki itibar ve güven veren; mesleki bilgiye, yeterliliğe ve ahlâka sahip meslek mensuplarının gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bu gereklilikleri karşılayacak nitelikte meslek mensuplarının yetişmesini sağlayacak; mesleki kurum ana bileş eni yönünden de muhasebe ve vergi iş lerini yürütecek kimseleri,

mesleki standartları belirlenmiş bir hizmet etrafında birleştirme ve mesleki standartları koruma ve geliştirme ihtiyacını gidermek bir zorunluluk haline gelmiştir.

Mali müşavirlik mesleğinde, ana bileşenlerden kaynaklanan çeşitli mesleki sorunların yaşandığı ve bu sorunların güncelliklerini uzun bir süredir korudukları görülmektedir. Bu sorunların ortaya çıktığı çalışma koşullarını etkileyen, resmi ve kanuni işlemlerden oluşan ve belirli bir zaman diliminde yerine getirilmesi gereken mesleki faaliyetler, mali müşavirlerin iş performanslarını olumlu ya da olumsuz olarak etkilemektedir.

1.1. Çalışmanın Amacı ve İçeriği

Kamusal gelirlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde toplanması, mali denetimlerde etkinliğin sağlanması, işletmelerin verimliliğinin artırılması, kişi ve grupların çıkarlarının korunması ve toplumsal menfaatlerin temini gibi etkenler mali müşavirlerin mesleki iş performanslarını değerlendirmeyi önemli hale getirmektedir. Bu nedenle mali müşavirlerin sorunlarını mesleği oluşturan ana bileşenler kapsamında yeniden tanımlayarak, bu sorunların bileşen boyutunda kendi aralarındaki ilişkileri açıklama ve sonuç itibarıyla mesleki iş performansına etkilerini ortaya koyma tez çalışmasının amacını oluşturmaktadır.

Bu doğrultuda muhasebe, muhasebe mesleği ve mali müşavir meslek mensubu kavramları üzerinde durulmuş; muhasebe mesleğinin Türkiye’de yaşadığı tarihi süreç ve mali müşavirlik unvanının ihdası konularına değinilmiş; mali müşavirlik mesleğinin önemi, yetkileri, sorumlulukları ve fonksiyonları ele alınmıştır. Daha sonra mali müşavirlik mesleğinin ana bileşenleri açıklanarak, ana bileşenler ile ilişkileri ve yaşanan sorunlar açıklığa kavuşturulmaya çalışılmıştır.

Mesleki iş performansı kapsamında, bireysel iş performansı konusu işlenmiş; muhasebecilerin iş performanslarını konu alan literatür çalışmalarından yararlanılarak muhasebe meslek mensuplarının iş performansı açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmamızda muhasebe mesleği sorunlarının meslek iş performansı üzerindeki etkilerini araştırmak üzere; kamu yönetiminden, mükelleflerden, mesleki kurumdan ve meslek

mensubundan kaynaklanan sorunların mesleki iş performansı üzerine etkisini gösteren araştırma modeli ve hipotezler tanımlanmıştır.

Bu amaçla literatür araştırması sonucu elde edilen ve daha önce yapılan anket çalışmalarında kullanılan sorulardan; mesleki sorunlar ölçeği ve mesleki iş performansı ölçekleri geliştirilmiştir. Araştırma konusu anket kapsamında mükellef sorunları ölçeği altında kamu yönetimi boyutu 12, mükellef boyutu 10, mesleki kurum boyutu 10 ve meslek mensubu boyutunda 10 soru olmak üzere toplam 42 soru; mesleki iş performansı ölçeğinde ise 25 soru bağımsız çalışan mali müşavir meslek mensupları üzerinde uygulanmıştır. Anket sonucu 425 adet analiz edilebilir veri elde edilmiştir. Anket verilerinin analizinde ise AMOS istatistik programı kullanılmıştır.

Ulaşılan veriler frekans, doğrulayıcı faktör, korelasyon ve regresyon analiz yöntemleri kullanılarak yorumlanmaya çalışılmıştır. Ayrıca verilerin iç tutarlılığı için güvenirlik analizi ve modelin araştırmaya uygunluğu açısından model uyum iyilik indeks bilgilerine yer verilmiştir.

Çalışmanın sonuç bölümünde değerlendirme ve önerilerde bulunulmuştur. Değerlendirmelerde, mesleki sorunların kendi aralarındaki ve mesleki iş performansı ile ilişkileri üzerine açıklamalar yapılmıştır. Öneriler kısmında ise değerlendirmelerimiz ve anket çalışmasına katılan meslek mensuplarının görüşlerinden de yararlanarak, mali müşavir mesleği ana bileşenlerinden kaynaklanan sorunların çözümüne yönelik önerilerimize yer verilmiştir.

Kamu, mükellef, meslek mensubu ve mesleki kurum boyutlarında belirlenen sorunların mesleki iş performansına etkilerine yönelik çalışmanın, benzeri bir çalışmanın yapılmaması nedeniyle literatüre katkı sağlayacağı kanaatindeyiz. Diğer yandan uygulayıcılar açısından da bu çalışma, mesleki kurumların çözüm odaklı uygulama geliştirmeleri yanında kamu idarelerinin mesleğe kamusal odaklı yaklaşım sergilemelerinin mükellef ve meslek sorunlarının çözümüne katkı sağlayacağını da göstermiştir.

2. MUHASEBE MESLEĞİ KAVRAMI VE TÜRKİYE'DE MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN GELİŞİMİ

2.1. Muhasebe Mesleği Kavramı

Meslek, insanların sosyal ve ekonomik durumlarını, yaşam biçimlerini etkileyen geçimlerini temin etmek üzere, yaptıkları süreklilik arz eden iş olarak ifade edilebilir. Türk Dil Kurumu sözlüğünde meslek, belli bir eğitim ile kazanılan sistemli bilgi ve becerilere dayalı, insanlara yararlı mal üretmek, hizmet vermek ve karşılığında para kazanmak için yapılan ve kuralları belirlenmiş iş olarak tanımlanmıştır (<http://www.tdk.gov.tr>, 2019).

Meslekler, tarihsel süreç içinde olgunlaşan kendilerine özgü kanunları ve ahlâkî kuralları ile belirli bir sürekliliği gösteren kurumsal bir yapıya sahiptir (Sunar, 2020). Bir uğraşın meslekleşebilmesi, uzmanlaşmış bilgiyi aktararak meslek adamlarını yetiştirecek eğitim kurumlarının yanı sıra, ahlak kodları ve yürütme ilkelerini izleyecek, yeterlilik sınavları uygulayarak lisans verecek ve meslek üyeliğini belgeleyecek (sertifika verecek) meslek birliklerinin de varlığı gerekli kılmaktadır (Özkara ve Özcan, 2001).

Diğer bir ifadeyle bir iş veya faaliyetin meslek olarak tanımlanabilmesi; iş veya faaliyetin örfi, hukuki ya da ahlâkî kurallar çerçevesinde, tarihsel geçmiş sürecinde süreklilik kazanan bir şekilde, sistemli ve eğitilmiş bilgi ve becerilerle kazanılmış yeterlilikle, kurumsallaşmış bir yapıda icra edilmesine bağlıdır.

Flexner'e (1915) göre, bir iş veya faaliyetin meslek olarak değerlendirilebilmesi için iş veya faaliyetin düşünsel ve şahsi sorumluluğa dayanan teorik ve uygulanabilir alanları ile özel bir mesleki eğitim gerektiren, bilgi üretebilen, mensupları arasında örgütlenme ve yardımlaşma bilici gibi unsurları taşıması gerekmektedir.

Buna göre muhasebe kapsamında yapılan iş ve işlemler; tarihsel bir süreçte edinilmiş, hukuki ve ahlâkî kuralları olan sistemli bilgi birikimi ve tecrübe becerisiyle kazanılmış yetkinlikte yapılan faaliyetlerdendir. Günümüzde kurumsallaşmış bir yapıda icra edilen muhasebe ile ilgili faaliyetler bütünü, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde, iktisadi, sosyal ve idari yönleriyle önemli bir meslek kolu olarak görülmektedir.

Arapça kökenli bir kelime olan muhasebe; karşılıklı hesaplaşma ve hesap ilmi anlamlarına gelmektedir. Türk Dil Kurumu sözlüğünde ise muhasebe kelimesinin karşılığında; “hesap işlerinin görüldüğü yer”, “hesap işleriyle uğraşma”, “hesaplaşma, karşılıklı hesaplaşma”, “hesapların bütünü” anlamları yer almaktadır. İngilizce “işlem” anlamına gelen “action” ve “saymak” anlamına gelen “count” kelimelerinin birleşiminden meydana gelen “muhasebe” kelimesinin “account” karşılığı ise “finansal işlemleri saymak” anlamına gelmektedir (Aktaş ve Güler, 2023).

Muhasebe, iktisadi bilimler içinde yer alan sosyal bir bilim dalı olarak nitelendirilmektedir. Geniş anlamda muhasebe bilimi makro iktisadi analizde milli gelir gibi makro büyüklüklerin ölçümü için kullanılan disiplinlerden biriyken; dar anlamda ise mikro analizde özellikle iktisadi birimlerin mevcut durumlarının, başarılarının ölçülmesinde, gelecekteki durumlarını ve başarılarını öngörmekte kullanılan bir disiplin olarak gelişmiştir (Güvemli, 2001).

Çift taraflı kayıt sistemine kadar alacaklının menfaatlerini korumak için kullanılan muhasebe, çift taraflı kayıt sistemi ile birlikte ticari ilişkilerin yürütülmesinde, işletme sahiplerinin ve işletmelerin mali durumunu gösteren bir hesap tekniği haline gelmiştir. 1940’lı yıllardan itibaren ise muhasebe, iktisadi varlıkların ve kayakların değerlerinin tespit edilmesinde ve işletmelerinin mali durumları hakkında sistematik bilgi veren bir tekniğe dönüşmüştür (Altıntaş, 2011).

Sistematik bilgi sağlayan muhasebe, finansal olay ve işlemleri parasal olarak diğer sayısal verilerle birlikte derleyen, işletme ile ilgili tarafların ihtiyaçlarına göre kayıt ve sınıflandırma yaparak analiz sonuçlarını belirli dönemler bazında, özetleyici raporlar şeklinde sunmaktadır (Büyükmirza, 2017).

Muhasebenin bu sunumu sayılarla ölçülerek gerçekleşmektedir. Bu ölçüm ya da değerlendirmede belli zaman aralıklarında; işletmenin alacağı, borcu, sermaye yapısı, satış ve maliyetlerine ilişkin veriler “bilimsel” esaslar kullanılarak ilgililer için faydalı ve anlaşılır hale getirilmektedir (Karcıoğlu ve Yazarkan, 2011).

İşletmeler için en temel girdilerden birisi olan bilgi, işletme içinde en çok muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilmektedir (Özkan vd., 2013). Muhasebe; bir işletmenin kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, işletmenin işlemleri

sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış ve azalışları ve işletmenin finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir “bilgi sistemi”dir (Sevilengül, 2007).

Santis’in (2007) çalışmasında belirtildiği üzere Plunkett’e göre en eski mesleklerden biri olan muhasebe mesleği, Yazıcı’nın (1986) ifadesiyle ekonomik yapıyı oluşturan işletmelerin, dernek ve vakıf gibi kurumların hesap işlerini yasalar, kurallar ve yöntem dahilinde tarafsızlık ve nesnellik ölçülerine göre sır saklama ve güvenilirlik tutumu ile şahsi sorumlulukları çerçevesinde, mevzuat değişiklikleri ile teknolojik gelişmelere göre sürekli bir şekilde icra edilen bir meslektir. Muhasebe mesleği, esas itibarıyla uygulamaya dönük olması nedeniyle meslek mensupları muhasebe ilke ve standartları çerçevesinde mesleki tecrübelerine göre uygulamalara yönelmektedir (Akbulut, 1999).

Muhasebe mesleğinin ürettiği bilgiler bireysel yatırımcılardan, topluma kadar geniş bir çıkar grubuna hizmet etmektedir. Bu nedenle muhasebe faaliyetlerine yön veren kavramlardan birisi olan “sosyal sorumluluk”, meslek mensuplarına kamu yararına hizmet etme sorumluluğu yüklemektedir (Dinç ve Kaya, 2006).

İktisadi birimlerin varlık ve kaynaklarıyla ilgili anlamlı, güvenilir, değerlendirilebilir bilginin kaydedilmesi, raporlanması ve gerek işletme içi gerek işletme dışı ilgililere karşı kanuni, mesleki ve sosyal sorumluluk bilinciyle meslek mensubu kimliği altında hesap işlemlerini yürüten kişi muhasebeci olarak tanımlanmaktadır.

Sermayesi şahsi bilgisi, becerisi, tecrübesi ve mesleki yetkiliğine dayanan muhasebeci; yasalara, muhasebe esaslarına, ilke ve standartlarına uyarak tarafsız ve güvenilir bir şekilde bilgi sistemi içerisinde muhasebe işlemlerini yürütür. Mali nitelikli değişime neden olan işlemlere ait verileri, toplamak, kaydetmek, sınıflandırmak ve anlamlı olarak özetlemek suretiyle varılan sonuçları analiz edip yorumlayarak işletme bilgileri ile ilgisi bulunan taraflara, fayda sağlayacak ve amaçlarına hizmet edecek şekilde sunan muhasebeci, muhasebe bilgi sisteminin ana unsurudur (Çelik, 2002).

İşletmelerin dili olarak nitelendirilen muhasebe bilgisini üreten ve yöneten muhasebeci, gerek işletme içinde gerekse işletme dışında taraflarla doğrudan ve dolaylı olarak mesleki ve sosyal ilişki içinde bulunmak zorundadır. İşletme içinden işletme sahip ve ortakları,

Çalışanları, alacaklıları, borulları ile iletişim halindeyken işletme dışından ise kamu kurumları, meslek oda ve birlikleri ve meslek mensupları ile ilişki halindedir.

Sonuç olarak muhasebe meslek mensubu; finansal işlemlerin kaydedilmesinden raporlanmasına, bütçeleme ve denetimden muhasebe politikalarının oluşturulmasına, finansal analizlerden vergi ve sigorta gibi resmi işlemlerinin yürütülmesine kadar bir dizi işleri yapan fonksiyonel niteliğe sahip kişilerdir (Bektöre vd., 2007).

2.2. Türkiye’de Mali Müşavirlik Mesleğinin Gelişimi

Günümüzde muhasebe yönetimi, mali danışmanlık ve denetim işlevlerine sahip mali müşavirlik mesleğine ilişkin 150 yılı aşkın tarihi arka planda; Türkiye’de yaşanan hukuki ve ekonomik gelişmeler ile mesleğin doğuran kamusal ve toplumsal yapı; mesleğin önemi, bileşenleri, konumu ve rolü ile birlikte güncel sorunlarının anlaşılmasında önemli bir yer tutmaktadır. Tanzimat’tan 1989 yılına kadar 150 yıllık süreçte, kâtip, muhasip, muhasebeci ve müşavir gibi adlarla anılan meslek 3568 sayılı meslek yasası kapsamında meslek mensubu olarak mali müşavir unvanına kavuşmuştur.

Mali müşavirlik mesleğinin konusunu oluşturan muhasebe; içinde bulunduğu toplumda yaşanan iktisadi, ticari ve teknolojik gelişmeler ile yönetim anlayışına bağlı olarak değişim, yenilenme ve gelişime açık bir bilim dalı olmuştur. Muhasebenin söz konusu tepkisel yapısı nedeniyle muhasebe meslek mensupları yasal-toplumsal statüleri, önemlilikleri ve gereklilikleri yönlerinden yaşadıkları yer ve zamana göre gündem olmuşlardır. Bu nedenle muhasebe meslek mensubunun “mali müşavir” v.b. bir meslek unvanı altında yasal bir statüye kavuşması; devlet, vergi mükellefi ve diğer meslek mensupları karşısında kimlik kazanması, hukuki ve saygın bir statü elde etmesi sürecinde önemli bir aşamadır. Bir mesleğin uğraş aşamasından saygın hukuki bir kimliğe kavuşması; devletlerin yönetim sistemlerinin, toplumsal yaşam biçimlerinin, ekonomik gelişmişliğin, eğitim ve kültür düzeylerinin etkisinde gelişen tarihsel bir süreci gerektirmektedir.

1989 yılında gerçekleşen 3658 sayılı yasanın kabulü ile muhasebecilik mesleği, Türkiye’de mali müşavir unvanına kavuşmuştur. Bu unvan elde edilene kadar mesleği icra

edenlerin konumu ve çalışma alanları, Tanzimat öncesi ve sonrası Osmanlı döneminde ve daha sonra da Cumhuriyet döneminde yaşanan gelişmelerle birlikte doğuş ve olgunlaşma aşamaları geçirmiştir.

Tanzimat öncesi klasik Osmanlı ekonomisinde muhasebe meslek mensupları, 1470’li yıllardan itibaren yürürlüğe girdiği tahmin edilen “Hazine-i Amire” adlı devletin güçlü muhasebe teşkilatının çatısı altında saygın ve itibar gören konumdaydılar. Bunlar, devletin yıllık gelir ve gider kayıtlarını tutuyor; planlama, tahsilat ve hazine yönetiminde görev alıyorlardı. Tanzimat sonrası dönemde ise Maliye Nezareti yönetiminde ve devlet muhasebe teşkilatı içinde, sadece kayıt ve raporlama işlerini gören muhasebeciler genellikle kâtip unvanı ile anılmışlardır. Bu unvan ile mesleki bir ağırlığı olmayan muhasebe mensupları, muhasebe mesleğini temsil edebilme özelliklerini kaybetmişlerdir. Türk muhasebe düşüncesinde temsil konumunu kaybeden devlet muhasebesi yerini doğal olarak özel kesim muhasebesine bırakmaya başladı. Ancak bu dönemde özel sektör yok denecek düzeydeydi ve özel sektör muhasebecisi de bulunmamakta idi (Güvemli, 2018). Bu şekilde mesleki kimlik sorunu yaşamaya başlayan muhasebecilerin kimliksizliği Cumhuriyet döneminde de devam etmiştir.

2.2.1. Osmanlı Devleti Döneminde Muhasebe Mesleği

Tanzimat Fermanı’ndan 3568 sayılı mali müşavirlik meslek yasasının kabul edildiği 1989 yılına kadar geçen yüz elli yıllık süreçte, muhasebeci kâtip tabirinden vergisel bir anlam çağrıştıran mali müşavir meslek unvanına kavuşana kadar; bir örgütü ve unvanı olmayan muhasebe, sadece bir meslek olarak var olmuştur (Güvemli, 2018). Türkiye’de bugünkü manada icra edilen mali müşavirlik mesleğinin uğraş alanının, Tanzimat dönemde başlayan Batı tipi reform girişimleri çerçevesinde yaşanan iktisadi ve ticari gelişmeler ile başladığı bilinmektedir.

Tanzimat’tan öncesi devletçi klasik Osmanlı ekonomisinde hazinenin yönetimini sağlayan, yıllık gelir ve giderin takibinin yapıldığı güçlü bir devlet muhasebe sistemi bulunmaktaydı. Buna karşın sermaye birikimin olmaması nedeniyle esnaf düzeyinde küçük özel teşebbüslerde ve azınlıkların elinde olan özel kesim ticari işletmelerinde basit muhasebe kayıtları ile hesap işlemleri yapılmaktaydı. Muhasebe sistemi olarak devlet

muhasebesinde, kâr ve maliyet hesapları içermeyen ve ticari işletme muhasebesine dayanmayan merdiven yöntem sistemi uygulanıyordu.

Tanzimat sonrası dönemde devletin kâr amacı güden maliyet sorunlarını esas alan işletmeciliğe yönelmesi, çift taraflı kayıt sistemine geçen yabancı özel sermayeli kuruluşlarının Osmanlı ekonomisine dâhil olmaya başlaması, işletme kârı üzerinden vergi alınmak istenmesi gibi nedenler muhasebenin çalışma alanında değişim ve gelişimi etkilemiştir. Bu doğrultuda ticari işletmelerde kullanılmak üzere, 1850’de yürürlüğe giren Kanunname-i Ticaret ile eski usul merdiven tarzı kayıt siteminden çift taraflı kayıt sistemine geçilmiştir (Güvemli ve Toraman, 2015). Kanunname-i Ticaret ile ticari kurumların teşkili ve tutulacak ticari defterler yönünden yasal zemin oluşmaya başlamıştır. Bu Kanun ile anonim ve limited gibi ticari kuruluşlar ile birlikte çift taraflı kayıt sisteminde kullanılan yevmiye ve envanter gibi ticari defterler Osmanlı mali ve ticari hayatına girmiştir.

Mali müşavirlik mesleğinin oluşumunda önemli bir rol onayan bugünkü “maliye” kavramının da Tanzimat ile yeniden tanımlandığını, maliye sisteminin de bu dönemde kurulduğu bilinmektedir. Resmi muhasebe işlemleri Muhasebat-ı Umumiye adı altında, 1838 yılında kurulan Maliye Nezareti’ne bağlanmıştır. Batılı ülkelerdeki gibi planlama, bütçeleme, uygulama ve değerlendirme maliye kavramı içine alınmış; muhasebe maliyenin içerisinde bir parça olmuştur. Böylelikle modern vergilendirmeye hizmet edecek şekilde sosyal ve hukuki ortam hızlı bir gelişme sürecine girmiştir. 1880’de devlet muhasebesinde kâr hesaplama elverişli olmayan merdiven yöntemi terkedilerek çift yanlı kayıt yöntemine geçilmiştir. 1879 yılında Maliye Nezaretine bağlı Heyet-i Teftişîye ve 1882 yılında İstanbul Ticaret Odası kurulmuştur. Çift taraflı kayıt sisteminin öğrenilmesini kapsayan ve özel sektörün ihtiyacına yönelik muhasebeci yetiştirmek amacı ile 1883 yılında Hamidiye Ticaret Mektebi açılmıştır (Güvemli, 2018).

Ancak Osmanlı maliyesinin zayıflaması ve maliye idaresinde muhasebeci unvanın kaybolması, sanayi, ticaret ve hizmet sektörlerinde yatırımların çok az olması, sağdan sola yazılan Osmanlıca’nın soldan sağa yazılan çift taraflı kayıt sistemine uygun olmaması, çift taraflı kayıt sistemine göre iş yapacak muhasebe elamanın çok az olması gibi nedenlerle,

XIX. yüzyılın ikinci yarısından sonra muhasebe mesleğinin gelişimini etkileyecek girişimler, muhasebe mesleğinin gelişmesini ve örgütlemesini sağlayamamıştır.

2.2.2. Cumhuriyet Döneminde Muhasebe Mesleği

2.2.2.1. 1950 Yılına Kadarki Dönem

Cumhuriyetin ilan edildiği dönem, esnaf seviyesinde zayıf tüccar kesiminin oluşturduğu yerli girişimciler ile az sayıda yabancı sermayeli kuruluşun mevcut olduğu bir dönemdir. Bu bakımdan dönemin sosyo-ekonomik koşulları çift taraflı muhasebe kayıt sistemi ve muhasebe mesleğinin gelişimine katkı sağlayacak dinamikleri barındırmamaktaydı.

Bununla birlikte bu dönemde İzmir İktisat Kongresi ve Teşvik-i Sanayi Kanunu gibi iktisadi ve hukuki girişimlerle özel sektör girişimciliği teşvik edilmiş; yabancı sermayeli işletmelerin yerini yerli sermayeli işletmeler almaya başlamıştır. Bu girişimler ekonomide özel sektörün muhasebeci ihtiyacını doğurmuş ve muhasebe mesleğinin gelişmesine katkı sağlamıştır (Atabay, 2023).

1928 yılında Latin harflerinin kabulü ile çift taraflı kayıt yönteminin gelişmesinin önü açılarak, Osmanlıcanın sağdan sola doğru yazılan yazı yöntemi terk edilerek, muhasebeciler ve eğitimciler için borç ve alacak kayıtlarının sağa veya sola hangi tarafa yazılacağındaki kararsızlık durumu da sona ermiştir (Aslan vd., 2023).

Cumhuriyet dönemi yeniliklerinden olan Kanunname-i Ticaret'in 1926 ve 1957 yıllarındaki güncellikleri ile kabul edilen eski ve yeni Türk Ticaret Kanunları, Batı tarzı muhasebe kültürünün gelişmesinde önemli bir katkı sağlamıştır. Bu dönem muhasebe meslek mensuplarının yetkinliğini ve uzmanlığını etkileyecek nitelikte ticaret ve vergi mevzuatında yeni düzenlemelerin uygulanacağı devletçi sanayi yatırımlarının gerçekleştirildiği bir dönemdir.

1926 yılında Ticaret Kanunu yenilenmiş, ticari kâr ve satışlar üzerinden vergi almak amacıyla 1926'da Kazanç Vergisi Kanunu, 1927 yılında Muamele Vergisi Kanunu ve 1930'da ise Dâhili İstihlak Vergisi Kanunu yürürlüğe girmiştir. 1930'lu yıllar devletçilik politikası ile kamusal sanayi yatırımlarının arttığı ve ekonomide millileştirme

politikalarının ağırlık kazandığı bir dönem olmuştur. 1930 yılında Milli Sanayi Kongresi'nin toplanması ve ardından gelen devletçi sanayi yatırımlarının yoğunluğu ile birlikte kârlılık raporlamalarının güvenilirliği ve yetişmiş muhasebe mensubu ihtiyacını da gündeme getirmiştir. Bu ihtiyacı karşılamak üzere muhasebe meslek mensuplarının örgütlenmesi sağlamak üzere 1932 ve 1938 yıllarında Ticaret Bakanlığınca yasa tasarıları hazırlanmıştır. Ancak bu yasa tasarılarından bir sonuç alınamamıştır.

Türk ekonomisinde 1930'lu yıllarda yaşanan artan kamu yatırımları, Batı Avrupa ülkelerindeki muhasebe sistemlerine göre çağdaş muhasebe yöntemlerinin uygulamasına imkân vermiştir. Bu kuruluşlarda çalışan muhasebeciler, genel muhasebe yanında maliyet muhasebesi alanında ve mali tablo hazırlamada önemli düzeyde mesleki bilgi elde etmişlerdir (Özkara ve Özcan, 2004).

Ayrıca Türkiye'de ilk olarak mali tabloların denetimi 1930'lu yıllarda gündeme gelmiştir. 17/06/1938 tarihinde yürürlüğe giren “Sermayesinin Tamamı Devlet Tarafından Verilmek Suretiyle Kurulan İktisadi Devlet Teşekküllerinin Teşkilat ile İdare ve Murakabeleri Hakkında Kanun” ile Sümerbank (1933), Etibank (1935) gibi İDT'lerin kuruluş, faaliyet ve mali denetimleri hakkında düzenlemeler yapılmıştır. (Atabay, 2023).

Cumhuriyetin ilk döneminde lise ve lisans düzeyinde muhasebe eğitimi veren kurumların yaygınlaşmaya başlaması da, Türkiye'de muhasebe düşüncesinin gelişimini etkileyen önemli olgulardan birini oluşturmuştur. Bu kurumlar arasında; 1883 yılında açılan İstanbul Yüksek Ticaret Okulu, 1858 yılında açılan Mekteb-i Mülkiye (sonradan Ankara Siyasal Bilgiler Fakültesi), 1936 yılında kurulan İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, 1945 yılında açılan İzmir Yüksek Ticaret Mektebi ile ticaret liselerinde ticaret, işletme ve muhasebe alanlarında eğitim verilmekteydi (Güvemli, 2018).

1940'lı yıllarda ise İkinci Dünya Savaşı'nın etkisiyle yaşanan yüksek enflasyon sanayi ve tarımsal üretimin, ithalat ve ihracatın önemli ölçüde azalmasına ve ticaretin daralmasına yol açarak muhasebe mesleğinin gelişimi durağan bir seyir izlemiştir. Bununla birlikte bu dönemde muhasebe mesleğinin kurumsallaşması adına önemli bir gelişme de yaşanmıştır. 1942 yılında, Türkiye'de ilk defa sivil toplum kuruluşu olarak muhasebe çalışanlarını ilgilendiren; muhasebe eğitimcilerinden, büyük işletmelerde çalışan muhasebe yöneticilerinden ve kamu denetim birimlerinde çalışan üst düzey görevlilerden oluşan

Türkiye Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği kurulmuştur. Bu dernekle, muhasebenin etik kuralları ile standartlarının oluşturulması, muhasebe biliminin geliştirilmesi ve mesleği yapanların haklarının korunması amaçlanmıştır (Güvemli vd., 1942). 1967 yılında Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği adına dönüşen bu meslek örgütü, ilerleyen yıllarda Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), Uluslararası Muhasebe Eğitmenleri Birliği (IAAER), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ve Akdeniz Ülkeleri Muhasebeciler Federasyonu (FCM) üyesi olarak muhasebe mesleğinin örgütlenmesi ve geliştirilmesi için önemli çalışmalar yapmıştır (Atabay, 2023:128).

Modern Türk vergi sisteminde bir dönüm noktası olan 1950 yılındaki vergi reformu, muhasebe mesleğinin konumunu, etkinliğini ve geleceğini de önemli ölçüde etkilemiştir. Söz konusu vergi reformu ile Kazanç Vergisi Kanunu kaldırılarak yerine Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu gibi çağdaş vergi kanunları getirilmiş; kazanç vergilerinde götürü usul yerine beyan usulü benimsenmiş; defter tutma, belge ve muhasebe kayıt düzeni ile değerlendirme konularında yeni düzenlemeler içeren Vergi Usul Kanunu kabul edilmiştir. Yeni vergi kanunlarının uygulanmasını güçlendirmek için Maliye Bakanlığı denetim kurumları etkin hale getirilmiştir. Ancak bu gelişmeler muhasebe mesleğinin gerekli önem ve etkinliği kazanamamasına, örgütlenmesinin ertelenmesine, işletme organizasyonu ekseninden ziyade vergicilik ekseninde yol almasına neden olmuştur.

2.2.2.2. 1950 Yılı Sonrası Dönem

1950 ile 1989 yılları arasında dönemde, muhasebenin meslek olma yolunda ilerlemesini sağlayacak, resmi meslek örgütünün kurulmasını gerektirecek gelişmeler yaşanmıştır (Özkara ve Özcan, 2004). 1950’li yıllardan itibaren devlet ve özel sektör işletmelerinin artması, serbest ekonomi politikalarının benimsenmesi mali ve ticari mevzuatta da yenilikleri beraberinde getirmiştir. Bu kapsamda Kurumlar Vergisi Kanunu (1949), Ticaret Kanunu (1954), Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu (1961) yürürlüğe girmiştir. Diğer yandan ülke ekonomisinin dışa açılımını sağlayarak dış ticarete daha güçlü olmak amacıyla, Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu (1954) kabul edilmiştir. 1950

yılında sanayi alanında özel ve yabancı sermaye yatırımlarını desteklemek amacıyla, “Türk Sınai Kalkınma Bankası” Kurulmuştur. Ülkenin özel sektör ekonomisinde ve kurumsal yapısında yaşanan bu gelişmeler, teknik ve uzmanlık bilgisi gerektirecek düzeyde bilgi ve donanıma sahip muhasebeci gereksiniminin doğmasına ve artmasına yol açmıştır. Bu nedenle işletme ve muhasebe eğitimi ihtiyacını karşılamak üzere 1955-1982 yılları arası dönemde İstanbul, Ankara, İzmir başta olmak üzere çeşitli illerde bulunan üniversitelere bağlı iktisadi ve idari bilimler fakülteleri, iktisadi ve ticari ilimler akademileri, ticaret ve maliye liseleri kurulmuştur.

1960’lı yıllarda, ABD ve Avrupa ülkeleri ile kurulan yakın ekonomik ilişkiler muhasebe uygulamalarını etkileyerek, muhasebe eğitimcileri ve uygulayıcılarından oluşan komisyon, ABD’de kullanılmakta olan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini esas alan tekdüzen muhasebe sisteminin kurulmasına yönelik çalışmalar yapmıştır (Dinç ve Atasel, 2016).

Güvemli’ye (2001) göre 1970’li yıllarda muhasebenin uygulama alanının genişlemesinde sanayi, ticaret ve hizmet sektörlerinin sayı ve ölçek bakımından büyümeleri yanında Kamu İktisadi Teşebbüslerinde kullanılan ve özel sektöre aktarılan tekdüzen hesap planının uygulanmaya başlaması da önemli rol oynamıştır (Özyürek, 1999).

1970’li yılların ortalarından itibaren artma eğilimine giren sosyal-iktisadi kriz ve bunalımlar; toplumsal olaylar, kronik yüksek enflasyon, ihracatın daralması, döviz krizi ve tüketim malları krizi gibi nedenler yanında, aynı dönemde dünyada yaşanan siyasal, ekonomik ve kültürel yakınlaşmayla ortaya çıkan küreselleşme eğilimleri, Türkiye’de izlenen ekonomi politikalarında köklü bir değişime gitme gereğini doğurmuştur. Bu amaçla 24 Ocak 1980 tarihinde, Türkiye ekonomisi tarihinde önemli bir yer teşkil edecek, 24 Ocak Kararları olarak bilinen ekonomik dönüşüm kararları alınmıştır. Bu kararlar çerçevesinde, dış piyasalara entegre bir şekilde serbest piyasa ekonomisinin gelişmesini sağlamak amacıyla, iktisadi ve mali yeniden yapılanma kanunları ile kurumların temelini oluşturacak kararlar özetle şu şekilde sırlanabilir (Ulugay, 1984).

- Türk Lirası’nın devalüe edilmesi,
- İthal ikâmecî politikanın terkedilerek ihracata dayalı sanayinin desteklenmesi ve özendirilmesi,

- Kamu kesimince üretilen temel mallarda sübvansiyonun kaldırılması veya azaltılması,
- Faizlerin devlet yerine serbest piyasa koşullarında belirlenmesi,
- Fiyat denetimlerinin kaldırılarak fiyatların serbest piyasa şartlarına göre oluşması,
- Yabancı sermayeyi özendirerek yeni önlemlerin alınması, devletin elindeki bazı üretim alanlarının yerli ve yabancı özel sermayeye bırakılması.

Türk ekonomisinde stratejik bir dönüşüm yaşanmasına yol açacak bu kararlar ile devletin ekonomiye müdahalesinin azaltılması, özel ve yabancı sermayeye dayalı ekonomik bir modelin gerçekleştirilesi öngörülmüştür (Öztürk vd., 2008). Bu kararlar muhasebe mesleğinin uzmanlık, müşavirlik ve denetim işlevlerini yerine gelecek nitelikte muhasebeci kimliğini şekillendirecek iktisadi ve mali gelişmelere yol açmıştır. Dolayısıyla 1980’li yıllardan itibaren muhasebe mesleğini müşavirliğe ve kurumsallaşmaya götüren önemli gelişmeleri şöyle sıralayabiliriz (Boratav, 1998; Ayboğa, 2003):

- İthalatın serbestleştirilmesi ve ihracatın özendirilmesi ile ülkenin ticaret hacminin artması, ticari alt yapının geliştirilmesi ve bunlarla birlikte artan özel sektör sanayi yatırımlarının gerçekleşmesi,
- Sermaye Piyasası Kanunu’nun (1981) yürürlüğe girmesi ve Sermaye Piyasası Kurulunun kurulması (1983),
- Standart Mali Tablolar ve Raporlar (1983) ve Standart Genel Hesap Planı (1984) Tebliğlerinin yayımlanması,
- İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nın açılması (1986),
- Katma Değer Vergisi Kanunu’nun kabul edilmesi (1985)
- Özelleştirilmesi çalışmaları

Yukarıdaki gelişmeler muhasebeci ihtiyacını artıracak şekilde özel işyerlerinin artmasına ve özel sektör işletmelerin büyümesiyle yol açmıştır. Ayrıca İMKB ile birlikte işletmelerin borsada işlem görmeye başlamaları, ihracat ile birlikte KDV iade uygulamaları dış denetim yönünden muhasebe mesleği için yeni görev alanları açmıştır (Özkara ve Özcan, 2004).

Diğer yandan 1970’li ve 1980’li yıllarda yaşanan muhasebe ve finans yönetimden kaynaklı işletme iflaslarının muhasebede uzmanlaşmanın ve meslekileşmenin önemini derinden hissettirdiğini belirten Aktaş ve Güney’e (2023) göre, olumsuz işletme tecrübeleri şöyle sıralanmıştır:

- İşletmelerin finansal tabloları, tekdüzenden ve uygulama birliğinden yoksun şekilde, her işletmenin kendi bilgi, yetenek ve tercihleri ölçüsünde belirledikleri hesap planına göre yapılan muhasebe kayıtların tutulması,
- Gerçeğe uygun olmayan, tarafsızlıktan uzak, yeterli bir şekilde hazırlanmayan ve yeterli denetimden geçmeyen finansal tabloların varlığı ve piyasadaki yatırımcıların yanlış karar almaları,
- Mali fizibilite yetersizlikleri, öz sermaye ve yabancı kaynaklı finansman yapılarının takip edilememesi.

Yaşanan muhasebe ve finans yönetimine ilişkin olumsuzlukların üstesinden gelebilmek ve sermaye piyasalarının sağlıklı bir şekilde gelişmesini temin için gerçeğe uygun muhasebe anlayışı ve buna uygun finansal tabloların hazırlanması gerekliliği görülmeye başlanmıştır (Dinç ve Atasel, 2016). Finansal tabloların gerçeğe uygunluk ihtiyacı, 1980’den itibaren Türkiye’ye yabancı sermaye girişinin hızlanması ile Dünya Bankası’nın vereceği borcu geri almak imkânını izleme isteği, güven tesis edecek muhasebe kayıt sistemlerinin önemini ortaya koymuştur (Aktaş ve Güney, 2023).

Tüm bu gelişmeler çerçevesinde Türkiye’de muhasebe mesleğinin yasalaşmasını sağlayan nedenler için muhasebe tarihi araştırmacıları şunları ileri sürmektedir (Güvemli, 2001):

- Devletin vergi gereksiniminin artmasıyla birlikte mali denetim faaliyetlerinin yeterli olmayışı,
- Gelir, kurumlar, katma değer vergisi mevzuatının karmaşık ve uzmanlık gerektiren yapısı karşısında, mükelleflere yardım edecek yasal yetkililere duyulan gereksinim,
- Özellikle sermaye piyasasından yabancı kaynak kullanan özel sektör kurumlarının artması nedeniyle ortaya çıkan denetim ihtiyacı,
- Muhasebe ve vergi alanlarında muhasip, uzman muhasip, muhasebeci, mali müşavir gibi adlarla işgörenleri düzeyli meslek anlayışı etrafında birleştirme amacı,

- Türkiye’de işletme yöneticilerine isabetli kararlar almasını sağlayacak tekdüzen muhasebe uygulamalarının olmayışı ve bu nedenle eğitilerek ruhsat verilecek mali müşavirlerin bu eksikliği gidereceği öngörüsü,
- Mali müşavirlik ve muhasebecilik mesleğini kanunlaştıran İngiltere (1870), ABD (1886), Hollanda (1895) gibi ülkelere göre Türkiye’nin muhasebe mesleğini kanunlaştırmada geç kalması,
- Muhasebe kayıt ve beyanlarının doğruluğunu sağlamda mesleki bilgisiyle, yeterliliği ve ahlâkı ile güven veren mali müşavir meslek mensuplarına duyulan ihtiyaç.

Bu gerekçelerle, Türkiye’de 13.06.1989 tarihinde yürürlüğe giren 3568 sayılı Meslek Kanunu ile muhasebe mesleği, hukuki statüsüne kavuşmuş ve meslek mensupları serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir unvanları ile ayrıma tabi tutulmuştur. 26.07.2008 tarih ve 5786 sayılı Kanun ile serbest muhasebeci unvanı kaldırılarak muhasebe meslek mensupları serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir unvanları ile tanımlanmıştır.

3. MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN YETKİ VE FONKSİYONLARI İLE MALİ MÜŞAVİR MESLEK MENSUPLARININ ÖNEMİ VE SORUMLULUKLARI

3.1. Mali Müşavirlik Mesleğinin Yetki ve Fonksiyonları

Mali müşavir ifadesi, 1950’li ve 1960’lı yıllarda Maliye Bakanlığı’nda çalışan hesap uzmanı ve gelirler kontrolörlerinin kamu görevinden ayrıldıktan sonra, özel sektörde muhasebe ve vergi uzmanı olarak çalıştıklarında, kullandıkları maliye ile ilgili danışman anlamına gelen bir tabirdi (Güvemli ve Yaz, 2019).

Bu tabir, 3568 sayılı meslek kanununun yürürlüğe girmesi ile serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir olarak ifade edilen meslek unvanlarına dönüşmüştür. Serbest muhasebeci mali müşavirler, kanuni yetkili olarak vergi mükelleflerinin ticari defter kayıtlarını düzenleyen, bu kayıtlara göre mizan, gelir tablosu ve bilanço gibi mali tablolarını raporlayan, denetleyen ve vergi beyanlarını vergi dairesine gönderen uzman muhasebecilerdir. İngilizce karşılığı Certified Public Accountant (CPA) olan Yetkilendirilmiş Sorumlu Kamu Muhasebecisi anlamına gelmektedir. Yeminli mali müşavirler ise serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından tutulan defter kayıtları, çıkarılan mali tablolar ve düzenlenen vergi beyannamelerinin kamu adına denetim ve tasdik işlemlerini yapan yetkilendirilmiş sorumlu meslek mensuplarıdır.

Meslek ahlakı ve standartları çerçevesinde, işletmelerin muhasebe ile ilgili hesap ve işlemlerini yöneten, mali sorunlarına çözüm üreten, ekonomi, işletme ve mali hukuk alanlarında yetkinleşmeyi ifade eden mali müşavirlik mesleği, meslek kanununun yürürlüğe girdiği 1989 yılına kadar herhangi bir mesleki kural taşımayacak şekilde serbest muhasebe mesleği olarak yapılmaktaydı. Ancak 1989 sonrası yıllarda konusu, tekniği, kuralları, yöntemleri ile gerçek anlamda yapılabilmesi için temel teorik eğitimi ve uygulama eğitimini gerektiren muhasebe mesleği önemli bir meslek olarak görülmüştür (Ergin, 1991).

Söz konusu yasanın yürürlüğe girdiği tarihe kadar, 150 yıllık süre içerisinde Osmanlı ve Cumhuriyet Türkiye'sinde yaşanan hukuki, iktisadi ve sosyal gelişmeler sonucu özel sektör işletmelerine yönelik olarak ortaya çıkan muhasebe mesleği, 3568 sayılı Kanun ile kamusal hizmet veren mali müşavirlik mesleğine dönüşmüştür. Kanun'un genel gerekçesinde ifade edildiği üzere 3568 sayılı mali müşavirlik meslek kanunuyla;

- Kamusal vergi denetimini etkinleştirmek ve hafifletmek,
- Vergi ve işletme yönetiminde güven ve ahlâkın teminini sağlayarak Türk vergi sistemini geliştirmek,
- Devlet ile mükellef arasındaki vergi uyumsuzluklarını en az seviyeye indirmek istenilmiştir.

3568 sayılı Kanun'un 1'inci maddesine göre; işletme faaliyetlerinin sağlıklı ve güvenilir olarak işleyişini gerçekleştirmek, işletme faaliyet sonuçlarını mevzuat çerçevesinde denetleme ve değerlendirmeye tabi tutarak ilgililere ve resmi kurumlara gerçek durumu raporlamak ve yüksek mesleki standartları oluşturmak üzere, serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik mesleklerinin kuruluşu ve bu mesleklerin sunacakları hizmetlerin tanım ve kapsamını belirlemek, meslek odaları ve birliklerinin kuruluş ve işleyiş esaslarını düzenlemek amaçlanmıştır.

Meslek kanununa göre muhasebe mesleğini yapmaya hak kazanan meslek mensuplarının faaliyet konuları 3568 sayılı Kanunun 2'nci maddesinde, muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu, başlığı altında düzenlenmiştir. Buna göre mesleğin konusu şöyle ifade edilmiştir (3568 sayılı Kanun md:2/A):

- *Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak,*
- *Bu teşebbüs ve işletmelerin muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak,*

- *Bu konularda, belgelere dayanarak, inceleme, tahlil, denetim yapan, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işlerini yapmak*

Yeminli mali müşavirlik mesleğinin faaliyet konusuna giren işler bir işyerine bağlı olmadan, muhasebe bürosu açmaksızın ve muhasebe bürolarına ortak olmamak üzere (3568 sayılı Kanun md:2/B), *gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;*

- *Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenleyen veya bu konularda müşavirlik yapmak,*
- *Bu konularda, belgelere dayanarak, inceleme, tahlil, denetim yapan, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işlerini yapmak,*
- *Mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik etmek*

Diğer yandan “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik” ve “Yeminli Mali Müşavirlik” mesleklerinin ihdas edildiği; muhasebe meslek kanunu olarak da bilinen 3568 sayılı yasa ile muhasebe meslek hukukunun temeli oluşturulmuştur. Bu yasaya göre;

- Muhasebe ve denetim faaliyetleri kapsamında meslek mensupları ve mesleğin konusu tanımlanarak,
- Mesleğe giriş için gerekli genel şartlar yanında hukuk, iktisat, işletme, maliye, kamu yönetimi v.b. bölümlerden lisans diplomasına sahip olma gibi özel şartlar belirlenerek,
- Meslek unvanı alabilmek için sınav usulü; staj başlatma sınavı ve yeterlik sınav konuları getirilerek,

mesleki yetiştirme süreci yasallaştırılarak uzmanlık gerektirecek nitelikte, kariyer meslek olarak muhasebe mesleğinin çerçevesi yasal bir zemine kavuşmuştur. Diğer yandan muhasebe mesleğinin çalışma alanını belirlemek üzere, 3568 sayılı Kanuna bağlı olarak ikincil nitelikte düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler şunlardır:

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik: Serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin çalışma usul ve esaslarını belirleyen yönetmelikle genel mesleki standartlar belirlenmiştir. Genel mesleki standartlar; mesleki unvan ve yeterlilik ilkesi, mesleki eğitim ve bilgi, dürüstlük güvenirlik tarafsızlık, sır saklama, sorumluluk, bağımsızlık, haksız rekabet başlıkları altında sıralanmıştır. Yönetmelikle meslek mensuplarının uyması gereken mesleki etik davranışları, ticari faaliyette bulunma yasağı, bağımlı çalışma yasağı, reklam yasağı ve asgari ücret altında çalışma yasağına ilişkin kurallar ile meslek mensubunun yapmasına izin verilen işler belirlenmiştir. Muhasebecilik yanında denetim faaliyetlerinin de kapsam ve tanımının yapıldığı çalışma yönetmeliğinde muhasebe mensuplarının hak ve ödevleri de tanımlanmıştır.

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği: Yönetmeliğin amacı, meslek mensupları ve aday meslek mensupları hakkında, disiplin soruşturması ve kovuşturması yapılmasına karar verecek yetkili organları, disiplin cezalarını vermeye yetkili organları, disiplin cezalarına karşı yapılacak itirazların usul ve esasları ve disiplinle ilgili diğer hususları düzenlemektir.

Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik: Bu Yönetmeliğin amacı, yeminli mali müşavirlerce, gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs veya işletmelerinin mali tablo veya beyannamelerinin; vergi, istisna, muafiyet, iade, indirim, tecil, terkin veya zarar mahsubu işlemleri ve benzeri taleplerinin mevzuat hükümlerine, muhasebe ilke standartlarına uygunluğu esas alınarak hesapların gerçeğe uygun ve doğru bilgi verecek şekilde tutulmasını ve bu suretle mükelleflerin doğru beyanda bulunmalarını sağlamaktır. Yeminli mali müşavirlerce, gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırım miktarları ve neveleri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ve tasdike ilişkin usul ve esaslar bu Yönetmelik'te belirtilmiştir.

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Gereğince Yapılacak Başvurular Hakkında Yönetmelik: Bu Yönetmeliğin amacı,

Kanun hükümlerine göre serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli mali müşavir olmak isteyenlerin müracaatlarına, ruhsat verilmesine ve meslek unvanlarının kullanılmasına ilişkin usul ve esasları belirtmektir.

Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerce Tutulacak Defter ve Kayıtlar ile Meslek Mensuplarının Bildirim Mecburiyeti Hakkında Yönetmelik: Bu Yönetmeliğin amacı, serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlerin işlemleri dolayısıyla ve görevleri sırasında tutacakları defter ve kayıtlar ile meslek mensuplarının bildirim tabi işlemlerini belirlemektir.

09/01/2024 tarih ve 32424 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “2024 Yılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Asgari Ücret Tarifesi Tebliği’ne” göre, mali müşavir meslek mensuplarının 3568 sayılı yasa ve diğer ilgili mevzuat ile resmi kurum kuruluşların belirleyecekleri kapsamında yapacağı işler aşağıdaki gibi sayılabilir:

- Defter tutma (sadece serbest muhasebeci mali müşavirler),
- Beyanname işlemleri,
- Kuruluş işlemleri,
- Değişiklikler (adres değişikliği, şekil değiştirme ve birleşme, sermaye artırımı vs.)
- Diğer işlemler (barkod izni alınması, işyeri açma izin belgesi, marka tescili vs.),
- Vergi ve SGK işlemleri takibi,
- Uyuşmazlık ve uzlaşma,
- Danışmanlık hizmetleri,
- Beyanname ve mali tabloların tam tasdik işlemleri (Sadece yeminli mali müşavirler)
- KDV ve diğer vergiler için vergi iadesi tasdik işlemleri (Sadece yeminli mali müşavirler)
- Ortaklık işlemleri,

- Tasfiye işlemleri (her hesap dönemi için),
- Bilirkişilik,
- Hakemlik,
- Fizibilite raporu hazırlama,
- İlaç fiyatları tespit ve değerlendirilmesi,
- Dernek, tesis, vakıf ve benzeri kurumların hesaplarının denetimi,
- SPK ve diğer kuruluşlarca yaptırılacak muhasebe denetim işlemleri,
- Kredilere ilişkin tespit işlemleri,
- SGK ilişiksizlik belgesi için yapılan inceleme

Diğer yandan mali müşavir meslek mensuplarının faaliyet kapsamının sınırını; yapabilecekleri işlerin yanında, yapmaları yasak olan birtakım işlerin varlığı da belirlemektedir. Bu kapsamda 3568 sayılı Kanun'un 45'inici maddesinde meslek mensuplarının yapmayacağı işler şunlardır:

Serbest muhasebeci mali müşavirler bu unvanlarla, yeminli mali müşavirler ise bu unvan ve tasdik yetkisiyle; 2'nci maddede yazılı işlerin yürütülmesi amacıyla gerçek ve tüzel kişilere tabi ve onların işyerlerine bağlı olarak hizmet akdi ile çalışamazlar, ticari faaliyette bulunamazlar, meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan işlerle uğraşamazlar.

Yeminli mali müşavirler, eşi (boşanmış dahi olsa) usul ve furuundan biri ve 3'üncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan ve sıhri hısımlarının veya bunların ortak oldukları firmaların işlerine bakamazlar, yukarıda sayılan yakınlıktaki akrabaları olan serbest muhasebeci mali müşavirlerin baktığı işleri tasdik edemezler.

Hayri ve ilmi kuruluşlar, 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamındaki iktisadi devlet teşekkülleri, kamu iktisadi kuruluşları ve bunların müesseseleri, bağlı ortaklıkları ve iştirakleri, kamu idarelerinin doğrudan ya da dolaylı hissedarı olduğu kurumlar ile Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun yönetimindeki kurumların bu Kanun kapsamındaki faaliyetlerini yürütmemeleri şartıyla,

bu kurum ve kuruluşların yönetim kurulu başkanlığı, üyeliği, denetçiliği görevleri ile bilirkişilik ve tasfiye memurluğu meslekle bağdaşmayan işler sayılmaz.

Birden çok meslek mensubu çalışmalarını; serbest muhasebeci mali müşavirlik veya yeminli mali müşavirlik ortaklık bürosu veya şirket şeklinde birleştirebilirler. Bu bürolarda yapılan faaliyetler ticari faaliyet sayılmaz. Şirket şeklinde çalışılması halinde, yapılan işlerden doğacak cezai sorumluluk işi yapan meslek mensubuna aittir.

Meslek mensupları, iş elde etmek için reklâm sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar. Tabela veya basılı kâğıtlarında ruhsatname ile belirlenen mesleki unvanları dışında başka sıfat kullanamazlar.

23.06.1965 tarih ve 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanununa göre ana gayrimenkulün mesken olarak gösterilen bağımsız bölümlerinde kat maliklerinin izni ve benzeri şartlar aranmaksızın serbest muhasebeci mali müşavirlik veya yeminli mali müşavirlik faaliyetlerinde bulunulabilir. Bu konuda, yönetim planındaki aksine hükümler uygulanmaz.

3568 sayılı meslek kanununa göre mali müşavirlik mesleğini icra edenler, ticari defter tutma ve mali tabloların hazırlanması, mali danışmanlık ve denetim ile tasdik işlerinde kanunen yetkilendirilmiş meslek mensuplarından oluşmaktadır. Meslek mensuplarından serbest muhasebeci mali müşavirler ticari defter tutma, mali tabloların hazırlanması, danışmalık ve denetim yetkilerine sahipken yeminli mali müşavirler danışmalık, denetim ve tasdik konularında yetkilendirilmişlerdir.

Bu itibarla bir meslek mensubu yetkilendirildiği muhasebe ve mali müşavirlik sahasında ayrı ayrı veya birlikte yönetim, danışmalık ve denetim fonksiyonlarını yerine getirebilmektedir.

3.1.1. Muhasebe Yönetim Fonksiyonu

Muhasebe yönetim fonksiyonu, girdi niteliğindeki verilerin işlenmesinden itibaren öncelikli olarak işletme ve devlet yönetimi ile diğer çıkar gruplarına sunulmak üzere; veri işleme, defter kayıt ve kontrolü, bilanço ve gelir tablosu ile diğer mali raporların hazırlanması, vergi ve sigorta gibi bildirim ve beyannamelerin düzenlenmesi aşamalarını

kapsayan mali bilgi üretim sürecini kurma ve yönetme olarak ifade edilebilir. Mali müşavir meslek mensubu muhasebe yönetim fonksiyonunu, başta 3568 sayılı meslek yasası yanında diğer mali mevzuatta verilen yetkiler çerçevesinde belirlenen işleri yaparak icra etmektedir.

3568 sayılı Kanun'un 2/A-a maddesine göre serbest muhasebeci mali müşavir meslek mensupları; genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve mevzuat hükümleri çerçevesinde, yevmiye, büyük defter ve envanter defteri gibi ticari defterlerin kayıtlarını tutmak, gelir tablosu, bilanço gibi mali tabloları çıkarmak, vergi ve sigorta gibi bildirim ve beyannameler ile diğer belgeleri düzenlemek üzere ruhsat almış meslek mensuplarıdır. Bu yönleri ile muhasebe meslek mensupları, mali bilgi üretim yönetimini şahsi mesleki sorumluluk taşıyarak, kendi adlarına ve hesaplarına yürütmekle yetkilidirler. Bu nedenle mali müşavirlik mesleğinin yönetim fonksiyonunu sadece serbest muhasebeci mali müşavir meslek mensupları yerine getirebilir. 3568 sayılı Kanun yeminli mali müşavirlerinin fonksiyonel olarak muhasebe yönetim işlerini yapmalarına izin vermemektedir.

Serbest muhasebeci mali müşavir, icra edeceği muhasebe yönetimi fonksiyonu ile gerek işletme içine yönelik gerekse kamu kurumlarının ihtiyaç duyacağı işletme dışına yönelik olarak hizmet niteliğinde mali bilgiler üretir.

İşletme dışına yönelik olarak üretilen mali bilgilerin öncelikli kullanıcıları, banka ve finans kurumları ile vergi idaresi ve sosyal güvenlik kurumu gibi kurumlardır. Kamu kurumlarının kanunları gereği mali müşavirden isteyeceği mali bilgiler, ticari defter kayıtlarını, gelir tablosu, bilanço gibi mali tabloları, vergi-sigorta vb. beyanname ve bildirimleri düzenlemek suretiyle üretilir.

İşletme içine yönelik olarak, muhasebe yönetiminin mali bilgi üretimi sonucu işletme yöneticilerinin, kurucularının ve diğer taraflarının kullanabileceği mali hizmet ürünleri şu şekilde sıralanabilir (Akdoğan ve Tenker, 2010):

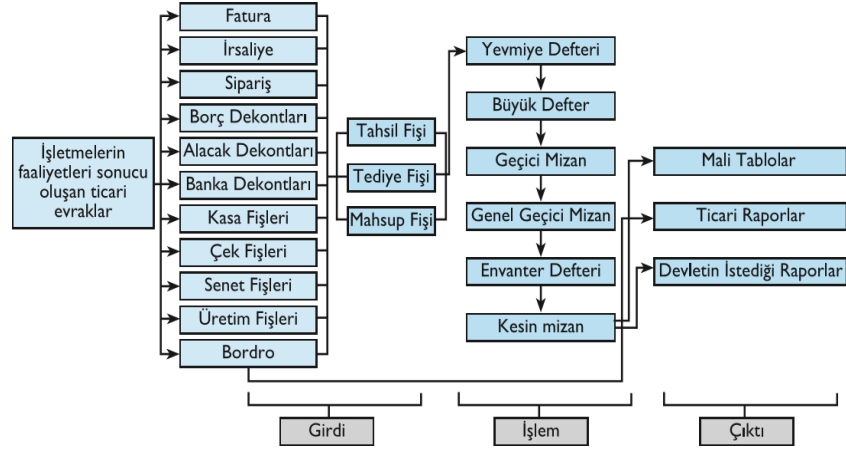
- Ekonomik kararların alınmasında kullanılacak bilgiler,
- İşletmenin kazanma gücünü değerlendirmek için gerekli bilgiler,
- Yöneticilerin kaynakları etkin kullanıp kullanmadığına dair bilgiler,

- İşletmenin nakit akımı ile ilgili bilgiler,
- İşletmenin kâr dağıtım politikası ile ilgili bilgiler,
- Vergi tutarının belirlenmesine dair bilgiler,
- Makroekonomik verilerin hesaplanmasında kullanılabilecek istatistiki bilgiler,
- İşletme denetiminde kullanılacak bilgiler,
- Yatırımcılar için işletmenin piyasa değerine ilişkin bilgiler,
- İşletme yönetiminin geleceğe yönelik planlamalarında kullanacakları bilgiler

Yukarıda yer alan finansal muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi konusu ve kapsamında elde edilecek çıktılar için bir muhasebe bilgi sistemine ihtiyaç vardır. Muhasebe yönetim fonksiyonu yönünden muhasebeci mali müşavir muhasebe bilgi sisteminin kurulmasını, işletilmesini, kontrolünü ve gerektiğinde güncellenmesini karşılayacak şekilde sorumluluk yüklenmektedir.

Muhasebe meslek mensubu, sistemin kurulması ve işletilmesi sürecinde tasarım yapabilme, verilerin işlenmesi ve muhasebe yöntemlerinin belirlenmesi, defter ve belgelerin kaydedileceği ve muhafaza edileceği ortamların sağlanması ve muhasebe bilgisinin nasıl sunulması gerektiği konularında mesleki özen içerisinde olmalıdır (Karakaya,1994).

Muhasebeci mali müşavir aşağıdaki şekilde de gösterildiği üzere, muhasebe yönetiminin en önemli unsuru sayılan muhasebe bilgi sisteminin girdi-işlem-çıktı aşamalarından oluşan veri akış sürecini yönetir.



Şekil 3.1: Muhasebe Bilgi Sisteminde Veri Akışı (Alagöz, 2019)

Şekil 3.1’de görüldüğü üzere, muhasebe bilgi sisteminin girdisi işletme faaliyetleri ile oluşan ham veriler; fatura, irsaliye, sipariş vb. evrakları ile borç, alacak dekontları ve kasa, çek, senet, üretim fişleri, ücret bordroları şeklinde düzenlenen tevsik edici yasal belgeler, muhasebe fişleri; tahsil, tediye ve mahsup fişleri şeklinde sınıflandırılarak yevmiye defterine kaydedilir. Sistemin işlem aşaması; yevmiye defteri kaydı ile başlayan, büyük defter kayıtları ile devam eden, geçici mizan ve envanter işlemleri sonucu hazırlanan kesin mizan işlemi ile sona eren aşamadır. Son aşamayı oluşturan sistemin çıktısı/ürünlerini ise bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu, fon akım tablosu, öz sermaye değişim tablosu gibi mali raporlar, ticari raporlar ile sigorta bildirimi, vergi beyannamesi gibi devlete sunulacak raporlar oluşturur.

Bu nedenle güvenli ve kaliteli bir hizmet üretiminin sağlanabilmesi, muhasebeci mali müşavirin muhasebe bilgi sisteminin bileşenlerine ilişkin gerekli kaynak planlamasını ve bunların tedarikini yapabilmesine bağlıdır. Bu amaçla muhasebeci mali müşavir muhasebe bilgi sistemini kullanacak insan kaynağını, organizasyonu, bilgi üretiminde kullanılacak verilerin toplanması, işlenmesi, muhafaza edilmesi süreçlerini, bilgisayar yazılım, donanım ve ağ teknolojisi ile kontrol mekanizması ve güvenlik önlemlerini muhasebe yönetim hizmetleri kapsamına almalıdır (Aydın, 2021).

3.1.2. Danışmanlık Fonksiyonu

3568 sayılı Kanun'un 2/A-b maddesinde yer aldığı üzere serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir meslek mensupları, işletmelere muhasebe bilgi sistemlerinin kurulması ve geliştirilmesi, işletme, muhasebe ve finans yönetimi ve mali mevzuat konularında danışmanlık hizmeti verebilmektedirler.

Bu amaçla muhasebe sistemlerinin kurulumu, iyileştirmesi ve verimliliğinin artırılması yönünde muhasebe politikalarının tayini, kayıt ve belge düzeninin akışı ile finansal raporlamaların kapsam ve şeklinin belirlenmesinde, yönetim kontrol sistemlerinin oluşturulmasında mali müşavir meslek mensupları önemli görevler icra edebilmektedirler (Demir ve Onocak, 2021).

Muhasebe meslek mensupları vergi, sigorta, muhasebe ve finans konularında mali danışmalık, ticaret hukuku danışmalığı yanında tedarik, üretim, satış, pazarlama alanlarında da yönetim danışmanlığı yapabilirler.

Hali hazır duruma göre yönetimin karar almasında veya alınan kararları destekleyici bir unsur olarak muhasebeci (Maşrap, 1996); işletmelerin duyacağı kaynakların tespit edilmesinde ve bu kaynakların en iyi dağılımının gerçekleştirilmesinde, miktar ve zaman itibarıyla üretim kararlarının alınmasında, satış, dağıtım ve pazarlama gibi faaliyetlerine ilişkin işletme süreçlerinde yönetime bilgi sağlar (Hermanson vd.,1983).

3.1.3. Denetim Fonksiyonu

Serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler 3568 sayılı Kanun'un 2/A-c maddesine göre mali denetim, inceleme, tahkim, bilirkişilik gibi faaliyetlerde bulunabilirler. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 48 ila 60'ıncı maddeleri arasında meslek mensuplarının denetim işleri ile ilgili çalışma usul ve esasları düzenlenmiştir.

Denetim, muhasebe ile ilgili bilgilerin 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 çalışmadır.

Denetimin amacı; firma, kurum ve kuruluşların sahip ve ortaklarına, alacaklıları ile kredi kuruluşlarına, işçi ile işveren kuruluşlarına, devletin ekonomik ve idari birimleri ile ayrıca vergi idaresine; mali tablolarda yer alan kayıtların gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olduğunu ortaya koymaktır.

Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 50’nci maddesinde yer alan düzenleme çerçevesinde, denetim kapsamındaki kurum ve kuruluşların varlık ve kaynaklarına ilişkin olarak ilgililere sundukları bilgilerin ilgili mevzuat, genel kabul görmüş muhasebe standartları ile denetim standartlarına göre gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olduğu tarafsız meslek mensubunca tespit ve rapor edilir.

Denetimle ilgili çalışmalar, genellikle mali tablolar, uygunluk ve faaliyet denetimi olmak üzere üç sınıfa ayrılmaktadır (Bozkurt, 2018). Mali tablolar denetimi, işletmenin mali tablolarının muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğu yönünden doğruluğu ve güvenilirliğinin tespit edilmesi amacıyla yapılırken; uygunluk denetimi, işletmenin faaliyetlerinden doğan muhasebe işlemlerinin, kamu veya işletme yönetimi tarafından belirlenen kurallara, ilke ve prosedürlere uygunluğunu tespit amacı ile yapılır. Faaliyet denetiminde ise işletme yönetimin plan ve politikaları çerçevesinde faaliyetlerin verimliliğini ve etkinliğini ölçmek amacı bulunmaktadır (Demir ve Onocak, 2021).

3.1.4.Tasdik Fonksiyonu

Meslek mensuplarından yalnızca yeminli mali müşavir meslek mensuplarına tanınan tasdik yetkisi, 3568 sayılı Kanun’un 2/B ve 12’nci maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre, yeminli mali müşavirler gerçek ve tüzel kişi işletmelerin beyannameleri ve mali tablolarının mevzuat, muhasebe ilke ve standartlarına uygun olduğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler.

Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar.

Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 4’üncü maddesine göre tasdik, gerçek veya tüzel

kişi teŖebbüs ve işletmelerin tasdik kapsamına giren işlemlerinin denetim ilke ve standartlarına göre incelemesi sonucu gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespit edilerek raporlaştırılmasıdır.

Yönetmeliğin 7'nci maddesine göre tasdik kapsamına giren hususlar vergi kanunları ve mali mevzuatta yer alan teşvik, indirim, istisna ve muafiyetler bakımından ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Tasdik işlemlerinde yetkili yeminli mali müşavirler;

- Gizlilik dahi olsa tasdik kapsamındaki defter, kayıt ve belgeleri inceleyebilir,
- Tasdik işlemi ile ilgili bilgileri yöneticiler dahil ilgili herkesten isteyebilir,
- Yönetim kurulu ve genel kurul toplantılarına katılarak tasdik faaliyetlerini ilgilendiren hususlarda açıklamalar yapabilir,
- Tasdik işlemleri ile sınırlı olarak kamu kurumlarından bilgi isteyebilir.

3.2. Mali Müşavir Meslek Mensuplarının Önemi ve Sorumlulukları

3.2.1. Mali Müşavir Meslek Mensuplarının Önemi

Muhasebe meslek mensupları ürettikleri mali bilgiler dolayısıyla topluma karşı sorumluluk taşımaktadırlar. Bilerek veya bilmeyerek üretilen hatalı mali bilgiler ekonomik kaynakların verimsiz ve adil olmayacak bir şekilde dağılıma neden olarak toplum ekonomisini etkilemektedir (Maşrap,1996).

Birey ve kurumların hukuki uyuşmazlıklar ile suç oranlarının artması, ticari işlemlerin artması ve karmaşık hale gelmesi, işletme içi hile ve yolsuzlukların giderek artması, birey ve kurumlarla devletin menfaate dayalı ilişkileri, artan miktar ve tutarlarda yaşanan işletme başarısızlıkları, işletme üst yönetimlerinin yanıltıcı hareketleri, yönetimlerin hukuki uyuşmazlıklarda mali uzman desteğine duyulan ihtiyaç, ülke ekonomilerinin büyümesi ve gelişmesi mesleki sorumluluk yüklenen ve uzmanlık gerektiren muhasebe mesleğini önemli hale getirmiştir (Ayboğa, 2003; Bozkurt, 2000).

Muhasebe meslek mensuplarının etkin duruma gelmesi, ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alınmasını sağlayarak kamusal mali politikaların uygulanabilirliğini, denetimin

verimliliğini ve gücünü artıracaktır. Diğer yandan meslek mensuplarının toplumsal öneminin karşılanması, mükellef ile vergi idaresi arasında yaşanabilecek ihtilaflar ve sorunları azalacak ve vergi dairesine kayıtlı vergi mükellefi sayısının arttırılmasında başarı elde edilecektir.

İşletmelerin planlama ve stratejilerinin etkinliği ve verimliliğini sağlamada, kurumsal kimliğe bürünmede ve sürdürülebilir rekabet anlayışında, denetlenebilir bir yönetime sahip olmasında doğrudan ve dolaylı olarak muhasebe bilgi sistemlerini yöneten meslek mensupları önemli bir rol oynamaktadır. Sunulan bilgiler bir taraftan planlama, kontrol ve performans değerlendirme ile ilgili olarak yöneticilerin sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirmesine yardımcı olurken diğer taraftan diğer menfaat grupları için ortaklığın devamı, yeni yatırımlara yönelme, kredi verme gibi karar almalarında yardımcı olur (Saeidi-Hadi, 2014; Tekşen vd., 2011; Demir ve Onocak, 2021).

İktisadi ve finansal işlemleri ölçülebilir, güvenilir, tarafsız ve analiz edilebilir mahiyette, kayıt ve kontrol ederek bilgi üreten uzman ve mesleki etik standartlara sahip mali müşavir meslek mensubu, işletmelerin mali yapısı, varlık ve kaynakları hakkında taraflara ve topluma güven duygusu verilmesine hizmet eder.

Bu nedenle açıklama ve bilgi verilme amacıyla kamuyu aydınlatma işlevinde muhasebe meslek mensubu önemli bir rol oynar. Bu şekilde finansal bilgiler hakkında kamuyu aydınlatma işlevi, işletmeye hakkında doğru ve güvenilir bilgi elde edileceği yönünde bilinç oluşmasını sağlayacaktır (Şengel, 2011).

Diğer yandan işletmeler ihtiyari olarak tanınmak amacıyla ve bir pazarlama strateji aracı olarak eğitim, sağlık, kültür, spor ve sanat alanlarında geliştirilen sosyal sorumluluk projelerine katkıda bulunabilmektedirler. Bu tür sosyal sorumluluk faaliyetlerinin plan ve bütçelerinin hazırlanmasında ve uygulanabilirliklerinin öngörülmesinde, muhasebe bilgi sistemi ve bu sistemi yöneten meslek mensubu önemli bir işlev üstlenmektedir.

3.2.2. Mali Müşavir Meslek Mensuplarının Sorumlulukları

Mali müşavirlerin sorumluluğu; yasal, mesleki standart ve kurallar çerçevesinde meslek mensubunun vergi mükelleflerine, devlete, topluma, meslek kuruluşlarına,

meslektaşlarına ve kendisine karşı taşıması ve uyması gereken mesleki tutum ve davranışları ifade etmektedir.

Mali müşavirler mesleklerini yürütürken mesleki, hukuki, mali, cezai ve disiplin yönlerinden çeşitli sorumluluklar yüklenmektedirler. Bunların ötesinde, mali müşavirliğin kamusal ve toplumsal yönlerinden dolayı mali müşavirlerin sosyal sorumluk boyutu da bulunmaktadır.

Söz konusu sorumlulukların kapsam ve çerçevesi; genel yasalar, vergi ve meslek yasaları gibi özel yasalar ile yönetmelik, tebliğ, ulusal ve uluslararası meslek örgütleri tarafından belirlenmiş mesleki ilke ve standartları ile genel kabul görmüş muhasebe esaslarına göre belirlenmiştir. Diğer yandan toplumsal, ekonomik ve teknolojik gelişmelerden yakından etkilenen muhasebe mesleğinde sorumluluklar devlet, mesleki kurumlar ile uluslararası kurumlar tarafından yeniden tanımlanabilmektedir.

3.2.2.1. Mesleki Sorumluluk

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğinin 8'inci maddesine göre mesleki sorumluluk toplum ve devlete, işletme sahip ve yöneticilerine ile meslektaşlarına karşı sorumluluk olarak tanımlanmıştır.

Madde metne göre meslek mensupları mesleklerini ifa ederken;

- Toplum ve devlete karşı sosyal sorumluluk taşırlar.
- İşletme sahip ve yöneticilerine isabetli karar alabilmeleri için doğru ve güvenilir bilgiler sağlarken işletme sahip ve yöneticilerine karşı sorumluluk taşırlar.
- Yasalar ve yönetmelikler çerçevesinde ve mesleki eğitimde meslek üyelerinin birbirlerine bilgi vermek ve aktarmak üzere meslektaşlarına karşı sorumluluk taşırlar.

3.2.2.2. Hukuki Sorumluluk

Meslek mensuplarının işlerini yürütürken müşterileri/vergi mükellefleri ile sözleşme yapmaktadırlar. Bu sözleşmeler dolayısıyla meslek mensupları Türk Borçlar Kanunu'na göre sorumluluk altına girmektedir. Söz konusu sorumluluk, meslek mensuplarının sözleşmede tarif edilen işin kapsamı ve amacı doğrultusunda üstlendikleri

yükümlülüklerini eksik yerine getirmeleri ya da hiç yerine getirmemelerinden doğan sözleşme sorumluluğu olarak nitelendirilmektedir.

Bu itibarla meslek mensubu ve müşteri/vergi mükellefinin birinin ya da ikisinin de yükümlülükleri yerine getirmemesi ya da eksik yerine getirmesiyle sözleşme maddeleri ihlal edilebilir. Akdin ihlali halinde, ihlal eden taraf doğan zararı ödemekle yükümlüdür (Özel, 2005).

Hukuken sözleşme olan mali müşavir-vergi mükellefi hizmet ilişkisi gereği, mali müşavir meslek mensubu müşterilerine karşı sözleşme sorumluluğunu üzerine almaktadır. Bu nedenle sözleşmenin ihlali veya haksız fiil neticesinde meslek mensubu, müşterisinin/vergi mükellefinin işleri dolayısıyla ihmal ve kusurlu davranışı ile müşterisinin/vergi mükellefinin uğradığı zararın tazmininden sorumludur.

3.2.2.3. Cezai Sorumluluk

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 47'nci maddesine göre meslek mensupları, görevleri sırasında veya görevleri sebebiyle işledikleri suçlar dolayısıyla, fiillerinin niteliğine göre Türk Ceza Kanunu'nun kamu görevlilerine ait hükümleri uyarınca cezalandırılırlar. Buna göre meslek mensupları görevlerini yerine getirirken;

- Resmi belgede sahtecilik dolayısıyla Türk Ceza Kanunu'nun 204'üncü maddesi gereğince,
- Müşteri sırrı kapsamındaki bilgilerin açılanmasıyla ilgili olarak Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesi ile,
- Haksız menfaat sağlanması ve rüşvet suçu kapsamında Türk Ceza Kanunu'nun 252'nci maddesi ile,
- Görevi kötüye kullanma suçu nedeniyle Türk Ceza Kanunu'nun 257'nci maddesi ile adli soruşturma ve kovuşturmayaya tabi tutulur.

Diğer yandan Vergi Usul Kanunu'nun 360'ıncı maddesine göre, Kanun'un 359'ncü maddesinde sayılan vergi kaçakçılık suçlarına iştirak ve aynı Kanun'un 362'nci

maddesinde düzenlenen vergi mahremiyetini ihlal suçları dolayısıyla meslek mensupları hürriyeti bağlayıcı cezalara muhatap olabilmektedirler.

3.2.2.4. Mali Sorumluluk

Mali müşavir meslek mensuplarının mali sorumluluğu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK'un) Mükerrer 227'nci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensupları imzaladıkları ya da tasdik ettikleri vergi beyannamelerin defter kayıtlarına, defter kayıtlarının da dayanakları olan belgelere uygun olmamasından doğan vergi ziyayı ve buna bağlı ceza ve gecikme faizlerinden vergi mükellefi birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu bulunmaktadır.

Ziyaa uğratılan vergi, buna bağlı ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte meslek mensuplarının müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulabilmesi; vergi beyannamelerinin, defter kayıtlarının ve belgelerin doğru ve eksiksiz olup olmasına bağlanmıştır. Meslek mensupları mesleki görev ve yetkilerinin sınırları içinde, vergi mükelleflerinin defter kayıtlarıyla ilgili belgelerini tekdüzen hesap planına ve Vergi Usul Kanunu'na ilişkin düzenlemelere göre tam ve uygun olarak kaydetmek, bu kayıtlara göre mali tabloları düzenlemek ve vergi beyannamelerini düzenleyerek vergi dairesine bildirimde bulunmakla yükümlüdürler. Tasdik raporunun düzenlenmesi şartına bağlanan vergi beyannamelerine ilişkin tasdik raporlarının muhasebe standartları ile Vergi Usul Kanunu kapsamında tutulacak muhasebe kayıtlarına ve düzenlenen belgelere uygun olması gerekmektedir.

Meslek mensuplarının mali sorumluluğuna ilişkin diğer bir düzenleme, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 12'nci maddesinde bulunmaktadır. Bu maddeye göre gönderilecek muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağı olan belgelere uygun olmamasından yazılı sözleşme ile yetkilendirilmiş muhasebe meslek mensupları işverenlerle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar.

3.2.2.5. Disiplin Sorumluluğu

Kanunlarla kendilerine yüklenilen görevleri yaparken meslek hukukuna aykırı hareketler sergileyen meslek mensupları disiplin soruşturması ile karşılaşabilmektedir. 3568 sayılı Kanun'un 48'inci maddesi ve VUK'un 153/A maddelerinde yer alan düzenlemeler kapsamında meslek mensuplarının disiplin sorumluluklarına gidilebilmektedir.

Meslek odaları disiplin kurulları tarafından yürütölen soruşturmalar neticesinde disiplin cezaları uygulanabilmektedir. 3568 sayılı Kanun'un 48'inci maddesinde yer alan durumlara uygun olarak sırasıyla uyarma, kınama, geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, yeminli sıfatını kaldırma, meslekten çıkarma şeklinde disiplin cezaları verilebilmektedir.

Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 153/A maddesine göre hakkında sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğı tespit edilen mükelleflerin bu fiillerine iştirak ettiğı inceleme raporu ile kesinleşen meslek mensuplarına üç yıl süreyle meslekten alıkoyma cezası uygulanır. Bu sürenin bitiminde meslek mensuplarından kanuni teminat istenmekte, teminat alınamasını takip eden beş yıl içinde kanunda belirtilen fiillere tekrar iştirak etmesi halinde ise meslek mensubuna meslekten çıkarma cezası verilmektedir (Kabayuka, 2021).

3.2.2.6. Mesleki Etik Sorumluluk

Mali müşavir meslek mensuplarının taşıdıkları diğeri bir sorumluluk türü etik sorumluluktur. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), muhasebe meslek üyelerinin uymaları gereken temel etik ilkeleri; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve gerekli özen, mesleki davranış olarak belirlemiştir. IFAC (2006) tanımları esas alınarak etik ilkeleri şöyle ifade edilebilir.

- Dürüstlük: Muhasebe meslek mensupları gerek mesleki gerekse meslek dışı bütün işlerinde açık ve dürüst bir şekilde davranmalıdırlar.
- Tarafsızlık: Muhasebe meslek mensupları, mesleki ya da ticari kararı geçersizleştirecek nitelikte önyargılı hareket etmemelidirler. Kararların alınmasında, bir tarafın çıkarını veya etkisini yansıtmamalıdırlar.

- Mesleki yeterlilik ve gerekli özen: Muhasebeyi meslek edinenler, müşterilerine hizmet sunarken mesleki bilgi ve tecrübelerini ilgili mevzuat, iş tekniğindeki güncel gelişme ve uygulamalara göre özen içinde profesyonel bir nitelikte kullanmaları ve bu şekilde sürdürmelidirler.
- Mesleki Davranış: Muhasebe meslek mensupları ilgili kanun ve düzenlemelere uyarak mesleklerinin güven ve itibar kaybına yol açabilecek işlem ve davranışlarda bulunmamalıdır.

3.2.2.7. Sosyal Sorumluluk

Meslek mensubunun sosyal sorumluluk kavramı, meslek mensubunun faaliyetlerini yürütürken topluma ve devlete karşı sorumluluk taşıması olarak ifade edilmektedir. Sosyal sorumluluk gereği muhasebe meslek mensupları kişi ya da gruplar yerine, toplum çıkarlarını gözeterek gerçeğe uygunluk, tarafsızlık ve dürüstlük ölçüleri içinde muhasebe organizasyonlarını kurarak yürütmelidirler (Özko vd., 2005).

Mali müşavirlik mesleğinin en önemli özelliklerinden olan kamu yararının gözetilmesi, mesleği yapanların sosyal sorumluluklarının bir gereğidir. Kamu menfaatinin gözetilmesi amacıyla mali müşavir meslek mensupları, mesleki yeterlilikleri yanında dürüst, tarafsız, özen ve gizlilik gibi etik ilkelerine riayet etmelidirler (Akbaş ve Çırpan, 2021).

Kurumların etkili ve verimli bir şekilde yönetilmeleri, kurumlar ile ilgili kişi ve grupların fayda ve kazançlarının korunması, kamusal gelirlerin ve menfaatlerin temini, toplumsal mesruiyet ve güvenin sağlanması için mali müşavirler; yasal zeminde muhasebe standartlarına dayalı olarak adil, kamuyu aydınlatıcı, açık, objektif, hızlı ve güvenilir bir çalışma etiğine sahip olmalıdır.

Bu nedenle muhasebenin temel kavramlarını oluşturan özün önceliği, tarafsızlık ve belgelendirme, ihtiyatlılık, tam açıklama, tutarlılık, ölçme ve değerlendirme, işletmenin sürekliliği kavramları meslek mensubunun sosyal sorumluluk ilkesine göre hareket etmesi gereğini ortaya koymaktadır.

Mali müşavirlerin sosyal sorumluluğu; bireysel hukuki ve kanuni mesuliyetlerin ötesindedir. Bu nedenle toplum çıkarının, kamu düzeninin ve menfaatinin, çevresel

faaydaların gözetilmesi ve geliştirilmesi gibi konularda müşterilerin, vergi mükelleflerinin, işverenlerin duyarlılığının artırılması ve sürdürülebilirliği için muhasebe bilgisi üreticisi yönetici ve uzmanlar; tarafsız nitelikte ölçülebilen ve raporlanabilen faaliyetleri dolayısıyla şahsi mesleki sorumluluklarının üstünde bir mesleğe tabidirler.

Bu çerçevede muhasebeci hukuki sorumlulukla birlikte bu sorumluluğun ötesinde sosyal sorumluluk ile toplumsal ve kamusal çevrenin çıkarlarına hizmet etmektedir. Bu bakımdan sosyal sorumluluğun bir parçasını oluşturan çevresel konuların da muhasebe sistemini ilgilendirmesi, meslek mensuplarının toplumsal ve kamusal menfaatin yanında olmalarını gerekli kılmaktadır (Bengü ve Can, 2009).

4. MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN ANA BİLEŞENLERİ (TARAFLARI), İLİŞKİLERİ VE SORUNLARI

4.1. Mali Müşavirlik Mesleğinin Ana Bileşenleri (Tarafları)

Türk Dil Kurumu sözlüğünde bileşen; bir bileşke oluşturan kuvvetlerin her biri olarak tanımlanmıştır. Mali müşavirlik mesleği de kamu yönetimi, mükellef, meslek mensubu ve mesleki kurum ana öğelerinden oluşan bir bileşkeyi ifade etmektedir. Bu mesleği oluşturan ana öğeler de konum ve rollerine göre belirli bir düzeyde ağırlık ve kuvvete sahiptir.

Mali müşavirler, sosyal sorumluluk bilinciyle kamusal hizmet sayılabilecek muhasebe yönetimi, danışmalık ve denetim hizmetlerini birtakım bileşenlerin etkisi altında yerine getirmektedir. Bu bileşenler, devlet (kamu), vergi mükellefleri (müşteriler), meslek örgütü (kurum) ve meslek mensubu (meslektaş) taraflarından oluşan kural ve olaylar düzleminde mesleği meydana getirmektedir.

Meslek mensuplarının mesleki sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için uymaları gerekli oldukları mesleki etik ilkeleri ile birlikte iletişim kurabilme ve geliştirebilmeleri, analitik düşünme ve etkin problem çözme gibi entelektüel becerilere sahip olabilmeleri, sosyal sorumluluk bilinci ile bağımsız davranabilmeleri gerekmektedir (Özyürek, 2012). Bu yetenek ve yetkinliklerin kazanılmasında meslek bileşenlerin önemli bir rolü bulunmaktadır.

3568 sayılı meslek yasasının gerekçesi, amaç, konu kapsamı ile bu Kanun'un dayanağı ile çıkarılan diğer yönetmelik, tebliğ, karar gibi düzenlemeler mali müşavirlik mesleğinin bileşenlerini tayin etmektedir. Bu nedenle yasal düzenlemeler ile çerçevesi belirlenen mali müşavirlik mesleğinin ana bileşenleri 3568 sayılı Kanun'un gerekçesi, amacı ve konusu esas alınarak açıklanmaya çalışılacaktır.

Mali müşavirlik mesleğinde devletin ana bileşenlerden olmasının nedenleri şunlardır:

- Kamusal denetimlerin özellikle vergi denetimlerinin etkinliğini ve verimliliğini artırmak,

- Türk vergi sisteminin gelişmesini sağlamak,
- İşletmelerin faaliyetleri ile ilgili sonuçları ilgili mevzuata göre denetleyerek, gerçek durumu tespit edip resmi kurumlara sunmak,
- İşletmelerin defter kayıtlarını tutarak, gelir tablosu, bilanço gibi mali tabloları ile birlikte vergi beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek,
- Yeminli mali müşavirlerce yapılan tasdik işlemleri.

Vergi mükelleflerinin mali müşavirlik mesleğinin ana bileşenlerinden olmasının nedenleri şunlardır:

- İşletme ve vergi uygulamalarında güvenin oluşmasını ve ahlâkın gelişmesini sağlayabilmek,
- Vergisel uyumsuzlukları en aza indirebilmek,
- İşletme faaliyetlerinin sağlıklı ve güvenilir olmasını sağlayabilmek,
- Vergi mükelleflerine muhasebe yönetimi, denetim ve danışmalık alanlarında hizmetler sunabilmek,
- Tasdik işlemlerini yapabilmek.

Mali müşavirlik mesleğinde mesleki örgütünün ve meslek mensubu bileşenlerinin taraflardan olmasının nedenleri şunlardır:

- İşletme ve vergi uygulamalarında güvenin ve ahlâkın gelişmesini sağlayabilmek,
- Yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek.

Devlet, getirdiği yasal düzenlemeleri, idari ve yasal uygulamaları yönünden; meslek örgütü, belirlediği mesleki ilke ve standartları yönünden; vergi mükellefleri, hizmeti satın almaları yönünden; meslek mensupları, mesleki çalışma düzeninde sergiledikleri davranış ve ahlâkları yönünden muhasebe mesleğinin üreteceği hizmetin değerini, kapsamını ve boyutunu etkilemektedir. Bu ana bileşenlerin etkisiyle mali müşavirin hizmet üretimi, kontrollü ve sınırlı bir şekilde; mesleki inisiyatifin diğer mesleklere göre, oldukça az olduğu bir çalışma ortamında gerçekleşmektedir.

Mali müşavirlik hizmetlerinin kendine has özellikleri nedeniyle mesleği yapanların nitelikleri ve mesleki kurumun varlığı, meslek ana bileşenlerinin oluşumunu etkilediğinden mali müşavirlik mesleğinin ortaya çıkmasında meslek üyeleri ve bağlı

oldukları meslek örgütleri temel bileşenlerdendir. Muhasebe mesleğinin geliştirilmesinde, standartlarının yükseltilmesinde, kalite ve saygınlığının artırılmasında üye ve kurum en önemli konumu teşkil etmektedir. Mevcut eksik ve eskiyen bilgilerini yenileyen ve geliştiren üyeler, işletmelerin ve çevrenin ilgisini çekerek, mesleklerinin ve mensuplarının saygınlığını ve iş hacmini genişletirler (Ergin, 1991). Muhasebe meslek mensuplarının mesleklerini bağımsız, dürüst ve objektif bir biçimde uzman yetkinliğinde, müşterilerine ve yasalara karşı sorumluluk bilinciyle diğer meslek üyeleri ile birlikte mesleğin değerini yükseltecek iyi ilişkiler ağı kurmaları, meslek ana bileşenlerini bir araya getirmektedir (Yükselen, 2002).

Bu itibarla mesleğin icrasında muhasebe meslek mensubunun özelliklerinden;

- Bağımsızlık, dürüstlük ve objektiflik, uzmanlık, diğer meslek mensupları ile ilişkiler özelliği meslek mensubu ana bileşenini,
- Müşteriye karşı sorumluluk özelliği mükellef ana bileşenini,
- Yasalara karşı sorumluluk özelliği devlet ana bileşenini,
- Mesleğin değerini yükseltecek uygulamalara yer verme özelliği mesleki kurum (örgüt) ana bileşeninin oluşumuna etki etmektedir.

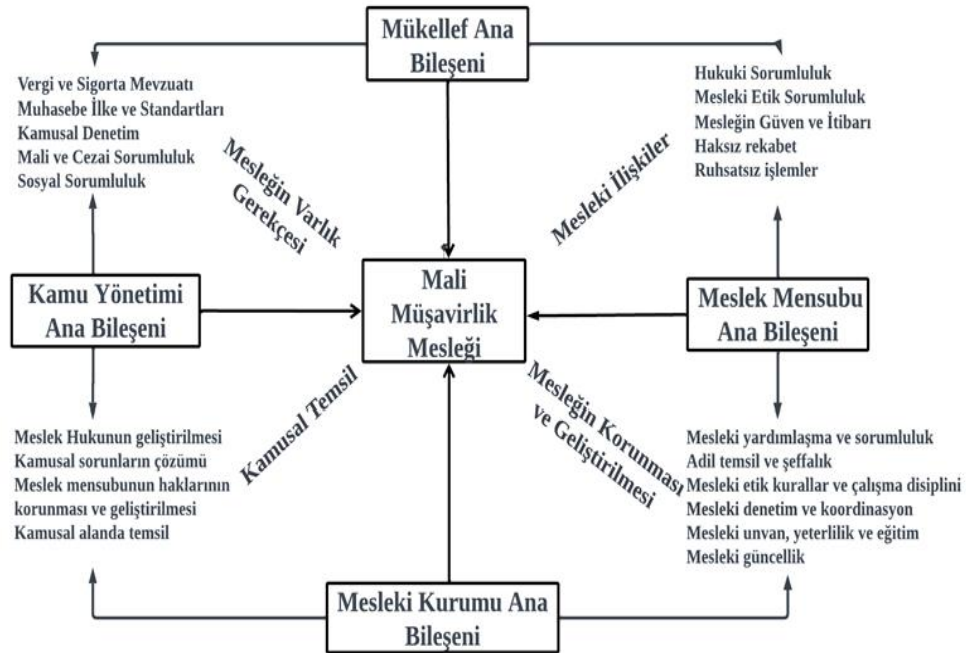
Mali müşavirlik mesleğinin Türkiye’deki yaklaşık 150 yıllık süreci boyunca yaşanan mesleki sosyal-ekonomik gelişmeler ve olgular mesleğin ana bileşenlerinin varlığını gerekli hale getirmiştir. 1989 yılından önce mesleğin belirsiz ve kimliksiz bir ortamından sonra, 1989’da uygulamaya giren yasa ile sosyal-ekonomik sistemde meslek kimliğini etkileyecek aktörler, meslek ana bileşenlerini tanımlama zorunluluğunu beraberinde getirmiştir.

Bu süreçte muhasebeciler, muhasebenin tarafları olan mükellef ve işletmeler, devlet, muhasebe eğitim kurumları, uluslararası kurum ve entegrasyonlar muhasebenin teorik ve pratik mantığının değiştirilmesi ve geliştirilmesinde potansiyel aktör olarak belirmiştir (Özkara ve Özcan, 2004). Bu aktörlerin teşkil ettiği ana bileşenler kendilerini aşağıda açıklanan nedenlerle mesleğin gerekli tarafları haline gelmişlerdir.

- Devletin uzmanlık gerektiren ve giderek artan vergi uygulamaları ile ilgili mali gereksinimi yanında etkin denetim ihtiyacı mesleğin devlet ana bileşenini,

- Karmaşık vergi mevzuatı karşısında mükelleflerin yasal yetkili kişilere ihtiyacı, sermaye piyasalarından kredi kullanma gereksinimleri, işletme yöneticilerinin karar destek ihtiyaçları ile bağımsız mali denetim gerçeği mesleğin mükellef ana bileşenini,
- Muhasebe ve vergi işleri ile uğraşan çalışan kimseleri saygın bir mesleki hizmet anlayışı ile bir araya getirme isteği ve eğitilmiş ruhsatlı meslek mensubu ihtiyacı mesleğin mesleki kurum (örgütü) ana bileşenini ve
- İşletmelerin muhasebe kaynaklı beyan ve bildirimlerinin güvenilirliğini ve doğruluğunu mesleki tecrübe ve bilgisiyle sağlayacak bilgiye, yeterliliğe ve ahlâka sahip meslek mensubuna duyulan ihtiyaç mesleğin meslek mensubu ana bileşenini gerekli ve zorunlu olarak doğurmuştur.

Bu ana bileşenler nedeniyle mali müşavirler görevlerini yerine getirirken, başta işletme sahip ve yöneticileri, vergi dairesi ve SGK çalışanları, mesleki kurumları ve meslek çalışanları ile sürekli olarak ilişki halindedirler. Aşağıdaki diyagramda mali müşavirlik mesleğinin ana bileşenleri ve mesleğin bileşenlerle ilişkileri özetlenmiştir.



Şekil 4.1: Mali Müşavirlik Mesleğinin Ana Bileşenleri ile İlişkileri

Şekil 4.1’de görüldüğü üzere; mali müşavirlik mesleğinin kamu yönetimi ve mükellef ana bileşenleri arasındaki konumu mesleğin varlık gerekçesini, kamu yönetimi ve mesleki kurum ana bileşenleri arasındaki konumu kamusal temsilini, mükellef ve meslek mensubu ana bileşenleri arasındaki konumu mesleki ilişkilerini ve mesleki kurum ve meslek mensubu ana bileşenleri arasındaki konumu mesleğin korunması ve geliştirilmesini etkilemektedir.

Mali müşavirlik mesleğinin ana bileşenlerini kamu yönetimi, mükellef, mesleki kurum ve meslek mensubu oluşturmaktadır. Bu ana bileşenler arasında yer aldığı konum itibariyle, mali müşavirlik mesleğinin faaliyet alanları belirlenmekte; yetki ve sorumlulukları ile karşılaşılabileceği sorunlar ortaya çıkmaktadır.

Yukarıdaki şekilde özetlendiği gibi mesleğin kapsam ve derinlik yönünden;

- Varlık gerekçesini vergi ve sigorta gibi mali mevzuat, muhasebe ilke ve standartları, kamusal denetim ve sosyal sorumluluk,
- Kamusal temsilini meslek hukukunun geliştirilmesi, kamusal sorunların çözümü, meslek mensubunun haklarının korunması ve geliştirilmesi,
- Mesleki ilişkilerini hukuki sorumluluk, mesleki etik sorumluluk, mesleğin itibar ve güveni, haksız rekabet ve yetkili-ruhsatsız işlemler,
- Mesleğin korunması ve geliştirilmesini mesleki yardımlaşma ve sorumluluk, adil temsil ve şeffaflık, etik kurallar ve çalışma disiplini, denetim ve koordinasyon, mesleki unvan, yeterlilik ve eğitim, mesleki güncellik ana bileşen ilişkilerini şekillendirmektedir.

4.2. Mali Müşavirlik Mesleğinin Kamu Yönetimi Ana Bileşeni ile İlişkileri ve Sorunları

4.2.1. Mali Müşavirlik Mesleğinin Kamu Yönetimi Ana Bileşeni ile İlişkileri

Mali müşavirlik mesleğinin kamu yönetimi (devlet) ana bileşeni, en önemli ve birincil bileşenidir. Bu bileşen, mali müşavirle kamusal yönetim arasında muhasebe hukuku çerçevesinde belirlenmiş mesleki yetki ve sorumluluk doğurmaktadır. Mesleki yetki-

sorumluluk ilişkisinin beraberinde getirdiği muhasebe kültürü ve iklimi, meslek mensubunun meslek ana bileşenlerinden devlet ya da geniş anlamıyla kamu ile bağıntıyı şekillendirmektedir.

Bilginoğlu'nun (1987) açıkladığı üzere muhasebe uygulamalarının alt yapısını düzenleyen muhasebe ilke ve kurallarından oluşan, teknik ve hukuki bir yapıya sahip muhasebe hukukunun kaynakları; yazılı hukuk kuralları halinde olmayan ve yetkili kurullar tarafından oluşturulan genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ile yazılı hukuk kuralı niteliğinde muhasebe ilke ve kurallarından oluşmaktadır (Bilginoğlu, 1993).

Mesleğin muhasebe hukuku zemininde var oluş gerekçesinin başında; devletin vergi mükelleflerine dönük mali mevzuatın uygulanabilirliğinin sağlanması, yasal bir muhasebe sisteminin oluşturulması ve sağlıklı bir mali denetimin yapılmasına yardımcı olma amaçları gelmektedir. Bu nedenle muhasebe kültürünü ve iklimini etkileyen vergi gibi kamusal gerekçeler, meslek mensubu ve devlet ana bileşeni ilişkisinin şekli ve kapsamını tayin etmektedir.

Türkiye'de muhasebe kültür ve ikliminin özellikle Maliye Bakanlığı'nın etkisi altında olması, muhasebe uygulama ve eğitimlerinin vergisel düzenlemeler çerçevesinde gelişmesine yol açmıştır. Muhasebe bilgisinde verginin esas alınması nedeniyle, Türkiye'de mali müşavirlik meslek kültürü gerçeğe uygunluk kriteri yerine, vergi kriterine göre şekillenmiştir. Dolayısıyla muhasebe mesleğinin ticari hayatın içinde tarafsız olma niteliği devletçi olma tarafına kaymıştır.

Devletin vergi gelirlerini mükellefin beyanına göre tahakkuk eden tutarlar üzerinden tahsil etmesi, beyan konusu vergi matrahlarının gerçekliği, kazancı oluşturun gelirin tespiti ve giderlerin vergi kanunlarına uygunluğu; vergi indirimi, istisna, iade ve teşviklerinden yararlanmaların kanuniliği; transfer fiyatlandırması, örtülü sermaye gibi vergi güvenlik müesseselerinin çalıştırılabilmesi düzgün ve güvenilir bir muhasebe kayıt sistemini ve bu kayıt sistemin işleyişinden sorumlu bir mali müşaviri gerekli kılmaktadır.

Diğer yandan devletin yapacağı vergi, sigorta gibi mali denetimlerin etkili, verimli ve kısa sürede gerçekleştirebilmesinde; muhasebe kayıtlarının düzgün ve doğru tutulması, mevzuat bilgileri, kamu kurumları ile olan mesleki ilişkileri nedenleriyle mali müşavir meslek mensupları mükelleflerden kaynaklanacak sorunları en aza indirebilirler. Mali

müşavir meslek mensuplarının kamu kurumları tarafından konulan genel kabul görmüş muhasebe standartları ile muhasebe ilke ve kurallarına göre, işletmelerin mali tablolarını doğru ve gerçeğe uygun olarak düzenlemeleri hak sahipleri ve kamu için menfaat sağlamaktadır. Devlet ise hak sahiplerinin ve kamu menfaatinin korumasını ve gözetilmesini sağlamakla görevlidir.

Genel kabul görmüş muhasebe standartları ve ilkeleri doğrultusunda vergi, sosyal güvenlik, banka ve sigorta ve diğer mali mevzuat düzenlemeleri, muhasebe hukuku içerisinde mali müşavir mesleğinin devlet ana bileşeninin konularını oluşturmaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK), Sermaye Piyasası Kurumu (SPK), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Sigortacılık ve Özel Emeklilik Düzenleme ve Denetleme Kurumu (SEDDK) ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Türkiye’de muhasebe hukukunu meydana getiren mevzuatın yürütülmesinde yetkili kamu kurumlarını teşkil etmektedirler. Bu kapsamda düzenleyici ve denetleyici yetkilere sahip kurumların mali müşavirlik mesleğini de ilgilendiren düzenlemelerine aşağıda yer verilmiştir.

4.2.1.1. Hazine ve Mali Bakanlığı’nın Mali Müşavirlik Mesleğine İlişkin Düzenlemeleri

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) ile mali müşavirlere tanınan yetkiler ve yüklenilen sorumluluk düzenlemeleri mali müşavirlik mesleğini doğrudan etkilemektedir. Mali müşavirlere mali sorumluluklarına bağlı olarak tanınan yasal yetkinin çerçevesi, VUK’un mükerrer 227’nci maddesi ile bu maddeye göre yayımlanan tebliğler ile düzenlenmiştir. Bu doğrultuda Maliye Bakanlığı, 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarını mükelleflerin vergi beyannamelerinin düzenlenmesinde ve verilmesinde yetkilendirirken vergi muafiyeti, istisnası ve indirimi, yeniden değerlendirme gibi benzeri teşvik ve kolaylıklardan mükelleflerin yararlanılmasında koşul haline getirilen tasdik raporu düzenleme konusunda da yeminli mali müşavir meslek mensuplarını yetkilendirmiştir.

Söz konusu yetkilere dair usul ve esaslar, Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan aşağıdaki tebliğler ile belirlenmiştir:

- 4 ve 5 Sıra No.lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğler,
- 3568 sayılı Kanun kapsamında yayımlanan 18, 37 ve 46 Seri No.lu Genel Tebliğler

Buna göre ticari, zirai ve mesleki kazancı dolayısıyla gerçek usule tabi gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükelleflerinden, bir takvim/hesap döneminde aktif toplamı ve net satışlar toplamı belirlenen haddi aşan mükellefler, gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerini, muhtasar ve prim hizmet beyannamelerini ve katma değer vergisi beyannamelerini 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatmak zorundadır. Yine bu tebliğlerde yeminli mali müşavirler tarafından yapılacak tasdik işlemlerine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

3568 sayılı Kanun'un 12'nci maddesine göre yayımlanan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik kapsamında tam tasdik ve vergi iadesi raporlarını düzenleyen yeminli mali müşavirlere, rapor konusu ile sınırlı olmak üzere mükellef ve mükellefle ilgili kişi ve kurumlar nezdinde inceleme ve denetim yapabilme yetkisi verilmiştir.

Meslek mensuplarına Maliye Bakanlığı tarafından verilen bu yetkilere karşın birtakım sorumluluklar da yüklenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227'nci maddesinde yer aldığı üzere, vergi beyannamelerinin ve tasdik raporlarının defter kayıt ve belgelerine uygun olmamasından dolayı ortaya çıkacak vergi ziyayı ve buna bağlı ceza ve gecikme faizlerinden mükellef ile birlikte meslek mensupları müteselsilen sorumlu sayılabilmektedir.

Vergi kanunları ile mükellef haklarının korunması, mükellef ödev ve sorumluluklarının yerine getirilmesi, meslek mensuplarına verilen yetkinin kullanım şekli ve kapsamı; Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan tebliğ, sirküler gibi düzenlemeler ile belirlemiştir. Vergi alacağını emniyet altına almak ve sağlıklı bir vergi denetimi gerçekleştirmek amacıyla muhasebe hukukunun da en önemli kaynaklarından sayılan 213 sayılı VUK ve tebliğleri ile Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliğleri (MSUGT) kanuni düzenlemelerin başında gelmektedir.

VUK'da düzenlenen defter tutma, kayıt düzeni, defterlerin tasdiki (mad.171-226), kayıtların tevsiki, fatura ve benzeri vesikalar, serbest meslek makbuzu, ücret bordroları ve diğer vesikalar (mad.227-242), değerlendirme (mad.258-330) ile ilgili maddeler meslek mensuplarını en çok ilgilendiren ve hukuki ve cezai sorumluluklarını da doğurabilecek maddeler arasındadır.

Diğer yandan mali müşavirlerin muhasebe kayıtlarının tutulmasında, kontrol ve denetiminde; düzenleyecekleri mali tablolar ve muhasebe usul ve esaslarında tabi olacakları Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği diğer önemli bir muhasebe hukuku kaynağıdır. VUK'un 175 ve mükerrer 257'nci maddelerinden aldığı yetkiyle Maliye Bakanlığı, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile muhasebeye ilişkin usul ve esasları belirlemiştir.

Bu tebliğlerden 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 sıra no.lu MSUGT ile bilanço usulüne göre defter tutan işletmelerin faaliyetlerinin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde muhasebeleştirilmesi, mali tabloların tutarlı ve karşılaştırılabilir olmaları sağlanarak gerçeği yansıtabilmeleri ve denetimlerin kolaylaştırılması amaçlanmıştır. Bu amaçla muhasebenin temel kavramları açıklanmış, muhasebe politikalarının açıklanması, mali tablo ilkeleri, mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması ve tekdüzen hesap planı bölümleri ile muhasebe usul ve esasları konularına yer verilmiştir.

Yukarıdaki tebliğe göre bilanço esasına göre defter tutan işletmeler muhasebe usul ve esaslarına uymak mecburiyetindedir. Bununla birlikte faaliyet konuları itibarıyla kendine özgü muhasebe tekniği ile hesap planı kullanmak ve mali tablolar düzenlemek durumundaki aracı kurumlar ve yatırım ortaklıkları, finansal kiralama ve faktoring vb. kurumlar, banka, sigorta ve özel finans kurumları ve menkul kıymet yatırım fonları muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikalarının açıklanması ve mali tablo ilkelerine uymaları kaydıyla, mali tabloların düzenlenmesi ve tekdüzen hesap planına ilişkin tebliğ açıklamalarına uymakla yükümlü tutulmamıştır.

Muhasebenin temel kavramlarında, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri sayılarak açıklanmıştır. Muhasebe politikalarının açıklanmasında; mali tabloların mukayesesinin açıklığının sağlanması için muhasebe politika değişikliklerinin açıklanması ve muhasebe

politikalarının makul olması istenmiştir. Mali tablolar ilkelerinde, temel mali tablolar düzenlenirken uyulması gereken kurallara yer verilmiştir. Mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması bölümü, gelir tablosu ve bilançonun düzenlenmesi ve sunulması konuları açıklanırken, Tekdüzen Hesap Planı bölümünde ise istisnalar hariç olmak üzere, bilanço esasına göre defter tutması gereken tüm işletmelerin uygulamak zorunda olduğu hesap planı açıklanmıştır (Ergin, 2016).

4.2.1.2. Sosyal Güvenlik Kurumu’nun Mali Müşavirlik Mesleği ile İlgili Düzenlemeleri

Sosyal güvenlik sistemini yürütmek amacıyla kurulan Sosyal Güvenlik Kurumu, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’na göre sigortadan yararlanacak kişilerin hak ve yükümlülüklerini korumak ve kurumun finansman sistemini sürdürebilmek için sigorta primlerinin sağlıklı bir şekilde toplanmasında, işverenle birlikte, Kanun’da belirtilen şartlar altında mali müşavir meslek mensuplarını sorumlu tutabilmektedir. Bu sorumluluklar Kanun’un 12’nci ve 59’uncu maddelerinde düzenlenmiştir.

Kanun’un 59’uncu maddesine göre, 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış muhasebe meslek mensupları tarafından SGK’ya bildirilen işçilik tutarları ve işyeri kayıtları incelenerek hazırlanan rapora dayanarak ihaleye dayalı ve inşaat işlerinde işyeri sahipleri sigorta prim borçlarının olmadığına dair ilişkisizlik belgesi alabilmektedirler. İlişkisizlik belgesine dayanak raporun gerçeği yansıtmamasından dolayı, SGK’nın uğradığı zarardan işverenle birlikte muhasebe meslek mensupları müştereken ve müteselsilen sorumluluk taşımaktadırlar.

Kanun’un 12’nci maddesinde yer alan düzenlemeye göre işverenlerin yetkili kıldığı serbest muhasebeci malî müşavir ve yeminli malî müşavirler, SGK’ya gönderdikleri muhtasar ve prim hizmet beyannamelerin tutulan defter kayıtları ve bu kayıtların dayanağı belgeler ile uyumsuzluğundan işverenler ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmaktadır.

İşveren tarafından sözleşme ile yetkili kılınmış muhasebe meslek mensuplarının aylık prim hizmet beyannamesini düzenlerken hangi bilgileri SGK’ya bildirmek zorunda

oldukları, Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliğinin 102'nci maddesinde düzenlenmiştir. Aynı Yönetmeliğin Ek Madde 4'ünde, muhasebe meslek mensuplarının sorumluluğunun kapsamına dair düzenlemelere yer verilmiştir.

4.2.1.3. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun Mali Müşavirlik Mesleği ile İlgili Düzenlemeleri

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), kamu yararı adına yatırımcıların menfaatlerini korumak amacıyla güvenilir, karşılaştırılabilir, doğru ve bağımsız finansal bilgilerin sunulması için muhasebe ve finansal raporlama ve denetim standartlarını düzenlemek ve bunların uygulanmasını gözetmek üzere, 02.11.2011 tarihli 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulan kamu tüzel kişiliğine sahip bir kurumdur.

Bu amaçla KGK muhasebe hukukunun kaynaklarından olan ve mali müşavirlik mesleğini de ilgilendiren Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS)/Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarını (TFRS) düzenlenmekte ve yayımlamaktadır.

Diğer bir muhasebe hukuku kaynaklarından Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK'da) TMS/TFRS'lerin uygulanmasına dair düzenlemelere yer verilmiştir. TTK'nın 69'uncu ve 88'inci maddelerinde, kurumların yıl sonu finansal tablolarını hazırlarken TMS'ye tabi olacakları ifade edilmiştir. Bunu yanında TTK'nın envanter, finansal tablo ve kalemleri, bilanço, aktifleştirme yasağı, karşılıklar, dönem ayırıcı hesaplar, sorumluluk ilişkileri, değerlendirme, iktisap ve üretim değerlerine yönelik maddelerinde TMS/TFRS'ye göndermeler yapılmıştır (Ergin, 2016).

TTK'nın geç. 1/4'üncü maddesinde yer aldığı üzere KGK, kurumlardan TMS/TFRS'leri uygulamaya tabi olacak ve olmayacakları belirlemeye ve bu yönde düzenleme yapmaya yetkili kılınmıştır.

Bu yetkiye istinaden KGK, münferit ve konsolide finansal tabloların TMS/TFRS'ye göre hazırlanmasına dönük olarak kurumları Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK), bağımsız denetime tabi Büyük ve Orta Boy İşletmeler (BOBİ), Bağımsız Denetime Tabi Kurumların Belirlenmesine Dair Karara göre bağımsız denetime tabi olmayan ancak diğer

mevzuat gereğince bağımsız denetime tabi olan Küçük ve Mikro İşletmeler (KÜMİ) şeklinde sınıflandırmıştır.

Bu sınıflandırmaya göre KAYİK niteliğindeki kuruluşların finansal tablolarını TMS/TFRS'ye göre hazırlamaları zorunlu tutulmuştur. Bağımsız denetime tabi büyük ve orta boy işletmeler ise finansal tablolarını hazırlarken TFRS'yi ihtiyari olarak uygulayabilecekler veya BOBİ FRS'yi uygulamak zorunda olacaklardır. Bağımsız Denetime Tabi Kurumların Belirlenmesine Dair Karara göre, bağımsız denetime tabi olmayan ancak diğer mevzuat gereğince bağımsız denetime tabi olan küçük ve mikro işletmeler finansal tablolarını KÜMİ FRS'ye göre hazırlamakla yükümlü kılınmışlardır.

4.2.1.4. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun Mali Müşavirlik Mesleği ile İlgili Düzenlemeleri

Bankacılık ve Düzenleme Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'na istinaden yayımlanan Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ve Tekdüzen Hesap Planı Hakkında Yönetmelik düzenlemelerine göre; bankalar, finansal kiralama, faktoring, finansman ve tasarruf finansman kurumları KGK tarafından yayımlanan TMS/TFRS'lere göre faaliyetlerini muhasebeleştirecek ve finansal tablolarını düzenleyeceklerdir.

6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu'nun 14'üncü maddesinde yer aldığı üzere ve BDDK tarafından yayımlanan Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerinin Muhasebe Uygulamaları ile Finansal Tabloları Hakkında Yönetmelik ve Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerince Uygulanacak Tekdüzen Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğ düzenlemelerine göre finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri ve finansman şirketleri işlemlerini KGK tarafından yayımlanan muhasebe standartlarını esas alarak gerçek uygun olarak muhasebeleştirmek zorundadırlar.

4.2.1.5. Sermaye Piyasası Kurumu’nun Mali Müşavirlik Mesleği ile İlgili Düzenlemeleri

6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’nun 14’üncü maddesine göre, Sermaye Piyasası Kurulu denetimine tabi kurumlar şekil ve içeriği Kurul belirlenen finansal tablo ve raporlarını Türkiye Muhasebe Standartları doğrultusunda hazırlamaları gerekmektedir.

4.2.1.6. Sigortacılık ve Özel Emeklilik Düzenleme ve Denetleme Kurumu’nun Mali Müşavirlik Mesleği ile İlgili Düzenlemeleri

5684 sayılı Sigortacılık Kanunu’nun 18’inci ve 28/3/2001 tarih ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununun 11’inci maddesine göre yayımlanan “Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Emeklilik Şirketlerinin Finansal Raporlamaları Hakkında Yönetmelik” ile sigorta ve reasürans kurumları ile emeklilik kurumlarının kullanacakları tekdüzen hesap planı ve muhasebe kayıt düzeni ile düzenleyecekleri mali raporlamalar ve niteliklerine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

Kanun ve Yönetmelik esas alınarak Sigortacılık ve Özel Emeklilik Düzenleme ve Denetleme Kurumu tarafından 01/10/2023 tarih ve 32326 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Sigorta ve Reasürans ile Emeklilik Şirketlerinin Finansal Tablolarının Sunumu Hakkında Tebliğ” ile Türkiye’de kurulmuş sigorta ve reasürans kurumları ile yabancı ülkelerde kurulmuş sigorta ve reasürans kurumlarının Türkiye’deki şubeleri ile emeklilik kurumlarının düzenleyecekleri finansal tabloların amacı, kapsamı, yapısı ve içeriğine ilişkin uymaları gereken kurallar belirlenmiştir. Bu doğrultuda Kurum tarafından düzenlenen 2023/26 sayılı “Sigortacılık Tekdüzen Hesap Planı ve İzahnamesine İlişkin Genelge” ile de sigorta ve emeklilik kurumlarının uymaları gereken tekdüzen hesap planı yayımlanmıştır.

4.2.2. Kamu Yönetimi Ana Bileşeninden Kaynaklanan Sorunlar

Bireysel ve kurumsal işletmelerin kanun kapsamında devlete ve topluma karşı sorumluluklarını düzenleyen, takip eden ve denetleyen kamu kurumları, bu faaliyetlerini mükellef ve yükümlü işletmelerin adına mali işlerini yapan muhasebe meslek mensupları aracılığı ile yürütmektedir. Meslek mensuplarının aracılık işlevi ile ortaya çıkan ilişkinin

kapsamını, şeklini ve sorunlarını meslek mensubunun yasal yetkileri ve sorumlulukları, düzenleyici ve denetleyici kurumların yetkilerini kullanım tarzı ve meslek mensuplarının meslek kültürleri ile kamudan beklentileri etkilemektedir.

Kamunun mali düzenlemelere ilişkin uygulamaları, bildirim, bilgilendirme ve duyuruları genellikle mali müşavirler üzerinden vergi mükelleflerine aktarılmaktadır. Diğer yandan vergi mükelleflerinin kamu kurumlarına karşı sorumluluklarını yerine getirirken tutum ve davranışlarının belirlenmesine çoğunlukla mali müşavirlerin etki ettiği görülmektedir.

Bu açıdan vergi mükellefi-devlet iletişimde; mükelleflerde vergi bilicinin yerleştirilmesinde, uyuşmazlıkların giderilmesinde, mükellefin vergi ve diğer mali düzenlemelere karşı koymasının azaltılmasında, mali denetim ve incelemelerin etkin ve verimli bir şekilde yapılabilmesinde, düzgün bir muhasebe ve kayıt sisteminin oluşturulmasında, kamu yararının gerçekleştirilmesi ve kamuoyunun aydınlatılmasında mali müşavir meslek mensubu önemli kamusal roller üstlenmektedir.

Meslek mensubunun kamuya bakan bu rolleri kapsamında kamu yönetiminin çalışma ahlâkı ve vergi mükelleflerine karşı yaklaşımları, mesleğin yapısını, kültürünü ve işleyişini önemli ölçüde etkilemektedir. Diğer bir ifade ile meslek mensuplarının kamu idareleri ile ilişkilerine ve oluşabilecek sorunlara kamu idareleri ve görevlilerinin tutum ve davranışları da yön vermektedir.

Bu kapsamda kamu idarelerinin meslek mensubuna saygılı, danışma ve bilgi verme yaklaşımında olmaları, güvenilir muameleleri, adaletli ve tarafsız tutumları, yasalara göre işlem yapmaları, teknoloji odaklı oluşları; kamusal güveni artıracak, kamuya karşı direnci azaltacak ve sonuç olarak meslek mensubunun kamu kurumları ve mükellef ile karşılaşacağı sorunları en aza indirebilecektir (Güneş vd., 2016). Aksine bir durum, meslek mensuplarının kamu yönetimi boyutu yönünden sorunlarını ortaya çıkaracak ve artıracaktır.

4.3. Mali Müşavirlik Mesleğinin Mükellef Ana Bileşeni ile İlişkisi ve Sorunları

Türk Dil Kurumu sözlüğünde mükellef, vergi vermekle yükümlü kimse veya kuruluş olarak ifade edilmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinde ise mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişi olarak belirtilmiştir.

Mali müşavir meslek mensupları için mükellef, kendisine muhasebe yönetimi, denetim ve danışmanlık tarzında hizmet verilen bir müşteridir. Meslek mensubu ile mükellef arasındaki müşteri ilişkisi, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir unvanı ile çalışan meslek mensupları için geçerlidir.

Bu unvanlar ile bir işyerine bağlı olmaksızın iş yürütenler vergi mevzuatımızda serbest meslek erbabı olarak adlandırılmaktadır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK'nın) 65'inci ve 66'ncı maddeleri kapsamında serbest meslek erbabı, maddi sermayeden ziyade daha çok kişisel mesaisi, ilmi, mesleki bilgisi veya uzmanlığı ile sürekli bir tarzda serbest olarak mesleki faaliyetini yapan kimselerdir. Bu kimseler iş işlerini, bir işverenden emir ve talimat almadan, tamamen şahsi sorumluluk ile kendi adlarına ve hesaplarına yaparlar.

Serbest meslek erbabı olan mali müşavir meslek mensupları; mükellef sıfatına sahip müşterilerine hizmet sunarken müşterilerine tabi olmaksızın, diğer bir ifade ile onların emir ve talimatlarına bağlı olmadan faaliyetlerini icra ederler. Meslek mensubu bu faaliyetleri ilmi, mesleki ve uzmanlığına dayalı bilgi ve tecrübesi ile kendi tayin ettiği çalışma saatleri içinde, mesleki sorumluluğu altında kendi adına ve hesabına yapar.

Mali müşavir meslek mensuplarının müşteri ana bileşeni genellikle mükellef olarak ifade edilmektedir. Muhasebeci ve muhasebe meslek mensupları yönünden, hizmet verilen işletmeler için uygulamada müşteri yerine, çoğunlukla mükellef tabiri kullanılmaktadır (Karasioğlu ve Samancı, 2018). Muhasebe meslek mensupları, müşterilerinin vergi dairesi, sosyal güvenlik kurumu, meslek odası ve diğer resmi kurumlarla ilgili işlerini müşterileri adına takip etmektedirler (Dalğar ve Tekşen, 2017).

Mali müşavir meslek mensuplarının mükellefler ile hukuki ilişkilerinin şekil ve kapsamını 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu (TBK), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli

Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na bağlı düzenlemeler belirlemektedir.

Mali müşavirler hizmetlerini ifa ederken işverene ya da mükellefe bağımlı ve bağımsız olarak çalışabilmektedirler. Serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler hizmetlerini işveren veya mükelleflerden bağımsız olarak hizmet ifa ederken, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'na (TBK) göre özel borç hukuki ilişkisi doğmaktadır. Serbest muhasebeci mali müşavirlerin sundukları hizmet nedeniyle oluşan hukuki bağ, TBK'nın vekalet sözleşmesi ile ilgili düzenlemelere tabi olurken; yeminli mali müşavirlerin hizmetleri dolayısıyla meydana gelen hukuki bağın TBK'nın istisna sözleşmesi ile ilgili düzenlemelerine tabi olduğu değerlendirilmektedir (Kabayuka, 2021).

TBK'nın 502-514 maddeleri arasında vekâlet sözleşmesine, 470-486 maddeleri arasında ise eser (istisna) sözleşmesine ilişkin hususlar düzenlenmiştir. Vekilin vekâlet verenin bir işini görmeyi veya işlemini yapmayı üstlendiği vekâlet sözleşmeleri, vekile üstlendiği işin görülmesi için gerekli hukuki işlemlerin yapılması konusunda verilen yetkiyi kapsar. Bu sözleşme kapsamında serbest muhasebeci mali müşavirler, mükelleflerin mali işlerini yerine getirmek üzere üstlendiği hizmetlerini; mükellefin haklı menfaatlerini gözeterek, sadakat ve özenle yürütmekle yükümlüdürler. Buna karşın mükellefler de, vekâletin gereği gibi ifası için serbest muhasebeci mali müşavirlerin yaptığı giderleri ve yüklendiği hizmet karşılığı bedeli vermekle yükümlüdürler.

Mesleki bilgisinin üstünlüğü nedeniyle bağımsız olarak vergi yükümlüsüyle vergi yönetimi arasında hakem rolünde (Özel, 2005: 216) bulunan yeminli mali müşavirlerin imzaladıkları eser (istisna) sözleşmesi, yüklenicinin bir eser meydana getirmeyi, iş sahibinin de bunun karşılığında bir bedel ödemeyi üstlendiği sözleşmedir. Yüklenici, üstlendiği edimleri iş sahibinin haklı menfaatlerini gözeterek, sadakat ve özenle ifa etmek zorundadır.

Meslek mensupları faaliyetlerinin niteliği vekâlet ya da istisna sözleşmelerine göre olsa da faaliyetlerin kapsamı, şekli, sınırı ve tarafların sorumlulukları 3568 sayılı Kanun ve ilgili meslek mevzuatı ile belirlenmiştir. Bu kapsamda meslek mensuplarının icra edecekleri işler ile ilgili sözleşme yapma ve sözleşmelerde olması gereken asgari bilgilere yer verilmesi gereği yönetmelikle zorunlu hale getirilmiştir. Serbest Muhasebeci Mali

Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 24'üncü maddesinde hangi işlerin sözleşme kapsamında olduğu, 25'inci maddesinde de sözleşmelerin taşınması gereken asgari bilgilerin neler olması gerektiği belirtilmiştir. Buna göre; defter tutmak, süreklilik arz eden müşavirlik hizmetinde, inceleme, tahlil ve denetim yapmak ve bunlarla ilgili rapor ve benzerlerini düzenlemek ve yeminli mali müşavirlerin tasdik işlemlerini konu alan çalışmalarda bağımsız meslek mensuplarının müşterileri veya mükellefleri ile yazılı sözleşme yapması zorunludur.

Meslek mensupları mükelleflerle özel hukuk hükümleri kapsamında sözleşme yapmalarına rağmen kamu hukukundan kaynaklanan nitelikte vergi idaresine karşı sorumluluk yüklenmektedirler (Şenyüz, 2016). Bu nedenle vekil sıfatı ile mükellefin yasal ticari defter kayıtlarını tutma ve vergi beyannamesi verme, denetim ve tasdik işlemlerinde, meslek mensubu mükellef ile özel hukuk borç alacak ilişkisi içinde iken vergi yönetimine ve diğer üçüncü kişilere karşı da kamusal sorumluluk taşımaktadır. Kamu idaresi ve diğer üçüncü kişiler de meslek mensubunu mükellefin mali temsilcisi olarak görmektedirler.

Mali müşavirlerin taşıdıkları kamusal sorumlulukları ve mali temsilcilik statüleri, meslek mensubu ile mükellef arasında beklentilere yol açmakta; karşılanamayan beklentiler de taraflar arasında sorunlara neden olmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının 213 sayılı VUK'un mükerrer 227'nci maddesi ve buna bağlı olarak yayımlanan tebliğler doğrultusunda yapmakla sorumlu oldukları uygunluk denetimi, meslek mensubu ile mükellef arasında sorunların oluşmasına etkili olabilmektedir. Söz konusu uygunluk denetimi kapsamında muhasebe meslek mensupları şu sorumlulukları taşımaktadırlar:

- Muhasebe sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine göre, muhasebe defter kayıtlarına dayanak belgelerin içeriği bilgilerin kanuni süresi içerisinde yasal defterlere aktarması,
- Beyanname eki mali tablolarda yer alan kâr/zararın MSUGT'e göre hesaplanması,
- Vergi beyannamelerinde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve mali tablolara, defter kayıtlarında ve mali tablolarda yer alan bilgilerin belgelere uygunluğu,
- Defter kayıtlarında yer alan belgelere dair herhangi bir harici araştırmayı yapmadan anlaşılabilen sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeleri tespit etme.

Bu sorumluluklar kapsamındaki işlemlerden dolayı ortaya çıkan vergi ziyayı, buna bağlı ceza ve gecikme faizlerinden muhasebe meslek mensubu vergi mükellefi ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaktır.

Meslek mensuplarının mükelleflerle ilişkilerini etkileyen işlerden biri de denetim faaliyetleridir. Bu denetim faaliyetleri Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 48 ile 60'ıncı maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bu maddelere göre mali müşavirler, denetim konusu muhasebe kayıtlarının mevzuata, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve olayların mahiyetine göre gerçeği yansıttığını, doğru ve güvenilir olduğunu delilleri ile birlikte tarafsız olarak sistematik bir biçimde ortaya koymakla sorumludur.

Anılan Yönetmeliğin 48, 49, 50 ve 55'inci maddelerinde sözleşmenin meslek mensuplarına yüklediği sorumluluklardan da bahsedilmiştir. Sözleşmeye göre meslek mensubu sadece vergi idaresine karşı değil, vergi idaresini de aşan şekilde sorumlu bulunmaktadır. Meslek mensupları sözleşme kapsamında düzenledikleri raporları nedeniyle doğruluk sorumluluğu taşımaktadır. Düzenlenen raporda değinilen hususların, iş ve işlemlerin doğruluğundan meslek mensupları sorumlu tutulur (Şenyüz, 2016).

Tam bağımsızlık anlayışı içinde hem kamuya hem de mükellefe karşı sorumluluklarını yerine getirmeye çalışan mali müşavirler; kamusal-yasal sorumlulukları dolayısıyla mükelleflerden kanuni beklentiler taşırken, özel hukuk ilişkisi nedeniyle de maddi beklenti taşımaktadırlar.

Meslek mensuplarının mükelleflerden yasal yükümlülükler ve maddi açısından beklentileri şöyle sıralanabilir (Bişgin vd., 2020):

- Belge düzenine uyularak ve muhasebe ile ilgili evrakların zamanında düzenli olarak iletilmesi, bu konularda yapılan uyarıların dikkate alınması,
- Planlı hareket etmeleri,
- Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı fatura ve benzeri belge temin etmemeleri ve bu konularda muhasebe meslek mensuplarına da sorumluluk yüklenebileceğinin bilincinde olmaları,

- Muhasebecinin yaptığı iş ve işlemlere saygı gösterilmesi ve mesleklerinin küçümsenmemesi,
- Verilen hizmetin karşılığı olarak belirlenen ücret veya aidatın zamanında tam olarak ödenmesi,

Aşağıda da belirtildiği üzere mali müşavirlik hizmeti alan mükelleflerin de mali müşavirlerden beklentileri bulunmaktadır. Bunlar (Yükselen, 2014);

- Çalışanların SGK işlemlerinin takip edilmesi,
- Muhasebe işlemlerinin zamanında yetiştirilmesi,
- Mizan ile işletme hakkında bilgi sahibi olmak,
- Vergi ödemelerinin son güne bırakılmaması,
- İşletmenin satışları, büyümesi, maliyetleri, kârlılığı ve vergisel yükümlülükleri gibi mali durumu ile ilgili konularda bilgi sahibi olmak,
- Vergi, sigorta gibi alanlara ilişkin kanuni, idari düzenlemeler ile güncel gelişmeler hakkında bilgi alabilmek,
- Vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesinde zamanından önce bilgilendirilmek,
- İşletme kârının yatırıma kanalize edilmesi ile karşılaşılabilecek risk ve tehditler ile fırsatlar konularında bilgilendirilmek,
- İletişime açık bir şekilde güvenilir ve doğru bilgilerle yönlendirilmek.

Mali müşavirlerin mükellefleri ile iş ilişkilerini başarılı bir şekilde devam ettirebilmeleri, muhasebeci ve müşterilerin karşılıklı isteklerinin ve yükümlülüklerinin yerine getirilerek beklentilerde tatmin olmaya bağlıdır. Söz konusu beklentilerin asgari ölçülerin altında karşılanması, zamanında karşılanmaması veya hiçbir şekilde yerine getirilmemesi meslek mensupları ile mükellefler arasında meslek sorunlarının doğmasına yol açmaktadır.

4.4. Mali Müşavirlik Mesleğinin Mesleki Kurum Ana Bileşeni ile İlişkisi ve Sorunları

3568 sayılı mali müşavirlik meslek kanunun amaçlarından biri de mesleki standartları geliştirerek yüksek kaliteli çalışma ahlâkı ve değerlerinin oluşumuna hizmet edecek meslek odaları ve birliklerinin kurulmasını sağlamak olarak ifade edilmiştir. Bunu temin

etmek üzere muhasebe meslek mensuplarının tabi olacağı oda ve birliklerin kurulmasına ve faaliyetlerine dair yasal düzenlemeler yapılmıştır.

Serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir meslek mensuplarının bağlı olduğu meslek odalarına ilişkin olarak 3568 sayılı Kanun'un 14-27'nci maddeleri arasında yer alan düzenlemelere göre meslek odaların kuruluş maksatları şöyle ifade edilmektedir:

- Meslek mensuplarının ihtiyaçlarını karşılayarak, üyelerin kendi aralarındaki ve işletme sahipleri ile ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni tesis etmek,
- Meslek faaliyetlerinin gelişmesini sağlamak ve kolaylaştırmak,
- Meslek mensuplarının birbirleriyle ve iş sahipleri ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hâkim kılmak,
- Meslek disiplini ve ahlâkını korumak.

3568 sayılı Kanun'un 28-40'ıncı maddeleri arasında ise Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. Tüzel kişiliğe sahip kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşu olan ve bütün meslek odalarının katılacağı Birliğin görevleri;

- Mesleğin geliştirilmesi ile ilgili çalışmalar yapmak,
- Meslek mensuplarının menfaatlerini, mesleki ahlâk, düzen ve geleneklerini koruma,
- Odaları ilgilendiren konularda yetkili mercilere görüş bildirmek,
- Odalar arasında çıkacak mesleki anlaşmazlıkları kesin olarak çözümlemek, uyulması zorunlu meslek kurallarını belirlemek,
- Bu kanuna göre çıkarılacak yönetmelikleri hazırlamak,
- Milli ve milletlerarası mesleki kuruluşlara üye olmak, milletlerarası mesleki toplantılara katılmak,
- Maliye Bakanlığınca verilecek görevleri yerine getirmek,
- Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak ve mesleki konularda resmi makamlarca istenen bilgi ve görüşleri vermek şeklinde sıralanmıştır.

Mali müşavirlik mesleğine ilişkin standartları belirleme ve geliştirme adına kanunla TÜRMOB'a ikincil düzenlemeler yapabilme yetkisi verilmiştir. Bu yetkiye istinaden Birlik yönetmelik, genelge, mecburi meslek kararları yayımlamıştır. 3568 sayılı Kanun'un 50'nci maddesi gereğince, Birlik mesleğin statüsü ve işleyişi ile ilgili aşağıdaki hususlar için yönetmelikler yayımlamıştır. Yayımlanan yönetmelikler şunlardır:

- Serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirliğe ait çalışma usul ve esasları,
- Mesleğe giriş ve yeterlilik sınavlarına ve mesleki yetiştirmeye ilişkin usul ve esaslar,
- Yeminli mali müşavirlerin tasdik işlerine dair işlemler,
- Müracaat usulleri,
- Ruhsat verilmesi ve unvanın kullanılması,
- Üye kayıt defteri, meslek kütüğü ve meslek sicil numarası,
- Üye aidatları,
- Müşavirlik ve muhasebecilik ücretinin esasları,
- Meslek mensuplarınca tutulacak defter ve kayıtlar ile bunların bildirim mecburiyeti,
- Disiplin kovuşturması ve cezalarına ilişkin hususlar

Birlik yönetmelikleri dışında mecburi meslek kararları da yayımlamıştır. Yayımlanan kararlar aşağıda yer almaktadır:

- Emanet Para Makbuzu ile İlgili Mecburi Meslek Kararı,
- Ortaklık Bürosu ile İlgili Mecburi Meslek Kararı,
- Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Kaşe Kullanma Usulleri ile İlgili Mecburi Meslek Kararı,
- Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı,

- Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 227'nci Maddesine Göre İmzalanacak Vergi Beyannamelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin Mecburi Meslek Kararı,
- Muhasebe, Denetim ve Danışmanlık İşletmeleri İçin İşyeri, Hizmet ve Kalite İzleme İlke ve Esasları Hakkında Mecburi Meslek Kararı,
- Haksız Rekabetle Mücadele Yazılımının Meslek Mensuplarınca Kullanılması Hakkında Mecburi Meslek Kararı

Meslek odaları ve Birliğinin kanuni görev ve yetkilerine istinaden muhasebe meslek mensuplarının mesleki kuruluşlardan sorunlarının çözümü için birtakım beklentileri bulunmaktadır. Bu beklentiler şunları içermektedir (Bişgin vd., 2020):

- Odalar tarafından nitelikli eğitimler verilerek meslek mensuplarının mesleki gelişimlerine katkı sağlamaları,
- Haksız rekabeti önleyici denetim mekanizması oluşturmaları (özellikle asgari ücret tarifesinin altında hizmet veren muhasebe meslek mensupları için),
- Mesleğin gerektirdiği etik kurallara aykırı hareket eden meslek mensupları için disiplin cezalarının etkin bir şekilde uygulanması ve
- Mesleki kuruluşların siyasi kaygılardan uzak, muhasebe mesleğinin gelişmesi için hareket etmeleri.

Ayrıca muhasebe meslek mensuplarının hukukunun korunması, resmi kurumlarla karşılaşılan sorunların çözülmesi, muhasebe mesleğinin toplumda daha iyi tanınması için çalışmaların yapılması meslek mensuplarının odalardan beklentileri arasında sayılmaktadır (Gökgöz ve Zeytin, 2012).

4.5. Mali Müşavirlik Mesleğinin Meslek Mensubu Ana Bileşeni ile İlişkisi ve Sorunları

Muhasebe ve mali işlerin bir meslek olarak icra edilmesinde; işi yürütecek bireylerin bilgi, beceri, birikim gibi maddi edinimler yanında bağımsız, dürüst ve objektif hizmet anlayışı gibi manevi yetkinlikler gereklilik arz etmektedir. Uygulayıcılar mesleğin oluşumunda,

geliştirilmesinde ve kurumsallaşmasında öncü rol oynamaktadır. Nitekim meslekler, yasal bir statüye kavuşmadan önce uygulayıcılar eliyle yaygınlık kazanır; yasal statüyle de resmi kimliklerine kavuşur. Ancak yasal statüden sonra da mesleğin saygınlığının artırılması, kalitesinin geliştirilmesi ve varoluş amaçlarının gerçekleştirilmesi meslek üyelerinin maddi ve manevi yetkinliklerine bağlıdır.

Bu itibarla mali müşavirlik mesleğinin özünü teşkil eden bağımsızlık, dürüstlük, objektiflik ve uzmanlık gibi özellikler, meslek mensubu ana bileşenin parçalarını oluşturmaktadır. Bu bakımdan meslek mensubunun mesleki kimliğinden ve itibarından kaynaklanan konumunu ve hizmet sunumunu; diğer bir meslek üyesinin tutum, davranış ve uzmanlık düzeyi, mesleğe ve meslektaşlarına bakış açısı olumlu veya olumsuz bir şekilde etkileyecektir.

Mali müşavir meslek mensupları işletme faaliyetlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişinin sürdürülmesinde; gerçek durumu ilgililere tarafsızca sunacak nitelikte yüksek mesleki standartlara sahip olmalıdır. Türkiye’de meslek mensubuna bakan yönü itibariyle muhasebe meslek standartlarının oluşmasına katkı sağlayan bir takım yasal düzenlemeler bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 3568 sayılı Kanun ve buna bağlı düzenlemeler, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayımlanan 22 No’lu Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ ve Kamu Gözetimi ve Denetimi Muhasebe Standartları Kurumu tarafından 26 Aralık 2012 Tarihinde yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği muhasebe meslek standartlarını belirleyen kanuni düzenlemeler arasında yer almaktadır. Söz konusu düzenlemeler kapsamında mali müşavir meslek mensuplarının mesleki çalışma esasları ve etik ilkelerine aşağıda değinilecektir.

Mali müşavirlerin uymaları gereken çalışma esasları ve ilkelerini belirleyen yasal ve etik düzenlemeler arasında, 1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği önemli bir yer tutmaktadır. Tebliğde sayılan sosyal sorumluluk, tarafsızlık ve belgelendirme, tutarlılık, tam açıklama gibi muhasebe temel kavramları muhasebe mesleğinin temel ilkelerini ifade etmektedir:

- Sosyal sorumluluk kavramı: Muhasebe bilgileri gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst bir şekilde üretilerek, belli kişi veya grupların çıkarları yerine toplumun çıkarlarının gözetilmesi gerekir.
- Tarafsızlık ve belgelendirme kavramı: Muhasebe kayıtları olayların gerçek mahiyetini yansıtacak şekilde ve usulüne uygun düzenlenmiş belgelere göre yapılmalıdır. Muhasebe kayıt yöntemlerinde de tarafsız ve önyargısız davranılmalıdır.
- Tutarlılık kavramı: İşletmeye ait faaliyet sonuçları, mali durum ve yorumlar dönemler arası karşılaştırmayı sağlayacak şekilde; muhasebe uygulamalarına dönük politikalar takip eden dönemler itibarıyla değiştirilmeden uygulanmalıdır. Aynı veya benzer olay ve işlemlere aynı kayıt ile değerlendirme kriterleri uygulanmalı, mali tablolar hazırlanmasında biçim ve içerik yönünden tek düzen sağlanmalıdır.
- Tam açıklama kavramı: Mali tablolar ilgili taraflara doğru karar vermelerinde yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır nitelikte olmalıdır. Bu amaçla mali tablolarda yer alan finansal bilgilerin tam olarak açıklanması sağlanmalı ve mali tablo kalemleri arasında yer almayan ancak alınacak kararları etkileyecek ve gerçekleşmesi muhtemel olaylara da yer verilmelidir.

Mali müşavirlerin çalışma esaslarının ve ilkelerinin belirlenmesinde dikkate alınması gereken yasal ve etik değerlere, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliği'nin "genel mesleki standartlar" başlığı altında yer verilmiştir. Bu kapsamda genel mesleki standartlar ölçüsünde muhasebe meslek mensupları aşağıdaki ilkeler doğrultusunda hareket etmelidirler:

- Meslek unvanı ile yeterlilik İlkesi: 3568 sayılı Kanuna göre mesleki yeterliliğini göstererek meslek unvanını alan meslek üyeleri unvanın gerektirdiği saygı ve güvene yakışır bir şekilde hareket etmelidirler.
- Mesleki eğitim ve bilgi: Meslek mensupları, kendilerini mesleki bilgi ve konularda geliştirirler.
- Dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık.
- Sır saklama: Meslek mensupları ve bunların yanlarında çalışanlar mesleki faaliyetleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları mesleki faaliyetlerine son verseler

bile ifşa edemezler, çeşitli kanunlarla muhbirlerle tanınan hak ve menfaatlerden faydalanamazlar.

- Sosyal sorumluluk.
- İşletme sahip ve yöneticilerine karşı sorumluluk.
- Meslektaşlara karşı sorumluluk: Meslek mensupları, ilgili yönetmelikler çerçevesinde, mesleki eğitim kapsamında meslektaşlarına bilgi vermekle sorumludurlar. Mesleğin gelişmesi ve sağlam temellere oturtulması için aralarında gerekli dayanışmayı kurarlar.
- Bağımsızlık: Meslek mensupları, çalışmalarını kendi sorumlulukları altında tam bir bağımsızlıkla yürütürler. Meslek mensupları bağımsızlıklarına gölge düşürecek ilişkilerden ve davranışlardan kaçınmalıdırlar.
- Haksız Rekabet: Meslek mensupları, mesleki dayanışma sorumluluğu altında haksız rekabete yol açacak davranışlardan kaçınmalıdır. Bu amaçla, başka bir meslek mensubu ile sözleşmesi devam eden kişi ve kurumlara aynı kapsamda hizmet veremezler. Ayrıca, ücret ve eleman temini gibi konularda meslektaşlar arası zarar doğuracak davranışlardan uzak durulmalıdır.

TÜRMOB tarafından yayımlanan Ruhsatlı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlakı Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı çerçevesinde; moral ilkeler sisteminde, toplum, müşteriler ve diğer meslek mensuplarıyla ilişkilerde uyulması gereken ve yerine getirilmesi gereken kurallar belirlenmiştir.

Söz konusu mecburi meslek kararında muhasebe meslek mensuplarının mesleki uzmanlık, muhasebe ilkelerine ve standartlarına uyma zorunluluğu, dürüstlük, tarafsızlık, güvenilirlik, mesleki özen ve titizlik, tasdik işlerinde ve denetimde bağımsızlık, ücretler, öngörü yasağı, haksız rekabet yasağı, dürüst olmayan davranışlar, reklam ve teşvik yasağı, diğer meslek mensupları aleyhinde konuşma yasağı ile sır saklama yükümlülüklerine dair açıklamalar yapılmıştır.

Muhasebe meslek mensuplarına yönelik mesleki etik ilkelerini belirlemek amacıyla yayımlanan diğer bir düzenleme de Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik'dir.

Bu Yönetmelikte dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış başlıkları ile temel etik ilkeler açıklanmıştır.

Yukarıda yer alan mesleki çalışma esas ve ilkelerine ilave olarak, denetim faaliyetlerinde bulunan mali müşavir meslek mensupları Sermaye Piyasası Kurulu ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan meslek etik ilkelerine de uymaları gerekmektedir.

SPK tarafından yayımlanan Seri:10/22 No'lu Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'de açıklandığı üzere, bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin uyacakları etik ilkeler şunlardan ibarettir:

- Mesleki şüphecilik: Denetimde elde edilen delilerin geçerliliğinin şüphecisi bir şekilde sorgulanmasıdır.
- Bağımsızlık: Dürüst ve tarafsız bir davranış ve anlayış sergilemedir.
- Mesleki özen ve titizlik: Basiretli bir bağımsız denetçinin aynı koşullar altında ayrıntılara vereceği önem, gösterilecek dikkat ve gayret olarak tanımlanır.
- Ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı: Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler: a) Bu Tebliğ'de yer alan mesleki faaliyetler dışında, ticaret şirketlerinin yönetim kurulu başkan ve üyeliği, genel müdür, genel müdür yardımcılığı ile önemli karar, yetki ve sorumluluğu taşıyan başka pozisyonlar dahil ticari, sınai ve zirai hiçbir işle uğraşamazlar, b) Başka bir bağımsız denetim kuruluşu ile birleşilmesi veya merkezi yurtdışında bulunan bir kuruluşun aynı çalışma yöntemleri ile ülkemizdeki bir kuruluşa katılması halleri hariç, başka bir bağımsız denetim kuruluşunda ortaklık kuramazlar yönetici ve bağımsız denetçi olarak görev alamazlar ve c) Meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetlerde ve davranışlarda bulunamazlar.
- Reklam yasağı: Bağımsız denetim kuruluşları, işlerine yönelik olarak herhangi bir şekilde reklam yapamazlar, reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar ve iş öneremezler.
- Sır saklama yükümlülüğü: Bağımsız denetim kuruluşlarının yöneticileri, denetçileri, diğer çalışanları ve dışardan hizmet verenler, işleri dolayısıyla öğrendikleri

sırları ifşa edemezler ve bu sırları kendilerinin veya başkalarının menfaatlerine kullanamazlar.

- Karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet: Bağımsız denetim kuruluşları ile bağımsız denetçiler, bağımsız denetim faaliyetinin niteliğini herhangi bir suretle olumsuz yönde etkileyebilecek veya meslektaşlarına zarar verebilecek şekilde ücret, personel ve iş temini gibi hususlarda mesleki kural, teamül ve ilkelere aykırı davranışlarda bulunamazlar.

KGK tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde de denetim kuruluşları ve denetçilerin aşağıdaki mesleki etik ilkelerine uyumuna dair düzenlemeler yer almıştır.

- Dürüstlük: Mesleki ve iş ilişkilerinde dürüst, açık, doğru ve güvenilir olunması,
- Tarafsızlık: Meslek veya işle ilgili yapılacak muhakeme ve alınacak karara tesir edecek teamül, önyargı, menfaat ve nüfuz etkilerinden uzak durulması,
- Mesleki yeterlik ve özen: Denetim faaliyetlerinin yeterli kapsam ve şeklide olmasını sağlayacak nitelikte güncel mesleki bilgi ve beceriye sahip olmak ve Türkiye Denetim Standartları'na uygun bir şekilde ve özen içinde hareket edilmesi,
- Sır saklama: Yasal veya mesleki bir hak veya görev durumu saklı kalmak kaydı ile mesleki faaliyetler dolayısıyla işle ilgili elde edilen bilgilerin gizli tutulması, üçüncü kişilere açıklanmaması ve kendisi dahil başkalarının menfaatine kullanılmaması,
- Mesleğe uygun davranış: İlgili mevzuata uymak ve denetim mesleğinin itibarını zedeleyici fiil ve davranışlardan kaçınılması.

Mali müşavirlik meslek standartlarına ilişkin çalışma usul ve esasları, ilkeleri ve değerlerini ifade eden yukarıdaki düzenlemelere göre mesleğini etkin, verimli ve gereği gibi icra eden bir meslek mensubu, diğer bir meslek mensubunun da asgari meslek standartlarına uyması gerektiği beklentisini taşımaktadır. Aksi halde, kendisi meslek standartlarına uymak için özen gösteren meslek mensubu; haksız rekabetle karşılaşacak, müşterileri ile sürekli çatışma içinde olacak, çalışma barışı bozulacak, hizmet kalitesinden ödün vermek zorunda kalacak, emeğinin karşılığını alamayacak, fizyolojik ve psikolojik tahribat yaşayacak, mesleğini sorgulayacaktır. Bu itibarla diğer bir meslek mensubundan beklentiler şu şekilde ifade edilebilir:

- Muhasebenin temel ilkelerine ve genel kabul görmüş prensiplerine uyulması,

- Çalışanların mesleki unvana ve yeterliliğe sahip olması,
- Mesleğin dürüstlük, tarafsızlık, bağımsızlık, sır saklama ve mesleki özen ve titizlik gibi değerlerinin korunması,
- Reklam yasağı, haksız rekabet yasağı ve diğer mesleki ilişkiler gibi çalışma düzenini koruma önlemlerine bağlı olunması,
- Mesleki sorumluluklara uyulması,
- Mesleğin güven ve itibarını zedeleyici davranışlardan uzak durulması.

4.6. Mali Müşavirlik Mesleğine İlişkin Sorunlar

4.6.1. Meslek Sorunları ile ilgili Literatür Çalışmaları

Gökgöz ve Zeytin'nin (2012), Bilecik ve Yalova'da faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının sorunlarını konu alan araştırmalarına dair yaptıkları 127 adet anket çalışması sonuçlarına göre; sürekli ve sık değişen mevzuatın takip edilmesindeki güçlük, yoğun mali denetimlere ve gereksiz bürokratik işlemlere maruz kalınması, vergi ve sigorta gibi inceleme ve denetimlerde mükelleflerin potansiyel suçlu gibi görülmesi, kamu görevlilerinden tehditkâr tavırlar görmeleri, mükellefler tarafından az vergi ödetilmesi yönünde baskı görülmesi, mükelleflerin muhasebe dışında diğer işleri ile ilgili istekleri, mükelleflerden işleri ile ilgili bilgi ve belgelerin geç ve eksik gelmesi, muhasebe ücretlerinin tahsilinde yaşanan güçlük, mükelleflerin vergi ve cezalardan dolayı muhasebecileri sorumlu tutmaları, ücret tarifesinin altında defter tutulması meslek mensuplarının karşılaştıkları sorunlar arasında yer almıştır.

Muhasebe meslek mensuplarının faaliyetleri sırasında kamu kurumlarıyla yaşadıkları sorunları ele alan, Karcıoğlu ve Yazarkan (2011) Erzurum ve İzmir illerinde uyguladıkları 34 soru maddeli 114 anket uygulanması sonuçlarına göre; kamuda işlem gören dosyaların çoğunun geç sonuçlanması ve gereksiz evrakların istenmesi, devlet dairelerinde çalışan memurlarla girilen etkileşimde memurların ilgili konularda bilgi eksikliğinin olması, kanunların çok katı olması, devletin uyguladığı cezai işlemlerde açıklayıcı bir davranış içinde olmaması, borcun miktarına bakılmaksızın ve mükelleflere bilgi vermeden ipotek-icra işlemlerine girişilmesi kamusal sorunlar olarak tespit edilmiştir.

Erol ve Kurt (2021) tarafından meslek mensuplarının mesleki sorunlarını araştırmak üzere İstanbul Başakşehir ve Bahçelievler ilçelerini kapsayan 64 adet anket çalışması sonucunda; ücret tarifelerinin beklentileri karşılamadığı, meslektaşlar ile haksız rekabet yaşandığı, muhasebe ile ilgisiz birçok işle uğraşıldığı, meslek odaları tarafından verilen eğitimlerin yeterli olmadığı, meslek odalarının stajyer adaylara olan desteğinin yetersizliği, bazı meslek mensuplarının meslek ahlâk kurallarına uymadığı, tarifenin altında ücret ile iş yapanların olduğu, temmuz ayındaki mali tatilin meslek mensupları için yeterli olmadığı ortaya çıkmıştır.

Gaziantep’te çalışan serbest muhasebeci mali müşavirlerin işe dönük beklentileri ve tatminlerini tespit etmek amacıyla, 321 meslek mensubu üzerinde anket çalışması uygulayan Ede ve Karahan (2020), hizmet verilen işletmelerden hizmet ücretini zamanında tahsil edememe, kota uygulanmaması ve başkasının belgesinin kullanılmasıyla meslektaşlar arasında yaşanan haksız rekabet, gereksiz evrak ve belgelerin yanı sıra angarya işler nedeniyle iş yükünün çok fazla olması, meslek mevzuatı ve çalışma koşulları nedeniyle kamu kurumları ile yaşanan sorunlar, mükelleflerden gerekli belgelerin zamanında alınmasında yaşanan zorluklar, mükelleflerin mali işlerinin yanında özel işlerinin de yapılmasını istemelerini mesleki sorunlar arasında tespit etmişlerdir.

Akgün (2018), 3568 sayılı Kanun’a göre yetki alarak Türkiye faaliyette bulunan meslek mensuplarının meslek odalarından, işletme sahiplerinden, kamu kurumlarından kaynaklanan beklentilerini ve karşılaştıkları sorunları araştırma konusu yaptığı 570 adet anket çalışmasında şu sonuçlara varmıştır: Mesleği yapanlar arasında defter kapma yaşışının olması, başkasının meslek ruhsatının kullanılmasının engellenememesi, muhasebe ücretlerinin tahsilinde yaşanan gecikmeler ve azalmalar, ücret tarifesinin altında defter tutanların olması, uygulanan ücret tarifelerinin yeterli olmaması, vergi ve SGK deneticilerinin olumsuz tavır ve davranışları, mükelleflerin kanun dışına çıkmak istekleri, mükelleflerin ödenecek verginin azaltılması yönündeki baskıları, fazlasıyla meşguliyet oluşturan meslek dışı işler, mesleki nitelikte çalışan bulmada yaşanan zorluklar, mükelleflerden yeterli bilgi alınamaması, muhasebe, vergi ve sosyal güvenlik mevzuat eğitiminin yeterli düzeyde verilmemesi, mesleğe yönelik yayınların yeterli olmaması.

Malatya’da çalışan serbest muhasebeci mali müşavirlerin meslektaşları ve mükellefler ile ilişkilerini, mevzuat değişikliklerine göre yaşadıkları sorunları ve sosyalleşmelerini konu alan 2017 yılındaki anket araştırmasında Durmuş ve Sekizsu şu sonuçlara varmışlardır: Mükellefler ile sorunlar yaşanması ve mükellefler hakkında olumsuz düşünceler taşınması, TÜRMOB, meslek odası, kamu kurum ve kuruluşları ile ilişkilerde rahatsız edici tarzda sorunlarla karşılaşılması, mesleğin yorucu ve yıpratıcılığı, meslektaşlar hakkında genellikle olumsuz görüşlerin varlığı, mesleki ücretlerin düşüklüğü ve zamanından tahsil edilememesi.

Yürekli ve Özdemir tarafından Denizli’de faaliyet gösteren 50 meslek mensubuna yönelik olara 2017 yılında yapılan anket çalışmasına göre; fatura ve diğer evrakların zamanında gelmemesi, mükelleflerin bilinçli olmaması, kira stopajlarının bildirilmesi, muhtasar beyannamesinin işlevlerinin bilinmemesi, muhasebe temel ilkelerinin idrak edilememesi, usulsüz beyanlar, mükelleflerin gerekli muhasebe bilgisine sahip olmaması, evrak ve bilgi eksikliği meslek mensuplarının mükellefleri ile yaşadıkları sorunlar olarak saptanmıştır.

Aydemir’in (2015), Türkiye’de faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarından elde ettiği 428 adet anket verisine dayalı çalışmasına göre; iş yükünün ağırlığı, ucuza defter tutulması, ücretlerin tahsil güçlüğü, mesleki yeterlilik ve sorumluluğa göre kazançların düşüklüğü meslek mensuplarının yaşadığı belli başlı ağırlıklı sorunlar olarak ifade edilmiştir.

Ayrıca söz konusu çalışmada; devletin meslek mensuplarını kendi çalışanları olarak gördüğü ve devlet kurumlarının yapması gereken bir kısım işlerin meslek mensuplarına yaptırıldığı, beyanname verme süresi uzatımlarının son dakikalara bırakıldığı, vergi hatalarına orantısız ceza verildiği, devlet dairelerinin meslek mensuplarına yönelik olumsuz önyargıları taşıdıkları yönünde sorunların bulunduğu ifade edilmiştir.

Alagöz ve Ceran’nın (2007) muhasebe mesleğini icra eden meslek mensuplarının sorunlarını ve mesleki vizyonlarına ilişkin düşüncelerini saptamaya yönelik olarak Konya ilinde faaliyette bulunan meslek mensuplarının katılım sağladığı 354 adet anket uygulamasına göre; ücret, bilgi belge akışı, muhasebeci seçiminde yetkinlik, mesleği algılama sorunları mükellef kaynaklı sorunlar kapsamında tespit edilmiştir. Aynı çalışmada mevzuat kaynaklı sorunların olduğu ve son güne bırakılan süre uzatımları,

gereksiz bürokratik işlemler, memurlarla yaşanan sorunlar, sürekli artan iş yükü, yeterli olmayan memur sayısı, kamu kurumları arası iletişimsizlik olarak kamudan kaynaklanan sorunların bulunduğu ortaya konulmuştur.

Muhasebe meslek mensuplarının güncel sorunları ile ilgili Çelik ve Şendurur'un (2020) Muş ve Ağrı'da çalışan 53 meslek mensubuna yönelik anket verilerine göre; en iyi muhasebecinin en az vergi ödeten muhasebeci olduğu algısı, kanunların çok hızlı değişmesinden dolayı değişikliklerin takip edilememesi, tarife altında uygulanan ücretler ve haksız rekabet, iş yükünün fazlalığı ve ücretlerin zamanında alınamaması, meslek odası ve TÜRMOB gibi kurumlar ile Hazine ve Maliye Bakanlığı gibi kamu kurumlarının yeterince destek olmamaları karşılaşılan mesleki sorunlar olarak sayılmıştır.

4.6.2. Meslek Ana Bileşenlerinden Kaynaklanan Sorunlar

Muhasebe meslek mensuplarına ilişkin olarak yukarıda yer alan sorunların tespiti ve analizi ile ilgili araştırmaların ortak ve benzer nitelikte sonuçlar taşıdığı görülmektedir. Bu sorunlar mükellef kaynaklı, kamu kaynaklı, meslek mensubu kaynaklı ve mesleki kurum kaynaklı olarak sınıflandırılabilir. Sınıflandırma sonucu muhasebe mesleğini oluşturan kamu yönetimi (devlet), mükellef, mesleki kurum ve meslek mensubu ana bileşenlerine göre sorunlar aşağıda yer aldığı gibi toplulaştırılabilir.

Kamu yönetimi (devlet) ana bileşenine ilişkin sorunlar: Meslek mensuplarının kamu idareleri yönünden genel ve yaygın olarak yaşadığı sorunlar şöyle sıralanabilir:

- Mali mevzuatın karmaşıklığı; yorum ve açıklamalara ihtiyaç duyulacak alanların varlığı, kamu idaresine geniş düzenleme yetkilerinin verilmesi, sıklıkla meydana gelen sürekli değişimler,
- Kamu denetimlerin keyfiliği; açık, bilgilendirici ve şeffaf olmaması,
- Bürokratik işlemlerin yoğunluğu,
- Kamu görevlilerinin üstenci tavırları, olumsuz önyargılı tutumları,
- Meslek mensubunun devlet çalışanı olarak görülmesi,

- Vergi mükelleflerinin ödevlerini yerine getirmesinde kamu idaresinin plansız ve öngörüsüz çalışması,
- Vergi mükelleflerinin yükümlülüklerini artıran kanun dışı idari uygulamalar,
- Vergi mükelleflerinin ödeme gücünü dikkate almayan ve mükellef ile ilişkileri zorlaştıran idari uygulamalar,
- Mali tatil gibi kanuni hakların kullanılamaması, çalışmaya ara verilememesi.

Mükellef ana bileşenine ilişkin sorunlar: Bu sorunlar mali müşavirlerin mükelleflere bakış açılarına göre şöyle sıralanabilir:

- Mükelleflerin zorunlu yasal vergisel yükümlülüklerinin baskısı,
- Mali müşavirlik konusuna girmeyen işlerin yaptırılmak istenmesi,
- Muhasebe işleri ile ilgili belgelerin geç ve eksik gelmesi,
- Mali müşavirlik ücretlerinin tahsilatının yapılamaması,
- Mali tabloların gerçeği yansıtmayacak şekilde düzenlenmesi yönünde istekler,
- İletişimin gereği gibi yapılamaması,
- Mali yükümlülüklerden muhasebecilerin sorumlu tutulması,
- Mali müşavirin seçinde objektif kriterlere dikkat edilmemesi,
- Mükelleflerin mesleğe gereken saygı ve değeri vermemeleri,
- Mükelleflerin meslek mensuplarına karşı olumsuz önyargıları.

Mesleki kurum ana bileşenine ilişkin sorunlar: Meslek yasası, diğer yasal düzenlemeler ve meslek mensuplarının beklentileri dikkate alındığında, mali müşavir mesleğini yürütenlerin meslek odaları ve birliği yönünden karşılaştığı sorunlar şöyle sıralanabilir:

- Mali müşavirlik hizmet bedellerinin düşüklüğü,
- Mesleğin ruhsatsız yapılmasına ve haksız rekabeti önlemeye yönelik yeterli denetimlerin olmaması,
- Meslek odaları ve Birliği nezdinde yetersiz temsil ve mesleki sorunlara çözüm üretememe,

- Kalifiye personel teminde destek alamama,
- Mesleki eğitim, yayın ve bildirim eksikliği,
- Meslek mevzuatının yetersizliği ve güncel olmayışı,
- Meslek odaları ve Birlik tarafından adil ve tarafsız olmayan yaklaşımlar

Meslek mensubu ana bileşenine ilişkin sorunlar: Meslek mensubu boyutu ile mesleki standartlara uyum beklentisinin karşılanamaması sonucunda, diğer meslek mensubu kaynaklı sorunlar ortaya çıkmaktadır. Bu sorunlar şöyle ifade edilebilir:

- Mesleki ücret tarifesinin altında çalışanların olması,
- Meslek belgelerini kiraya verenlerin olması,
- Meslektaşlarına karşı haksız rekabet içerisinde olunması,
- Bürolarda uzmanlaşma ve kurumsallaşma güçlükleri,
- Meslek ahlâk kurallarına ve genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uyulmaması,
- Meslektaşların müşterilerini haksız suretle elde etmeye çalışmak,
- Hak edilmeyen itibarla çalışan kimselerin olması,
- Meslektaşına yönelik itibarı zedelemeye dönük davranışlar,
- Rakip meslek mensubu hakkında asılsız ihbarlar.

5. MUHASEBECİNİN ÇALIŞMA PERFORMANSI

5.1. Performans ve Bireysel İş Performansı

5.1.1. Kavramlar

Türk Dil Kurumu sözlüğüne göre herhangi bir eseri, oyunu, işi vb.ni ortaya koyarken gösterilen başarı, en iyi derece, başarımlar olarak tanımlanan performans, kişinin çalışmasının amaçlara ulaşma seviyesi, diğer bir yönü ile etkinlik derecesi olarak ifade edilmektedir (Paşa, 2007).

Bir plan veya programın gerçekleştirilme derecesini gösteren etkinlik ise standart performansın gerçekleşen (fili) performansa oranı şeklinde formüle edilir. Buna göre standart süresi 2 saat olan bir iş 3 saatte yapılmış ise işin etkinlik düzeyi $2/3 = 0,66$ olarak gerçekleşmiştir. Bu sonuç, işin yeteri kadar etkin olmadığını göstermektedir. Dolayısıyla “1” değerinin altında gerçekleşen etkinlik oranı, faaliyetin istenildiği gibi gerçekleşmediği anlamına gelmektedir. Oranın “1” den büyük olması ise standartların üzerinde bir etkinlik düzeyinin olduğunu göstermektedir (Yükçü ve Atağan, 2009).

Çalışanın beceri ile moral-motivasyonu arasındaki ilişkisinin sonucunu yansıtan (Savcı, 2012) performans, çalışanların ya da işletmenin nitel ve/veya nicel olarak tanımlanan hedeflerine ne kadar yaklaştığını veya onları ne ölçüde aştığını gösterir.

Özdevecioğlu ve Kanıgür’e (2009) göre işlevsel açıdan görev ve kişi ile ilgili bir kavram olan performans, bir kimsenin belirli ölçülere göre tanımlanmış görevinin gereklerine uygun olarak hedeflenen amaca ulaşma etkinliği, verimi ve çıktısı gibi görev sonuçlarına ilişkin düzeyleri verir.

Göreve ilişkin beklentilerle gerçekleşenler arasındaki ilişkinin boyutunu yansıtan performans, çalışanın görevini gerçekleştirmek için yaptığı her işlem ve eylemi gösteren davranışları içermektedir (Başaran, 2000). İş performansı, bireylerin işle ilgili görevlerini yerine getirirken sergiledikleri çaba, inisiyatif alma ve devamsızlık miktarını; iş standartlarının, sorumluluklarının ve bağlılığının sürdürülmesini ifade eder (Mguqulwa, 2008).

Performans bireysel performans ve örgütsel performans olarak iki ana unsuru içermektedir. Bireysel performans, belirlenen amaçları gerçekleştirmek için yetenek ve motivasyon gibi etkenlerle ortaya konulan davranış ve sonuçlarını kapsarken örgütsel performans gelir, maliyet tasarrufu, kâr gibi finansal; etkinlik, kalite ve verimlilik gibi yönetim; pazar payı, satış, müşteri memnuniyeti gibi pazarlama sonuçlarını kapsamaktadır (Uysal, 2015).

Bireysel iş performansı, örgüt hedefleri doğrultusunda, çalışanlar için belirlenmiş amaç ve standartlara ulaşmaya dönük olarak gerçekleştirilen iş, eylem ve çabalar sonucunda görev amaçlarını gerçekleştirme derecesini ifade eder (Günlük vd., 2017). Bu nedenle bir kimsenin iş performansı kişinin odaklanması, yetkinliği ve adanmışlığı gibi unsurlara bağlıdır. Odaklanma, çalışanın yapacağı işi bilmesi ve kendini işine vermesi; yetkinlik çalışanın tanımlanan işi yapabilecek becerilere sahip olması ve adanmışlık ise çalışanın işine katkıda bulunmaya istekli olması olarak tanımlanır (Çekmecelioğlu ve Pelenk, 2015).

Bir organizasyonun amaçlarına ulaşabilmesi için sergilenecek bireysel iş performansı, doğrudan işle ilgili görevler ile doğrudan işle ilgili olmayan görevler ve davranışlardan oluşur. Doğrudan işle ilgili görevler işin yapılması için gerekli olan iş ve eylemlerden oluşurken doğrudan işle ilgili olmayan görevler ise müşteri odaklılık, çalışma arkadaşına yardım, takım çalışması, istekli ve coşkulu çalışma, yardımseverlik, bireysel disiplin, kurum kültürüne ve değerlerine sahip çıkma gibi yetkinliklerden oluşmaktadır (Paşa, 2007). Bu durum başka bir açıdan doğrudan işin gerektirdiği görev performansı ve destekleyici nitelikte olan bağlamsal performans olarak da açıklanmaktadır.

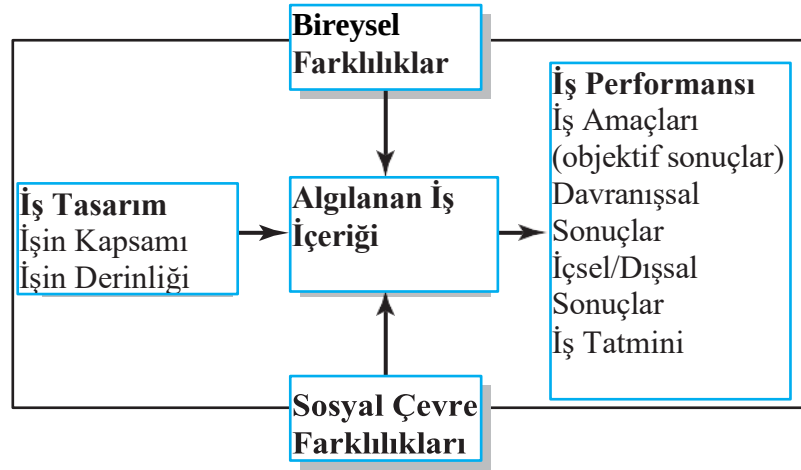
Rol içi performans olarak da adlandırılan görev performansı, işletmenin amaçlarına direkt katkı sağlayan ve işin içeriğinde yer alan iş gerekliliklerini içeren belirli davranışlardan meydana gelir. İşgörenler teknik bilgi ve becerilerini mal ve hizmet üretiminde kullanarak işin teknik sürecine destek olurlar ve bu teknik süreçleri destekleyecek görevleri yerine getirdiklerinde de görev performansını sergilemiş olurlar (Doğan, 2020).

Rol dışı performansı ifade eden bağlamsal performans ise görev ve süreçleri hızlandırıcı etkisi bulunan örgütsel, sosyal ve psikolojik ortamı şekillendiren temel fonksiyonlarla direkt ilişkili olmayan bireysel çabaların sonucudur. İşgörenler bir görevi bitirmek için iş

arkadaşlarına destek oluyorsa, üstleriyle sürekli iletişim ve işbirliği içerisinde ise ya da örgütsel süreçleri geliştirici yöntemler öğreniyorlarsa rol dışı iş performans davranışı gösterirler (Doğan, 2020).

5.1.2. İş Performansına İlişkin Unsurlar

İş veya göreve ilişkin beklentilerle, gerçekte yapılanlar arasındaki ilişkinin bir fonksiyonunu ifade eden bireysel iş performansı, birtakım değişkenler altında ortaya çıkan gösterge ve sonuçlardan ibarettir. Aşağıdaki şekilde iş performansına etki eden unsurlar ile iş performansının gösterge niteliğindeki sonuçları özetlenmiştir.



Şekil 5.1: İş Performansının Unsurları (Ivancevich vd., 2014)

Şekil 5.1’de yer aldığı üzere iş performansını etkileyen unsurlar bireysel, işsel-örgütsel ve çevresel düzeyde çeşitli faktörleri barındırmaktadır. Bu çerçevede bireysel iş performansına ilişkin etkenler ve sonuçlar şöyle açıklanabilir (Ivancevich vd., 2014):

Bireysel faktörler: Beceriler ve yetenekler, algılar, tutumlar, duygular ve kişilik özellikleri performansın şekillenmesinde rol oynamakta; çalışan performansını diğerlerinden ayırt edebilmeye etki edebilmektedir. Ayrıca bireyin motivasyonunun yönü, yoğunluğu ve kalıcılığı, değerlendirme ve ödüllendirme gibi unsurlar iş performansında kritik bir rol oynamaktadır.

Diğer yandan nispeten güçlü büyüme ihtiyacı duyan çalışanların, aynı işi yapan daha düşük ihtiyaç hissine sahip diğer çalışanlara göre çeşitli görevleri yerine getirme konusunda daha başarılı olduğu bilinmektedir.

Ayrıca işin gereklerine göre bireyin kullanabileceği yetenek ve zaman sınırı da iş performansını etkileyebilecektir. Bu nedenle yeteneklerinin ve zamanlarının dayattığı sınırlara ulaştıkça bireylerin performanslarının düştüğü görülmüştür (Champoux, 1980).

İşsel-örgütsel faktörler: İş-örgüt yapısı, etkili iş performansının önemli bir nedeni olarak değerlendirilmektedir. Çünkü iş, gelir sağlamanın yanında çalışana yaşamını anlamlandırmasını, kendine saygı kazanmasını, başkalarından saygı görmesini ve diğer insanlarla ilişkiler kurmasını sağlar. Bu açıdan çalışan kimselerin örgüte dair negatif ya da belirsiz algılara sahip olması, çalışanların işe dönük faaliyetlerinin azalması sonucuna yol açabilmektedir (Walumbwa vd., 2010).

Örgüt-iş yapısı; iş görev tanımları, yöneticilerin ve çalışanların hangi işlere bakacağı, yetkilerinin neler olacağına dair karar verme süreçlerini içeren iş tasarımlarının sonucunda ortaya çıkmaktadır. İyi tasarlanmış dolayısıyla iyi bir yapıya sahip iş-örgüt yapısı; yönetim işlerinin iyi gittiği, örgütsel ve çalışan refahının yüksek olduğu, psikolojik stresin, zihinsel ve fiziksel bozuklukların az olduğu bir yapıyı ifade eder. İşin yapısı, çalışana gelir sağlamanın yanında anlamlı yaşam deneyimleri, özsaygı, başkalarından saygı görmeyi elde etmeyi; çalışanların yaşamlarını düzenlemede ve başkalarıyla ilişki kurmada olanaklar sağlayabilir.

İşle ilgili kapsam, derinlik ve ilişkiler işin yapısını dolayısıyla da iş performansını etkilemektedir. İşin kapsamı, çalışanın işin tamamlanması için gerçekleştirdiği görev sayısını ifade eder. Gerçekleştirilen görev sayısı ne kadar fazla olursa işin tamamlanması da o kadar uzun sürer. İşin kapsamı düşük ve yüksek aralık ölçeği arasında değerlendirilir. İş derinliği kavramı ise; bireyin iş faaliyetlerine ve sonuçlarına karar verme konusunda sahip olduğu takdir yetkisinin miktarını ifade eder. Bu takdir yetkisi, çalışana verilen yetkinin yanı sıra çalışanın kişisel etki alanına bağlıdır. Dolayısıyla bir iş yapısı ya da organizasyon dahilinde aynı düzeyde aynı iş unvanına sahip bir çalışan ile diğer bir çalışan, kişisel etki nedeniyle daha fazla, daha az veya aynı miktarda iş derinliğine sahip olabilir. Düşük derinlikli işler; yüksek düzeyde uzmanlık gerektiren, önceden belirlenmiş

yöntemlere göre yapılan, belirli kural ve prosedürlere bağlı ve rutin olan işlerdir. Buna karşın yüksek düzeyde uzmanlaşma gerektirmeyen, araç ve amaçları üzerinde geniş takdir yetkisi gerektiren işler yüksek derinlikli iş olarak nitelendirilir. İş ilişkileri, bir örgüt veya organizasyona üye birey ve grupların kontrolünde olan bölümlendirilmiş alanlar, organizasyonun amaçları doğrultusunda koordinasyon halinde üyelerin ilişkilerini kapsar. Bireyin kendi iş alanı yanında koordinasyon içinde olması, kişiler arası ilişkilerin türünü ve kalitesini, örgüte bağlılık derecesini, iş ilişkilerinin kapsamını ve niteliğini etkiler.

Organizasyon dahilinde kontrol alanı ne kadar geniş olursa, grup da o kadar büyük olur ve sonuç olarak arkadaşlık ve ortak çıkar ilişkileri kurmak o kadar zor olur. Daha büyük gruplardaki insanların iletişim kurma ve kişilerarası ilişkiler oluşturmak için yeterince etkileşimde bulunma olasılıkları daha düşük olarak gerçekleşir.

Bu nedenle iletişim fırsatı olmadan insanlar uyumlu çalışan gruplar kuramayacak; sosyal ve saygınlık ihtiyaçlarını iş arkadaşları ilişkileri ile karşılamak isteyen bireyler önemli bir tatmin kaynağını kaybedecektir.

Algılanan iş içeriği: Bir iş veya görev için gösterilecek performans düzeyi, işin veya görevin tamamlanması için sergilenmesi gereken hareket ve standart zaman ölçüsünün yanında, çalışanların işi nasıl algıladıklarına ve iş ile ilgili ne düşündüklerine de bağlıdır. Çünkü bireyler farklı bir geçmişin, ihtiyaçların ve motivasyonun etkisi altında bulunmaktadır.

Bu nedenle işin nesnel özellikleri ile onu yapan insanların algılarına yansıyan öznel özellikleri arasında farklılıklar ortaya çıkmaktadır (Seibert, 1999). Algılanan iş içeriğine etki eden diğer bir unsur da işin icra edildiği sosyal ortamdır. Dolayısıyla işin sosyal ortamı ve şartları çalışanın performans düzeyini etkileyebilmektedir (Stroppa ve Spiess, 2011).

Çevresel faktörler: İşin gerçekleştirileceği sosyal ortamlardaki farklılıklar işin içeriğine ilişkin algıları da etkilemektedir. Yapılan araştırmalara göre kişinin bir işi nasıl algıladığı, diğer insanların o iş hakkında söylediklerinden büyük ölçüde etkilenmektedir. Dolayısıyla eğer bir çalışanın iş veya meslek arkadaşları işlerinin sıkıcı olduğunu belirtiyorsa, o da muhtemelen işinin sıkıcı olduğunu ifade edecektir. Bireyin işi sıkıcı olarak algılaması ise iş performansının düşmesine yol açacaktır. Bu nedenle bireysel iş performansın nesnel,

davranışsal ve iş tatmini gibi birtakım sonuçları ortaya çıkmaktadır (Ivancevich vd., 2014).

Nesnel sonuçlar: Çıktı miktarı ve kalitesi, devamsızlık, geç kalma ve işten ayrılma, niceliksel olarak ölçülebilen nesnel sonuçlardır. İş performansının bu yönleri, iş sahibinin sorumlu olduğu ürün, müşteri veya hizmetin özelliklerini etkilemektedir.

Davranışsal sonuçlar: Çalışan ya işe tam bir bağlılıkla katılarak ya da işin sadece hareketlerini yerine getirerek tepkisel sonuçlar verir. Ayrıca iş performansının bir sonucu olarak fizyolojik ve sağlıkla ilgili sorunlar ortaya çıkabilmektedir. İş performansı ile ilgili stres, fiziksel ve zihinsel bozulmaya neden olabilir; kazalar ve mesleğe bağlı hastalıklar da ortaya çıkabilir.

İçsel ve dışsal sonuçlar: Genel anlamda içsel sonuç, çalışanın kendi çabalarından kaynaklanan ve başka herhangi bir kişinin katılımını gerektirmeyen nesne veya olaylardır. Çalışanın bireysel yetenek ve becerisinin uygulanması ile sorumluluk alması, mücadeleci olması ve tanınma duygusu taşıması içsel motivasyon; belirli bir özerkliğe, çeşitliliğe, kimliğe ve öneme sahip işlerde çalışan için bir güç kaynağıdır.

Dışsal sonuçlar, işin kendisiyle doğrudan ilgili olmayan diğer faktörler veya kişilerle birlikte çalışanların kendi çabalarından kaynaklanan nesneler veya olaylardır. Bir işin temel bir parçası olmayan ücret, çalışma koşulları, iş arkadaşları ile ilişkiler ve denetim, potansiyel olarak iş performans sonuçlarını etkilemektedir.

İş tatmini: İş tatmini çalışanın işten elde ettiği içsel ve dışsal sonuçların düzeylerine bağlı olarak çalışanın eğitimine, deneyimlerine, tecrübelerine ve işin sonuçlarına verdikleri değere göre kişiden kişiye farklılık gösterebilir. Örneğin sorumluluk gerektiren zorlayıcı bir iş bazıları için olumsuz veya anlamsız bir değer ifade ederken, bazıları için yüksek derecede anlamlılık ve önemlilik ifade edebilir. İş tatminin en önemli göstergesi işe katılım ve örgüte bağlılık düzeyidir. Çalışanların iş-yaşam ilişkisine verdiği önem, işe aktif olarak katılımları, işi kendileri için özüne saygı olarak görme ve iş merkezli yaşam derecesi, bireylerin iş performanslarının önemli bir göstergesi olan işe katılım ve örgüte bağlılık seviyesini belirleyebilmektedir.

5.2. Muhasebe Meslek Mensubunun Mesleki İş Performansı ile İlgili Literatür Çalışmaları

Mali müşavir meslek mensupları, sosyal sorumluluk bilinciyle muhasebe yönetimi, danışmalık ve denetim alanlarında teşebbüs ve işletmelere kamusal nitelikte hizmet sunmaktadırlar. Mesleki sorumluluklarının baskısı altında muhasebe meslek mensupları hizmetlerini sunarken mesleki yeterlik sahibi, tarafsız, dürüst, özenli olma ve sır saklama gibi işe özgü gerekliliklere dikkat etmek zorundadırlar. Meslek mensuplarının yasalar kapsamında mükellefin mali işlerini görebilmeleri ve sorunlarını çözebilmeleri için iletişim sağlayabilmeleri, analitik düşünebilmeleri ve odaklanabilmeleri gerekmektedir. Mali müşavirlerin mesleki performansı olarak ifade edilecek bu durum, bireysel iş performansı kapsamında değerlendirilmelidir.

Bu itibarla muhasebecinin mesleki iş performansı kurallara dayalı, bilgiyi, esnekliği ve muhakemeyi gerektiren bir süreçte gerçekleşir. Mali müşavir meslek mensuplarının icra ettikleri işler;

- İşin mahiyetine göre uzman bilgisi gerektiren ve bir dizi eylemi içeren,
- Tarafları devlet, mükellef, meslek kurumu, meslek mensubu olması nedeniyle iletişimi ve tarafların desteğini gerektiren ve
- Çalışma şartlarının sürekli değiştiği işlerdendir.

Muhasebecilerin meslekleri gereği görev karmaşıklığı iş performanslarını olumsuz etkilerken (Abdolmohammadi ve Wright, 1987); tecrübe eksiklikleri, bilgi yetersizlikleri, belge ve verilere ulaşmada yaşadıkları zorluklar, düşük motivasyon ve eksik hatalı yönetimleri meslek mensuplarının iş performansında azalmaya yol açmaktadır (Uyar, 2018).

Körfez İşbirliği Konseyi ülkelerinde bulunan özel ve kamu şirketlerinde çalışan 336 muhasebeciye uygulanan anket çalışmasına göre iş ortamı, iş nitelikleri ve kapsamı, kişisel bilgi ve gelişim ve ücret/yan haklar gibi değişkenlerin muhasebecilerin iş performansını etkilediği görülmüştür (Darayseh ve Chazi, 2015). Söz konusu araştırmada, muhasebecilerin iş performansını etkileyen faktörler şöyle açıklığa kavuşturulmuştur.

- İş ortamı: Muhasebeciler işlerini çevreleyen koşullar altında fiziksel veya zihinsel çaba ile iş sürecini tamamlama veya bir görevi yerine getirmeye çalışırlar. Bu kapsamda çoğu muhasebeci yapılacak işin niteliği ve niceliğine ilişkin olarak işletme sahipleri tarafından talep edilen iş tarzı ve yöntemleri ile karşı karşıya kalmaktadır.
- İşin nitelikleri ve kapsamı: İşin tanımı, nasıl yapılacağı ve muhasebecilerin işlerini yerine getirmesini etkileyen faktörlerdendir. Bu durum, işletme sahipleri ile muhasebeciler arasındaki ilişkiyi; çalışma ortamını, işin miktarını ve işin kalitesini etkileyecektir.
- Kişisel bilgi ve kendini geliştirme: Mesleğini tanıyan, mesleki kimliğini ve yeteneklerini geliştiren, potansiyelini yükselten, beşeri sermayesine yatırım yapan, yaşam kalitesini iyileştiren muhasebeciler işlerinin kalitesini artıracaklardır. Bu nedenle muhasebecilerin gelişimini destekleyen yöntem, program, araç, teknik ve değerlendirme sistemlerini içeren iş ortamı ve çevresi, işin kalitesini etkilediğinden önemlilik arz ederler.
- Tazminat/yardımlar/promosyon: Çalışanlara yapılan tazminat, yardım ve promosyon ödemeleri; iş tatmini, motivasyon, düşük devamsızlık ve düşük işten ayrılma, güven artışı sağlayarak iş performansını olumlu yönde etkileyen uygulamaları oluşturur.

Darayseh ve Chazi (2015), yukarıda yer alan çalışmalarında, muhasebecinin iş performansını oluşturan unsurları belirlemek amacıyla muhasebecilerin karşılaştıkları sorunlara ilişkin 25 sorudan oluşan anket uygulaması sonucunda; muhasebecinin iş performansını etkileyebilecek unsurları şöyle sıralamışlardır.

- Mesleki ilerlemenin adil bir temele dayanması,
- Kültür, politika gibi örgütsel faktörlerin muhasebecinin tutumlarını etkilemesi,
- Alınan ücretlerin diğer ücretlilerin geliri ile rekabet edebilir düzeyi,
- İşletmelerin muhasebe standartlarının uygulanmasını istememeleri gibi etik çatışmalar,
- CPA (Certified Public Accountant: Yetkili mali müşavir), ACCA (the Association of Chartered Certified Accountants: Muhasebe ve finans meslek mensuplarına mesleki

yeterlilik ve ruhsat veren kuruluş) gibi mesleki sertifikaların kariyer gelişimi için önemliliği,

- Esnek çalışma saatleri, tatil araları ve eğitim gibi ayrıcalıkların olması,
- Ekonomik görünümdeki ve dış çevredeki değişikliklerin verimlilik üzerinde etkileri,
- Stresi tolere edebilmek,
- Çalışma örgütünün (mesleki kurumun) yeni teknolojiye ve uygun eğitime erişim sağlayabilmesi,
- Kıdemli muhasebecilerin yeni işe başlayan muhasebecilere saygılı ve yardımsever davranması,
- Çevre ve çalışma ortamının rahatlığı,
- Sorumlulukların yönergelerle iyi tanımlanmış olması,
- İş ortamının iş çözümlerine katkısı,
- Çalışma örgütünün (mesleki kurumun) her seviyedeki üyelerine etiksel yaklaşımı desteklemesi,
- Güçlü iletişim becerilerine değer verilmesi,
- İş hacmi çok fazla olduğunda etkin zaman yönetiminin endişe oluşturması,
- Muhasebe geçmişine sahip bir amirin olmasının işleri kolaylaştırması,
- Diğer sektörlerde çalışanlarla karşılaştırıldığında emeklilik gibi ikramiyeler ve kurumsal faydaların sağladığı rekabetçilik,
- Bir muhasebecinin işinin muhasebe yanında diğer alanları da içermesi,
- Planlanan çalışma saatleri ve yüklenilen iş hacminin, iş tanımına ve ücrete göre uygunluğu,
- Yeni muhasebe standartlarına ilişkin güncel bilgiyi sürdürmek için sürekli eğitimin gerekliliği,
- Kariyer geliştirme planlarının adil ve makul olması,
- Bir muhasebecinin görevini sadece maliyetleri düşürmeye, kârı artırmaya ve iç kontrol sistemleri kurmaya odaklaması,
- Muhasebeciler ile diğer profesyonel çalışanlar arasındaki ilişkilerin birlikteliği ve üretkenliği.

Adı geçen anket sonuçlarına göre, muhasebecilerin karşılaştıkları 25 değişkenden oluşan mesleki sorunlar kümesinin %98,990 oranı gibi tamamına yakınının muhasebecinin iş performansını etkileyen iş ortamı, işin niteliği ve kapsamı, kişisel bilgi ve kendini geliştirme, tazminat/yardımlar/promosyon bileşenlerinden oluşan 4 ana faktörü açıkladığı ortaya konulmuştur.

Darayseh ve Chazi'nin (2015) tespit ettiği muhasebecinin iş performansını etkileyen sorunlar incelediğinde, bu sorunların mali müşavirlik mesleğinin ana bileşenlerini meydana getiren kamu yönetimi (devlet), mükellef, mesleki kurum ve meslek mensubu kaynaklı sorunları ifade ettiği görülmektedir. Diğer bir ifade ile mesleğin ana bileşenlerinden kaynaklı sorunların; mesleğin iş ortamı, niteliği ve kapsamı, bilgi ve tecrübe ile hizmetin mali karşılığının alınması açılarından mesleki performansı etkileyen ana bileşenlerin yapısını oluşturduğu görülmektedir.

Diğer yandan iş performansının değerlendirilmesinde kullanılacak değişkenlerin belirlenmesi, performans ölçümünün doğruluğu ve tutarlılığı açısından önemlilik arz etmektedir. Çalışan kişilerin örgüt amaçları doğrultusunda örgütsel başarıya katkılarını değerlendirmek üzere planlı bir şekilde yapılan performans değerlendirmesi; çalışanların görev başarısını, işle ilgili tutum ve davranışlarını, ahlâki durumu ve özelliklerini kapsayan ölçme işlemi olarak tanımlanır (Barutçugil, 2002). Performans ölçüm işleminin yapılacağı nispeten somut ve objektif değerlere dayanan, basit ve az görev ve sorumlulukları kapsayan işlerde, çalışanların performans değerlendirmesi daha kolay ve sağlıklı yapılabilmektedir.

Buna karşın mali müşavirlik mesleğinin gerektirdiği görev ve sorumlulukların çok sayıda ve karmaşık olması, genellikle soyut ve öznel bir yapı taşıması meslek mensubunun çalışma performansını ölçmeyi zorlaştırmaktadır. Bu durum mali müşavirlerin performans değerlendirmesinde, mesleki muhakemeyi esas alan ölçümü gerekli kılmaktadır. Doğru ve güvenilir bir mesleki muhakeme ise hangi ölçülerin dikkate alınacağını ve bu ölçülerin önemlilik derecelerinin de belirlenmesini zorunlu hale getirmektedir (Prawitt vd., 1997).

Bu amaçla Amerika Birleşik Devletleri'nde sertifikalı mali müşavirleri (CPA) temsil eden mesleki kuruluş olan AICPA (American Institute of Certified Public Accountants: Amerikan Sertifikalı Mali Müşavirler Enstitüsü'ne) üye 2.000 mali müşavir meslek

mensubuna rastgele gönderilen ve 249 katılımcının yanıtladığı; “kişisel etik ve örgütsel bağlılık”, “iş yetenekleri”, “genel yönetim becerileri”, “müşteri ilişkilerinin geliştirilmesi”, “iş kârlılığını etkileme”, “kişiler arası beceriler”, “üretken olmayan görünüm” kategorileri altında 34 adet soruyu kapsayan bir anket çalışması yapılmıştır. Anket ile mali müşavirlerin en fazla ve en az önem verdikleri performans değerlendirme faktörlerin neler olduğu tespit edilmeye çalışılmış ve bu çalışmada kategorileriyle birlikte aşağıdaki performans değerlendirme faktörleri kullanılmıştır (Prawit vd., 1997).

- Kişisel etik ve örgütsel bağlılık; güvenilirlik, inisiyatif ve kişisel motivasyon, dürüstlük ve doğruluk, olumlu davranış, yerleşik firma politikalarına bağlılık, örgüte bağlılık
- İş yetenekleri; işin kalitesi, son teslim tarihlerini karşılama yeteneği, teknik bilgi ve yetenek, problem çözme, sözlü ve yazılı iletişim becerileri, bilgisayar ve yazılım kullanma becerisi, işin etkili belgelenmesi, yeni teknolojiyi uygulama yeteneği
- Genel yönetim becerileri; planlama ve organizasyon becerileri, etkili liderlik sağlama, marifet, idari ve yönetim becerileri
- Müşteri ilişkilerinin geliştirilmesi; müşteri ihtiyaç ve beklentilerine ilişkin bilgi ve duyarlılık, profesyonel hareket ve görünüm, iş dünyası ile bağlantılarını geliştirme, işletmeye yeni işler kazandırma
- Kişiler arası beceriler; kişilerarası ilişkiler ve takım çalışması, akranları ve amirleri tarafından çok sevilme, astlara ve/veya meslektaşlarına eğitim ve gelişim sağlama, akranları ve yöneticileriyle sosyalleşme
- İş kârlılığını etkileme; maliyetleri düşük tutma, zaman bütçesini yönetme, iş birimi kârlılığı
- Üretken olmayan görünüm; akranlarından ve meslektaşlarından daha iyi performans gösteriyormuş gibi görünmek, denetçilere yaranma.

Anket çalışmasında kullanılan 34 adet faktörün tamamı az, orta veya çok derecede olmakla beraber; işin kalitesi, güvenilirlik, yetenek, işin son teslim tarihlerine uyma, teknik bilgi ve yetenekler, inisiyatif alma ve öz motivasyon sergileme, dürüstlük ve doğruluk, problem çözme becerileri, olumlu tutum, sözlü iletişim becerileri, planlama ve organizasyon becerileri sırasıyla, muhasebecinin en yüksek derecelendirmeye sahip iş

performans değişkenleri olarak değerlendirilmiştir. Kategorik bazda ise “kişisel etik ve örgütsel bağlılık”, “iş yetenekleri” ve “genel yönetim becerileri”ne ilişkin performans değişkenlerinin “müşteri ilişkilerinin geliştirilmesi”, “iş kârlılığını etkileme”, “kişiler arası beceriler”, “üretken olmayan görünümler”e ilişkin performans değişkenlerine göre daha öncelikli konumda görülmüştür.

5.3. Mali Müşavir Meslek Mensubunun Mesleki İş Performans Ölçeğinin Geliştirilmesi

Muhasebe meslek mensuplarının performanslarının değerlendirilmesine ilişki yukarıda yer alan açıklamalar doğrultusunda anket çalışmamızda, mesleki iş performansını değerlendirmek üzere ölçek geliştirilmiştir. Ölçek kapsamında kullanılan sorular, aşağıda yer alan literatür çalışmaları esas alınarak belirlenmiştir.

Dordunu vd. (2020), ICAG (Institute of Chartered Accountants Ghana: Gana Mali Müşavirler Enstitüsü) tarafından yetkilendirilmiş ve Gana’da faaliyette bulunan muhasebecilerin iş performansını konu alan anket çalışması sonucu elde ettikleri 337 adet anket verisi üzerinde yapıkları çalışmayla; muhasebecinin örgütsel bağlılık, iş memnuniyeti, mental yorgunluk, dindarlık ve manevi akıl değişkenlerinin işten ayrılma niyeti aracılığı ile iş performansı arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Çalışmada Patterson (1990) tarafından geliştirilen iş performansı ölçeği kullanılarak yapılandırılan muhasebecinin iş performansı ölçeği kapsamında şu sorular yer almaktadır: Resmi mevzuata ve idari ilkelere tabi olma, üstlenilen görevden ve sonuçlarından sorumluluk duyma, işi gereken özen ve ilgiyle en iyi kalitede yapma, alınan görevde sonuç alma ve güven kazanmaya çalışma, işe çok önem verme ve değer vererek sorunları çözmeye, müşteriler ile saygılı bir şekilde etkileşime girme ve onların sorunlarını çözmeye çalışma, acil durumlarda veya insani yardım durumunda özveri ve fedakârlık gösterme, mesleki bilgileri geliştirmeye çalışma, hataları kabul etme, iş sırlarını saklamaya çalışma, mesleki bilgileri başkalarına aktarmaya çalışma, zaman kaybetmekten ve gereksiz önlemler almaktan kaçınma, iş ekipmanlarına dikkat etme ve onları ekonomik kullanma.

Camcı (2013), çalışmasında kullandığı 260 adet anket verisi ile bankacılık sektöründe çalışanların örgütsel bağlılıklarının iş performansı üzerindeki etkilerini araştırma konusu

yapmıştır. Bu kapsamda, Mowdays'in oluşturmuş olduğu örgütsel bağlılık ölçeğinin performans boyutunda, "Çalıştığım bankanın geleceğini gerçekten önemsiyorum." performans ölçek sorusu uygulanmıştır.

Sayın'ın (2017), okul ikliminin öğretmen performansı üzerindeki etkisini incelemek üzere, öğretmen, yönetici, öğrenci ve akademisyenler ile nitel görüşmeler sonucu oluşturduğu ve 404 kişiye uygulan anketin "Öğretmen Performans Değerlendirme Ölçeği"nde aşağıdaki sorulara yer verilmiştir:

- Çalışma süresince edindiği deneyimlerini mesleğinde etkin bir şekilde kullanır,
- Öğrencileri ile birlikte karar alıp, uygulamaya koyar,
- Öğretmenler gerekli evrak ve dokümantasyon olarak derslerine hazırlıklıdır,
- Çalışmalarını planlı uygular,
- Toplumsal değerleri öğrencisine yansıtır, öğrencilerine rol model olur,
- Öğrencilerine saygı duyar, öğrencilerini korkutmaktansa, haklarını öğretip haklarını savunmalarına yardımcı olur,
- Öğrencilerin ihtiyaçlarına göre öğrenci odaklı stratejileri benimseyen teknolojiler kullanır.

Dordunu vd. (2020), Camcı (2013) ve Sayın'ın (2017) çalışmalarında kullandıkları performans değerlendirme sorularından yararlanılarak geliştirilen ve Prawitt vd.'nin (1997) geliştirdiği ölçek soruları ile de uyumlu olarak araştırmamızda kullanılan muhasebe meslek mensubunun mesleki iş performans değişkenleri aşağıdaki sorulardan oluşmaktadır:

- Meslek mensubu olarak mesleğin geleceğini gerçekten önemseyerek çalışıyorum,
- Çalışma süresince edindiğim deneyimleri mesleğimde etkin bir şekilde kullanıyorum,
- Gerektiğinde mükelleflerim, çalışanlarım veya meslektaşlarımla birlikte karar alıyor ve uygulamaya koyuyorum,
- İş ile arşivleme ve dokümantasyon süreç ve işlemlerini, son derece sistemli ve düzenli olarak uyguluyorum,
- Çalışmalarımı plana dayalı bir şekilde yapıyorum,

- Muhasebe mesleğinin ahlâki değerlerini mükelleflere, çalışanlarıma ve meslektaşlarıma yansıtmaya çalışıyorum,
- Mükelleflere saygı duyuyor, onları endişelendirmek yerine, haklarını öğretip haklarını savunmalarına yardımcı oluyorum,
- Mükelleflerin farklı ihtiyaçlarını dikkate alarak, mükellef merkezli stratejileri destekleyen teknolojiler ve iş süreçleri kullanıyorum,
- Resmi, idari ve mesleki kuruluşların (TÜRMOB ve Odaların) düzenlemelerine bağlı kalıyorum,
- Gerekli özeni göstererek işimi dikkatle ve optimum kalitede gerçekleştirmeye çalışıyorum,
- Üstlendiğim görevimi, sonuçlarının iyi olması ve güven kazanmak için sürdürüyorum,
- İşimde çok katı davranıyor, işime çok değer veriyor ve sorunları çözüyorum,
- Mükellef ve mükellef adaylarıyla ile saygılı bir şekilde iletişim kuruyor ve onların sorunlarını çözmeye çalışıyorum,
- Mesleki bilgi birikimimi ve yeteneklerimi geliştirmeye çalışıyorum,
- Hatalarımı kısa süre içinde kabul ediyorum,
- Mesleki bilgilerimi başkalarına aktarmaya çalışıyorum,
- İşle ilgili araç ve gereçlerimi dikkatli ve tasarruflu kullanıyor ve düzenli bir şekilde onların bakımını yapıyorum.

6. ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ

Bu bölümde Türkiye’de mali müşavirlik mesleğinin ana bileşenlerinden kaynaklanan sorunların muhasebecinin çalışma performansına etkisini konu alan araştırma modeline bağlı olarak oluşturulan hipotezler test edilecektir. Bu amaçla; araştırmada kullanılacak ana kütlenin ve örneklemin seçimi, araştırma yöntemi, ölçek boyutları ve analizler hakkında açıklamalar yapılacaktır.

6.1. Araştırmanın Amacı, Modeli ve Hipotezleri

6.1.1.Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı, Türkiye’deki mali müşavirlerin mesleklerini icra ederken meslek ana bileşenlerini oluşturan kamu yönetimi (devlet), mükellef (hizmet verilen), TÜRMOB ve meslek odaları (meslek örgütü) ve diğer meslek mensubu ile ilişkilerinde yaşadıkları sorunların meslek mensubunun çalışma performansına etkisini incelemektir.

Devlet ile mükellef arasında vergisel ve diğer mali işlemlerin yürütülmesinde aracı konumunda, önemli bir fonksiyon icra eden mali müşavirlerin iş hayatındaki sorunları üzerinde literatürde anket içerikli araştırma ve incelemeler yapılmıştır.

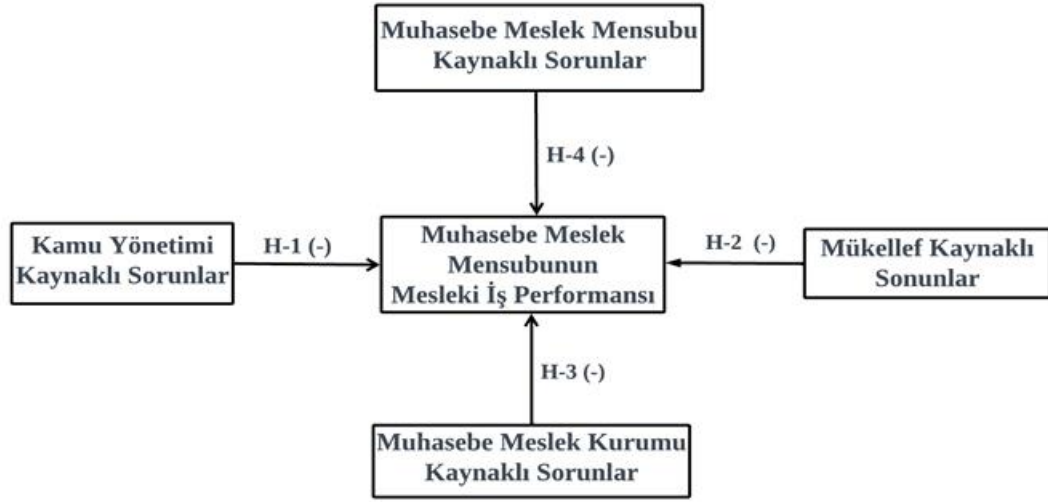
Ancak bu çalışmalar, esas itibariyle mali müşavirlik mesleğindeki sorunları mesleği oluşturan bileşen şeklinde kategorik bir sınıflandırma yöntemi kullanılmadan genel mahiyette yapılmış; karmaşık olarak tespit edilen sorunlar bir bütün olarak ele alınmamış; diğer meslek mensubu ve meslek örgütü (TÜRMOB ve meslek odaları) ile ilgili sorunlar üzerinde yeterince durulmadığı görülmüştür. Bu sorunların doğrudan muhasebe meslek mensubunun çalışma performansına etkisi ve iş performansı ile ilişkileri üzerine yapılan bir çalışmaya denk gelinmemiştir.

Bu nedenlerle, Türkiye’de faaliyette bulunan mali müşavirlerin sorunları mesleğin ana bileşenleri (tarafları) olarak dört ana başlık halinde sınıflandırılarak, kategorik bazda hangi sorunların muhasebecinin çalışma performansına ne derecede, nasıl etki ettikleri,

hangi sorun grubunun daha ağırlıklı etkiye sahip olduğu ve bu bileşenler arasındaki ilişkiler araştırma konusu yapılacaktır.

6.1.2. Araştırmanın Modeli ve Hipotezleri

Aşağıdaki şekilde yer alan araştırma modelinde, modelde kullanılacak değişkenler ve test edilecek hipotezler gösterilmiştir.



Şekil 6.1: Araştırma Modeli

Şekil 6.1’de yer alan araştırma modelinde kamu yönetimi boyutundan kaynaklı sorunlar, mükellef boyutundan kaynaklanan sorunlar, mesleki kurum boyutundan kaynaklı sorunlar ve meslek mensubu boyutundan kaynaklı sorunlar modelin bağımsız değişkenleri olarak tanımlanırken, muhasebe meslek mensubunun mesleki iş performansı bağımlı değişken olarak tanımlanmıştır.

Araştırma modelinde yer alan hipotezler ise literatür taraması sonucu elde edilen bilgilere göre oluşturulmuştur. Hipotez oluşturmaya yönelik literatürde yer alan çalışmaların araştırılması ve varılan sonuçlar aşağıda açıklanacaktır.

Muhasebe mesleğinin ana bileşenleri olan kamusal yönetim boyutundan, mükellef beklentileri boyutundan, meslek kurumu boyutundan ve meslek mensubu boyutundan kaynaklanan sorunlar muhasebecinin meslek performansı ile ilişkisinde; stres,

tükenmişlik, motivasyon gibi unsurlar önemli rol oynamaktadır. Bu unsurlar mesleğin kapsamı ve derinliği, meslek mensubunun bireysel ve çevresel faktörleri algılama tarzı ile şekillenen meslek algısından etkilenen değişkenlerdir.

Literatürde muhasebe mesleğinin ana bileşenlerinin meslek iş performansını doğrudan nasıl ve hangi düzeyde etkilediğine dair herhangi bir çalışmaya denk gelinmemiştir. Bununla birlikte meslek ana bileşenlerinin stres, tükenmişlik ve motivasyon gibi değişkenler üzerindeki etkileri ile bu değişkenlerin muhasebe meslek mensubunun iş performansı üzerindeki etkilerini tespit etmeye yönelik çalışmalar yapılmıştır.

Demir ve Anasız'ın (2008) çalışmasına göre mükellef ve kamu sorunları, mesleki stresi pozitif yönde etkilerken, meslek odası sorunlarının ise mesleki stres üzerinde anlamlı bir etkisi bulunmamaktadır. Söz konusu çalışmada muhasebecilerin mesleki streslerinin oluşumunda meslek odası uygulamalarının etkili olmadığı; müşterilerin vergisel yükümlülüklerini azaltma baskılarının, iş yükü fazlalığının, ağır mesleki sorumluluğun ve aşırı bürokratik işlemlerin ise mesleki strese neden oldukları ifade edilmiştir.

Özmutaf ve Mizrahi (2017) çalışmasında bilgi, deneyim, iletişim ve süre yetersizliklerinin, rol belirsizlikleri ile çatışmalarının ve mesleki sorumluluk, iş yükü ve rekabet yönünden yaşanan aşırılıkların iş stresini artırdığı ve dolayısıyla da iş performansını önemli ölçüde düşürdüğü sonucuna varmışlardır.

Öztürk ve Şimşek 2017 yılında yaptıkları çalışmada tükenmişliğin iş performansını olumsuz yönde etkilediği sonucuna varmışlardır. Bu çalışmada, meslek mensuplarının vergi mükelleflerinden kaynaklanan sorunlarının artması duygusal tükenmişliklerini ve duyarsızlaşmalarını arttırdığı, kamusal ve mevzuat sorunlarının artması ile duygusal tükenmişliklerinin arttığı ve kişisel başarı hislerinin düştüğü, meslek örgütünden kaynaklanan sorunları ile tükenmişlikleri arasında ise istatistiki olarak anlamlı bir ilişki bulunmadığı ortaya konulmuştur.

Altınbay tarafından 2021 yılında kadın serbest muhasebeci mali müşavirler üzerinde yapılan çalışmaya göre, mesleki tükenmişlik ile iş performansının görev performansı ve bağlamsal performans boyutları arasında negatif yönlü anlamlı ilişkiler bulunmuştur.

Suvacı ve Seyirdici'nin (2020) yaptıkları araştırmaya göre ücret ve adaletsiz müşteri dağılımı konusunda haksız rekabet, meslek odaları ve Birliği'nin yetersiz denetimleri, mesleğin toplum tarafından saygınlık görmemesi, müşteriler tarafından mesai kavramına dikkat etmeksizin işin bitirilmesinin beklenmesi, mesleğin getirdiği aşırı sorumluluk, ücretlerin çalışma koşulları ile doğru orantılı olmaması, alt yapısı hazırlanmadan yapılan mevzuat değişikliklerinin mali müşavirlerin motivasyonlarının düşmesine neden olmaktadır.

Abdolmohammadi ve Wright (1987) çalışmalarında, muhasebecinin görev karmaşıklığının iş performansını negatif yönde etkilediğini belirtmişlerdir.

Darayseh ve Chazi (2015) iş ortamı, iş nitelikleri ve kapsamı, kişisel bilgi ve gelişim ile ücret geliri değişkenlerinin iş performansını olumlu etkilediğini tespit etmiştir.

Dordunu vd. (2020) çalışmalarında muhasebecinin örgütsel bağlılık, iş memnuniyeti, dindarlık ve maneviyat değişkeleri ile iş performansı değişkeni arasında pozitif ilişki olduğu sonucuna varmışlardır.

Çoğunlukla bilişsel ve zihinsel bir faaliyet olan muhasebe mesleğini yapanların, mükellef ve mevzuat kaynaklı sorunlar ile birlikte maddi ve manevi risklerle karşılaşmaları, meslek mensuplarında stres oluşturmakta ve oluşan stres ise muhasebecilerin iş performanslarının düşmesine neden olabilmektedir (Tekin ve Deniz, 2019).

Bununla birlikte muhasebe hizmetlerinde kanuni zorunlulukların olması, kanunla belirlenen sürelerde işlerin yapılma zorunluluğu, hata, kusur veya ihmallerin vergi mükelleflerinde maddi zararlara yol açması gibi nedenler muhasebecilerin çalışma performanslarının genellikle yüksek olması sonucuna yol açmaktadır (Yanık vd., 2016).

Yukarıda yer alan araştırmalara göre muhasebe mesleği ana bileşenlerinin mesleki stres, tükenmişlik ve motivasyon değerleri üzerinden mesleki performansa olumsuz etkide bulunduğu görülmektedir.

Daha önce de ifade edildiği üzere, işin kapsamı ve derinliği ile çevresel şartları çalışanın işi algılamasını dolayısıyla da iş performansını etkilemektedir. Muhasebe mesleği ana bileşenlerinden kamusal yönetim boyutu ve mükellef beklentileri boyutu mesleğin kapsamı ve derinliğini, çevresel şartlarını belirlerken; meslek mensubu ve mesleki kurum

boyutları mesleğin çevresel ortamını etkileyebilmektedir. Dolayısıyla muhasebe meslek ana bileşenleri muhasebecinin çalışma performansını etkilemektedir. Yapılan araştırmalar meslek ana bileşenlerinden kamusal yönetim, mükellef ve meslek mensubu boyutlarına ait sorunların dolaylı yoldan muhasebe meslek performansını olumsuz yönde etkilediği; mesleki kurum boyutuna ait sorunların ise muhasebe meslek performans üzerinde herhangi bir etkiye sahip olmadığı şeklinde tahminler ortaya çıkarmaktadır. Tüm bu açıklama ve değerlendirmelere göre meslek ana bileşenlerinden kaynaklanan sorunların muhasebecinin çalışma performansını olumsuz yönde etkileyeceği beklenmektedir.

Bu nedenle araştırma modelimiz çerçevesinde, muhasebe mesleği sorunlarının mesleki iş performansını olumsuz etkileyeceği yönünde kurulan ve test edilecek hipotezler aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:

H-1: Muhasebe mesleği ana bileşenlerinden kamusal yönetim boyutuna ilişkin sorunlar mesleki iş performansını olumsuz yönde etkiler.

H-2: Muhasebe mesleği ana bileşenlerinden mükellef boyutuna ilişkin sorunlar mesleki iş performansını olumsuz yönde etkiler.

H-3: Muhasebe mesleği ana bileşenlerinden mesleki kurum boyutuna ilişkin sorunlar mesleki iş performansını olumsuz yönde etkiler.

H-4: Muhasebe mesleği ana bileşenlerinden meslek mensubu boyutuna ilişkin sorunlar mesleki iş performansını olumsuz yönde etkiler.

6.2. Araştırmanın Örneklemi

Araştırmanın ana kütlelerini Türkiye’de bağımsız olarak çalışan serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerden oluşmaktadır. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) verilerine göre 2024 yılında bu unvanlara sahip 130.589 muhasebe meslek mensubu bulunmaktadır. % 95 güvenilirlik sınırları içerisinde % 5’lik bir hata payı ile ana küttleden alınacak örneklem büyüklüğünün en az 384 adet olması gerekmektedir (Sekaran, 1992). Araştırmaya konu örneklem seçiminde, her örneğe eşit derecede seçilme şansı veren basit tesadüfî örnekleme yöntemi kullanılmıştır (Bryman ve Cramer, 1997). Google

internet arama motoru kullanılarak hazırlanan Google Form online anket formu, Türkiye genelinde uygulanmak üzere, elektronik ortamda mali müşavir meslek mensuplarına gönderilmiş ve sonuç olarak geri dönüş alınan anketlerden 425 adet analiz edilebilir anket verisi elde edilmiştir.

6.3. Ölçekler ve Veri Toplama Yöntemi

Araştırmamızda, veri toplama aracı olarak anket soru formu kullanılmıştır. Anket soru formu “mesleki ve demografik özellikler”, “mesleki sorunlar ölçeği-kamu yönetimi boyutu”, “mesleki sorunlar ölçeği- mükellef boyutu”, “mesleki sorunlar ölçeği-mesleki kurum boyutu”, “mesleki sorunlar ölçeği- meslek mensubu boyutu” ve “mesleki iş performansı ölçeği” bölümlerinden oluşmaktadır.

Mesleki ve demografik özellikler bölümü; cinsiyet, yaş, eğitim düzeyi, mesleki tecrübe, mükellef sayısı ve yıllık gelir bilgilerini içermektedir.

Mesleki sorunlar ölçeğinde yer alan sorular, Karcıoğlu ve Yazarkan (2011), Gökgöz ve Zeytin (2012), Aydemir (2015), Akgün (2018), Ede ve Karahan (2020), Erol ve Kurt (2021) tarafından daha önce uygulanmış anketlerden yararlanılarak geliştirilmiştir.

Mesleki sorunlar ölçeğine ilişkin sorular; kamu yönetimi, mükellef, mesleki kurum ve meslek mensubu olmak üzere dört boyutta gruplandırılmış ve her bir boyutta 10 adet soru oluşturulmuştur.

Mesleki iş performansı ölçeğinde ise 25 adet soru yer almıştır. Bu sorular; Camcı (2013), Sayın Dilbaz (2017), Dordunu vd.’nin (2020) anketlerinde kullandıkları sorular kullanılarak geliştirilmiştir. Kullanılan sorular Prawitt vd. ’nin (1997) geliştirdiği muhasebecilerin iş performans ölçeği ile de uyumlu olduğu görülmüştür.

Ölçeklerdeki soru maddeleri 5’li Likert tipi (1: kesinlikle katılmıyorum ve 5: kesinlikle katılıyorum arasında) katılım düzeyleriyle ölçüme tabi tutulmuştur.

6.4. Araştırma Yöntemi

Anket verilerinin frekans, doğrulayıcı faktör, korelasyon ve Regresyon analizlerinde AMOS (Analysis of Moment Structures) istatistik programı kullanılmıştır. Bu program, sosyal bilimlerde yapılan araştırmalarda sıklıkla başvurulmuş bir araştırma yöntemi olarak 1994 yılında Jim Arbuckle tarafından geliştirilmiştir.

Amos yapısal eşitlik modellemesi (SEM), yol analizi ve doğrulayıcı faktör analizi (CFA) dahil olmak üzere kovaryans yapısı modellerinin analizi için tasarlanmış istatistik programıdır. Kolaylıklar sağlayan AMOS programı, Windows işletim sistemi ile uyumlu olarak ve SPSS ile birlikte çalışma imkânı da vermektedir. AMOS istatistik programı ile verilerin ön analizi, model tanımlama, model tahmini, model uyum indeks sonuçlarının çıkarılması yapılabilmektedir. AMOS programında, birden fazla model karşılaştırması, bootstrap ve Monte-Carlo analizleri ve eksik veri varlığında ML tahminlerini hesaplama yapılabilmektedir (Peprah, 2000). Bu istatistik programında AMOS Graphics ve AMOS Basic olarak iki kullanım yolu bulunmaktadır. AMOS Graphics yol diyagramlarını kullanmayı sağlarken, AMOS Basic ise denklemlerle çalışma imkânı sağlamaktadır (Yılmaz ve Varol, 2015).

6.5. Analiz ve Bulgular

Çalışmanın bu bölümünde, bağımsız çalışan mali müşavir meslek mensuplarının sorunları ve iş performanslarını esas alan anket ölçeklerinden sağlanan veriler üzerinden AMOS istatistik programının kullanılması sonucu elde edilen analizler ile ilgili bulgulara yer verilmiştir. Bu kapsamda frekans analizi, faktör ve güvenirlik analizleri, model uyum iyilikleri, korelasyon ve regresyon analizine dair bulgular çerçevesinde yorum ve açıklamalar yapılmıştır.

6.5.1.Frekans Analizi

Frekans analizi kapsamında, anket verilerinden elde edilen mesleki ve demografik göstergelere ilişkin nicel değerler ile araştırma ölçeklerine ait ortalama, standart sapma ve

katılım düzeyi bulgularını içeren diğer tanımlayıcı istatistiksel değerler üzerinde açıklamalar yapılmıştır.

6.5.1.1.Mesleki ve Demografik Göstergeler

Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının cinsiyet, yaş, eğitim düzeyi, mesleki tecrübe, mükellef sayısı ve yıllık gelir bilgileri hakkında göstergeler aşağıda yer almaktadır.

Tablo 6.1: Cinsiyet Dağılımı

Cinsiyet	Frekans	Yüzde
Erkek	301	70,82
Kadın	124	29,18
Toplam	425	100,0

Tablo 6.1’de yer alan cinsiyet dağılımına göre, ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının %70,82’si erkek, %29,18’i kadın katılımcıdan oluşmaktadır.

Tablo 6.2: Yaş Dağılımı

Yaş	Frekans	Yüzde
20-25	4	0,94
26-30	21	4,94
31-35	45	10,59
36-40	72	16,94
41-45	90	21,18
46-50	69	16,24
51-55	56	13,18
56-60	28	6,59
61-65	24	5,65
66 ve Üzeri	16	3,76
Toplam	425	100

Tablo 6.2’de yer alan yaş dağılımına göre, ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının % 0,94’ü 20 ile 25, % 4,94’ü 26 ile 30, % 10,59’u 31 ile 35, % 16,94’i 36 ile 40, % 21,18’i 41 ile 45, % 16,24’ü 46 ile 50, % 13,18’i 51 ile 55, % 6,59’u 56 ile 60, % 5,65’i 61 ile 65 ve % 3,76’sı 66 ve üzeri yaş aralığında yer almaktadır. Bu sonuçlara göre en yüksek

katılım 41-45 yaşa aralığında olurken, aktif çalışma dönemi sayılan 31-60 yaş aralığında araştırmaya katılım oranı % 84,71 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 6.3: Eğitim Düzeyi Dağılımı

Eğitim Düzeyi	Frekans	Yüzde
Lise	13	3,06
Ön Lisans	8	1,88
Lisans	285	67,06
Yüksek lisans	112	26,35
Doktora	7	1,65
Toplam	425	100,00

Tablo 6.3'te yer alan eğitim düzeyi dağılımına göre, ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının % 3,06'sı lise, % 1,88'i ön lisans, % 67,06'sı lisans, % 26,35'i yüksek lisans ve % 7'si doktora mezunudur. Bu sonuçlara göre araştırmaya en yüksek katılımın % 67,06 ile lisans mezunu meslek mensuplarından gerçekleştiği görülmektedir.

Tablo 6.4: Mesleki Tecrübe Dağılımı

Yıl	Frekans	Yüzde
1-5	28	6,59
6-10	49	11,53
11-15	68	16,00
16-20	81	18,82
21-25	71	16,94
26-30	46	10,82
31-35	35	8,24
36 ve Üzeri	47	11,06
Toplam	425	100,00

Tablo 6.4'te yer alan mesleki tecrübe dağılımına göre, ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının %6,59'u 1 ile 5, %11,53'ü 6 ile 10, %16'sı 11 ile 15, % 18,82'si 16 ile 20, % 16,94'ü 21 ile 25, % 10,82'si 26 ile 30, % 8,24'ü 31 ile 35 ve % 11,06'sı 36 ve üzeri yıl mesleki tecrübeye sahip olduğunu ifade etmiştir. Ankete katılım gerçekleştiren meslek mensupları arasında mesleki tecrübenin en yüksek olduğu yaş aralığının %18,82 ile 16 ile 20 yıl arasında olduğu görülürken, 10 yıl üzerinde mesleki tecrübeye sahip olanlar %81,88 düzeyinde katılım sağlamıştır.

Tablo 6.5: Mükellef Sayısı Dağılımı

Mükellef Sayısı	Frekans	Yüzde
1-25	165	38,82
26-50	88	20,71
51-75	50	11,76
76-100	58	13,65
101-125	29	6,82
126-150	15	3,53
151 ve üzeri	20	4,71
Toplam	425	100,0

Tablo 6.5'te yer alan mükellef/müşteri sayısı dağılımına göre, ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının %38,8'i 1 ile 25, %20,71'i 26 ile 50, %11,76'sı 51 ile 75, %13,65'i 76 ile 100, %6,82'si 101 ile 125, %3,53'ü 126 ile 150 ve %4,71'i 151 ve üzeri mükellefe/müşteriye hizmet verdiğini ifade etmiştir. Tabloya göre 50 ve üzeri müşteriye/mükellefe sahip meslek mensubu oranının %40,47 olduğu görülmektedir.

Tablo 6.6: Yıllık Gelir Dağılımı

Yıllık Gelir (TL) Bin	Frekans	Yüzde
0-75	121	28,47
76-150	80	18,82
151-225	41	9,65
226-300	38	8,94
301-375	28	6,59
376-450	21	4,94
451-525	17	4,00
526-600	16	3,76
601-675	14	3,29
676-750	6	1,41
751-825	8	1,88
826-900	6	1,41
901 ve üzeri	29	6,82
Toplam	425	100,00

Tablo 6.6'da yer alan yıllık gelir dağılımına göre, Mayıs-Ekim 2023 tarihleri arasında ankete katılan muhasebe meslek mensuplardan %47,29'u 150.000 TL'ye kadar, %18,59'u 151.000 ile 300.000 TL arasında, %11,53'ü 301.000 ile 450.000 TL arasında, %7,76'sı 451.000 ile 600.000 TL arasında, %4,71'i 601.000 ile 750.000 TL arasında,

%3,29'u 751.000 ile 900.000 TL arasında ve %6,82'si 901.000 TL ve üzeri yıllık gelir elde ettiğini ifade etmiştir.

6.5.1.2. Diğer Tanımlayıcı İstatistikler

Mali müşavirlerin kamu yönetimi, mükellef, mesleki kurum ve meslek mensubu boyutlarından oluşan mesleki sorunlar ölçeği ile mesleki iş performansı ölçeğine ilişkin ortalama, standart sapma ve katılım düzeyi istatistiklerine dair bulgu ve yorumlara aşağıda yer verilmiştir.

Tablo 6.7: Mesleki Sorunlar Ölçeği Kamu Yönetimi Boyutu Tanımlayıcı İstatistikleri

Mesleki Sorunlar Ölçeği-Kamu Yönetimi Boyutu (KYB)	$\bar{X}^1$	SS ²	Katılım Düzeyi ³ n=425 % 100				
			1	2	3	4	5
2-Yaygın, yoğun mali denetimlere ve gereksiz bürokratik işlemlere maruz kalıyorum.	4,11	1,097	10	49	27	136	203
			2,4	11,5	6,4	32,0	47,8
3- Vergi ve SGK gibi incelemelerde ve denetimlerde, mükelleflerim potansiyel suçlu gibi görülüyor ve kamu görevlilerinden gelen tehditkâr tavırlar ile karşılaşıyorum.	3,86	1,164	10	70	51	132	162
			2,4	16,5	12,0	31,1	38,1
4-Devlet kurumları beni bağımsız bir meslek mensubu olarak değil, kendi çalışanları gibi görüyor ve devlet kurumları yapması gerekli işlerin bir kısmını bana yaptırıyor.	4,33	0,986	8	28	27	113	249
			1,9	6,6	6,4	26,6	58,6

¹ Ortalama

² Standart Sapma

³ Kesinlikle Katılmıyorum:1, Katılmıyorum:2, Kararsızım:3, Katılıyorum:4, Kesinlikle Katılıyorum:5

Tablo 6.7 Devam

5-Son gününden önce süre uzatımına gerek duyduğum; beyanname verme, bildirimde buluma gibi işlemlerin son gününün uzatılması uygulamasına, süre bitimine yakın saat ve dakikalarda sıklıkla maruz kalıyorum.	4,47	0,946	12	17	14	99	283
			2,8	4,0	3,3	23,3	66,6
6- Borcun miktarına bakmadan ve mükelleflere haber vermeden uygulanan ipotek-icra işlemleri mükellef ile ilişkilerimi zorlaştırıyor.	4,08	1,083	10	46	36	143	190
			2,4	10,8	8,5	33,6	44,7
7- Ba ve Bs bildirim hataları gibi devletin maddi kaybına yol açmayan hatalarda, ağır cezai yaptırımlarla karşılaşıyorum.	4,38	0,959	7	27	22	110	259
			1,6	6,4	5,2	25,9	60,9
8- Kamu denetçilerinden yaptığı denetimlerle ilgili yeterli bilgi ve açıklama alamıyorum.	3,80	1,066	7	57	79	153	129
			1,6	13,4	18,6	36,0	30,4
9- Vergi daireleri, SGK gibi kamu kuruluşlarında bir meslek mensubu olarak olumsuz bir önyargı ile karşılaşıyorum.	3,85	1,158	11	70	46	144	154
			2,6	16,5	10,8	33,9	36,2
10-Mali tatil süresince tatil yapamıyorum.	4,76	0,650	5	6	3	57	354
			1,2	1,4	0,7	13,4	83,3
11 Mesleki yeterlilik ve sorumluluklarıma göre bir meslek mensubu olarak kazancımı düşük buluyorum.	4,62	0,743	3	12	13	87	310
			0,7	2,8	3,1	20,5	72,9
12- Birlikte uygulanan, tekdüzen muhasebe sistemi ve uluslararası muhasebe standartları gibi, farklı muhasebe kurallarına göre kayıt ve raporlama yaparken zorluk ve karmaşıklık yaşıyorum.	3,84	1,143	14	57	60	144	150
			3,3	13,4	14,1	33,9	35,3
Ölçek Boyutunun Ortalaması	4,19						

Tablo 6.7’de yer aldığı üzere, kamu yönetimi boyunda yer alan meslek mensubu sorunlarına katılım düzeyi ortalama değerleri ($\bar{X}$ =3,80) ile ($\bar{X}$ = 4,76) arasında gerçekleşmiştir. Ölçek boyutunun katılım düzeyi ortalama değeri ise 4,19 olarak güçlü derecede kabule yakın bir değerde hesaplanmıştır. Bu kapsamda katılım düzeyi en düşük ortalama değere sahip soru, “Kamu denetçilerinden yaptığı denetimlerle ilgili yeterli bilgi ve açıklama alamıyorum.” iken, katılım düzeyi en yüksek ortalama değeri ile “Mali tatil

süresince tatil yapamıyorum.” sorunu görülmektedir. Kamu yönetiminden kaynaklı sorunlara yaklaşık olarak “Katılıyorum” düzeyi ile “Kesinlikle Katılıyorum” düzeyleri arasında yeterli ve güçlü bir katılım sağlandığı görülmektedir. Değerlendiricilerin bu sorunları kabul oranları %66,40 ile %96,70 arasında değişim göstermektedir. Bu durum muhasebe meslek mensuplarının büyük bir çoğunluğunun kendilerine yöneltilen kamu kurumlarından kaynaklı sorunları yaşadıklarını ve onayladıklarını ifade etmektedir.

Meslek mensuplarının kamu kaynaklı sorunlar arasında “Mali tatil süresince tatil yapamıyorum.” sorunu ilk sırada gelirken, ikinci sorun “Mesleki yeterlilik ve sorumluluklarıma göre bir meslek mensubu olarak kazancımı düşük buluyorum.”, üçüncü sorun “Son gününden önce süre uzatımına gerek duyduğum; beyanname verme, bildirimde buluma gibi işlemlerin son gününün uzatılması uygulamasına, süre bitimine yakın saat ve dakikalarda sıklıkla maruz kalıyorum.”, dördüncü sorun “Ba ve Bs bildirim hataları gibi devletin maddi kaybına yol açmayan hatalarda, ağır cezai yaptırımlarla karşılaşıyorum.”, beşinci sorun “Devlet kurumları beni bağımsız bir meslek mensubu olarak değil, kendi çalışanları gibi görüyor ve devlet kurumları yapması gerekli işlerin bir kısmını bana yaptırıyor.”, altıncı sorun “Yaygın, yoğun mali denetimlere ve gereksiz bürokratik işlemlere maruz kalıyorum.”, yedinci sorun “Borcun miktarına bakmadan ve mükelleflere haber vermeden uygulanan ipotek-icra işlemleri mükellef ile ilişkilerimi zorlaştırıyor.”, sekizinci sorun “Vergi daireleri, SGK gibi kamu kuruluşlarında bir meslek mensubu olarak olumsuz bir önyargı ile karşılaşıyorum.”, dokuzuncu sorun “Vergi ve SGK gibi incelemelerde ve denetimlerde, mükelleflerim potansiyel suçlu gibi görülüyor ve kamu görevlilerinden gelen tehditkâr tavırlar ile karşılaşıyorum.”, onuncu sorun “Birlikte uygulanan, tekdüzen muhasebe sistemi ve uluslararası muhasebe standartları gibi, farklı muhasebe kurallarına göre kayıt ve raporlama yaparken zorluk ve karmaşıklık yaşıyorum.” ve on birinci sorun “Kamu denetçilerinden yaptığı denetimlerle ilgili yeterli bilgi ve açıklama alamıyorum.” sorunu gelmektedir.

Tablo 6.8: Mesleki Sorunlar Ölçeği-Mükellef Boyutu Tanımlayıcı İstatistikleri

Mesleki Sorunlar Ölçeği-Mükellef Boyutu (MB)	$\bar{X}^4$	SS ⁵	Katılım Düzeyi ⁶ n=425 % 100				
			1	2	3	4	5
1- Mükellefler tarafından az vergi ödetilmesi yönünde baskı görüyorum.	3,92	1,116	14	55	33	171	152
			3,29	12,94	7,76	40,24	35,76
2- Mükellefler defter kayıtlarının tutulmasının dışında diğer işleri ile de ilgilenmemi istiyor.	4,31	0,921	7	27	11	161	219
			1,65	6,35	2,59	37,88	51,53
3- Mükelleflerden işleri ile ilgili bilgi ve belgeleri geç ve eksik elde ediyorum.	4,06	1,029	7	46	32	168	172
			1,65	10,82	7,53	39,53	40,47
4- Mükelleflerden muhasebe ücretlerini zamanında veya hiç tahsil edemiyorum.	3,82	1,132	9	72	47	156	141
			2,12	16,94	11,06	36,71	33,18
5- Mükellefler mali tablolarının gerçeği yansıtmayacak şekilde düzenlenmemi istiyor.	3,08	1,309	44	139	59	106	77
			10,35	32,71	13,88	24,94	18,12
6- Mükelleflerle iletişim kurmakta zorlanıyorum.	2,71	1,170	50	188	57	97	33
			11,76	44,24	13,41	22,82	7,76
7- Mükellefler kendilerine göre hesapladıklarının veya öngördüklerinin üzerinde, ortaya çıkan vergi ve sigorta gibi mali yükümlülüklerin ödenmesinden muhasebeci olarak beni sorumlu tutuyor.	3,46	1,277	26	109	41	143	106
			6,12	25,65	9,65	33,65	24,94
8- Mükellefler muhasebeci seçiminde (mesleki bilgi ve yetkinlik, meslek ahlakı gibi.) kaliteyle ilgili objektif kriterleri dikkate almıyor.	4,31	0,959	7	27	27	132	232
			1,65	6,35	6,35	31,06	54,59

⁴ Ortalama⁵ Standart Sapma⁶ Kesinlikle Katılmıyorum:1, Katılmıyorum:2, Kararsızım:3, Katılıyorum:4, Kesinlikle Katılıyorum:5

Tablo 6.8 Devamı

9- Mükellefler mesleğini sıradan muhasebe işi olarak görüyor; kıymet ve saygınlık yönünden kariyer meslek olarak takdir etmiyor. Mükellefler muhasebeciliği saygın bir meslek olarak görmüyor.	4,24	1,030	11	29	33	125	227
			2,59	6,82	7,76	29,41	53,41
Ölçek Boyutunun Ortalaması	3,80						

Tablo 6.8’de yer aldığı üzere, mükellef boyutunda muhasebe meslek mensubu sorunlarına katılım düzeyi ($\bar{X}=2,71$) ile ($\bar{X}= 4,31$) arasında gerçekleşmiştir. Ölçek boyutunun katılım düzeyi ortalama değeri ise 3,80 olarak kabule yakın bir değerde hesaplanmıştır. Bu değer ankette sunulan mükellef boyutundaki mesleki sorunların var olduğu, geneli itibarıyla meslek mensupları tarafından kabul edildiğini göstermektedir.

Katılım düzeylerinin oranlarına göre mükellef boyutunda yaşanan sorunlardan birinci sırada %89 kabul ile “Mükellefler defter kayıtlarının tutulmasının dışında diğer işleri ile de ilgilenmemi istiyor.” sorununun geldiği görülmektedir. Diğer sorunlar ise şöyle sıralanmaktadır: İkinci sırada %85,65 kabul ile “Mükellefler muhasebeci seçiminde (mesleki bilgi ve yetkinlik, meslek ahlakı gibi.) kaliteyle ilgili objektif kriterleri dikkate almıyor.”, üçüncü sırada %82,82 kabul ile “Mükellefler mesleğini sıradan muhasebe işi olarak görüyor; kıymet ve saygınlık yönünden kariyer meslek olarak takdir etmiyor. Mükellefler muhasebeciliği saygın bir meslek olarak görmüyor.”, dördüncü sırada % 80 kabul ile “Mükelleflerden işleri ile ilgili bilgi ve belgeleri geç ve eksik elde ediyorum.”, beşinci sırada % 76 kabul ile “Mükellefler tarafından az vergi ödetilmesi yönünde baskı görüyorum.” altıncı sırada % 69,89 kabul ile “Mükelleflerden muhasebe ücretlerini zamanında veya hiç tahsil edemiyorum.”, yedinci olarak % 58,59 kabul ile “Mükellefler kendilerine göre hesapladıklarının veya öngördüklerinin üzerinde, ortaya çıkan vergi ve sigorta gibi mali yükümlülüklerin ödenmesinden muhasebeci olarak beni sorumlu tutuyor.” Sorunları gelmektedir.

“Mükelleflerle iletişim kurmakta zorlanıyorum.” sorusuna olumsuz yanıt verenlerin oranı %56, olumlu yanıt verenlerin oranı ise % 32,59 düzeyinde gerçekleşmiştir. %43,6 oranında değerlendirici, “Mükellefler mali tablolarının gerçeği yansıtmayacak şekilde

düzenlenmemi istiyor” sorusuna katılmadığını ifade etmiştir. Meslek mensuplarının bu iki sorunu kabul etme veya reddetme yönünde kararsız kaldıkları görülmektedir.

Tablo 6.9: Mesleki Sorunlar Ölçeği-Mesleki Kurum Boyutu Tanımlayıcı İstatistikleri

Mesleki Sorunlar Ölçeği-Mesleki Kurum Boyutu (MKB)	$\bar{X}^7$	SS ⁸	Katılım Düzeyi ⁹ n=425 % 100				
			1	2	3	4	5
2- Mesleki işlerin, ruhsatsız muhasebe defteri tutma vb. yasadışı bir şekilde yapılmasını önlemek üzere, meslek odaları tarafından yeterli ve etkili mücadele yürütülmediğini düşünüyorum.	4,43	0,952	9	22	20	101	273
			2,12	5,18	4,71	23,76	64,24
3- Bir meslek mensubu olarak, meslek odaları ve TÜRMOB nezdinde adil ve şeffaf olarak temsil edilmiyorum.	4,31	0,996	9	25	36	110	245
			2,12	5,88	8,47	25,88	57,65
4- Meslek odası ve birliklerinden kalifiye personel temini konusunda destek alamıyorum.	3,96	1,043	6	45	68	146	160
			1,41	10,59	16,00	34,35	37,65
5- Meslek odaları tarafından muhasebe, vergi ve SGK ile ilgili güncel uygulama ve gelişmeler hakkında yeterli eğitim, bildirim ve yayın desteği alamıyorum.	3,33	1,254	29	110	65	132	89
			6,82	25,88	15,29	31,06	20,94
6- Yaşadığım mesleki sorunları, meslek odaları ve birliklerinde çoğu kez dile getirmiş olmama rağmen şimdiye kadar herhangi bir iyileştirme görmedim.	3,84	1,128	11	55	79	127	153
			2,59	12,94	18,59	29,88	36,00
7- Meslek odaları ve birliklerinin meslek mensuplarına yönelik denetim ve yaptırımlarını yeterli bulmuyorum.	4,04	1,085	13	39	47	146	180
			3,06	9,18	11,06	34,35	42,35

⁷ Ortalama

⁸ Standart Sapma

⁹ Kesinlikle Katılmıyorum:1, Katılmıyorum:2, Kararsızım:3, Katılıyorum:4, Kesinlikle Katılıyorum:5

Tablo 6.9 Devamı

8- Meslek odalarının haksız rekabeti önlemede, gerekli gayreti göstermediğini düşünüyorum.	4,36	0,959	12	15	29	121	248
			2,82	3,53	6,82	28,47	58,35
9- Meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerine dair yürürlükte olan mevzuatın güncellikten uzak ve zayıf içerikli olduğunu düşünüyorum.	4,02	1,053	11	34	63	145	172
			2,59	8,00	14,82	34,12	40,47
10- Meslek odası ve birliklerinin meslek mensupları arasında ayrımcılık yaptığını, adil ve tarafsız davranmadığını düşünüyorum.	3,62	1,235	22	69	97	99	138
			5,18	16,24	22,82	23,29	32,47
Ölçek Boyutunun Ortalaması	3,99						

Tablo 6.9’da yer aldığı üzere, mesleki kurum boyutunda muhasebe meslek mensubu sorunlarına katılım düzeyi ($\bar{X}$ =3,33) ile ($\bar{X}$ = 4,43) arasında gerçekleşmiştir. Ölçek boyutunun katılım düzeyi ortalama değerinin 3,89 olarak kabule yakın bir değerde yoğunlaşması, ankette sunulan mesleki kurum boyutundaki mesleki sorunların varlığının, meslek mensupları tarafında kabul edildiği kanaatini vermektedir.

Katılım düzeylerinin oranlarına göre mesleki kurum boyutunda yaşanan sorunlardan birincisinin “Mesleki işlerin, ruhsatsız muhasebe defteri tutma vb. yasadışı bir şekilde yapılmasını önlemek üzere, meslek odaları tarafından yeterli ve etkili mücadele yürütülmediğini düşünüyorum.” %88 kabulle gerçekleştiği; son sırada yer alan sorunun ise “Meslek odaları tarafından muhasebe, vergi ve SGK ile ilgili güncel uygulama ve gelişmeler hakkında yeterli eğitim, bildirim ve yayın desteği alamıyorum.” %52 kabulle gerçekleştiği görülmüştür. Katılım düzeylerine göre ikinci sorun %86,82 ile “Meslek odalarının haksız rekabeti önlemede, gerekli gayreti göstermediğini düşünüyorum.”, üçüncü sorun % 83,53 ile “Bir meslek mensubu olarak, meslek odaları ve TÜRMOB nezdinde adil ve şeffaf olarak temsil edilmiyorum.”, dördüncü sorun % 76,70 ile “Meslek odaları ve birliklerinin meslek mensuplarına yönelik denetim ve yaptırımlarını yeterli bulmuyorum.”, beşinci sorun % 75,59 ile “Meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerine dair yürürlükte olan mevzuatın güncellikten uzak ve zayıf içerikli olduğunu düşünüyorum.”, altıncı sorun % 72 ile “Meslek odası ve birliklerinden kalifiye personel

temini konusunda destek alamıyorum.”, yedinci sorun % 65,88 ile “Yaşadığım mesleki sorunları, meslek odaları ve birliklerinde çoğu kez dile getirmiş olmama rağmen şimdiye kadar herhangi bir iyileştirme görmedim.” ve sekizinci sorun % 55,76 ile “Meslek odası ve birliklerinin meslek mensupları arasında ayrımcılık yaptığını, adil ve tarafsız davranmadığını düşünüyorum.” mesleki kurum sorun olarak algılanmıştır.

Bu tespitlere göre, mesleki kurum kaynaklı sorunlardan mesleğin ruhsatsız ve yasal olmayan bir şekilde yapılmasının önlenmesinde etkin olunamaması, meslekteki haksız rekabetin önüne geçilmesinde yetersizlik, meslek odası ve Birliği’nin denetim ve yaptırım eksikliği, mesleki oda ve Birliğin meslek mensubuna karşı adil ve şeffaf davranmaması sorunlarının öne çıktığı görülmektedir.

Tablo 6.10: Mesleki Sorunlar Ölçeği-Mesleki Mensubu Tanımlayıcı İstatistikleri

Mesleki Sorunlar Meslek Mensubu (MMB)	Ölçeği- Boyutu	$\bar{X}^{10}$	SS ¹¹	Katılım Düzeyi ¹² n=425 %=100				
				1	$\bar{X}$	SS	1	$\bar{X}$
1- Meslek mensupları arasında yaygın bir şekilde, ücret tarifesinin altında defter tutuluyor.	4,55	0,696		2	7	17	129	270
				0,47	1,65	4,00	30,35	63,53
2- Resmi mesleki yeterlilik ve çalışma belgelerini, yetkin ve yeterli olmayan kişi veya kurumlara kiraya veren meslek mensupları yaygınlaşıyor.	3,95	0,994		5	33	91	144	152
				1,18	7,76	21,41	33,88	35,76
3- Meslek mensupları mesleklerini icra ederken meslektaşlarına karşı haksız rekabet oluşturan davranışlarda bulunuyor.	4,39	0,766		2	13	23	168	219
				0,47	3,06	5,41	39,53	51,53

¹⁰ Ortalama

¹¹ Standart Sapma

¹² Kesinlikle Katılmıyorum:1, Katılıyorum:2, Kararsızım:3, Katılıyorum:4, Kesinlikle Katılıyorum:5

Tablo 6.10 Devamı

4- Meslek mensuplarının bürolarında uzmanlaşma ve kurumsallaşma konusunda ciddi sıkıntılar bulunuyor.	4,44	0,698	3	5	18	174	225
			0,71	1,18	4,24	40,94	52,94
5- Meslekte mesleki ahlak kurallarına uyulmuyor.	4,23	0,897	3	23	46	155	198
			0,71	5,41	10,82	36,47	46,59
6- Meslekle ilgili genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uyulmuyor.	3,69	1,105	10	68	82	150	115
			2,35	16,00	19,29	35,29	27,06
7- İş sahibi ile sözleşme yapabilmek için, iş sahibinin başka meslek mensubu ile daha önceden yapmış olduğu sözleşmesini fesih ettirmeye çalışan meslek mensupları bulunuyor.	4,01	0,905	4	24	76	182	139
			0,94	5,65	17,88	42,82	32,71
8- Meslekte sahip olmadığı unvanı kullanarak haksız itibar sahibi olmaya çalışan kimseler bulunuyor.	3,86	1,010	9	31	103	149	133
			2,12	7,29	24,24	35,06	31,29
9- Başka meslektaş hakkında itibarı zedelemeye dönük yanıltıcı açıklama yapanlar oluyor.	3,94	0,965	6	31	81	170	137
			1,41	7,29	19,06	40,00	32,24
Ölçek Boyutunun Ortalaması	4,12						

Tablo 6.10’da yer aldığı üzere, meslek mensubu boyutunda muhasebe mesleğinin sorunlarına katılım düzeyi ($\bar{X}$ =3,69) ile ($\bar{X}$ = 4,55) arasında gerçekleşmiştir. Ölçek boyutunun katılım düzeyi ortalama değeri ise 4,12 değerinde kesin kabule yakın olarak gerçekleşmesi, ankette sunulan meslek mensubu boyutundaki mesleki sorunların, meslek mensupları tarafında yüksek derecede kabul edildiğini göstermektedir.

Katılım düzeylerinin oranlarına göre meslek mensubu kaynaklı yaşanan sorunların başında %93,88 kabul ifadesiyle “Meslek mensupları arasında yaygın bir şekilde, ücret tarifesinin altında defter tutuluyor.” ve “Meslek mensuplarının bürolarında uzmanlaşma ve kurumsallaşma konusunda ciddi sıkıntılar bulunuyor.” soruları yer alırken, “Meslekle ilgili genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uyulmuyor.” sorusu % 62,34 kabul katılımı ile son sırada yer almıştır. Katılım oranlarına göre meslek mensubu kaynaklı ikinci sorun, % 91,06 ile “Meslek mensupları mesleklerini icra ederken meslektaşlarına

karşı haksız rekabet oluşturan davranışlarda bulunuyor.” sorunu; üçüncü sorun, % 83,06 ile “Meslekte mesleki ahlak kurallarına uyulmuyor.” sorunu; dördüncü sorun, % 75,53 ile “İş sahibi ile sözleşme yapabilmek için, iş sahibinin başka meslek mensubu ile daha önceden yapmış olduğu sözleşmesini fesih ettirmeye çalışan meslek mensupları bulunuyor.” sorunu; beşinci sorun, % 72,24 ile “Başka meslektaş hakkında itibarı zedelemeye dönük yanıltıcı açıklama yapanlar oluyor.”; altıncı sorun, % 69,64 ile “Resmi mesleki yeterlilik ve çalışma belgelerini, yetkin ve yeterli olmayan kişi veya kurumlara kiraya veren meslek mensupları yaygınlaşıyor.” sorunu ve yedinci sorun, % 66,35 ile “meslekte sahip olmadığı unvanı kullanarak haksız itibar sahibi olmaya çalışan kimseler bulunuyor.” sorunu gelmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalara göre, meslek mensubu kaynaklı muhasebe mesleği sorunlarından ücret tarifesinin altında defter tutma, meslek mensuplarının uzmanlaşma ve kurumsallaşmada yetersizlikleri, meslek mensuplarının haksız rekabet içinde olmaları ve mesleki ahlâk kurallarına riayet edilmemesi ağırlıklı sorunlar olarak görülmektedir.

Tablo 6.11: Mesleki İş Performansı Ölçeği Tanımlayıcı İstatistikleri

Mesleki İş Performansı Ölçeği (MİP)	$\bar{X}^{13}$	SS ¹⁴	Katılım Düzeyi ¹⁵ N=425 %=100				
			1	2	3	4	5
5- Meslek mensubu olarak mesleğin geleceğini gerçekten önemseyerek çalışıyorum.	4,08	0,931	8	22	54	185	156
			1,88	5,18	12,71	43,53	36,71
7- Çalışma süresince edindiğim deneyimleri mesleğimde etkin bir şekilde kullanıyorum.	4,34	0,719	3	11	11	214	186
			0,71	2,59	2,59	50,35	43,76

¹³ Ortalama

¹⁴ Standart Sapma

¹⁵ Kesinlikle Katılmıyorum:1, Katılmıyorum:2, Kararsızım:3, Katılıyorum:4, Kesinlikle Katılıyorum:5

Tablo 6.11 Devamı

8- Gerekğinde mükelleflerim, çalışanlarım veya meslektaşlarımla birlikte karar alıyor ve uygulamaya koyuyorum.	4,14	0,822	5	16	40	218	146
			1,18	3,76	9,41	51,29	34,35
9- İş ile arşivleme ve dokümantasyon süreç ve işlemlerini, son derece sistemli ve düzenli olarak uyguluyorum.	4,18	0,831	5	17	34	209	160
			1,18	4,00	8,00	49,18	37,65
10- Çalışmalarımı plana dayalı bir şekilde yapıyorum.	4,14	0,836	5	17	41	211	151
			1,18	4,00	9,65	49,65	35,53
12- Muhasebe mesleğinin ahlaki değerlerini mükelleflere, çalışanlarıma ve meslektaşlarıma yansıtmaya çalışıyorum.	4,23	0,820	5	13	36	196	175
			1,18	3,06	8,47	46,12	41,18
13- Mükelleflere saygı duyuyor, onları endişelendirmek yerine, haklarını öğretip haklarını savunmalarına yardımcı oluyorum.	4,22	0,764	4	12	27	224	158
			0,94	2,82	6,35	52,71	37,18
14- Mükelleflerin farklı ihtiyaçlarını dikkate alarak, mükellef merkezli stratejileri destekleyen teknolojiler ve iş süreçleri kullanıyorum.	4,03	0,884	7	22	52	215	129
			1,65	5,18	12,24	50,59	30,35
15- Resmi, idari ve mesleki kuruluşların (TÜRMOB ve Odaların) düzenlemelerine bağlı kalıyorum.	4,16	0,780	5	13	31	235	141
			1,18	3,06	7,29	55,29	33,18
16- Gerekli özeni göstererek işimi dikkatle ve optimum kalitede gerçekleştirmeye çalışıyorum.	4,40	0,693	4	2	21	193	205
			0,94	0,47	4,94	45,41	48,24
17- Üstlendiğim görevimi, sonuçlarının iyi olması ve güven kazanmak için sürdürüyorum.	4,41	0,728	4	7	16	183	215
			0,94	1,65	3,76	43,06	50,59
18- İşimde çok katı davranıyor, işime çok değer veriyor ve sorunları çözüyorum.	3,97	0,891	6	26	61	214	118
			1,41	6,12	14,35	50,35	27,76
19- Mükellef ve mükellef adaylarıyla ile saygılı bir şekilde iletişim kuruyor ve onların sorunlarını çözmeye çalışıyorum.	4,38	0,691	3	7	12	205	198
			0,71	1,65	2,82	48,24	46,59
20- Mesleki bilgi birikimimi ve yeteneklerimi geliştirmeye çalışıyorum.	4,44	0,692	3	7	10	183	222
			0,71	1,65	2,35	43,06	52,24

Tablo 6.11 Devamı

21- Hatalarımı kısa süre içinde kabul ediyorum.	4,26	0,690	3	6	24	236	156
			0,71	1,41	5,65	55,53	36,71
23-Mesleki bilgilerimi başkalarına aktarmaya çalışıyorum.	4,44	0,760	7	4	16	165	233
			1,65	0,94	3,76	38,82	54,82
25- İşle ilgili araç ve gereçlerimi dikkatli ve tasarruflu kullanıyor ve düzenli bir şekilde onların bakımını yapıyorum.	4,29	0,780	5	10	25	201	184
			1,18	2,35	5,88	47,29	43,29
Ölçeğin Ortalaması	4,24						

Tablo 6.11’de yer aldığı üzere, meslek mensubunun mesleki iş performansı ölçeğine ait anket sorularına katılım düzeyi ($\bar{X}=3,97$) ile ($\bar{X}= 4,44$) arasında gerçekleşmiştir. Ölçek boyutunun katılım düzeyi ortalama değerinin ise 4,24 olarak kesin kabule yakın bir değer alması, mesleki iş performansının ölçek sorularının yüksek düzeyde kabul aldığını göstermektedir.

Muhasebe meslek mensuplarından % 80,24’ü meslek mensubu olarak mesleğin geleceğini gerçekten önemseyerek çalıştığını, % 94,11’nin çalışma süresince edindiği deneyimlerini mesleğinde etkin bir şekilde kullandığını, % 85,64’ünün gerektiğinde mükellefleri, çalışanları veya meslektaşları ile birlikte karar alıp ve uygulamaya koyduğunu, % 86,83’ünün iş ile arşivleme ve dokümantasyon süreç ve işlemlerini, son derece sistemli ve düzenli olarak uyguladığını, % 85,18’inin çalışmalarını plana dayalı bir şekilde yaptığını, % 87,30’unun muhasebe mesleğinin ahlâki değerlerini mükelleflere, çalışanlarına ve meslektaşlarına yansıtmaya çalıştığını, % 89,89’unun mükelleflere saygı duyduğunu, onları endişelendirmek yerine, haklarını öğretip haklarını savunmalarına yardımcı olduğunu, % 80,94’ünün mükelleflerin farklı ihtiyaçlarını dikkate alarak, mükellef merkezli stratejileri destekleyen teknolojiler ve iş süreçlerini kullandığını, % 88,47’sinin resmi, idari ve mesleki kuruluşların (TÜRMOB ve odaların) düzenlemelerine bağlı kaldığını, % 93,65’inin gerekli özeni göstererek işini dikkatle ve optimum kalitede gerçekleştirmeye çalıştığını, % 93,65’inin üstlendiği görevini, sonuçlarının iyi olması ve güven kazanmak için sürdürdüğünü, % 78,11’inin işinde çok katı davrandığını, işine çok değer verdiğini ve sorunları çözdüğünü, % 94,83’ünün mükellef ve mükellef adaylarıyla ile saygılı bir şekilde iletişim kurduğunu ve onların sorunlarını çözmeye çalıştığını, %

95,30'unun mesleki bilgi birikimini ve yeteneklerini geliştirmeye çalıştığını, % 92,24'ünün hatalarını kısa süre içinde kabul ettiğini, % 93,64'ünün mesleki bilgilerini başkalarına aktarmaya çalıştığını, % 90,58'inin işle ilgili araç ve gereçlerini dikkatli ve tasarruflu kullandığını ve düzenli bir şekilde onların bakımını yaptığını ifade etmiştir.

6.5.2. Faktör ve Güvenirlilik Analizleri

Bu bölümde anket kapsamında yer alan araştırma ölçeklerini oluşturan değişkenlere ilişkin faktör ve güvenirlilik analiz sonuçlarına dair bulgulara yer verilerek açıklamalarda bulunulmuştur.

6.5.2.1. Doğrulayıcı Faktör Analizi

Faktör analizi yapılırken doğrulayıcı faktör analiz yöntemi kullanılmıştır. Kurulan bir model kapsamında yer alan gözlenen değişkenlerden gizli değişken oluşturma işlemi olan doğrulayıcı faktör analizi ile tanımlanmış bir yapının doğruluğunun tespiti, ölçek geliştirme ve geçerlilik analizleri yapılmaktadır.

Belirli sayıdaki faktöre katkı sağlayan değişkenlerin, bu faktörler ile yeterli düzeyde temsil edilip edilmediğinin belirlenmesi amacıyla doğrulayıcı faktör analizinden yararlanılmaktadır (Aytaç ve Öngen, 2012). Bu nedenle söz konusu analiz yöntemi, çok sayıda gözlenen veya ölçülen değişkenlerin dahil olduğu gizli yapıları kapsayan çok değişkenli istatistiksel analizlerde kullanılmaktadır (Çatı vd., 2018).

Araştırma modeli çerçevesinde geliştirilen ölçek sorularını içeren anketin doğrulayıcı faktör analiz sonuçlarının yer aldığı aşağıdaki tabloda; ölçek ve ölçek boyutları, ölçek maddeleri, maddeler arası ilişkinin yönü, ölçek maddelerinin faktör yükleri, ölçek boyutlarına ilişkin Cronbach's Alpha değerlerine ait bulgulara yer verilmiştir.

Tablo 6.12: Faktör Yükleri ve Güvenilirlik Değerleri

Ölçek ve Boyutlar	Madde	İlişki Yönü	Boyut	Faktör Yükleri	Cronbach's Alpha
	MİPB	<---	KYB	0,204	0,856
	MİPB	<---	MKB	-0,132	
	MİPB	<---	MB	-0,214	
	MİPB	<---	MMB	0,372	
Mesleki Sorunlar Ölçeği-Kamu Yönetimi Boyutu	KYB2	<---	KYB	0,587	0,856
	KYB3	<---	KYB	0,537	
	KYB4	<---	KYB	0,601	
	KYB5	<---	KYB	0,636	
	KYB6	<---	KYB	0,664	
	KYB7	<---	KYB	0,684	
	KYB8	<---	KYB	0,588	
	KYB9	<---	KYB	0,577	
	KYB11	<---	KYB	0,545	
	KYB12	<---	KYB	0,524	
Mesleki Sorunlar Ölçeği-Mükellef Boyutu	MB1	<---	MB	0,573	0,869
	MB2	<---	MB	0,508	
	MB3	<---	MB	0,559	
	MB4	<---	MB	0,624	
	MB5	<---	MB	0,687	
	MB6	<---	MB	0,746	
	MB7	<---	MB	0,728	
	MB8	<---	MB	0,505	
	MB9	<---	MB	0,601	
	MB10	<---	MB	0,648	
Mesleki Sorunlar Ölçeği-Mesleki Kurum Boyutu	MKB10	<---	MKB	0,61	0,869
	MKB9	<---	MKB	0,507	
	MKB8	<---	MKB	0,784	
	MKB7	<---	MKB	0,700	
	MKB6	<---	MKB	0,721	
	MKB5	<---	MKB	0,579	
	MKB4	<---	MKB	0,536	
	MKB3	<---	MKB	0,729	
	MKB2	<---	MKB	0,743	

Tablo 6.12 Devamı

Mesleki Sorunlar Ölçeği-Meslek Mensubu Boyutu	MMB1	<---	MMB	0,669	0,883
	MMB2	<---	MMB	0,678	
	MMB3	<---	MMB	0,784	
	MMB4	<---	MMB	0,668	
	MMB5	<---	MMB	0,758	
	MMB6	<---	MMB	0,67	
	MMB7	<---	MMB	0,661	
	MMB8	<---	MMB	0,582	
	MMB9	<---	MMB	0,641	
Mesleki İş Performansı Ölçeği	MİPB5	<---	MİPB	0,561	0,925
	MİPB7	<---	MİPB	0,7	
	MİPB8	<---	MİPB	0,586	
	MİPB9	<---	MİPB	0,542	
	MİPB10	<---	MİPB	0,599	
	MİPB12	<---	MİPB	0,688	
	MİPB13	<---	MİPB	0,676	
	MİPB14	<---	MİPB	0,564	
	MİPB15	<---	MİPB	0,616	
	MİPB16	<---	MİPB	0,828	
	MİPB17	<---	MİPB	0,796	
	MİPB18	<---	MİPB	0,564	
	MİPB19	<---	MİPB	0,778	
	MİPB20	<---	MİPB	0,814	
	MİPB21	<---	MİPB	0,62	
	MİPB23	<---	MİPB	0,577	
	MİPB25	<---	MİPB	0,589	

Tablo 6.12’de yer aldığı üzere, faktör yükleri ölçek boyutlarına göre ayrılmış ve ilgili olduğu ölçek ve boyuta yüklenmiştir. Araştırma konusu anket kapsamında mükellef sorunları ölçeği altında kamu yönetimi boyutu 12, mükellef boyutu 10, mesleki kurum boyutu 10 ve meslek mensubu boyutunda 10 soru olmak üzere toplam 42 soru, mesleki iş performansı ölçeğinde ise 25 soru geliştirilmiş ve uygulanmıştır. Faktör analizi aşamasında faktör yükü 0,50’nin altında olması nedeniyle mesleki sorunlar ölçeği kamusal yönetim boyutunda 1. soru, mesleki kurum boyutunda 1. soru, meslek mensubu boyutunda 10. soru ve mesleki iş performansı ölçeğinde 1., 2., 3., 4., 6., 11., 22. ve 24. sorular atılmıştır. Kalan sorulardan oluşan değişkenler ilgili olduğu kamu yönetimi boyutu, mükellef boyutu, mesleki kurum boyutu ve mesleki iş performansı boyutundan oluşan 5 ayrı faktörden oluşan değişkende toplanmıştır.

Faktör analizi sonucuna göre, mesleki sorunlar ölçeği kamu yönetimi boyutu faktöründe 11 değişkenin toplandığı ve bu değişkenlerin faktör yüklerinin 0,524-0,684 arasında farklı düzeylerde gerçekleştiği görülmektedir. Mükellef boyutu faktöründe 10 değişken toplanmış ve bu değişkenlerin faktör yükleri 0,505-0,687 değerleri arasında gerçekleşmiştir. Mesleki kurum boyutu faktöründe 9 değişken toplanmış ve bu değişkenlere ait yükler 0,507-0,784 değerleri arasında gerçekleşmiştir. Meslek mensubu boyutu faktöründe 9 değişken toplanmış ve bu değişkenlere ait yükler 0,582-0,784 arasında değerler almıştır. Mesleki iş performansı faktöründe 17 değişken toplanmış ve bu değişkenlerin yükleri 0,542-0,828 arasında gerçekleşmiştir.

Yukarıda yer alan faktör yükleri tablosunda ayrıca kamu yönetimi boyutu, mükellef boyutu, mesleki kurum boyutu ve meslek mensubu boyutu faktörlerinin mesleki iş performansı faktörünü etkilemesine yönelik katsayılar da görülmektedir. Bu faktör yükü katsayılarına göre; mesleki sorunlar ölçeği kamu yönetimi boyutu faktörü pozitif yönde 0,204 düzeyinde, mesleki kurum boyutu faktörü negatif yönde 0,132 düzeyinde, mükellef boyutu faktörü negatif yönde 0,214 düzeyinde ve meslek mensubu boyutu faktörü pozitif yönde 0,372 düzeyinde mesleki iş performansını etkilemektedir.

6.5.2.2. Güvenirlik Analizi

Araştırmada kullanılan ölçeklerin güvenirlik analizinde Cronbach alpha- α testi kullanılmıştır. Araştırma konusu ölçekleri oluşturan maddelerin içsel tutarlılıklarının ölçümelerini gösteren Cronbach alpha- α değerleri, ölçeklerin güvenirliklerini ve ölçek değişkenlerinin içsel tutarlılığa sahip olup olmadığını belirtir.

Cronbach alpha- α değer aralıkları; $0,00 \leq \alpha < 0,40$ ise ölçeğin güvenilir olmadığı, $0,40 \leq \alpha < 0,60$ ise ölçeğin düşük güvenilirliğe sahip olduğu, $0,60 \leq \alpha < 0,80$ ise ölçeğin oldukça güvenilir olduğu ve $0,80 \leq \alpha < 1,00$ ise ölçeğin yüksek güvenirlik düzeyinde olduğu ifade edilir (Bilgin, 2005).

Tablo 6.12’de yer aldığı üzere mesleki sorunlar ölçeği kamu yönetimi boyutu ($n=11$, $\alpha=0,856$), mükellef boyutu ($n=10$, $\alpha=0,869$), mesleki kurum boyutu ($n=10$, $\alpha=0,869$), meslek mensubu boyutu ($n=9$, $\alpha=0,883$) ve mesleki iş performansı ölçeği ($n=17$, $\alpha=0,925$)’ne ilişkin Cronbach alpha- α güvenirlik katsayıları % 80 üzerinde

gerçekleşmiştir. Bu sonuçlar araştırma için oluşturulan ölçeklerin Cronbach alpha- α değerlerinin yüksek güvenilirliğe ve ölçek değişkenlerin yüksek düzeyde içsel tutarlılığa sahip olduğunu göstermektedir.

6.5.3. Modelin Güvenilirlik ve Geçerlilik Ölçümü

Araştırma modelinin uyumunu test etmek üzere kullanılan birden fazla model uyum iyilikleri olarak uyum istatistik değeri vardır. Bu uyum değerleri ile kullanılan modelin değişkelerinin örnek veriler sonucu elde edilen ölçümlere uygunluğu test edilmektedir. Test sonucu, model örnek verilere uymuyorsa model reddedilir.

Model uyumunun belirlenmesinde, CMIN/DF (düzeltilmiş Ki-kare), CFI (Comparative Fit Index: Karşılaştırmalı Uyum İndeksi), IFI (Incremental Fit Index: Artırmalı Uyum İndeksi), RMSEA (Root Mean Square Error of Approximation: Yaklaşık Hataların Ortalama Karekökü) sık kullanılan istatistiki değerlerdir (Karagöz, 2016). Aşağıdaki tabloda model uyum iyilik indekslerine ilişkin mükemmel ve kabul edilebilir model uyum değerleri ile araştırma modelimizin uyum iyilik sonuçları verilmiştir.

Tablo 6.13: Model Uyum İyilik Kriterleri ve Sonuçları (Kline (2011); Baumgartner, H., Homburg, C. (1996); West vd. (2012); Fan vd. (1999); Browne, Cudeck (1993))

Model Uyum İndeksleri	Mükemmel Uyum Ölçütleri	Kabul Uyum Ölçütleri	Uyum Sonuçları
CMIN (Ki-Kare) (χ^2)			2.461,90
DF (Serbestlik Derecesi)			1.404
CMIN/DF (Düzeltilmiş χ^2)	$0 \leq \chi^2 / df \leq 2$	$2 \leq \chi^2 / df \leq 3$	1,753
IFI (Artırmalı Uyum İyiliği İndeksi)	$0,95 \leq IFI \leq 1,00$	$0,90 \leq IFI \leq 0,95$	0,901
CFI (Karşılaştırmalı Uyum İyiliği İndeksi)	$0,95 \leq CFI \leq 1$	$0,90 \leq CFI \leq 0,95$	0,90
RMSEA (Yaklaşım Hatasının Ortalama Kare Kökü)	$00 \leq RMSEA \leq 0,05$	$0,05 \leq RMSEA \leq 0,08$	0,042

Tablo 6.13'te yer alan model uyum iyilik indeksleri ile doğrulayıcı faktör analiz sonuçlarına göre, araştırma modelinin uyum iyilik ölçümleri olarak CMIN/DF mükemmel (1,753), IFI kabul edilebilir (0,901), CFI kabul edilebilir (0,90) ve RMSEA mükemmel

(0,042) seviyede ölçülmüştür. Buna göre araştırma modeli; örnek verilere model uyum iyilik indekslerine göre mükemmel veya kabul edilebilir düzeyde uyum gösterdiği için kabul edilmiştir.

Sonuç olarak, muhasebe mesleği ana bileşenlerinden kamu yönetimi boyutu, mükellef boyutu, mesleki kurum boyutu ve meslek mensubu boyutları ile oluşturulan mesleki sorunlar ölçeği ve muhasebe meslek mensubunun mesleki iş performans ölçeği korelasyon ve regresyon analizleri için kullanılabilecek ölçeklerdir.

6.5.4. Korelasyon Analizi Sonuçları

İki veya daha çok değişken arasındaki ilişkinin seviyesi ve yönünü belirlemede kullanılan korelasyon analizi, nedenselliğin sebeplerini yorumlamada yardımcı olur (Gürbüz ve Şahin, 2014). Korelasyon katsayısı (r)'nin pozitif olması değişkenler arası ilişkinin aynı yönde olduğunu, negatif olması da değişkenler arası ilişkin ters yönde olduğunu gösterir. Diğer yandan korelasyon katsayısı (r)'nin değeri ise değişkenler arasındaki ilişkinin gücünü ve seviyesini ifade eder. Buna göre korelasyon katsayısı (r) değeri 0,00-0,20 arasında ise değişkenler arasındaki ilişkinin çok zayıf, 0,20-0,40 arasında ise değişkenler arasındaki ilişkinin zayıf, 0,40-0,60 arasında ise değişkenler arasındaki ilişkinin orta, 0,60-0,80 arasında ise değişkenler arasındaki ilişkinin yüksek, 0,80-1,00 arasında ise değişkenler arasındaki ilişkinin çok yüksek düzeyde olduğu ifade edilir (Akgül ve Çevik, 2005).

Aşağıdaki tabloda, ana bileşen boyutları itibarıyla muhasebe meslek sorunlarının aralarındaki ilişkileri gösteren korelasyon (r) değerleri verilmiştir.

Tablo 6.14: Muhasebe Mesleği Ana Bileşen Sorunlarına İlişkin Korelasyon Değerleri

		(1)	(2)	(3)	(4)
Kamu Yönetimi Boyutu	(1)	1			
Mükellef Boyutu	(2)	0,629*	1		
Mesleki Kurum Boyutu	(3)	0,447*	0,387*	1	
Meslek Mensubu Boyutu	(4)	0,348*	0,43*	0,727*	1

*p<0,05

Tablo 6.14'te yer alan korelasyon sonuçlarına göre, muhasebe mesleği ana bileşenlerinden meslek mensubu boyutundan kaynaklanan sorunlar ile mesleki kurum boyutunda kaynaklanan sorunlar arasında ($r=0,727$) kuvvetinde, $p<0,05$ anlamlılık düzeyinde pozitif yönlü anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Bu durum, mesleki kurum ve meslek mensubu sorunlarının birlikte arttığını veya azaldığını ifade etmektedir. Muhasebe mesleği ana bileşenlerinden kamu yönetimi boyutundan kaynaklanan sorunlar ile mükellef boyutundan kaynaklanan sorunlar arasında ($r=0,629$) kuvvetinde, $p<0,05$ anlamlılık düzeyinde pozitif yönlü anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Diğer bir ifade ile kamu yönetimi kaynaklı sorunlar ile mükellef kaynaklı sorunlar arasında aynı yönde artan ya da azalan bir ilişki mevcuttur. Muhasebe mesleği ana bileşenlerinden kamu yönetimi boyutundan kaynaklanan sorunlar ile mesleki kurum boyutundan kaynaklanan sorunlar arasında ($r=0,447$) kuvvetinde, $p<0,05$ anlamlılık düzeyinde pozitif yönlü anlamlı bir ilişki olduğu görülmektedir. Bu görüntü kamu yönetimi kaynaklı sorunlar ile mesleki kurum kaynaklı sorunların birlikte arttığı veya azaldığını göstermektedir. Muhasebe mesleği ana bileşenlerinden meslek mensubu boyutundan kaynaklanan sorunlar ile mükellef boyutundan kaynaklanan sorunlar arasında ($r=0,43$) kuvvetinde, $p<0,05$ anlamlılık düzeyinde pozitif yönlü anlamlı bir ilişki olduğu görülmektedir. Başka bir ifade ile meslek mensubu kaynaklı sorunlar arttıkça/azaldıkça, mükellef kaynaklı sorunların artmakta/azalmakta olduğu veya mükellef kaynaklı sorunlar arttıkça meslek mensubu sorunları arttığı/azaldığı görülmektedir. Muhasebe mesleği ana bileşenlerinden meslek mensubu boyutundan kaynaklanan sorunlar ile mükellef boyutundan kaynaklanan sorunlar arasında ($r=0,387$) kuvvetinde, $p<0,05$ anlamlılık düzeyinde pozitif yönlü anlamlı bir ilişki söz konusudur. Buna göre meslek mensubu kaynaklı sorunlarla mükellef kaynaklı sorunlar arasında aynı yönlü artan veya azalan bir ilişki bulunmaktadır. Muhasebe mesleği ana bileşenlerinden meslek mensubu boyutundan kaynaklanan sorunlar ile kamu yönetimi boyutundan kaynaklanan sorunlar arasında ($r=0,348$) kuvvetinde, $p<0,05$ anlamlılık düzeyinde pozitif yönlü anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Bu durum meslek mensubu kaynaklı sorunlar arttıkça/azaldıkça kamu yönetimi kaynaklı sorunların da arttığını/azaldığını göstermektedir. Veya kamu yönetimi kaynaklı sorunlar arttıkça/azaldıkça meslek mensubu kaynaklı sorunların da arttığını/azaldığını göstermektedir.

Korelasyon matrisi incelendiğinde, meslek mensubu kaynaklı sorunlar ve mesleki kurum kaynaklı sorunların, mükellef kaynaklı sorunlar ve kamu yönetimi kaynaklı sorunların yüksek düzeyde birbirlerini yansıttığı görülmektedir.

6.5.5. Regresyon Analizi Sonuçları

Aşağıda yer alan regresyon analiz değerleri tablosunda, regresyon analizinde kullanılan bağımlı ve bağımsız değişkenler verilmiştir. Muhasebe mesleği iş performansı bağımlı değişken olarak; kamu yönetimi boyutu, mükellef boyutu, mesleki kurum boyutu ve meslek mensubu boyutu bağımsız değişkenler olarak yer almıştır. Standardize edilmiş regresyon katsayıları ile bağımsız değişkenlerin (gözlenen değişkenlerin) bağımlı değişkeni (gizli değişkeni) tahmin etme gücünü gösteren tabloda, bu değişkenler arası ikili ilişkiler için standart hata ve “p” anlamlılık değerleri sunulmuştur.

Tablo 6.15: Regresyon Analiz Değerleri

Değişkenler Arasındaki İlişkiler			Standardize Edilmiş Regresyon Katsayısı	Standard Hata	P
MİPB	<---	KYB	0,165	0,067	0,014
MİPB	<---	MKB	-0,091	0,063	0,146
MİPB	<---	MB	-0,174	0,067	0,009
MİPB	<---	MMB	0,417	0,105	0,000

p<0,05

Muhasebe mesleği ana bileşenlerinden kaynaklanan sorunlarının mesleki iş performansı üzerindeki etkisinin incelenmesine yönelik oluşturulan modelin sonuçları, model kapsamında tanımlanan 4 adet hipotezin regresyon katsayılarına ilişkin tahmin ve p değerleri esas alınarak değerlendirilmiştir.

Tablo 6.15’te yer alan regresyon analiz sonuçları; mesleğin ana bileşenlerinden kamu yönetimi boyutunun, mükellef boyutunun ve meslek mensubu boyutunun mesleki iş performansı üzerinde anlamlı etkilere sahip olduğu; mesleki kurum boyutunun mesleki iş performansı üzerinde anlamlı bir etkiye sahip olmadığını ifade etmektedir.

Regresyon analizine göre; kamu yönetimi boyutundan kaynaklanan sorunların (0,165; $p<0,05$) düzeyi ve anlamlılık seviyesinde ve meslek mensubu boyutundan kaynaklanan sorunların (0,417; $p<0,05$) düzeyi ve anlamlılık seviyesinde muhasebecinin mesleki iş performansını pozitif yönde etkilediği; mükellef boyutundan kaynaklanan sorunların muhasebecinin mesleki iş performansını (-0,174; $p<0,05$) düzeyinde ve anlamlılık seviyesinde negatif yönde etkilediği ve mesleki kurum kaynaklı sorunların muhasebecinin mesleki iş performansını (-0,091) düzeyinde negatif yönde etkilediği ancak bu etkinin $p<0,05$ seviyesinde anlamlı olmadığı sonuçlarına varılmıştır.

Bu sonuçlara göre; kamusal yönetim boyutuna ilişkin sorunlar mesleki iş performansını olumsuz yönde etkiler (H-1) hipotezi, 0,05 anlamlılık düzeyinde reddedilmiştir. Mükellef boyutuna ilişkin sorunlar mesleki iş performansını olumsuz yönde etkiler (H-2) hipotezi, 0,05 anlamlılık düzeyinde kabul edilmiştir. Mesleki kurum boyutuna ilişkin sorunlar mesleki iş performansını olumsuz yönde etkiler (H-3) hipotezi, 0,05 anlamlılık düzeyinde reddedilmiştir. Meslek mensubu boyutuna ilişkin sorunlar mesleki iş performansını olumsuz yönde etkiler (H-4) hipotezi, 0,05 anlamlılık düzeyinde reddedilmiştir.

7. SONUÇ, DEĞERLENDİRME VE ÖNERİLER

7.1. Değerlendirmeler

Türkiye’de mali müşavirlik mesleği ana bileşenleri ve bu bileşenlerden kaynaklanan sorunların mesleki iş performansı üzerinde oluşturduğu etkinin araştırılmasına yönelik kavramsal ve teorik açıklamalar ile anket verilerinin analizi sonucu, meslek ana bileşen boyutları itibarıyla yapılan değerlendirmeler ve öneriler aşağıda yer almaktadır.

- Kamu yönetimi ana bileşenine ilişkin değerlendirmeler:

Devletin vergi gereksinimi karşılama ve mali denetimi artırma ihtiyacı, mali müşavirlik mesleğinin kamu yönetimi ana bileşeni kaynaklı sorunlarını da beraberinde getirmiştir. Araştırmanın “Diğer Tanımlayıcı İstatistikler” kısmında yer alan analizlere göre, muhasebe meslek mensuplarının yüksek düzeyli katılımı kamu yönetimi kaynaklı sorunları yaşadığı ortaya çıkmıştır. Meslek mensubu mali müşavirler, yasal mali tatil haklarını kullanamayacak kadar devletin yoğun iş yükü ile karşılaşmaktadır. Mesleğin kapsamı ve derinliği dikkate alındığında, mesleki sorumluklara göre meslek mensubu yetkileri kısıtlı düzeyde kalmaktadır. Mali müşavirlik hizmetleri yeterli düzeyde karşılık bulmamakta; devletin öngörülemez uygulamaları nedeniyle mali müşavirlerin yoğun iş yükünün giderek arttığı görülmektedir.

Mesleki sorunlarla ilgili literatür araştırmalarında yer aldığı üzere kamu kaynaklı sorunların meslek mensuplarının stresini ve mesleki tükenmişliklerini artıracak, motivasyonlarını düşürecek; dolayısıyla yüksek stres ve tükenmişlik ile düşük motivasyonun düşük iş performansı ile sonuçlanacağı öngörüsü gerçekleşmemiştir. Kamu yönetimi boyutu kaynaklı sorunların meslek mensubunun iş performansını negatif yönde etkileyeceğine dair kurulan hipotezin aksine; regresyon analizi ile kamu kaynaklı sorunların mesleki iş performansını pozitif yönde etkilediği sonucu ortaya çıkmıştır. Kamu kaynaklı sorunların mesleki iş performansını artırdığı sonucuna varılmıştır.

Bu tezatlığın önemli nedenleri şöyle sıralanabilir. Mali müşavirlik mesleği, faaliyet alanının çoğunluğunu resmi ve kanuni işlemlerin oluşturduğu ve bu işlemlerin belirli bir zaman diliminde yerine getirilme mecburiyetinin olduğu bir meslektir. Bu nedenle mali

müşavirlik mesleğini yapanlar, mesleki iş performansını kamusal sorunların üstesinden gelebilecek seviyede tutmak zorundandır. Benzer bir tespit ve değerlendirme Yanık vd. (2016)'nin çalışmasında da ifade edilmiştir. Söz konusu çalışmada yer aldığı üzere mali müşavirlik hizmetlerinin yasal mecburiyetlerin getirdiği çalışma koşulları; yasal sürelerde iş yapma zorunluluğu, iş hatalarının müşterilerin/mükelleflerin işletme zararlarına yol açması vb. nedenler muhasebecilerin iş performanslarının çoğunlukla yüksek olması sonucunu doğurmaktadır.

Kanuni zorunluluklar nedeniyle; Türkiye’de mali müşavirlik mesleğinin varlığının en önemli gerekçesinin devlet ana bileşeni olduğu, meslek mensuplarının da bu sorunların üstesinden gelebilmek için mücadele ettikleri ve bu mücadelenin de meslek mensuplarının kendilerini geliştirmelerine olanak sağladığı görülmektedir.

Bu durum meslek mensuplarının bilgi ve tecrübelerini artırmaya yönelik performans ölçek sorularına verilen yanıtlar ile kamusal sorulardan son sıralarda değerlendirilenlere verilen yanıtlar karşılaştırıldığında, açık bir şekilde görülmektedir. Mesleki iş performansının ölçümünde; meslek mensuplarından % 94,11’i çalışma süresince edindiği deneyimlerini meslekte etkin bir şekilde kullandığını, % 95,30’unun mesleki bilgi birikimi ve yeteneklerini geliştirmeye çalıştığını ve % 93,65’inin gerekli özeni göstererek işini dikkatle ve en iyi şekilde gerçekleştirmeye çalışmalarına karşın; kamu kurumlarında olumsuz önyargı ile karşılanma, kamusal inceleme ve denetimlerde olumsuz tavır ve davranışlara muhatap olma, karmaşık muhasebe uygulamaları ve kamu denetçilerinden yeterli bilgi ve açıklama alamama sorunları ise diğer sorunlara göre son sıralarda değerlendirilmiştir.

- Mükellef ana bileşenine ilişkin değerlendirmeler:

Mükellef ve işletme sahipleri açısından vergi işlemlerinde uzman ve yasal yetkili kişilere ihtiyaç duyulması, mali denetim gereksinimi ve karar yönetim süreçlerinde kullanılacak güvenilir ve doğru muhasebe bilgisine sahip olma isteği, mükellef ana bileşeni yönünden mali müşavirlik mesleğini gerekli kılmıştır. Mükellefin kanundan doğan veya işletme yönetimi kaynaklı ihtiyaçları ile mükelleflerin mesleğe bakış açıları, mali müşavirlerin mükellef boyutlu sorunlarını beraberinde getirmiştir. Araştırmada mükellef ana bileşeninden kaynaklanan sorunların meslek mensubu iş performansı üzerinde negatif

etkisi olacağı yönündeki hipotez, regresyon analiz sonucuna göre kabul edilmiştir. Bu sonucun mesleki sorunların mesleki stres ve tükenmişlik ile düşük motivasyon üzerinden meslek mensubunun iş performansını olumsuz etkileyeceğine dair literatür araştırmaları ile uyumlu olduğu görülmektedir.

Nitekim Demir ve Anasız'ın (2008) çalışmasına göre mükellef sorunlarının ve dolayısıyla müşterilerin vergi baskılarının muhasebecinin mesleki stresini artırdığı; Öztürk ve Şimşek'e (2017) göre vergi mükellefi sorunlarının muhasebecilerde duygusal tükenmeye yol açtığı; Altınbay'ın (2021) çalışmasına göre mesleki tükenmişliğin muhasebecinin iş performansını negatif yönde etkilediği; Tekin ve Deniz (2019) ise mükellef sorunlarının muhasebe meslek mensuplarında strese neden olduğu ve stresin de iş performansını olumsuz etkilediği sonuçlarına varmışlardır.

Mükellef kaynaklı sorunların artması ile meslek mensubunun iş performansının düşmesi veya tersi bir durum beklenen bir durumdur. Zira, meslek mensubunun herhangi bir mükellef ile yaşadığı sorunlar devam ettiği sürece, aynı iş motivasyonu ile çalışmak mecburiyetinde olmayacağı açıktır. Kamusal sorunlara verilen tepkiye göre, mükellef ana bileşeni sorunlarına karşı meslek mensubunun tepkisi elastik bir zeminde gerçekleşir. Meslek mensubu mükellef ile yaşadığı sorunları düzeltebilir ya da düzeltemediği takdirde, hizmet sunumunu yavaşlatabilir veya sonlandırabilir.

Ayrıca mükellef ana bileşeni kaynaklı sorunların, mali müşavirlerin mesleki gelişiminde kamu yönetimi kaynaklı sorunlar gibi geliştirici bir etkisinin olmadığı; aksine mesleğin gerilemesine neden olduğu görülmektedir. Bu durumu, mükellef kaynaklı sorunlara meslek mensuplarının verdiği önceliklerden görebiliriz. Nitekim mükellef kaynaklı sorunlardan en başta nazara alınan, % 80 ve üzeri katılım alan sorunlardan bu durum anlaşılmaktadır. Mükelleflerin muhasebe dışı işleri ile ilgili istemleri, mükelleflerin muhasebeci seçiminde (mesleki bilgi ve yetkinlik, meslek ahlâkı gibi.) kaliteyle ilgili objektif kriterleri dikkate almamaları, mükelleflerin mesleği sıradan muhasebe işi olarak görmesi; kıymet ve saygınlık yönünden kariyer meslek olarak takdir etmemeleri meslek mensuplarının iş performanslarına olumsuz yönde etki etmektedir. Başka bir söylemle; mükellefler mali müşavirlik mesleğini, 3568 sayılı meslek kanunu ve diğer kanunların tanımladığı ve yetkilendirdiği şekliyle bağımsızlık, dürüstlük, objektiflik, uzmanlık ve kamusal hizmet sorumluluğu taşıyan, mesleki standartlar çerçevesinde

değerlendirmemektedir. Bunun sonucu olarak da mükellefler, bağımsız çalışan mali müşavirleri kendi çalışanı olarak görme eğilimine sahiptirler.

Korelasyon analizinde, mükellef sorunları ile meslek mensubu sorunları arasında artan oranda bir etkileşimin olduğu tespit edilmiştir. Meslek mensubu ana bileşeninden kaynaklanan sorunlar incelendiğinde; ücret tarifesinin altında çalışma, uzmanlaşma ve kurumsallaşmadan uzaklaşma, haksız rekabet ve mesleki ahlâk kurallarına uymama sorunlarının % 80 ve üzeri katılımı ön sıralarda yer aldığı görülmektedir. Bu sorunlar meslek mensubu ana bileşeni içinde, kendi aralarında ilişkili olduğu gibi; mükellef ana bileşeni sorunları ile de ilişkili sorunlardır. Ücret tarifesinin altında çalışma, mesleki uzmanlık ve kurumsallaşma, haksız rekabet ve mesleki ahlâk sorunları, biri diğeri ile ilişkili olduğu gibi; mükellefin meslekte kaliteye, uzmanlığa, bağımsızlığa, saygınlığa önem vermemesi gibi sorunları da tetiklemektedir.

İki ana bileşen grubu arasındaki ilişki ve etkileşim, mali müşavirlik mesleğinin ilke ve standartlarına uymayan meslek mensuplarının çalışma ahlâkının mükellef kaynaklı sorunları da beraberinde getirdiğini göstermektedir.

- Meslek mensubu ana bileşenine ilişkin değerlendirmeler:

Kişi ve kurumların muhasebe ile ilgili beyanlarının doğruluğunu, kendi mesleki itibar ve bilgisiyle güven altına alacak gerekli bilgiye, yeterliliğe ve ahlâka sahip mali müşavir meslek mensuplarına duyulan ihtiyacın gereği olarak meslek mensubu ana bileşeni, ihtiyaç noktalarında sorunların kaynağı olmuştur. Regresyon analizinde yer alan, meslek mensubu kaynaklı sorunların mesleki iş performansını pozitif yönde etkilediğine ilişkin sonuç; meslek mensubu sorunlarının mesleki stres ve tükenmişliği artıracığı, motivasyonu düşüreceği ve dolayısıyla mesleki iş performansını olumsuz yönde etkileyeceğine yönelik beklentinin gerçekleşmediğini göstermiştir. Meslek mensubu kaynaklı sorunlar karşısında mesleki iş performansının artması çelişkisi şu şekilde açıklanabilir.

Ücret tarifesinin altında, uzmanlaşma ve kurumsallaşmadan uzak, haksız rekabet içinde ve mesleki ahlâk kurallarına aykırı olarak çalışılan bir ortamda; mesleğin standartlarını benimseyen meslek mensuplarının çalışma ahlâkına, kaliteye, güvene, mükellef hukukunun gözetilmesine ve çözüm odaklı olmaya önem verdikleri görülmektedir. Prawitt vd.'nin 1997 yılında yapmış oldukları muhasebecinin iş performansını etkileyen

değerlerin tespitine yönelik çalışmalarında da benzer bir sonuca ulaşılmıştır. Prawitt vd.'nin çalışmasında iş kalitesi, güvenilirlik, teknik bilgi ve yetenek, dürüstlük ve doğruluk, iletişim ve problem çözme becerilerinin muhasebecinin çalışma performansını belirleyen yüksek düzeyli unsurlar olduğu tespit edilmiştir.

Bu durum çalışmamızda yer alan faktör analizinden de anlaşılabilmektedir. Faktör analizi tablosunda yer aldığı üzere, en yüksek faktör yükü (0,372) etkisine sahip meslek mensubu sorunları ölçek boyutu, mesleki iş performansını pozitif yönde etkilemektedir. Mesleki iş performansı kapsamında; mesleği dikkatle, özenle ve iyi kalitede gerçekleştirme, görevden iyi sonuç alma ve güven kazanma odaklı olma, mükelleflere saygılı ve çözüm odaklı yaklaşım, muhasebe mesleğinin ahlâki değerlerini mükelleflere, çalışanlara ve meslektaşlara yansıtma ve mükelleflerin haklarını savunmalarında yardımcı olmaya yönelik değişkenler, mesleki iş performansı üzerinde yüksek değerde pozitif yönde faktör yükü taşımaktadırlar.

- Mesleki kurum ana bileşenine ilişkin değerlendirmeler:

Muhasebe ve vergi alanında çalışan kimseleri düzenli ve seviyeli bir hizmet anlayışı etrafında birleştirme isteğinden doğan mesleki kurum ana bileşeninden kaynaklanan sorunlar, mali müşavir mesleğinin yaşadığı mesleki kurum sorunlarını oluşturmaktadır. Regresyon analizinde, mesleki kurum ana bileşeninden kaynaklanan sorunların muhasebe meslek mensubunun iş performansı üzerinde negatif bir etkisinin olduğu ancak bu etkinin anlamlı olmadığı sonucuna varılmıştır.

Demir ve Anasız'ın (2008) ve Öztürk ve Şimşek (2017) çalışmalarında da benzer sonuçlara ulaşılmıştır. Demir ve Anasız (2008) meslek odası sorunlarının mesleki stres üzerinde anlamlı bir etkiye sahip olmadığı sonucuna varırken; Öztürk ve Şimşek 2017 yılında yaptıkları çalışmada meslek örgütü kaynaklı sorunlar ile muhasebecilerin tükenmişlikleri arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır.

Korelasyon analizinde, mesleki kurum ana bileşeninden kaynaklanan sorunlar ile meslek mensubu ana bileşeninden kaynaklanan sorunlar arasında güçlü seviyede bir ilişkinin olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca faktör analizinde, mesleki kurum kaynaklı sorunların mesleki iş performansını, (0,132) düzeyinde faktör yükü ile olumsuz olarak etkilediği gözlenmiştir.

Mesleki kurumların haksız rekabeti önlemek ve mesleğin yasadışı yollarla yapılmasını engellemek için yeterli ve etkili mücadele yürütmemesi, denetim ve yaptırımlarının yetersiz olması, meslek mensubunu adil ve şeffaf temsil etmemeleri ve mesleki sorunlarla yeterince ilgilenmemesi gibi sorunlar, faktör analizinde ön plana çıkan mesleki sorunlardır.

Mesleki kurum ana bileşeninden kaynaklanan sorunlara ilişkin bulgular ile meslek mensubu ana bileşeninden kaynaklı sorunların değerlendirilmesi karşılaştırıldığında; ücret tarifesinin altında çalışma, mesleki uzmanlık ve kurumsallaşma, haksız rekabet ve mesleki ahlâk sorunları başta olmak üzere, meslek mensubu kaynaklı sorunların çözümünde Birlik ve odalar gibi mesleki kurumların yetersiz olduğu ve bu yetersizliğin meslek mensubu kaynaklı sorunların çözümünü zorlaştırdığı sonuçlarını ortaya çıkarmaktadır.

Ayrıca mesleki kurum ana bileşen sorunları ile kamu yönetimi ana bileşen sorunları arasında orta düzeyde tespit edilen korelasyon ilişkisine göre iki ayrı sorun grubunun aynı yönde hareket ettiği belirlenmiştir. Bu belirleme, mesleki kurumların kamu kaynaklı mesleki sorunların çözümünde de yeterince etkili olmadığını göstermektedir.

- Meslek ana bileşenleri arasındaki ilişkilere dair değerlendirmeler:

Korelasyon analizinde de değinildiği üzere, mali müşavirlik mesleği ana bileşenlerinden kaynaklanan sorunlar arasında karşılıklı ilişkiler bulunmaktadır. Özellikle meslek mensubu kaynaklı sorunların ve mesleki kurum kaynaklı sorunlarla, mükellef kaynaklı sorunların ise kamu yönetimi kaynaklı sorunlar ile yüksek düzeyde ilişkili olduğu tespit edilmiştir. Bu durum mesleki kurumların çözüm odaklı uygulamalarının meslek mensubu sorunlarının azalmasına; kamu idarelerinin ise mali müşavirlik mesleğine kamusal odaklı yaklaşımlarının mükellef sorunlarının azalmasına etki edeceğini göstermektedir.

7.2.Öneriler

Yukarıda yer alan değerlendirmeler ile birlikte ankete katılan meslek mensuplarının görüş ve önerilerinden de yararlanılarak, mali müşavirlik mesleği ana bileşenlerinden kaynaklanan sorunlarının azaltılması veya ortadan kaldırılmasına yönelik önerilere aşağıda yer verilmiştir.

- Meslek mensubu ana bileşeni yönünden öneriler:

Meslek mensuplarının mesleki sorunları, kendilerini mesleki ve sosyal yönden geliştirmelerine imkân verecek eğitim verisi olarak görmeleri; sorunların bireysel öğrenme aracı olarak kullanılması, özellikle kamu yönetimi ve mükellef kaynaklı sorunların azaltılmasına, mesleki iş performansı ve tatmininin artmasına yol açabilir.

Mali müşavirlik ve muhasebe mesleğinin ülke genelinde saygın bir meslek grubunu oluşturduğu meslek mensuplarınca hissettirilmelidir. Mükelleflerin mali müşavirlik mesleğini kamusal bir meslek olarak algılamasına yönelik olarak kamu kurumu, meslek mensubu ve meslek kurumlarının birlikte hareket etmesi gerekir.

Meslek mensupları defter tutma ve beyanname vermenin yanında, mesleğin danışmalık ve denetim fonksiyonlarını da mükellefe yansıtabilmeli; işletme içi ve dışı mali sorunların çözümünde danışmanlık ve denetim boyutunda uzmanlık yönlerini gösterebilmelidirler. Mali müşavirler, belge temini ve beyanname verme dönemleri dışında da işletme sahip ve yöneticileri ile mesleki iletişim içinde olmalıdır. Meslek mensupları mükellef veya müşteriyi kaybetme endişesiyle, mükellefin muhasebe iş ve işlemleri yanında, mesleki görevleri dışında kalan işlerine talip olmamalıdır.

Kamu kurumları ve mükelleflerin meslek mensuplarına karşı tavır ve davranışlarını olumsuz etkileyeceğinden, meslek mensubu mesleğin gerektirdiği saygınlığı kaybettirecek davranışlardan uzak durmalıdır.

Meslek mensupları, mükelleflerin muhasebe dışı işleri ile ilgili istemlerini kabul etmemeleri ve sadece sözleşme kapsamındaki işlerle ilgilenmeleri ve mesleklerini bağımsızlık, dürüstlük, objektiflik, uzmanlık ve kamusal hizmet sorumluluğu taşıyan, mesleki standartlar çerçevesinde sürdürmeleri gerekir. Bu mesleki anlayış, mükelleflerin muhasebeci seçiminde (mesleki bilgi ve yetkinlik, meslek ahlâkı gibi.) kaliteyle ilgili objektif kriterleri dikkate almalarına ve mükelleflerin muhasebe mesleğini kıymet ve saygınlık yönünden kariyer meslek olarak takdir etmelerine katkı sağlayacaktır.

Mali müşavirlik mesleğini icra edenlerin ücret tarifelerine uymaları, uzmanlıklarını korumaları, kurumsallaşmaya yönelmeleri, haksız rekabetten uzak ve mesleki ahlâk kurallarına uymaları mükelleflerin, işletme sahip ve yöneticilerinin meslekte kaliteye, uzmanlığa, bağımsızlığa, saygınlığa önem vermelerine neden olacaktır.

Mesleğin mükellef kaynaklı sorunlarının önlenmesinde, mali müşavir meslek mensuplarının meslek ilke ve standartlarından taviz vermemeleri gerekir.

Ücret tarifesinin altında, uzmanlaşma ve kurumsallaşmadan uzak, haksız rekabet içinde ve mesleki ahlâk kurallarına aykırılık gibi sorunların önlenebilmesi için mali müşavir meslek mensupları özenli ve kaliteli, iyi sonuç alma ve güven kazanma hizmet anlayışı ile mükellef haklarına saygılı ve çözüm odaklı yaklaşımı yanında muhasebe mesleğinin ahlâki değerlerini mükelleflere, çalışanlara ve meslektaşlara yansıtma çabası içinde olmalıdırlar.

- Mesleki kurum ana bileşeni yönünden öneriler:

Meslek odaları ve Birlik yöneticilerinden meslek ile ilgili iş ve işlemlerde, siyaset üstü tutum ve davranış sergilemeleri ve somut çözüm üretebilmeleri beklenmektedir. Meslek odaları ve Birliği'nden oluşan mesleki kurumların yönetim ve denetim kurullarında, görev alacak meslek mensuplarının en fazla iki dönem görevde bulunmaları şartı gibi meslek mensuplarının adil ve açık bir şekilde temsilini sağlayacak nitelikte seçim sistemleri yeniden yapılandırılmalıdır.

Mesleğin ilke ve standartlarına göre, mali müşavirlik hizmetlerini talep eden mükellef sayısı yeterince bulunduğundan makul bir ücret seviyesinde haksız rekabetin önlenmesi ile mesleki birçok sorunun önüne geçilebilecektir.

Birlik ve meslek odası gibi mesleki kurumlar, muhasebe mesleği hakkında olumsuz algıları önleyici ve mesleğin toplumdaki itibar ve saygınlığına yönelik güven artırıcı çalışmalar yapmalıdır.

Mali müşavirlik hizmet ücretlerinin daha iyi bir duruma getirilmesi ve tahsilat konusunun kesin ve katı kurallara bağlanması gerekmektedir. Böylelikle, mali müşavirin ücret ve tahsilat yönetiminde harcayacağı zaman ve enerji kaybının önüne geçilerek, meslek mensubunun işlerini etik değerlere uygun, verimli ve daha az yorucu bir şekilde gerçekleştirmesine yardımcı olunacaktır. Meslek mensuplarının hizmet karşılığı ücret veya aidatların güvence altına alınması amacıyla birtakım öneriler ileri sürülmektedir. Bu öneriler şöyle ifade edilmektedir:

- Ücreti veya aidatını ödemeyen bir mükellefin beyannamesinin gönderilmemesi,

- Meslek odalarının ücret konusunda bir sistem geliştirmesi ve makbuz karşılığı ücretleri meslek mensubu adına tahsil etmesi, mali müşavirlik ücretlerinin ilgili meslek odaları tarafından belirlenen tarifeler doğrultusunda, bir beyanname ile bildirilip mükelleflerden vergi mahiyetinde Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından tahsil edilerek meslek mensubunun hesabına kaydedilmesi,
- Mesleki ücret ve aidatların vergi beyannamesi gibi bir beyanname ile tahakkuk ettirilip vergi daireleri tarafından tahsilatı ve gelir vergisi kesintisi yapılarak kalan kısmın meslek mensubuna ödenmesi.

Mükellef sayısının mükellefin aktif büyüklüğü, satış hacmi, basit usul-gerçek usul, işletme hesabı-bilanço hesabı esaslarına göre mali müşavirler arasında haksız rekabeti önleyecek şekilde dağılımının gerçekleştirilmesi ve denetim sağlanabilmesi için meslek odalarının yeniden yapılandırılması ve daha işlevsel hale getirilmesi, haksız rekabet, ücret ve meslek ahlâkı gibi sorunların önüne geçilmesine katkı sağlayacaktır. Bu kapsamda meslek mensupları şu önerilerde bulunmaktadır:

- Belli bir mükellef sayısına ulaşana kadar ev iş yeri uygulamasının desteklenmesi,
- Bürolarda tutulan defter sayısına çalışan muhasebe elemanı oranında sınırlama getirilmesi,
- Meslek mensubu sayı kotası ve mükellef sayı kotası.

Mesleki kurumların mesleğin iyileştirilmesine yönelik olarak; haksız rekabetin ve yanlış uygulamaların önüne geçilmesi için, 3568 sayılı yasa ve ilgili yönetmeliklerin güncellenerek (özellikle disiplin yönetmeliği ve güncel teknolojiye uyum) uygulamaların gözden geçirilmesi ve yeterli düzeyde mesleki denetimin yapılması gerekir.

Birlik ve meslek odası gibi mesleki kurumlar ücret tarifesini, mesleki uzmanlık ve kurumsallaşma, haksız rekabet ve mesleki ahlâk sorunları başta olmak üzere meslek mensubu kaynaklı sorunlar ile kamu yönetimi kaynaklı sorunların çözümünde, yeterli düzeyde ve etkili uygulamalar gerçekleştirmelidir.

- Kamu yönetimi ana bileşeni yönünden öneriler:

Kamu idaresinin matrah artımı, stok affı gibi yapılandırma kanunlarını meslek mensubunun itibar kaybına neden olmayacak şekilde uygulamaları veya vergilemede

adalet ilkesini zedeleyen bu tür uygulamalara gidilmemesi mükellef kaynaklı sorunların azalmasını beraberinde getirecektir.

Kamu yönetimi, vergi ve sigorta gibi mükellefe ait yükümlülüklerin muhasebe meslek mensupları ile yerine getirildiğini ve bunun meslek mensuplarının iş-yaşam kalitesi ve dengesini bozduğu gerçeği göz önüne alarak, muhasebecinin yükümlülükleri etkin ve optimum düzeyde tutmalıdır. Mükellef odaklı mali yapılandırmalar ve mükellefin vergiye gönüllü uyumunu artırmak üzere geliştirilen programlar uygulanırken mali idare, kendi işlemlerini kolaylaştırırken meslek mensubunun iş yükünü artıran uygulamalardan kaçınılmalıdır.

Diğer yandan belli bir mesleki çalışma süresini (10 yıl ve üzeri fiili çalışma gibi) tamamlamış ve disiplin cezası almamış meslek mensuplarına yeşil pasaport verilmesi gibi kamusal yararlar meslek saygınlığını ve verimliliğini artıracaktır.

Devletin kayıt dışı ile etkin ve verimli mücadelesi, meslek mensuplarının saygınlığının artmasına ve hak ettikleri hizmet karşılıklarının almalarını yardımcı olacaktır. Bu amaçla mali mevzuatın sadeleştirilmesi, vergi oranlarının düşürülmesi, vergi cezalarının artırılması ve katı bir şekilde uygulanması, denetimin şekil, kapsam ve derinlik boyutları ile birlikte yeniden yapılandırılmalıdır. Ayrıca muhasebenin ilke ve esasları ile genel kabul görmüş standartlarının güncel ihtiyaçları karşılayacak biçimde uygulanması cezai yaptırımlarla etkin hale getirilmelidir.

Mali müşavirlik hizmetinin kamusal bir hizmet olması nedeniyle, meslek mensuplarının kamu kurumlarında avukat gibi diğer serbest meslek çalışanlarının gördüğü kamusal itibardan yararlanabilmeleri, mükellef ve kamu kurumu kaynaklı sorunları azaltacaktır.

Mali müşavirlik mesleği özünde uzmanlık ve kurumsallığı barındıran bir meslektir. Bu nedenle Gelir İdaresi ve diğer kamu kurumları meslek mensubu ile ilgili rehberlik, danışmanlık ve diğer kamusal ilişkilerinde meslek mensupları ile karşılıklı olarak yakın iletişim içinde olmalıdır. Kanun, yönetmelik, tebliğ ve genelge gibi mevzuat değişikliklerinde, hazırlık ve uygulama aşamaları şeklinde süreler konulmalı ve meslek mensuplarının öngörülerini dikkate alınmalıdır.

Mali müşavirlik mesleği açısından yetki ve sorumluluk dengesi gözetilerek ve meslek mensuplarına sorumlulukları ile doğru orantılı yetkiler tanınmalıdır. Meslekte yetki, sorumluluk ve haklar mesleğin kapsamı ve derinliği dikkate alınarak yeniden düzenlenmelidir. Meslek mensupları için mesai saati ve mali tatil hakları kamu kurumlarında geçerli çalışma saatleri ve tatil hakları ile uyumlu hale getirilmelidir.

Kamu bürokrasisinin ve Maliye Bakanlığı'nın oluşturduğu vergi temelli muhasebe kültürü ve iklimi yerine, gerçeğe uygun muhasebe anlayışına yönelik çalışmalar yapılması, meslek mensuplarının kamusal ve mükellef kaynaklı sorunların azalmasına yardımcı olacaktır.

- Mükellef ana bileşeni yönünden öneriler:

Mükelleflerin mali müşavirlerin karşılaştığı mükellef kaynaklı sorunların mesleki iş performansını düşüreceği, alınacak mali müşavirlik hizmetlerinin kalitesizleşmesine ve bunun da birtakım işletme sorunlarına neden olacağını öngörmeli ve buna göre hareket etmeleri gerekir.

Mükellefler mali müşavirleri sermayeleri ilmi-mesleki bilgiden oluşan ve belli bir tecrübe sonucu uzmanlaşan mali, hukuki ve cezai sorumluluk ile kamusal hizmet veren meslek mensupları olarak tanımaları gerekir. Aksi takdirde; mükellef, işletme sahip ve yöneticileri muhasebe ile ilgili beyanlarının doğruluğunu, kendi mesleki itibar ve bilgisiyle güven altına alacak gerekli bilgiye, yeterliliğe ve ahlâka sahip mali müşavir meslek mensubu ihtiyaçlarını karşılayamayacaklardır.

Mükelleflerin mali müşavirlerle ücret pazarlığı yapmamaları, meslek mensupları arasında haksız rekabete yol açabilecek tutum ve davranışlardan kaçınmaları ve meslek ahlâkı kriterlerini zedeleyen meslek mensupları yerine, mesleki standartları benimseyenleri tercih etmeleri; kaliteli hizmet almalarına, işletmelerinin verimli uygulamalara sahip olmasına, istenilmeyen ve öngörülmeven maliyetlerin önlenmesine yardımcı olacaktır.

Sonuç olarak; mali müşavirlik mesleği ana bileşenlerinden kaynaklanan sorunların çözümünde bütün bileşenlerin zayıf, orta ve güçlü seviyelerde olmak üzere karşılıklı ilişki içinde olduğu; özellikle meslek mensubu kaynaklı sorunların ve mesleki kurum kaynaklı sorunlarla mükellef kaynaklı sorunların ise kamu yönetimi kaynaklı sorunlar ile yüksek düzeyde ilişkili olduğu görülmektedir. Bu açıdan mesleki kurumların çözüm odaklı

uygulamalarının meslek mensubu sorunlarının azalmasında; kamu idarelerinin mali müşavirlik mesleğine kamusal odaklı yaklaşımlarının ise mükellef sorunlarının dolayısıyla da meslek mensubu sorunlarının azalması yönünde etki edeceği göz önüne alınmalıdır.

KAYNAKLAR

- Abdolmohammadi, M. J., Wright, A., (1987), “An examination of the effects of experience and task complexity and audit judgments”, *The Accounting Review*, 62, 1–13.
- Akbaş Ö. F., Çırpan H., (2021), “Serbest muhasebeci mali müşavir meslek mensuplarının karmaşık etik problemleri”, *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 6 (1), 79-91.
- Akdoğan N., Tenker N., (2020), “Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri”, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akgül, A., Çevik, O., (2005), “İstatistiksel Analiz Teknikleri–Spss’te İşletme Yönetimi Uygulamaları”, Emek Ofset Ltd.Şti., Ankara.
- Akgün B., (2018), “Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunları ve Çözüm Önerileri”, Yüksek Lisans Tezi, Adıyaman Üniversitesi.
- Aktaş, A., Güney, G., (2023), “Türk muhasebe mesleğinin 30 yıldaki gelişiminin değerlendirilmesi (1989-2019)”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 24, 81-110.
- Alagöz, A., Ceran, Y., (2007), “Muhasebe meslek mensuplarının sorunları, meslek örgütünden beklentileri ile mesleki vizyon algılarını belirlemeye yönelik bir araştırma: Konya ili uygulaması”, *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 14, 291-312.
- Altınbay, A., (2021), “Kadın serbest muhasebeci mali müşavirlerin tükenmişliğinin iş performansına etkisi: Kütahya ve Eskişehir örneği”, *Sosyal Politika Çalışmaları Dergisi*, 669-688.
- Altıntaş, A.T., (2011), “Uluslararası muhasebe ve Türkiye’de muhasebe hukuku”, *Sosyal Bilimler Dergisi*, 1, 162-174.
- Aslan, M., Apak S., Erol, M., Ayboğa, H., (2023), “Türk muhasebe mesleği üzerine kronolojik bir inceleme (1839-2020)”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 24, 1-16.
- Atabay, İ., (2023), “Cumhuriyet döneminde muhasebenin gelişimine kronolojik bir bakış”, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 26 (49-1), 121-135.
- Ayboğa, H., (2003), “Globalleşme sürecinde ülkemizde muhasebe mesleği ve meslek mensuplarının eğitimi”, *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 18 (1), 327-359.
- Aydemir, O., (2015), “Muhasebe meslek mensuplarının karşılaştıkları sorunlar ve beklentiler”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 67, 71-84.

Aydın, K., (2021), “Muhasebe bilgi sistemi ve kaynak kullanım muhasebesinin yönetim kararları üzerindeki etkisi”, OPUS Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi, 18 (39), 1001-1027.

Aytaç, M., Öngen, B., (2012), “Doğrulamalı faktör analizi ile yeni çevresel paradigma ölçeğinin yapı geçerliliğinin incelenmesi”, İstatistikçiler Dergisi, 5 (1), 14–22.

Barutçugil İ., (1997), “Performans Yönetimi”, Kariyer Yayınları, İstanbul.

Başaran İ.E., (2000), “Örgütsel Davranış İnsanın Üretim Gücü”, Bilim Kitap Kirtasiye, Ankara.

Baumgartner, H., Homburg, C., (1996), “Applications of structural equation modeling in marketing and consumer research: A review. International journal of research in marketing”, 13 (2), 139-161.

Bektöre S., Sözbilir H., Banar K., (2007), “Genel Muhasebe”, Nisan Kitabevi, Ankara.

Belkıs, Ö., Kerim, Ö., (2004), “Bir kurumsal alanın doğuşu ve evrimi: Türkiye’de muhasebenin meslekleşme süreci”, Yönetim Araştırmaları Dergisi, 4 (2), 197-230.

Bengü, H., Can, A.V., (2009), “Çevre muhasebesinin muhasebenin temel kavramlarından “sosyal sorumluluk kavramı” bağlamında temellendirilmesi”, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 7 (1), 155-160.

Bilgin N., (2005), “Tarımsal Kooperatiflerde Güven Duygusunun Ortakların Kooperatife Bağlılıkları ve Performans Algılarına Etkisi: Tariş’te Bir Uygulama”, Doktora Tezi, Gebze Teknik Üniversitesi.

Bilginoğlu, F., (1987), “Finansal tabloların harmonizasyonunda avrupa topluluğu’nda ulaşılan düzey nedir?”, Muhasebe Enstitüsü Dergisi, 49-50.

Bilginoğlu, F., (1993), “Uluslararası muhasebe”, İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi, 22 (1).

Bişgin, A., Ünlüer, S., Üyümez, M. E., (2020), “Muhasebe meslek mensupları ile mükelleflerin beklentileri ve sorunları: Nitel bir çalışma”, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, 15 (2), 625 – 648.

Boratav K., (1998), “Türkiye İktisat Tarihi”, Gerçek Yayınevi, İstanbul.

Bozkurt, N., (2000), “Muhasebe ve denetim mesleğinde yeni bir alan adli muhasebecilik”, Yaklaşım Dergisi, 8, 56-61.

Bozkurt N., (2018), “Muhasebe Denetimi”, Alfa Yayınevi, İstanbul.

Bryman A., Cramer D., (2001), “Quantitative Data Analysis with Spss for Windows: A Guide for Social Scientists”, 1st Edition, Routledge, New York.

- Büyükmirza K., (2017), “Maliyet ve Yönetim Muhasebesi”, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Camcı V. (2013), “Çalışanların Örgüte Bağlılıkları ile İş Performansı Arasındaki İlişkinin İncelenmesi: Bankacılık Sektöründe Bir Uygulama”, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Aydın Üniversitesi.
- Champoux, J. E. A., (1980), “Three sample test of some extensions to the job characteristics model of work motivation”, *Academy of Management Journal*, 466–78.
- Çatı, K., Karagöz, Y., Yalman, F., Öcel, Y., (2018), “Sağlık okuryazarlığının hasta memnuniyeti üzerine etkisi”, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 14 (1), 67-88.
- Çekmecelioğlu, H. G., Pelenk, S. E., (2015), “Örgütsel engellerin, örgütsel bağlılık ve iş performansı üzerindeki etkileri: Kocaeli lastik işletmelerinde bir araştırma”, *KOSBED*, 29, 143–164.
- Çelik O., (2002), “Muhasebe Kuramı ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgilerinin Niteliği”, XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi, İstanbul.
- Çelik, Y., Şendurur, U., (2020), “Muhasebe meslek mensuplarının karşılaştığı sorunlar ve beklentileri: Muş ve Ağrı illeri örneği”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 13 (1), 25-50.
- Dalğar, H., Tekşen, Ö., (2017)., “Türkiye’de muhasebecilerin meslekî rollerini algılamaları”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 74, 37-50.
- Darayseh, M., Chazi, A., (2015), “Accounting specifics and works environment, determinants of accountants’ job performance”, *Corporate Ownership and Control Journal*, 12 (4), 58-67.
- Demir M., Onocak D., (2021), “YMM’lerin Bakış Açılılarıyla Muhasebe Bilgi Üretiminde Kalite Sorunu”, *Paradigma Akademi Yayınları*, Çanakkale.
- Demir, B., (2013), “Kurumsal sosyal sorumluluk ve muhasebe”, *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*, 2 (3), 255-233.
- Demir, M., Anasız, İ., (2008), “Muhasebecilik mesleğinde meslekî stres kaynakları ve uygulanan bireysel stratejiler üzerine bir araştırma”, *Verimlilik Dergisi*, 3, 135-159.
- Dinç, E., Atasel, O. Y., (2016), “Türkiye’deki muhasebe anlayışının gelişim süreci ve mevcut durumun incelenmesi”, *K.T.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(12), 267-283.
- Dinç, E., Kaya U., (2006), “Muhasebe meslek mensuplarının meslek ahlâkı kuralları açısından hizmet satın alanlar tarafından algılanma biçimi üzerine bir araştırma”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 17, 139-152.

Doğan, H., (2020), “İş performansı ve performans değerlendirme sistemi üzerine kavramsal bir değerlendirme”, Uluslararası İşletme ve Ekonomi Çalışmaları Dergisi, 2 (1), 44-55.

Dordunu, W., Owusu, G. M. Y. O., Simpson, S. N. Y., (2020), “Turnover intentions and job performance of accountants: The role of religiosity and spiritual intelligence”, Journal of Research in Emerging Markets, 2 (1), 43-61.

Durmuş, A. F., Sekizsu, H., (2017), “Muhasebe meslek mensuplarının mesleki değerlendirmeleri ve sorunlarının analizi: Malatya ili örneği”, International Journal of Academic Value Studies, 3 (16), 429-438.

Ede, Y., Karahan, M., (2020), “Serbest muhasebeci mali müşavirlik mensuplarının mesleki faaliyetlerinde karşılaştıkları sorunlar ve beklentileri: Gaziantep uygulaması”, İzmir YMMO Dergisi, 2 (2), 115-128.

Ergin, H., (1991), “3568 sayılı Kanun çerçevesinde muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin geliştirilmesindeki eğitim sorunları”, Eskişehir Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fak. Dergisi, 9 (2), 87-102.

Ergin, N. E., (2016), “Türkiye’de muhasebe hukuku ve Vergi Usul Kanunu-Türk Ticaret Kanunu kıskacında muhasebe kayıtları”, Vergi Dünyası Dergisi, 417, 60-78.

Erol, M., Kurt, T., (2021), “Muhasebe meslek elemanlarının (Sm, Smmm, Ymm) mesleki faaliyetlerini yerine getirmede karşılaşılan sorunlar: İstanbul Başakşehir ve Bahçelievler ilçelerinde bir anket çalışması”, Uluslararası Beşeri ve Sosyal Bilimler İnceleme Dergisi, 5(1), 18-34.

Fan, X., Thompson, B., Wang, L., (1999), “Effects of sample size, estimation methods, and model specification on structural equation modeling fit indexes”, Structural Equation Modeling: A Multidisciplinary Journal, 6 (1), 56-83.

Gerger, G., Çetin, B. F., Gerger A. (2016). “Türkiye’de mali müşavirlerin mükellef haklarına ve gelir idaresine bakışını etkileyen faktörlerin belirlenmesi”, Sosyoekonomi Dergisi, 24 (29), 45-71.

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

Günlük, M., Özer, G., Özcan, M., (2017), “Meslek memnuniyeti ve bireysel iş performansı ilişkisinde mesleki bağlılığın ara değişken etkisi: muhasebe meslek mensupları üzerinde bir çalışma,” International Review of Economics and Management, 5 (4), 1-22.

Gür, E., (2018), “Muhasebe meslek etiği, Adam Akademi Sosyal Bilimler Dergisi, 8 (2), 371-407.

Gürbüz S., Şahin F., (2014), “Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri”, 1.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Güvemli O., (2001), “Türk Devletleri Muhasebe Tarihi”, Avcıol Basım ve Yayıncılık, İstanbul.

Güvemli, O., (2018), “Türkiye muhasebe mesleğinde yüz elli yıllık büyük yalnızlık (1839-1989)”, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, 14, 23-63.

Güvemli, O., Aytulun, A., Şişman, B., (2013), “Türkiye’de muhasebe mesleğinin gelişmesi ve ilk meslek örgütlenmesi: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği – 1942”, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, 4, 19-49.

Güvemli O., Toraman C., Güvemli B., (2015), “Osmanlı İmparatorluğunda Devlet Muhasebesi Anadolu Muhasebe Kayıt Kültürü, KGK Yayınları, Ankara.

Güvemli, O., Yaz, D. A., (2019), “Muhasebe mesleğinin örgütlenmesi sonrası ortaya çıkan muhasebeci profili (1989-2019)”, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, 17, 3-16.

Hermanson R.H., Edwards J.D., Salmonson R. F., (1983), “Accounting Principles” Revized Edition, Business Publications, Inc. Plano, Texas.

IFAC (2020), “Muhasebe Meslek Mensupları için Uluslararası Etik Kurallar El Kitabı”, TÜRMÖB.

Ivancevich J. M., Konopaske R., Matteson M. T., (2014), “Organizational Behavior and Management”, Tenth Edition, McGraw-Hill.

Kabayuka G., (2021), “Meslek Mensuplarının Mali ve Cezai Sorumluluklarına Dair Bir Saha Araştırması: Denizli İli Örneği”, Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi.

Kabulut, Y., (1999), “Meslek ahlâki kriterleri ve muhasebe mesleği üzerine bir araştırma”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 1, 125-143.

Karagöz, Y., Bircan, H., Beğen, A., (2016), “Yapısal eşitlik modellemesi ile öğretim elemanlarının öğrenci başarısına etkisi ölçeğinin geliştirilmesi”, Giresun Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 2 (4), 27-44.

Karakaya M., (1994), “Muhasebe Bilgi Sistemi ve Bilgi Teknolojisi”, Ankara.

Karasioğlu, F., Samancı, T. H., (2018), “Mali müşavir- mükellef ilişkileri bağlamında beklentiler, sorumluluklar ve yükümlülükler; Karaman ili özelinde bir anket çalışması”, Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, 67, 432-451.

Karcioğlu, R., Yazarkan, H., (2011), “Muhasebe meslek mensuplarının faaliyetleri sırasında kamu kurumlarında karşılaştıkları sorunlara ilişkin ampirik bir araştırma”. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 36, 35-48.

Kardağ, A., 2002, “Meslek olarak hemşirelik”, Atatürk Üniversitesi Hemşirelik Yüksekokulu Dergisi, 5 (2), 1-8.

Kline R. B. (2011), “Principles and Practice of Structural Equation Modeling”, The Guilford Press, New York.

Lütfi, S., (2020), “Türkiye’de mesleki itibar: Dönüşen çalışma hayatı ve mesleklerin sosyal konumu”, Journal of Economy Culture and Society, (Özel Sayı 1), 29-58.

Maşrap, B., (1996), “Muhasebe mesleğinin fonksiyonları ve meslek mensuplarının nitelikleri”, Yaklaşım Dergisi, 37, 119-123.

Mguqulwa N., (2008), “The Relationship Between Organizational Commitment and Work Performance in An Agricultural Company”, University of South Africa.

Özdevecioğlu, M., Kanıgür, S., (2009), “Çalışanların ilişki ve görev yönelimli liderlik algılamalarının performansları üzerindeki etkileri”, KMO İİBF Dergisi, 16, 53-82.

Özel S., (2005), “Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Hizmetlerinde Doğan Sorumluluğu”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

Özkan, A., Koç, Ö. F., Çiğdem, İ., (2013), “Hastanelerde muhasebe bilgi sistemi etkinliği: İç Anadolu Bölgesinde faaliyet gösteren hastaneler üzerinde bir araştırma”, Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 13 (26), 1-22.

Özkara, B., Özcan, K., (2004), “Bir kurumsal alanın doğuşu ve evrimi: Türkiye’de muhasebenin meslekleşme süreci”, Yönetim Araştırmaları Dergisi, 4 (2), 197-230.

Özkoç, E., Çelik, M., Gönen, S., (2005), “Kurumsal sosyal sorumluluk kavramı ve muhasebenin sosyal sorumluluğu”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 27, 134-145.

Özmutaf, N. M., Mizrahi, R., (2017), “SMMM ve diğer muhasebe çalışanları kapsamında, iş stresinin iş performansına etkisi: İzmir ilinde bir araştırma”, Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi, 8 (18), 1-12.

Öztürk, M., Şimşek, A., (2017), “Erzurum’daki muhasebe meslek mensuplarının yaşadıkları sorunlar ve sorunların tükenmişlikleri üzerine etkisi”, International Journal of Eurasia Social Sciences, 8 (29), 851-876.

Öztürk, Ş., Nas F., İçöz E., (2008),” 24 Ocak kararları, neo liberal politikalar ve Türkiye tarımı, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2, 15-32.

Özyürek, H., (2012), “Muhasebe meslek mensuplarının taşıması gereken nitelikler”, Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, 4 (1), 139-148.

Özyürek M., (1999), “Muhasebe Mesleğinin Bugünü ve Yarını”, TÜRMOB, Ankara.
Paşa M., (2007), “Stresin Bireysel Performans Üzerindeki Etkileri ve Bir Uygulama”, Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi.

Peprah S., (2000), “On Using Amos, Eqs, Lisrel, Mx, Ramona and Sepath for Structural Equation Modeling”, Gerhard Mels.

Prawitt, D. F., Cottrell, D. M., Stice, J. D., (1997), “Evaluating performance in professional accounting”, The CPA Journal, 67 (6), 61-63.

ResGaz 1, (1961), Gelir Vergisi Kanunu, 6 Ocak 1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete

ResGaz 2, (1961), Vergi Usul Kanunu, 10 Ocak 1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete.

ResGaz 3, (1989), Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 13 Haziran 1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete.

ResGaz 4, (1990), Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 2 Ocak 1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete.

ResGaz 5, (1990), Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 3 Ocak 1990 tarih ve 20391 sayılı Resmi Gazete.

ResGaz 6, (1992), Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Gereğince Yapılacak Başvurular Hakkında Yönetmelik, 22 Mayıs 1992 tarih ve 21235 sayılı Resmi Gazete.

ResGaz 7, (1992), 1 Sıra No.lu Muhasebe Standartları Usulü Genel Tebliği, 26 Aralık 1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete.

ResGaz 8, (1995), SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği (Seri No:18), 30 Temmuz 1995 tarih ve 22359 sayılı Resmi Gazete.

ResGaz 9, (1997), 4 Sıra No.lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ, 29 Haziran 1997 tarih ve 23034 sayılı Resmî Gazete.

ResGaz 10, (1998), 5 Sıra No.lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ, 27 Şubat 1998 tarih ve 23271 sayılı Resmi Gazete

ResGaz 11, (2000), Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminlik Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği, 31 Ekim 2000 tarih ve 24216 sayılı Resmi Gazete.

ResGaz 12, (2001), Ruhsatlı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlakı Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı, 18 Ekim 2001 tarih ve 24557 sayılı Resmi Gazete.

ResGaz 13, (2005), SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği (Seri No:37), 3 Mart 2005 tarih ve 25744 sayılı Resmi Gazete.

ResGaz 14, (2005), Bankacılık Kanunu, 1 Kasım 2005 tarih ve 25983 mükerrer sayılı Resmi Gazete.

ResGaz 15, (2006), Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri:X, No:22, 12 Haziran 2006 tarih ve 26196 sayılı Resmi Gazete.

ResGaz 16, (2006), Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, 16 Haziran 2006 tarih ve 26200 sayılı Resmi Gazete.

ResGaz 17, (2006), Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 1 Kasım 2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete.

ResGaz 18, (2007), Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu, 14 Haziran 2007 tarih ve 26552 sayılı Resmi Gazete.

ResGaz 19, (2007), Sigortacılık Kanunu, 14 Haziran 2007 tarih ve 26552 sayılı Resmî Gazete.

ResGaz 20, (2007), Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, 19 Ekim 2007 tarih ve 26675 sayılı Resmi Gazete.

ResGaz 21, (2007), Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 46), 30 Aralık 2022 tarih ve 32059 2. mükerrer sayılı Resmi Gazete.

ResGaz 22, (2010), Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği, 12 Mayıs 2010 tarih ve 27579 sayılı Resmi Gazete.

ResGaz 23 (2011), Türk Ticaret Kanunu, 14 şubat 2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete.

ResGaz 24, (2011),Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 29 Eylül 2011 tarih ve 28069 sayılı Resmî Gazete.

ResGaz 25, (2011), 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname, 2 Kasım 2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete.

ResGaz 26, (2012), Finansal Kiralama, Faktoring ve Tasarruf Finansman Şirketleri Kanunu, 13 Aralık 2012 tarih ve 28496 sayılı Resmi Gazete.

ResGaz 27, (2012), Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 26 Aralık 2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazete.

ResGaz 28, (2013), Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerinin Muhasebe Uygulamaları ile Finansal Tabloları Hakkında Yönetmelik, 24 Aralık 2013 tarih ve 28861 sayılı Resmi Gazete.

ResGaz 29, (2013), Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerince Uygulanacak Tekdüzen Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğ, 24 Aralık 2013 tarih ve 28861 sayılı Resmi Gazete.

ResGaz 30, (2012), Sermaye Piyasası Kanunu, 30 Aralık 2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete.

ResGaz 31, (2015), Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerce Tutulacak Defter ve Kayıtlar ile Meslek Mensuplarının Bildirim Mecburiyeti Hakkında Yönetmelik, 25 Mayıs 2015 tarih ve 29366 sayılı Resmi Gazete.

ResGaz 32, (2019), Tekdüzen Hesap Planı Hakkında Yönetmelik, 01 Ağustos 2019 tarih ve 30849 sayılı Resmi Gazete.

ResGaz 33, (2023), KGK Kurul kararı, 16 Ocak 2023 tarih ve 32075 mükerrer sayılı Resmî Gazete.

ResGaz 34, (2023), Sigorta ve Reasürans ile Emeklilik Şirketlerinin Finansal Tablolarının Sunumu Hakkında Tebliğ, 01 Ekim 2023 tarih ve 32326 sayılı Resmi Gazete.

ResGaz 35, (2023), Sigortacılık Tekdüzen Hesap Planı ve İzahnamesine İlişkin Tebliğ, 1 Ekim 2023 tarih ve 32326 sayılı Resmi Gazete.

ResGaz 36, (2024), 2024 Yılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Asgari Ücret Tarifesi Tebliği, 09 Ocak 2024 tarih ve 32424 sayılı Resmi Gazete.

Saeidi, H., (2014), “The impact of accounting information systems on financial performance-a case study of TCS-India”, Indianjournal of Fundamental and Applied Life Sciences, 4, 412-417.

Santis J. D., “A Brief History of Accounting: From Prehistory to The Information Age”, [Http://ensign.ftlcomm.com/historyacc/researchpaperfin.htm#n_1](http://ensign.ftlcomm.com/historyacc/researchpaperfin.htm#n_1). Erişim Tarihi: 28.01.2007

Savcı G., (2012), “Motive Edici Faktörlerin Çalışanların İş Performansı ve İşten Ayrılma Niyeti Üzerine Etkisi”, Yüksek Lisans Tezi, Kafkas Üniversitesi.

Sayın S. S. D., (2017), “Okul İklimi ile Öğretmen Performansı Arasındaki İlişkinin İncelenmesi”, Doktora Tezi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi.

Seibert, K.W., (1999), “Reflection-in-action: Tools for cultivating on-the-job learning conditions”, *Organizational Dynamics* 27 (3), 54–65.

Sekaran U., (1992), “Research Methods For Business: A Skill-Building Approach”, Second Edition, John Wiley & Sons Inc., New York.

Sevilengül O., (2007), “Genel Muhasebe”, 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

Stropps, C., Spiess, E., (2011). “International assignments: The role of social support and personal initiative”, *International Journal of Intercultural Relations*, 2, 234–45.

Suvacı, B., Seyirdici, S., (2020). “Mali müşavirlerin motivasyonunu etkileyen faktörlerin belirlenmesi: Muğla örneği”, *Karadeniz Uluslararası Bilimsel Dergisi*, 47, 394-422.

Şengel S., (2011), “İşletmelerin Sosyal Sorumluluğu ve Bir Araştırma”, [Http://icongfesr2011.tolgaerdogan.net/documents/national_presentation/U112.Pdf](http://icongfesr2011.tolgaerdogan.net/documents/national_presentation/U112.Pdf), Erişim Tarihi: 29.03.2013

Şenyüz, D., (2016, “Serbest muhasebeci mali müşavirlerin mükelleflerin vergi ziyayı ve cezasından sorumluluğu”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 22 (3), 2567-2585.

Tekin, B., Deniz, B., (2019), “Muhasebe meslek mensuplarının iş stresi, iş performansı ve iş tatmini düzeyleri üzerinde kontrol odağı etkili bir faktör mü?”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 84, 65-94.

Tekşen, Ö., Coşkun A., Dalgat, H., (2011), “Muhasebe bilgi sisteminde bilgi güvenilirliğinin incelenmesi: Göller Bölgesinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensupları üzerine bir araştırma”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 33, 99-117.

Ulugay O., (1984), “24 Ocak Deneyimi Üzerine”, Hil Yayınları, İstanbul.

Uyar, M., (2018), “Muhasebede hata yönetimi ve iş performansı arasındaki ilişkinin görev karmaşıklığı bağlamında değerlendirilmesi”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 55, 141-160.

Uysal, Ş., (2015), “Performans yönetimi sisteminin tanımı, tarihçesi, amaç ve temel unsurlarına genel bir bakış”, *Electronic Journal of Vocational Colleges*, 5 (2), 32-39.

Walumbwa, F. O., Peterson, S. J. P., Avolio, B. J., Hartnell, C. A., (2010), “An investigation of the relationships among leader and follower psychological capital, service climate and job performance”, *Personal Psychology* 63 (4), 937-963.

West, R. F., Meserve, R. J., Stanovich, K. E., (2012), “Cognitive sophistication does not attenuate the bias blind spot”, *Journal of Personality and Social Psychology*, 103 (3), 506–519.

Yanık, G. D., Günce, N., Konakay, G., (2016), “Muhasebe meslek mensuplarında işe yabancılaşma ve iş performansı arasındaki ilişkinin incelenmesi”, *Eurasian Academy of Sciences Eurasian Business and Economics Journal*, 1, 247-258.

Yazıcı M., (1986), “Bağımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleği Üzerine Araştırma”, *Yüksek Ticaret Mezunları Derneği Yayını*, İstanbul.

Yılmaz, V., Varol, S., (2015), “Hazır yazılımlar ile yapısal eşitlik modellemesi: Amos, Eqs, Lisrel”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 44, 28-41.

Yükçü, S., Atağan, G., (2009), “Etkinlik, etkililik ve verimlilik kavramlarının yarattığı karışıklık,” *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 23 (4), 1-13.

Yükselen C., (2002), “Muhasebe ve Mali Müşavirlik Hizmetlerinde Pazarlama”, *İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları*, Yayın No 39, İstanbul.

Yükselen C., (2014), “Hizmet Pazarlaması Bileşenlerinin Meslek Sorunlarının Çözümüne Katkısı”, *9.Türkiye Muhasebe Forumu, TÜRMOB Yayınları*, No 474.

Yürekli, E., Özdemir, S., (2017), “Muhasebe yetkinliği özelinde meslek mensupları ile mükellefler arasında yaşanan sorunlar ve çözüm önerileri: Denizli ili örneği”, *Social Sciences Studies Journal*, 3 (6), 1008- 1019.

ÖZGEÇMİŞ

İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi İşletme Bölümü'nden 2000 yılında lisans mezunu oldu. 2004 ve 2015 yılları arasında Maliye Bakanlığı'nda Vergi Denetmeni, Hesap Uzmanı ve Vergi Müfettişi olarak vergi incelemesi ve denetimi ile ilgili çalışmalarda bulundu. 2006 ve 2015 yıllarında Başbakanlık'ta Uzman ve Raportör olarak çalıştı. 2015 yılından itibaren özel sektörde işletme yönetimi, vergi ve muhasebe alanında danışmalık ve denetim hizmetleri vermektedir. Gebze Teknik Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı'nda 2022 yılında başladığı yüksek lisans programına devam etmektedir.

TEZ ÇALIŞMASI KAPSAMINDA YAPILAN YAYINLAR

Özer G., Arslan Y., Merter A. K., (2024), “The effect on the work performance of the accountant of problems arising from the main components of the certified public accountancy in Turkey”, Avrasya 10th International Conference on Social Sciences, 1-19, Tbilisi, Georgia, 2-5 May.

EKLER

EK-A: Tez Çalışmasında Kullanılan Anket Formu

Sayın Mali Müşavir Meslek Mensubu,

Bu anket formu, Türkiye’deki mali müşavirlerin mesleklerini icra ederken devlet, mükellef (hizmet verilen), TÜRMOB (meslek örgütü) ve diğer meslek mensubu ile ilişkilerinde yaşadıkları sorunların iş performansına etkisini belirlemeye yönelik olarak yürütülen akademik bir araştırmayla ilgilidir. Sizden alınacak tüm bilgiler tamamen gizli tutulacak, sadece akademik çalışma için kullanılacaktır. Araştırmanın verimliliği açısından tüm soruların eksiksiz olarak doldurulması çok önemlidir. Katkılarınız için teşekkür ederiz.

Gebze Teknik Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalı

Prof. Dr. Gökhan ÖZER

Yavuz ARSLAN

MESLEKİ VE DEMOGRAFİK ÖZELLİKLER	
Cinsiyetiniz:	☐ Bay ☐ Bayan
Yaşınız:	☐ 20-25 ☐ 26-30 ☐ 31-35 ☐ 36-40 ☐ 41-45 ☐ 46-50 ☐ 51-55 ☐ 56-60 ☐ 61-65 ☐ 66 ve Üzeri
Eğitim Düzeyiniz:	☐ Lise ☐ Yüksekokul ☐ Üniversite ☐ Yüksek Lisans ☐ Doktora
Mesleki Tecrübeniz (Yıl):	☐ 1-5 ☐ 6-10 ☐ 11-15 ☐ 16-20 ☐ 21-25 ☐ 26-30 ☐ 31-35 ☐ 36 ve üzeri
Mükellef Sayınız:	☐ 1-25 ☐ 26-50 ☐ 51-75 ☐ 76-100 ☐ 101-125 ☐ 126-150 ☐ 151 ve üzeri
Yıllık Geliriniz (Bin TL):	☐ 0-75 ☐ 76-150 ☐ 151-225 ☐ 226-300 ☐ 301-375 ☐ 376-450 ☐ 451-525 ☐ 526-600 ☐ 601-675 ☐ 676-750 ☐ 750-825 ☐ 826-900 ☐ 901 ve Üzeri

MESLEKİ SORUNLAR ÖLÇEĞİ			Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
Mali Müşavir unvanı altında bağımsız olarak yürüttüğünüz mesleki faaliyet dolayısıyla karşılaştığınız mesleki sorunlar hakkında aşağıda yer alan ifadelere katılıp katılmadığınızı 1 (Kesinlikle Katılmıyorum) ile 5 (Kesinlikle Katılıyorum) arasında işaretleyerek belirtiniz.							
MÜKELLEF BOYUTU	1	Mükellefler tarafından az vergi ödetilmesi yönünde baskı görüyorum.					
	2	Mükellefler defter kayıtlarının tutulmasının dışında diğer işleri ile de ilgilenmemi istiyor.					
	3	Mükelleflerden işleri ile ilgili bilgi ve belgeleri geç ve eksik elde ediyorum.					
	4	Mükelleflerden muhasebe ücretlerini zamanında veya hiç tahsil edemiyorum.					
	5	Mükellefler mali tablolarının gerçeği yansıtmayacak şekilde düzenlenmemi istiyor.					
	6	Mükelleflerle iletişim kurmakta zorlanıyorum.					
	7	Mükellefler kendisine göre hesapladığının üzerinde ortaya çıkan vergi ve sigorta gibi mali yükümlülüklerin ödenmesinden muhasebeci olarak beni sorumlulu tutuyor.					
	8	Mükellefler muhasebeci seçiminde (mesleki bilgi ve yetkinlik, meslek ahlakı gibi.) kaliteyle ilgili objektif kriterleri dikkate almıyor.					
	9	Mükellefler yaptığım mesleği sıradan muhasebe işi olarak görmüyor; kıymet ve saygınlık yönünden kariyer meslek olarak takdir etmiyor. Mükellefler muhasebeciliği saygın bir meslek olarak görmüyor.					
	10	Mükellefler dürüstlük, şeffaflık ve mükellef bilgilerini paylaşmama gibi meslek ilkelerine uymayacağım zannı ile önyargılı davranıyor ve onlarla güven sorunu yaşıyorum.					
KAMU YÖNETİMİ BOYUTU	1	Mevzuatın sürekli ve sık bir şekilde değişmesini takipte güçlük yaşıyorum.					
	2	Yaygın, yoğun mali denetimlere ve gereksiz bürokratik işlemlere maruz kalıyorum.					
	3	Vergi ve SGK gibi inceleme ve denetimlerde, mükelleflerim potansiyel suçlu gibi görülüyor ve kamu görevlilerinden tehditkar tavırlarla karşılaşıyorum.					
	4	Devlet kurumları beni bağımsız bir meslek mensubu olarak değil, kendi çalışanları gibi					

		görüyor ve devlet kurumları yapması gerekli işlerin bir kısmını bana yaptırıyor.					
	5	Son gününden önce süre uzatımına gerek duyduğum; beyanname verme, bildirimde buluma gibi sürelerin son günü, süre bitimine yakın saat ve dakikalarda uzatılmasına sıklıkla maruz kalıyorum.					
	6	Borcun miktarına bakmadan ve mükelleflere haber vermeden uygulanan ipotek-icra işlemleri mükellef ile ilişkilerimi zorlaştırıyor.					
	7	Ba ve Bs bildirim hataları gibi devletin maddi kaybına yol açmayan hatalarda, ağır cezai yaptırımlarla karşılaşıyorum.					
	8	Kamu denetçilerinden yaptığı denetimlerle ilgili yeterli bilgi ve açıklama alamıyorum.					
	9	Vergi daireleri, SGK gibi kamu kuruluşlarında bir meslek mensubu olarak olumsuz bir önyargı ile karşılaşıyorum.					
	10	Mali tatil süresince tatil yapamıyorum.					
	11	Mesleki yeterlilik ve sorumluluklarıma göre bir meslek mensubu olarak kazancımı düşük buluyorum.					
	12	Birlikte uygulanan, tekdüzen muhasebe sistemi ve uluslararası muhasebe standartları gibi, farklı muhasebe kurallarına göre kayıt ve raporlama yaparken zorluk ve karmaşıklık yaşıyorum.					
MESLEKİ KURUM BOYUTU	1	Meslek odaları tarafından belirlenen ücret tarifeleri, yaptığım işe ve genel ekonomik koşullara göre beklentilerimi karşılamıyor.					
	2	Ruhsatsız muhasebe defteri tutma vb. yasadışı mesleki işlerin yapılmasını önlemek için meslek odaları tarafından yeterli ve etkili mücadele yürütülmediğini düşünüyorum.					
	3	Bir meslek mensubu olarak, meslek odaları ve TÜRMOB nezdinde adil ve şeffaf olarak temsil edilmiyorum.					
	4	Meslek odası ve birliklerinden kalifiye personel temini konusunda destek alamıyorum.					
	5	Meslek odaları tarafından muhasebe, vergi ve SGK ile ilgili güncel uygulama ve gelişmeler hakkında yeterli eğitim, bildirim ve yayın desteği alamıyorum.					
	6	Yaşadığım mesleki sorunları, meslek odaları ve birliklerinde çoğu kez dile getirmiş olmama rağmen şimdiye kadar herhangi bir iyileştirme görmedim.					

	7	Meslek odaları ve birliklerinin meslek mensuplarına yönelik denetim ve yaptırımlarını yeterli bulmuyorum.					
	8	Meslek odalarının meslekte haksız rekabeti önlemede, gerekli gayreti göstermediğini düşünüyorum.					
	9	Meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini yürütmelerine dair mevzuatın günün koşullarına göre güncellikten uzak ve zayıf olduğunu düşünüyorum.					
	10	Meslek odası ve birliklerinin meslek mensupları arasında ayrımcılık yaptığını, adil ve tarafsız davranmadığını düşünüyorum.					
MESLEK MENSUBU BOYUTU	1	Meslek mensupları arasında yaygın bir şekilde, ücret tarifesinin altında defter tutuluyor.					
	2	Meslekte yetkin ve yeterli olmayan kişi veya kurumlara, çalışma belgelerini kiraya veren meslek mensupları yaygınlaşıyor.					
	3	Meslek mensupları mesleklerini icra ederken meslektaşlarına karşı haksız rekabet oluşturan davranışlarda bulunuyor.					
	4	Meslek mensuplarının bürolarında uzmanlaşma ve kurumsallaşma konusunda ciddi sıkıntılar bulunuyor.					
	5	Meslekte mesleki ahlak kurallarına uyulmuyor.					
	6	Meslekle ilgili genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uyulmuyor.					
	7	İş sahibi ile sözleşme yapabilmek için, iş sahibinin başka meslek mensubu ile olan sözleşmesini fesih ettirmeye çalışan meslek mensupları bulunuyor.					
	8	Meslekte sahip olmadığı unvanı kullanarak haksız itibar sahibi olmaya çalışan kimseler bulunuyor.					
	9	Başka meslektaşı hakkında itibarı zedelemeye dönük yanıltıcı açıklama yapanlar oluyor.					
	10	Meslek mensupları hakkında asılsız ihbar yapan meslektaşlar bulunuyor.					

MESLEKİ İŞ PERFORMANSI ÖLÇEĞİ Mali Müşavir unvanı altında bağımsız olarak yürüttüğünüz mesleki faaliyet dolayısıyla gösterdiğiniz mesleki iş performansı hakkında aşağıda yer alan ifadelerle katılıp katılmadığınızı 1 (Kesinlikle Katılmıyorum) ile 5 (Kesinlikle Katılıyorum) arasında işaretleyerek belirtiniz.		Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
1	İş hedeflerime fazlasıyla ulaşıyorum.					
2	Görevlerimi zamanında tamamlıyorum.					
3	Sunduğum hizmet kalitesinde standartlara fazlasıyla ulaşıyorum.					
4	Mesleğin başarısına katkıda bulunabilmek için beklenenin üzerinde çaba sarf ediyorum.					
5	Meslek mensubu olarak mesleğin geleceğini gerçekten önemseyerek çalışıyorum.					
6	Mesleki gelişime önem veriyor, hizmet içi eğitim ve seminerlere katılıyor ve alanımdaki yayınları takip ediyorum.					
7	Çalışma süresince edindiğim deneyimleri mesleğimde etkin bir şekilde kullanıyorum.					
8	Gerektiğinde mükelleflerim, çalışanlarım veya meslektaşlarımla birlikte karar alıyor ve uygulamaya koyuyorum.					
9	İş ile ilgili gerekli evrak ve dokümantasyon işlemlerine son derece sistemli ve düzenli olarak riayet ediyorum.					
10	Çalışmalarımı plana dayalı bir şekilde yapıyorum.					
11	Mesleki kuruluşların (TÜRMOB, Oda, Birlik ve temsilciliklerin) sosyal, kültürel ve meslekî çalışmalarına etkin biçimde katılıyorum.					
12	Muhasebe mesleğinin ahlaki değerlerini mükelleflere, çalışanlarıma ve meslektaşlarıma yansıtmaya çalışıyorum.					
13	Mükelleflere saygı duyuyor, onları endişelendirmek yerine, haklarını öğretip haklarını savunmalarına yardımcı oluyorum.					
14	Mükelleflerin farklı ihtiyaçlarını dikkate alarak, mükellef merkezli stratejileri destekleyen teknolojiler ve iş süreçleri kullanıyorum.					
15	Resmi, idari ve mesleki kuruluşların (TÜRMOB ve Odaların) düzenlemelerine bağlı kalıyorum.					
16	Gerekli özeni göstererek işimi dikkatle ve optimum kalitede gerçekleştirmeye çalışıyorum.					

17	Üstlendiğim görevimi sonuçlarının iyi olması ve güven kazanmak için sürdürüyorum.					
18	İşimde çok katı davranıyor, işime çok değer veriyor ve sorunları çözüyorum.					
19	Mükellef ve mükellef adaylarıyla ile saygılı bir şekilde iletişim kuruyor ve onların sorunlarını çözmeye çalışıyorum.					
20	Mesleki bilgi birikimimi ve yeteneklerimi geliştirmeye çalışıyorum.					
21	Hatalarımı kısa süre içinde kabul ediyorum.					
22	İşle ilgili sırlarımı saklamaya çalışıyorum.					
23	Mesleki bilgilerimi başkalarına aktarmaya çalışıyorum.					
24	Zaman kaybetmekten ve gereksiz önlemler almaktan kaçınıyorum.					
25	İşle ilgili araç ve gereçlerimi dikkatli ve tasarruflu kullanıyor ve düzenli bir şekilde onların bakımını yapıyorum.					