



T.C.
TOKAT GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN YÜKSEK LİSANS PROGRAMI
MUHASEBEDE KURUMSALLAŞMA SÜRECİ:
İNGİLTERE'DEKİ GELİŞMELER, TÜRKİYE İÇİN ÖNERİLER
YÜKSEK LİSANS TEZİ

Ömer ÖZBEY

Danışman: Prof. Dr. Mihriban COŞKUN ARSLAN

TOKAT-2025

ETİK SÖZLEŞME

Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü tez yazım kılavuzuna göre, Prof. Dr. Mihriban COŞKUN ARSLAN danışmanlığında hazırlamış olduğum “Muhasebede Kurumsallaşma Süreci: İngiltere’deki Gelişmeler, Türkiye İçin Öneriler” adlı Yüksek Lisans tezinin bilimsel etik değerlere ve kurallara uygun, özgün bir çalışma olduğunu, aksinin tespit edilmesi halinde her türlü yasal yaptırımını kabul edeceğimi beyan ederim.

.../12/2025

Ömer ÖZBEY

JÜRİ KABUL VE ONAY

Ömer ÖZBEY tarafından hazırlanan “**Muhasebede Kurumsallaşma Süreci: İngiltere’deki Gelişmeler, Türkiye İçin Öneriler**” adlı tez çalışmasının savunma sınavı 01/12/2025 tarihinde yapılmış olup aşağıda verilen Jüri tarafından Oy Birliği ile Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı – Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı’nda Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyeleri	(Unvanı, Adı Soyadı)	İmzası
Üye (Danışman):	Prof. Dr. Mihriban COŞKUN ARSLAN	
Üye (Başkan):	Doç. Dr. Ahmet Fethi DURMUŞ	
Üye:	Doç. Dr. Atila KARKACIER	

ONAY

...../12/2025

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Müdürü

**Canım Çocuklarım Adem ve Arda'ya, sevgili eşim Yağmur'a,
kıymetli anneme ve babama,**



TEŞEKKÜR

Çalışma sürecinde her türlü yardımcı olan, yol gösterici olan, olumlu tavrıyla beni cesaretlendiren, bilgi birikimiyle çalışmama farklı açılardan bakmamı sağlayan ve beraber çalışmaktan zevk aldığım değerli danışman hocam Prof. Dr. Mihriban COŞKUN ARSLAN'a ve Dr. Öğr. Üyesi Mustafa GÜL'e sonsuz teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilirim. Tezin hazırlanması sürecinde desteklerini hiçbir zaman esirgemeyen ve her zaman yanımda olan sevgili aileme de minnettar olduğumu belirtmek isterim. Ayrıca yetişmemde emekleri olan tüm hocalarıma ve tez yazım sürecinde desteklerini esirgemeyen değerli arkadaşlarıma canı gönülden teşekkürlerimi sunarım.



ÖZET

MUHASEBEDE KURUMSALLAŞMA SÜRECİ: İNGİLTERE'DEKİ GELİŞMELER, TÜRKİYE İÇİN ÖNERİLER

Özbey, Ömer

Yüksek Lisans, Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. Mihriban COŞKUN ARSLAN

Aralık 2025, xvii + 183 sayfa

Bu çalışma, muhasebe mesleğinde kurumsallaşma sürecini İngiltere ve Türkiye örnekleri üzerinden karşılaştırmalı bir şekilde incelemeyi ve Türkiye için somut öneriler sunmayı amaçlamaktadır. Küreselleşmenin ve değişen ekonomik koşulların etkisiyle, şeffaflık, hesap verebilirlik ve güvenilirliğin artan önemi, muhasebe mesleğinin kurumsal yapısının güçlendirilmesini zorunlu kılmaktadır. İngiltere, muhasebe mesleğinin rasyonel bir yapıya kavuşmasında ve küresel standartların belirlenmesinde öncü bir rol oynamış, sade, farklılaşmış ve esnek bir kurumsallaşma modeli geliştirmiştir. Türkiye'de ise muhasebe mesleğinin kurumsallaşma süreci, özellikle devletin düzenleyici müdahaleleri doğrultusunda yasal düzenlemelerle şekillenmiştir.

Araştırma, nitel bir yöntem benimsenerek yarı yapılandırılmış görüşme tekniğiyle 13 muhasebe meslek mensubundan toplanan verilerle gerçekleştirilmiştir. Elde edilen veriler, içerik analizi yöntemiyle değerlendirilmiş ve bulgular İngiltere modeliyle karşılaştırılmıştır.

Araştırma bulguları, İngiltere'de muhasebe mesleğinin köklü mesleki örgütlenmeler (ICAEW, ACCA, CIMA gibi) aracılığıyla öz-düzenleyici bir yapıya sahip olduğunu, mesleki eğitimin pratik odaklı ve sertifikasyonla desteklendiğini, etik kuralların "ilke temelli" bir yaklaşımla profesyonel muhakemeyi teşvik ettiğini ve FRC gibi güçlü denetim mekanizmalarıyla desteklendiğini ortaya koymuştur. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na (IFRS) hızlı adaptasyon ise, taklitçi izomorfizmin güçlü bir yansıması olarak değerlendirilmiştir.

Türkiye'deki muhasebe mesleğinde ise mevzuatın sık değişimi ve karmaşıklığı nedeniyle sadelik ve istikrar konusunda boşluklar bulunduğu, mesleki farklılaşmanın İngiltere'ye kıyasla daha sınırlı kaldığı, eğitim sisteminin piyasa beklentilerini tam karşılayamadığı ve etik ile hesap verebilirlik mekanizmalarında bazı zafiyetlerin olduğu belirlenmiştir. Türkiye'deki kurumsallaşma sürecinin daha çok zorlayıcı izomorfizmin etkisi altında olduğu gözlemlenmiştir.

Araştırma, İngiltere modelinin Türkiye'ye doğrudan birebir aktarımının mevcut hukuki, ekonomik ve kültürel farklılıklar nedeniyle mümkün olmadığını, ancak temel prensiplerin ve iyi uygulama örneklerinin Türkiye'nin özgün koşullarına uyarlanabileceğini göstermektedir. Bu bağlamda, çalışmanın sonuçları, Türkiye'deki muhasebe mesleğinin kurumsallaşmasını desteklemek için önemli stratejik öneriler sunmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Mesleği, Kurumsallaşma, İngiltere Muhasebe Sistemi, Türkiye Muhasebe Sistemi, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS)

ABSTRACT**THE PROCESS OF INSTITUTIONALIZATION IN ACCOUNTING:
DEVELOPMENTS IN ENGLAND, SUGGESTIONS FOR TURKIYE**

Ozbey, Omer

Master's Degree, Department of Accounting and Finance

Advisor: Prof. Dr. Mihriban COŞKUN ARSLAN

December 2025, xvii + 183 pages

This study aims to examine the process of institutionalization in the accounting profession through a comparative analysis of the England and Türkiye, and to offer concrete recommendations for Türkiye. Due to globalization and changing economic conditions, the increasing importance of transparency, accountability, and reliability necessitates strengthening the institutional structure of the accounting profession. The England has played a leading role in bringing the accounting profession to a rational framework and in setting global standards, developing a simple, differentiated, and flexible model of institutionalization. In Türkiye, however, the process of professional institutionalization has been shaped primarily by legal regulations in line with regulatory interventions by the government.

The research employs a qualitative methodology, collecting data through semi-structured interviews with 13 accounting professionals. The obtained data are analyzed using content analysis, and the findings are compared with the England model.

The findings reveal that in the England, the accounting profession has a deeply rooted self-regulatory structure facilitated by professional organizations such as ICAEW, ACCA, and CIMA. Professional education is practice-oriented and supported by certification; ethical principles are based on a "principle-based" approach that encourages professional judgment, and there are strong oversight mechanisms like the FRC. The rapid adaptation to International Financial Reporting Standards (IFRS) is also seen as a strong reflection of mimetic isomorphism.

In Türkiye, it has been observed that frequent legal changes and complexity create gaps in simplicity and stability within the profession. Professional differentiation remains limited compared to the England, the educational system does not fully meet market expectations, and there are vulnerabilities in ethics and accountability mechanisms. It has been noted that the institutionalization process in Turkey is more influenced by coercive isomorphism.

The study also shows that directly transferring the England model to Türkiye is not feasible due to existing legal, economic, and cultural differences. However, the core principles and best practices can be adapted to Türkiye's unique conditions. In this context, the findings provide important strategic recommendations to support the institutionalization of the accounting profession in Türkiye.

Keywords: Accounting Profession, Institutionalization, The England Accounting System, The Turkish Accounting System, International Financial Reporting Standards (IFRS)



İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
Etik Sözleşme.....	i
Jüri Kabul ve Onay.....	ii
Teşekkür	iv
Özet	v
Abstract.....	vii
Tablolar Listesi	xiii
Şekiller Listesi	xiv
Kısaltmalar Listesi	xv
Giriş.....	1
BÖLÜM 1: KURUMSALLAŞMANIN KAVRAMSAL TEMELLERİ	4
1.1. Kurumsallaşma Kavramı ve Tanımı	4
1.2. Kurumsal Kuramlar ve Teorik Arka Plan	6
1.2.1. Eski Kurumsal Kuram.....	9
1.2.2. Yeni Kurumsalcılık Yaklaşımları	12
1.2.3. Eleştirel Kuram Yaklaşımları	15
1.3. Kurumsallaşmanın Unsurları ve Süreçleri	16
1.4. Kurumsallaşmanın Disiplinlerarası Boyutu	19
1.4.1. Sosyolojik Perspektif	19
1.4.2. İktisadi Yaklaşım	20
1.4.3. Yönetim Bilimi ve Organizasyon Teorisi Perspektifi.....	20
1.4.4. Hukuki Boyut.....	20
1.5. Kurumsallaşmanın Yararları ve Kısıtları	21
1.5.1. Kurumsallaşmanın Yararları	21
1.5.2. Kurumsallaşmanın Kısıtları ve Olumsuz Yönleri.....	23
BÖLÜM 2: MUHASEBE MESLEĞİNİN DÖNÜŞÜMÜ: KÜRESEL DİNAMİKLER VE MESLEKİ YAPILANMA	26
2.1. Muhasebe Mesleğinin Uluslararası Gelişimi	26
2.2. Muhasebe Mesleğinde Kurumsallaşmanın Önemi	27
2.3. Kurumsallaşmayı Etkileyen Küresel Faktörler	29
2.3.1. Dijitalleşme	29
2.3.2. Uluslararası Muhasebe Standartları	31

2.3.3. Meslek Etiği ve Hesap Verebilirlik.....	33
2.3.4. Ekonomik Krizler ve Siyasi Dönüşümler	35
2.4. Uluslararası Mesleki Örgütlenmelerin Kurumsallaşma Üzerindeki Rolü (IFAC, IASB, VS.).....	38
2.4.1. IFAC'ın Rolü	40
2.4.2. IASB'nin Rolü	40
2.4.3. Uluslararası Standartların Etkisi	40
2.5. Kurumsallaşma Süreçlerinde Meslek Örgütlerinin Tipolojisi	41
2.5.1. Meslek Örgütlerinin Tipolojik Sınıflandırması	41
2.5.2. Tarihsel Perspektiften Tipolojik Evrim	44
BÖLÜM 3: İNGİLTERE'DE MUHASEBE MESLEĞİNDE KURUMSALLAŞMA VE YAPISAL ANALİZ.....	45
3.1. İngiltere'de Muhasebe Mesleğinin Tarihsel Süreci	45
3.2. İngiltere'de Mevzuat, Kanuni Düzenlemeler ve Meslek Örgütleri.....	49
3.3. İngiltere'de Muhasebe Eğitimi, Sertifikasyon ve Sürekli Mesleki Gelişim	51
3.3.1. Muhasebe Eğitiminin Önemi	52
3.3.2. Ortaöğretim Düzeyinde Muhasebe Eğitimi	53
3.3.3. Lisans Düzeyinde Muhasebe Eğitimi	54
3.3.4. Yüksek Lisans Düzeyinde Muhasebe Eğitimi (Graduate Degree)	54
3.3.5. Diğer Mesleki Eğitim ve Öğretim Veren Kuruluşlar.....	54
3.4. Etik Kurallar, Denetim Mekanizmaları ve Hesap Verebilirlik	56
3.4.1. İngiltere'de Muhasebe Mesleğinde Geçerli Olan Etik Kurallar	56
3.4.2. Etik Kuralların Mesleki Uygulamadaki Yeri ve Etkisi.....	57
3.4.3. Denetim Mekanizmaları.....	58
3.4.4. Kurumsallaşmanın Denetim Süreçlerine Etkisi	59
3.4.5. Hesap Verebilirlik Kavramının Muhasebe Mesleğindeki Yeri	59
3.4.6. Etik İhlalleri ve Denetim Zafiyetlerinin Değerlendirilmesi.....	60
3.5. İngiltere'deki Muhasebede Kurumsallaşma Modelinin Kurumsal Teoriler Açısından Değerlendirilmesi.....	61
3.6. Kurumsal İzomorfizm ve İngiltere Modeli	63
3.7. İngiltere'de Muhasebe Mesleğinde Kurumsallaşma Kapsamında Literatür Analizi	64

BÖLÜM 4: TÜRKİYE’DE MUHASEBE MESLEĞİNİN YAPISI VE KURUMSALLAŞMA DÜZEYİ

4.1. Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Tarihsel Gelişimi.....	67
4.1.1. Osmanlı Devleti’nde Muhasebe Sistemi.....	68
4.1.2. Tanzimat Öncesi Muhasebe Sistemi	68
4.1.3. Tanzimat Sonrası Muhasebe Sistemi	70
4.1.4. Cumhuriyet’in İlanından Sonra Muhasebe Sistemi	71
4.2. Türkiye’de Mevzuat, Kanuni Düzenlemeler ve Meslek Örgütleri	75
4.2.1. Türkiye’de Mevzuat	76
4.2.2. Kanuni Düzenlemeler	78
4.2.3. Meslek Örgütleri	80
4.2.4. Muhasebe Meslek Unvanları	81
4.3. Türkiye’de Muhasebe Eğitimi, Sertifikasyon ve Sürekli Mesleki Gelişim .	87
4.4. Etik Kurallar, Denetim Mekanizmaları ve Hesap Verebilirlik	89
4.4.1. Türkiye’de Muhasebe Mesleğinde Geçerli Olan Etik Kurallar.....	90
4.4.2. Etik Kuralların Mesleki Uygulamadaki Yeri ve Etkisi.....	91
4.4.3. Denetim Mekanizmaları.....	91
4.4.4. Kurumsallaşmanın Denetim Süreçlerine Etkisi	92
4.4.5. Hesap Verebilirlik	93
4.4.6. Etik İhlalleri ve Denetim Zafiyetlerinin Değerlendirilmesi	93
4.5. Türkiye’deki Muhasebede Kurumsallaşma Modelinin Kurumsal Teoriler Açısından Değerlendirilmesi.....	94
4.6. Kurumsal İzomorfizm ve Türkiye Modeli	95
4.7. Türkiye’de Muhasebe Mesleğinde Kurumsallaşma Kapsamında Literatür Analizi	97

BÖLÜM 5: İNGİLTERE VE TÜRKİYE ARASINDA KARŞILAŞTIRMALI BİR ANALİZ.....

5.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi	100
5.2. Literatür Taraması.....	101
5.3. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları	104
5.4. Araştırmanın Yöntemi.....	105
5.4.1. Veri Toplama Yöntemi	108
5.4.2. Veri Analizi.....	111

5.5. Araştırmanın Bulguları	112
5.5.1. Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Mevcut Durum Analizi	141
5.5.2. Kurumsallaşma Unsurları Açısından Farklılıklar	142
5.5.3. Eğitim ve Meslek Standartlarının Kıyaslanması.....	144
5.5.4. Meslek Etiği ve Denetim Sistemlerinin Kıyaslanması	147
5.6. Transpozisyon Tartışması: İngiltere Modeli Türkiye’ye Uyarlanabilir mi?	156
5.7. Kurumsal Uyum Problemleri ve Politika Aktarımı Sınırlılıkları.....	159
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	161
KAYNAKÇA.....	167
EKLER	181
ÖZGEÇMİŞ	183

TABLolar LİSTESİ

Tablo No	Sayfa
Tablo 1.1. Kurumsallaşma Yaklaşımları	9
Tablo 1.2. Eski ve Yeni Kurumsalcılığın Karşılaştırılması	14
Tablo 4.1. Dönemler İtibariyle Oda Sayısı ve Meslek Mensubu Sayısı	86
Tablo 5.1. Araştırma Katılımcılarının Profili	113
Tablo 5.2. Türkiye-İngiltere Muhasebe Etiği Karşılaştırması	150
Tablo 5.3. Türkiye-İngiltere Denetim Mekanizmaları Karşılaştırması	151
Tablo 5.4. SWOT Analizi	152
Tablo 6.1. Türkiye İçin Muhasebe Mesleği Gelişim Yol Haritası.....	165



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil No	Sayfa
Şekil 4.1. Muhasebe Odalarının Yönetim Şeması	85
Şekil 5.1. Türkiye-İngiltere Muhasebe Eğitimi Karşılaştırması	146



KISALTMALAR LİSTESİ

AAT	Muhasebe Teknisyenleri Derneği (Association of Accounting Technicians)
AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ACCA	Association of Chartered Certified Accountants
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AQR	Denetim Kalitesi İncelemesi (Audit Quality Review)
ASC	Muhasebe Standartları Komitesi (Accounting Standards Committee)
ASB	İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standards Board)
ASSC	Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi (Accounting Standards Steering Committee)
CA	Chartered Accountants
CIE	Cambridge Üniversitesi Uluslararası Denetimleri (University of Cambridge International Examinations)
CIMA	Chartered Institute of Management Accountants
CMA	Chartered Management Accountants
CMA	Rekabet ve Piyasalar Otoritesi (Competition and Markets Authority)
CPA	Certified Public Accountants
CPD	Sürekli Mesleki Gelişim (Continuous Professional Development)
FCA	Finansal Davranış Otoritesi (Financial Conduct Authority)
FRC	Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council)
FRED	Finansal Raporlama Taslağı (Financial Reporting Exposure Draft)
FRS	Finansal Raporlama Standartları (Financial Reporting Standards)
FRSB	Finansal Raporlama Standartları Kurulu (Financial Reporting Standards Board)
FSA	Finansal Servisler Kurumu (Financial Services Authority)
GAAP	Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (Generally Accepted Accounting Principles)
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
IAS	Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards)

IASB	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board)
IASC	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee)
ICAS	İskoçya Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (Institute of Chartered Accountants of Scotland)
ICAEW	İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales)
IES	Uluslararası Eğitim Standartları (International Education Standards)
IESBA	Muhasebeciler İçin Uluslararası Etik Standartları Kurulu (International Ethics Standards Board for Accountants)
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants)
IFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards)
İİBF	İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İSMMMO	İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
KGK	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KİT	Kamu İktisadi Teşebbüsü
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
MMMBD	Mali Müşavirler Muhasebeciler Birliği Derneği
PRA	İhtiyatlı Düzenleme Otoritesi (Prudential Regulation Authority)
SM	Serbest Muhasebeci
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
SSAP	Muhasebe Standartları Uygulamaları (Statements of Standard Accounting Practice)
TDS	Türkiye Denetim Standartları
TDSK	Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TFRS	Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu

TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜMFED	Türkiye Muhasebeciler Dernekleri Federasyonu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
VUK	Vergi Usul Kanunu
YMM	Yeminli Mali Müşavir



GİRİŞ

Küreselleşme ve hızla değişen ekonomik koşullar, günümüz iş dünyasında şeffaflık, hesap verebilirlik ve güvenilirlik ilkelerinin önemini artırmaktadır. Bu bağlamda, ekonomik faaliyetlerin kaydedilmesi, analiz edilmesi ve raporlanması süreçlerinde kilit rol oynayan muhasebe mesleğinin kurumsallaşma düzeyi, hem ulusal ekonomilerin istikrarı hem de küresel finansal sistemle entegrasyonu açısından hayati bir öneme sahiptir. Kurumsallaşma, belirli kural ve standartlara dayalı, sistematik, etik değerlere bağlı ve uzmanlık temelli bir yapı içinde örgütlenmeyi ifade eder. Bu süreç, aynı zamanda mesleki güvenilirliğin sağlanması ve profesyonellerin sürekli gelişiminin desteklenmesi için de bir zemin oluşturmaktadır.

Muhasebe mesleğindeki kurumsallaşma süreci, dünya genelinde farklı ülkelerde kendine özgü özellikler göstermektedir. Ancak İngiltere'deki gelişmeler, bu alanda öncü ve model niteliğinde kabul edilmektedir. Sanayi Devrimi'nden bu yana, İngiltere muhasebe mesleğinin rasyonel bir yapıya kavuşmasında, mesleki örgütlenmelerin oluşmasında ve küresel standartların belirlenmesinde önemli bir rol oynamıştır. Bu köklü gelişim, İngiltere muhasebe sisteminin sade, farklılaşmış ve esnek bir kurumsal model sunmasını sağlamıştır.

Türkiye'de ise muhasebe mesleğinin kurumsallaşma süreci, Osmanlı Devleti'nden kalan düzenlemelerle başlamış; Cumhuriyet döneminde devletçi ekonomi politikaları ve toplumsal dönüşümlerle şekillenmiştir. 1989 yılında yürürlüğe giren 3568 sayılı Kanun gibi yasal düzenlemelerle önemli adımlar atılmış olsa da, Türkiye'deki kurumsallaşma sürecinin kendine özgü dinamikleri ve zorlukları bulunmaktadır.

Bu çalışmanın temel gerekçesi, muhasebe mesleğinin artan karmaşıklığı, dijitalleşme ve küreselleşme dinamikleri karşısında Türkiye'deki kurumsallaşma düzeyinin yeterliliğini sorgulamaktır. Özellikle son on yılda yaşanan hızlı gelişmeler, mesleğin adaptasyon kapasitesini ve kurumsal yapıların esnekliğini test etmektedir. Türkiye'de muhasebe mesleğinin mevcut kurumsal yapısı, uluslararası beklentiler ve değişen piyasa ihtiyaçları arasında bir uyum problemi yaşayabilmektedir. Bu noktada, İngiltere'nin köklü ve oturmuş kurumsallaşma modelinin, Türkiye için yol gösterici

nitelikte önemli dersler sunabileceği düşünülmektedir.

Araştırmanın temel amacı, muhasebe mesleğinde kurumsallaşma sürecini İngiltere'deki gelişmeler çerçevesinde karşılaştırmalı olarak analiz etmek ve Türkiye için somut, akademik temellere dayalı öneriler sunmaktır. Bu genel amaca ulaşmak için aşağıdaki temel araştırma sorularına yanıt aranacaktır:

1. Türkiye'de muhasebe mesleği neden İngiltere kadar kurumsallaşamamıştır ve İngiltere örneği bize bu konuda ne gibi farklılıklar sunmaktadır?
2. İngiltere'deki muhasebe mesleğinin kurumsallaşma dinamikleri (mevzuat, eğitim, etik, denetim) Türkiye'ye doğrudan uyarlanabilir mi, yoksa uyum problemleri ve politika aktarımı sınırlılıkları mevcut mudur?
3. Türkiye'de muhasebe mesleğinin kurumsallaşması önündeki başlıca kurumsal boşluklar ve zorlayıcı, taklitçi, normatif izomorfizm dinamikleri nasıl şekillenmektedir?

Araştırma, beş ana bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde, kurumsallaşmanın kavramsal temelleri ve kurumsal kuramlar ele alınmıştır. İkinci bölümde, muhasebe mesleğinin dönüşümü ve uluslararası mesleki örgütlenmelerin kurumsallaşma üzerindeki rolü incelenmiştir. Üçüncü bölümde, İngiltere'deki muhasebe mesleğinin tarihsel süreci detaylı bir şekilde analiz edilmiştir. Dördüncü bölümde ise, Türkiye'deki muhasebe mesleğinin yapısı ve tarihsel gelişimi ele alınmıştır. Son bölümde ise, İngiltere ve Türkiye arasında karşılaştırmalı bir analiz sunulacak ve araştırmanın bulguları, SWOT ve GAP analizleri ile desteklenmiştir.

Bu yapısal kurgu, çalışmanın genelden özele, teorik temelden ampirik analize ve nihayetinde politika önerilerine uzanan mantıksal bütünlüğünü yansıtmaktadır. Araştırma, hem teorik hem de pratik düzeyde önemli katkılar sağlamayı hedeflemektedir. Teorik olarak, muhasebe mesleğindeki kurumsallaşma süreçlerini eski ve yeni kurumsal kuramlar çerçevesinde karşılaştırmalı olarak inceleyerek literatüre özgün bir bakış açısı sunacaktır. Pratik açıdan ise, Türkiye'deki politika yapıcılar ve meslek örgütleri için

muhasebe mesleğinin kurumsallaşmasını hızlandırmaya yönelik stratejik öneriler geliştirecektir.

Bu araştırma, Türkiye'de muhasebe mesleğinin kurumsallaşma sürecini, İngiltere'deki gelişmelerle karşılaştırmalı bir analiz üzerinden değerlendirerek, hem akademik hem de pratik düzeyde önemli katkılar sunmayı amaçlamaktadır. Hem teorik hem de uygulamalı alanlarda, Türkiye'nin muhasebe mesleği için daha sağlam bir temel oluşturmak adına önemli adımlar atılmasına yardımcı olacaktır.



BÖLÜM 1: KURUMSALLAŞMANIN KAVRAMSAL TEMELLERİ

Bu bölümde, kurumsallaşma kavramının teorik ve kavramsal çerçevesi kapsamlı bir şekilde ele alınmaktadır. Çalışmanın temelini oluşturan kurumsallaşma olgusunun ne anlama geldiği, hangi unsurlardan oluştuğu ve nasıl bir süreç izlediği detaylı olarak incelenmektedir. Bölüm, öncelikle kurumsallaşmanın tanımı ve temel kavramlarıyla başlamakta, ardından bu olguyu açıklayan teorik yaklaşımlara yer vermektedir. Eski ve yeni kurumsalcılık perspektifleri ile eleştirel kuram yaklaşımları ayrıntılı olarak tartışılarak, kurumsallaşmanın farklı disiplinler tarafından nasıl ele alındığı ortaya konmaktadır.

Kurumsallaşmanın temel unsurları olan sadelik, farklılaşma ve esneklik kavramları açıklanmakta; bu kavramların örgütsel yapılar üzerindeki etkileri değerlendirilmektedir. Kurumsallaşmanın sosyoloji, iktisat, yönetim bilimi ve hukuk gibi farklı disiplinler açısından nasıl yorumlandığı incelenerek, olgunun çok boyutlu yapısı ortaya konmaktadır. Bölümün son kısmında ise kurumsallaşmanın işletmelere sağladığı yararlar ve karşılaşılabilecek kısıtlar ele alınarak, kavramsal çerçeve tamamlanmakta ve uygulamaya yönelik bir perspektif sunulmaktadır.

1.1. KURUMSALLAŞMA KAVRAMI VE TANIMI

Kurum kelime anlamı olarak mülkiyet gibi köklü bir yapıyı içeren ve genellikle devletle ilişkisi olan yapı veya birlik, müessese olarak tanımlanmakta (Türk Dil Kurumu), geniş bakış açısıyla sosyal, kültürel, ekonomik eylemlerle ilgilenen yaygın kuruluşlardır. Kurumsallaşma ise kurum kelimesinde türetilmiş olup bir topluluktaki ilişkiler toplamı ve toplulukta yer alan çoğunluğun sıklıkla ortaya koyduğu aynı davranışlar bütünü olarak tanımlanabilir. (Jepperson, 1991, s. 144)'a göre kurumsallaşma bir düzeni ifade eder ve bu düzene ulaşmak için geçen süreçtir. Diğer bir ifadeyle kurumsallaşma; düzensiz, plansız ve dağınık yapılardan düzenli, planlı ve sosyal açıdan bütüncül bir yapının ortaya çıkması şeklinde tanımlanmaktadır (Selznick, 1996). Kendirli ve Konak (2014)'a göre kurumsallaşma, kurumların devamlılığı için kurumların unsurlarına belirli bir ölçüt oluşturulması ve tutarlılık kazandırılmasıdır. Sonuç olarak kurumlar, çevresel etkenlerin engel olamadığı, genel kalıplara destek veren ve devam eden düzenli hale gelmiş yeniden

üretim dayalı işlemler yapılarak üretilmektedir. Böylelikle kurumsallaşma bir istikrarlılığa, düzene ve varlığını sürdürmeye devam etmektedir (Fidan, 2017, s. 2).

Kurumsallaşma bağımsız yapının değişen çevre koşullarına uymakta zorluk çekmemesi ve yapıya özgü iş ve işlem yapma kültürü ile diğer kurumlardan ayrılan özgün bir özelliğinin olması istenmektedir. Diğer bir ifadeyle kurumsallaşmış bir işletmede uyulacak prosedürler ve kurallar her zaman bellidir. Bu prosedür ve kurallar kişilere göre değişmez, değişmesinin gerekli görüldüğü hallerde ise demokratik süreçlerle değişimi sağlanır. Kurumsallaşma, belirli hedef ve amaçlar doğrultusunda işletmenin belirli kural, ilke gibi kalıplarla yönetilip sistemleşmesi sürecidir. Selznick (1957)'e göre kurumsallaşma, bir uyarılma sürecini ifade etmektedir ki, belki de onun en önemli anlamı, eldeki görevin yerine getirilmesinde teknik gerekliliklerin ötesinde değer oluşturma ile ilgili olmasıdır. Kurumsallaşma süreçleri tüm kurumlar için kolayca gerçekleşmeye de bir kurumun varlığını rekabet ortamlarında devam ettirebilmesi için elzem süreçlerdir (Scott, 1987, s. 493-511). Kurumsallaşma içinde bulunan çevreden bağımsız bir süreç olarak tasvir edilemez. İşletmelerin iç ve dış paydaşlarla iki taraflı etkileşimleriyle kurumsallaşma gerçekleşir (Zucker, 1977, s. 726-743).

Kurumsallaşmanın gerçekleşmesi için dört önemli özellik vardır. Bunlar; süreklilik, örgüt kültürü, profesyonellik ve yenilikçiliktir (Syeier, 2006, s. 12). Örmeci (2005, s. 13) ise, kurumsallaşmada etkili olan faktörleri, tüzel kişilik kazanma, süreklilik, amaç uyumu ve kurumsal kimlik şeklinde sıralamıştır. Akat ve Atılgan (1992) yaptığı çalışmalar doğrultusunda, kurumsallaşmaya etki eden faktörleri, lider-yönetici, eğitim faaliyetleri, örgüt yapısı, örgüt kültürü ve insana yönelik şeklinde sıralamıştır. Gerçekleştirilen çalışmalar doğrultusunda ortak payda; örgüt kültürü, insana yönelik olma, eğitim, yönetim şeklinin kurumsallaşma üzerine oldukça önemli etkiler olmasıdır. Ek olarak, işletmenin kurulmasında, gelişmesinde önemli kararlar alan kurucu ve diğer yönetici kişilerin düşünce, öneri ve kararları kurumsallaşma sürecinde önemli bir etkiye sahiptir (Gül, 2018, s. 12).

Günümüzde muhasebe alanında kurumsallaşmanın önemi kabul edilmekte ve konu ile ilgili iç kontrol, denetim, kurumsal yönetim, süreklilik ve sürdürülebilirlik gibi konular ön plana çıkmaktadır. Bu konuların ön plana çıkmasının nedeni ise piyasadaki

işletmelerin kurumsallaşmasını sağlamaktır. Kurumsallaşma aslında bir süreci ifade etmektedir. Bu süreç içerisinde barındırdığı kuruluşları zaman içerisinde etkilemektedir. Böylece kuruluşun kendisini diğer kuruluşlardan ayrı tutan, içinde bulundurduğu bütün bileşenleri kapsayan ve meydana getirdiği faydaları ve bu kuruluşun farklı ortamlara uyum sağlama yöntemlerini yansıtan bir süreçtir (Selznik, 1957, s. 16-17). Muhasebenin bir meslek dalı olarak kendi içerisinde geçirdiği kurumsallaşma süreci ve bu sürecin diğer kuruluşların kurumsallaşmasına olan katkısıdır. Genel bir ifade ile kurumsallaşma içerisinde olan ülkeler kendine özgü düzenleyici muhasebe yapılarını ve standartlarını diğer ülkelerdeki düzenlemelere göre ayarlayabilmektedir (Rodrigues ve Russell, 2007, s. 742). Bu sürecin sonucu olarak muhasebe alanının uzmanlaşmasını sağlamaktadır. Diğer yandan, muhasebe alanının evrensel anlamda potansiyel kavramsal yayılma açısından avantaj ve sosyo-politik gelişme fırsatı tanımaktadır (Covaleski, Dirsmith ve Rittenberg, 2003, s. 326).

Kurumsallaşma sürecinden beklenen, kurumun faaliyetlerinin devam etmesi noktasında, çalışanların kendilerine özgü metotlarına bağlı kalmadan, kurumun kendi çalışma yöntem ve tekniklerini uygulaması ve çalışanların işten ayrılma durumunda dahi aksamadan ilerlemesi için süreçlerin ve ilgili yapının oluşturulmasıdır. Böylelikle, bir işletme veya kuruluş içerisinde barındırdığı şahıslara bağlılık göstermeden işleyişini devam ettirebilir ve geliştirebilir. Fakat, önemli şirket yöneticilerin bir süreliğine bulunmaması veya işten çıkarılma durumları olduğunda işletmenin işleyişinde aksaklıklar veya problemler ortaya çıkıyorsa, sözü edilen işletmenin kurumsallaşma sürecinde başarılı olmadığı çıkarımı yapılabilir.

1.2. KURUMSAL KURAMLAR VE TEORİK ARKA PLAN

1900’lü yıllarda meydana gelen ekonomik krizler ve problemler “kurumsallık” kavramının ortaya çıkışının temelini oluşturmuştur. Küreselleşme ile birlikte mali yapıların birbirini etkilemesi, meydana gelen ekonomik krizlerin dünyada birçok şirketin olumsuz etkilenmesine neden olmuş ve işletmelerin bu krizlere karşı güçlü bir yapıya sahip olmaları ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Sonuç olarak ise zaman içerisinde yönetimde profesyonellik kavramının önemi artmış ve kurumsal yönetim ön plana çıkmıştır (İşcan ve Kaygın, 2009, s. 214).

Kurumsallaşma kuramı, örgüt kuramları içerisinde yer alırken 1960’lı yıllardan sonra açık hale gelen “açık doğal sistem modelleri” arasındadır ve çalışma ve inceleme alanları çevre ile ilgili kuram ve teorilerle ilişkilendirilmektedir. Kurumsallaşma kuramı, genel olarak örgütsel yapıyı ve değişimleri incelememektedir, daha çok örgüt yapılarındaki benzerlikleri açıklamayı ve örgütler arasındaki dengeyi de incelemektedir (Greenwood ve Hinings, 1996, s. 1022-1054). Kurumsallaştırma kuramı, örgütsel çevre ve kurumlar arasındaki ilişkilere odaklanarak kurumların, genel anlamda kurumun hareketlerinin nasıl yönlendirildiğini incelemektedir (Saylam ve Leblebici, 2017, s. 94-106).

Kurumsal Kuramın (Institutional Theory), ana fikri örgütlerin içinde bulundukları çevre şartlarına göre şekillenmesidir. Başka bir deyişle Kurumsal Kuram örgütsel şekillenmelerde sosyal ve kültürel çevrenin üzerinde durmaktadır. Örgütlerin varlıklarının devamlılığı için kurumsal çevrenin isteklerini yerine getirmesi, yani sosyal ve kültürel çevreye uyum sağlaması gerekmektedir (Zucker, 1977, s. 726-743). Kısacası örgütlerin devamlılığı sadece onların ne kadar iyi olduklarıyla değil, çevrede ne kadar tanınıp kabul gördükleriyle de ilgilidir. Örgütsel çevre içerisinde ne kadar onaylandıkları ve kabul gördükleri oldukça önem taşımaktadır (Meyer ve Rowan, 1977, s. 340-363). Kurumsal Kuramcılar, yapının devamlılığı için çevreye uyum sağlamalarının önemini vurgulamıştır (Palmer ve Biggart, 2002, s. 259-280).

Kurumsallaşma kuramı, örgütlerin etkileşim ve yapılandırma şekillerini etkileyen etmenlerin, süreçlerin, stratejilerin, yeterliliklerin ve bakış açılarının ortaya çıkışını takip eder. Buna benzer modeller içsel ve dışsal olarak çevreye cevap olarak algılanmalıdır (Özkara 1999, s. 162). Ek olarak, kurumsallaşma kuramı örgütün çevresine uyumunu ele alan sosyolojik bir yaklaşımdır (Jepperson, 1991; Akt. Koçel, 2013, s. 359). Kurum sosyolojik anlamda, toplumda kabul görmüş, organize olmuş, yerleşmiş, prosedürleri belli sosyal ilişkiler düzeni ifade etmektedir. Kurumsal kuram, örgütsel yapıların düzenlenmesinde kültürel ve sosyal çevre etkisinin fazla olduğu üzerinde durarak, değer, norm ve yerleşik kurallara dikkat çekmektedir. (Dimaggio, 1988; Dimaggio ve Pawell, 1983, 1991; Meyer ve Rowan, 1977; Scott, 1987, 2008; Tolbert ve Zucker, 1983; Akt. Sözen ve Basım, 2012, s. 241).

1940’ların sonlarına doğru kurumsallaşma kuramının temelleri Philip Selznick tarafından atılmıştır. Selznick tarafından ortaya atılan modelde “Organizasyonlar için en önemli olan şeyin araçlar olarak görülmesine rağmen, aslında hayatta kalmalarıdır” esasına göre oluşturulmuştur. Selznick’e göre kurumsallaşma geniş bir yapıda örgütlenmiş veya dar bir şekilde teknik faaliyetlerin dışında, toplumsal bir yapıda bir araya gelen ve bütünleşen modellerin, düzenin ve dinginliğin doğuşudur. Selznick çalışmalarının pek çoğunu sosyoloji açısından ele almıştır. Selznick’in çalışmaları “Kurumsallık Teorileri” denilecek teorilerle organizasyonlar tarafından kullanılmaktadır.

Teorinin temelleri Selznick tarafından atılmasına rağmen “Kurumsallık” başlığı altında geliştirilmesi, Meyer ve Rowan adlı araştırmacıların yaptığı çalışma, “Kurumsallaşmış Organizasyonlar: Bir Mit ve Merasim Olarak Biçimsel Yapı” ile gerçekleştirilmiştir. Meyer ve Rowan organizasyon yapısından meydana gelen karar alma yapıları ve biçimsel yapı ile ilgili geleneksellikten ayrılarak daha radikal analizler ortaya koymuşlardır. Kurumsallaşma kuramına katkıları ise sembolik amaçlar için kullanılan biçimsel yapının, sistematik açıdan geliştirilmesidir. (Dereköy, 2015, s. 37).

Meyer ve Rowan’ın yaklaşımına göre (Meyer ve Rowan, 1977, s. 340-363);

- Örgütsel yapılar, kurumsal mitlerin artışıyla ortaya çıkar ve zaman içerisinde karmaşık yapıya dönüşür. Örgütsel faaliyetlerin kurumsal olarak mitlerle desteklenmesi gerekir.
- Kurumsal mitler ile var olan organizasyonlar çok daha başarılı, meşru ve uzun sürelidir.
- Örgütsel kontrol ile ilgili olan çalışmalar, özellikle üst seviyede kurumsallaşmış bağlamda içsel ve dışsal ritüele uygunluğunu göstermektedir.
- Sözü edilen örgütlerin kurumsal çevreye uyum sağlayabilmesi oldukça önem arz etmektedir. Kurumsal çevrenin gerektirdiği kurallara uymak şartıyla içerisindeki örgütlerin ortak değerlerine saygılı olduklarını göstererek yapılanların diğer kurumlar tarafından sorgulanmasını engellemektedir.

1980 ve 1990'lı yıllar süresince teorilere pek çok yeni yaklaşımlar ve düşünceler eklenmiştir. 1980'lerin başlarında ise DiMaggio ve Powell tarafından "Yeni-Kurumsallık Yaklaşımı" geliştirilmiş ve o yıllarda önem kazanmıştır. Tüm ortaya atılan yaklaşımların ve teorilerin kesiştiği düşünceler; oldukça önemli olan çevre faktörü, örgütlerin sektördeki diğer örgütlerle benzetmek zorunda olmaları, örgütleri zincirin bir halkası varsaymaları, söz sahibi olan yöneticilerin örgütü kurumsal çevreye benzetmeleri kaygılarının sonucu olarak örgütsel davranış ve örgüt ve insan ilişkilerinin göz ardı edilmesidir.

Literatürde kurumsal teoriyi açıklayan beş önemli yaklaşım vardır ve bu yaklaşımlar aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo 1.1. Kurumsallaşma Yaklaşımları

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

Kaynak: (Apaydın, 2009, s. 1-22).

1.2.1. Eski Kurumsal Kuram

Kurumsalcılık geleneğinin kökenleri, 1970'lerin sonlarındaki çalışmalardan çok öncesine, 19. yüzyılın ortalarına kadar uzanır. Bu erken dönem yaklaşımı, 1970'lerin sonunda ortaya çıkan yeni kurumsal kuramdan kavramsal olarak farklılık gösterir ve "eski kurumsal kuram" olarak sınıflandırılır. Eski kurumsal kuram, özellikle örgütlerin

analizinde temel katkılar sağlayan ve kurumsal çevre ile ilişkilerini inceleyen bir yaklaşımdır. Bu kuram, örgütleri sadece araç olarak değil, bağımsız varlıklar olarak görür ve örgütsel yapı ile süreçlerin oluşumunda çevresel koşullara uyumun önemine vurgu yapar.

Eski kurumsal kuramın temelleri, 1940'ların sonlarında Philip Selznick tarafından atılmıştır. Selznick'in modeli, organizasyonların araç olarak görülmesine rağmen, asıl önemli olanın onların hayatta kalma çabaları olduğu fikrine dayanır. Eski kurumsal kuramın temel figürleri arasında Selznick (1948, 1949, 1957) ve Parsons (1956) yer alır. Selznick'in çalışmaları, organizasyonların çevrelerine sanıldığı gibi tamamen rasyonel veya bilinçli bir şekilde değil, doğal bir uyum süreciyle adapte olduklarını ortaya koyar. Hatta organizasyonların bazen başka kurumlar veya çıkar gruplarının amaçları için bir araç haline gelebileceğini göstermiştir. (Selznick P. , 1948, s. 25-35) ayrıca, organizasyonun genel hedefleri ile bireylerin veya grupların kişisel amaçları arasında çatışma olabileceğini ve bunun hedeflere ulaşmayı zorlaştırabileceğini ileri sürmüştür. Selznick (1949), kurumsallaşmayı, organizasyonların dar teknik faaliyetlerin ötesine geçerek, geniş bir toplumsal yapı içinde düzen, bütünleşme ve istikrar kazanma süreci olarak tanımlamıştır.

Bu kurama rehberlik eden Max Weber, Emile Durkheim, Talcott Parsons ve Everett Hughes gibi sosyologlar, toplumsal düzenin ve davranışların şekillenmesinde bireyci ve araçsal açıklamalardan ziyade, insanlar tarafından oluşturulan ve aynı zamanda onları sınırlayan kültürel kurallar, inanç sistemleri gibi sosyal kurumların dikkate alınması gerektiğini savunmuşlardır. Bu dönemin çalışmaları genellikle mikro düzeydeki karar alma süreçlerine odaklanmış, tarihin, alışkanlıkların, ahlaki baskıların ve yerel kültürün toplumsal düzenin oluşturulmasındaki rolünü vurgulamıştır. 20. yüzyıl ortalarındaki daha güncel çalışmalarda ise davranışları şekillendiren zihinsel haritalar ve sembolik sistemler üzerinde durulmuştur.

Arthur Stinchcombe (1965) tarafından yapılan önemli bir katkı, bir organizasyonun kuruluş dönemindeki özelliklerin ve koşulların, zaman geçse bile yapısı ve işleyişi üzerinde kalıcı bir etki yarattığını ve bir "kurumsal damga" işlevi gördüğünü belirtmektedir. Stinchcombe (1968) "kurum" kavramını, güçlü aktörler tarafından kendi

çıkarları doğrultusunda oluşturulan ve faaliyetlerini belirli bir düzen içinde sürdüren örgütsel yapılar olarak tanımlamıştır. Eski kurumsal kuram, tarihsel süreçlere dışsal bir baskı unsuru olarak önem vermesi ve kurum tanımıyla bu bağlamda dikkat çeker.

Eski kurumsal geleneğin farklı disiplinlerdeki ortak noktası, toplumu genellikle rasyonel ve amaca yönelik bireylerden oluşan bir yapı olarak ele almasıdır. Bu yaklaşım, koalisyonlar, çıkar grupları, tarihsel süreçler, rekabet halindeki değerler, güç ilişkileri, etki mekanizmaları ve informal yapılar gibi konular üzerinde ağırlıklı olarak durmuştur. Kuramın kurum ve kurumsallaşma kavramlarını ele alış biçimi, onu yeni kurumsal kuramdan belirgin şekilde ayırır. Eski kurumsal kurama göre kurum, belirli amaçlar ve çıkarlar doğrultusunda aktörler tarafından bizzat kurulan, faaliyetlerini belirli bir düzen ve sistem içinde sürdüren örgütsel yapılardır.

Philip Selznick'in "kurumsal lider" kavramı, kurumun sürdürülmesi, meşruiyet kazanması ve değerlerinin korunmasında liderin kritik rolünü vurgular. Selznick'e (1957) göre, yöneticiler gündelik rutinleri uygularken, kurumsal liderler siyasi ve girişimci rolleri üstlenerek bir devlet adamı vizyonu ile hareket ederler. Kurumsal liderler, kurumun devamlılığını sağlamak, onu korumak ve meşruiyet kazandırmak için vizyon oluşturur, anlamlı hikayeler geliştirir ve destek ağları inşa ederler. (Selznick P. , 1996, s. 270-277) ayrıca, kurumsallaşma sürecinin bilinçli bir tasarım ve müdahale gerektirdiğini savunmuş; etkili bir liderin, örgütün kurumsal değerlerini tanımlama, bu değerleri koruma ve dış çevreden meşruiyet desteği sağlama konusundaki hayati rolünü vurgulamıştır.

Eski kurumsal kuramın temel özellikleri:

- Örgütleri bütüncül ve bağımsız varlıklar olarak ele alır. Bu yaklaşım, örgütlerin sadece girdi-çıkış makinaları olmadığını, kendi dinamikleri ve kimlikleri olduğunu gösterir.
- Örgütsel yapı ve süreçlerin çevresel koşullara uyumuna vurgu yapar. Örgütler, hayatta kalmak ve başarılı olmak için çevreleriyle sürekli etkileşim halindedir.

- Makro düzeyde örgütsel alan, mit, uyum ve izomorfizm gibi konulara odaklanır. Bu konular, örgütlerin neden birbirine benzediğini ve nasıl ortak normlar geliştirdiğini açıklar.
- 19. yüzyıldan itibaren gelişen disiplinler arası bir gelenektir. Sosyoloji, ekonomi, siyaset bilimi gibi farklı alanlardan beslenmiştir.
- Yeni kurumsal kuramın ortaya çıkışına temel oluşturmuştur. Eski kuramın ele aldığı bazı eksiklikler ve yeni sorular, yeni kuramsal yaklaşımların doğmasına zemin hazırlamıştır.
- Bireylerin rolü ve kurumsal değişim süreçleri konusunda daha sınırlı kalmıştır. Yeni kurumsal kuram, bu alanlara daha fazla odaklanarak eski kuramın bıraktığı boşlukları doldurmuştur.

Bu nedenle, eski kurumsal kuram, örgütlerin sosyal ve kültürel çevreleriyle ilişkilerini anlamada temel bir yaklaşım olarak kabul edilir.

1.2.2. Yeni Kurumsalcılık Yaklaşımları

Yeni kurumsalcılık veya neo-kurumsalcılık, 1960'lar ve 1970'lerde yaygın hale gelen davranışsal yaklaşımlara bir yanıt olarak ortaya çıkan ve kökleri eski kurumsalcılık geleneğine dayanan disiplinler arası bir yaklaşımdır. Yeni Kurumsalcılık, kurumsallaşmayı açıklarken eski kurumsalcılığın ahlaki/değer temelli vurgusundan farklı olarak, güçlü bir şekilde bilişsel süreçlere odaklanır (Zucker, 1977, 1983). Bu yaklaşım, özellikle işletmecilik ve yönetim alanında örgütlerin nasıl yapılandığını, faaliyet gösterdiğini ve birbirleriyle ilişkilerini makro sosyolojik bir perspektiften açıklama çabalarını içerir. Yeni kurumsalcılık, kurumların toplumsal ve politik sonuçlar üzerindeki rolünü incelemeyi amaçlar.

Yeni kurumsalcılık, örgütlerin yapısal ve süreçsel özelliklerinin, içinde bulundukları kurumsal çevreye uyum sağlamaları sonucunda şekillendiği tezine dayanır. Bu yaklaşım, örgütlerin sadece teknik anlamda verimli olmalarının yeterli olmadığını,

aynı zamanda çevrelerindeki kurumlarla uyum sağlayarak "meşru" olmaları gerektiğini vurgular. Meyer ve Rowan (1977, s. 340) bu durumu şu şekilde özetler: “Modern örgütsel dünyada örgütlerin hayatta kalabilmesi için sadece etkili olmaları yetmez; meşru olmaları da gerekir.” Kurumsal çevre, işletmelerin faaliyet gösterdiği alanı saran karmaşık bir yapıya sahiptir. Bu yapı, yasal düzenlemelerden mesleki standartlara, toplumsal beklentilerden kültürel normlara, inanç sistemlerinden yaygın kabul görmüş "en iyi uygulama" modellerine kadar geniş bir yelpazeyi kapsar. Bu unsurlar, örgütlerin hem iç yapısını hem de işleyiş biçimlerini derinden etkiler. Örgütler, içinde bulundukları bu normatif, düzenleyici ve bilişsel baskılara (Friedland ve Alford, 1991, s. 232-263) uyum sağlayarak varlıklarını sürdürürler. Bu uyum, onlara toplumda ve ilgili sektörde meşruiyet kazandırır. Meşruiyet, örgütlerin kaynaklara erişimi kolaylaştırmasının, istikrarlarını sağlamasının ve uzun vadede hayatta kalma şanslarını artırmasının anahtarıdır. Kurumsal çevreye uyum süreci, örgütler arasında gözlemlenen şaşırtıcı benzerliklerin, yani izomorfizmin temel nedenidir. Bu durum, aynı çevresel koşullar altında faaliyet gösteren farklı örgütlerin zamanla birbirine benzemesine yol açar. Özetle, kurumsal çevre, örgütlerin sadece nasıl işlediğini değil, aynı zamanda neden belirli bir şekilde yapılandığını ve davrandığını da belirleyen güçlü bir faktördür.

Örgütlerin kurumsal çevrelerine adapte olurken birbirlerine benzeme eğilimi, DiMaggio ve Powell (1983) tarafından izomorfizm olarak adlandırılır. Bu sürecin altında yatan üç temel mekanizma bulunmaktadır:

Zorlayıcı İzomorfizm

Örgütler üzerinde dışarıdan gelen doğrudan baskılar sonucunda ortaya çıkar. Devletin getirdiği yasal düzenlemeler, uyulması gereken zorunlu sözleşme şartları veya güçlü bir kurumun kaynak sağlama karşılığında dayattığı beklentiler, örgütleri belirli bir standarda veya uygulamaya zorlar.

Taklitçi İzomorfizm

Örgütler, özellikle belirsizlikle karşı karşıya kaldıklarında veya kullandıkları teknolojiler tam olarak anlaşılmadığında, başarılı olduğuna inanılan diğer örgütlerin

stratejilerini kopyalama eğilimi gösterirler. Bu "en iyi uygulama" taklidi, riskleri azaltma ve meşruiyet kazanma amacı taşır.

Normatif İzomorfizm

Normatif izomorfizm, özellikle profesyonelleşme süreçleriyle ilgilidir. Mesleki eğitim programları, meslek birlikleri, profesyonel ağlar ve ortak kariyer yolları aracılığıyla, belirli meslek grupları içinde benzer standartlar ve değerler gelişir. Bu durum, aynı eğitimden geçmiş veya aynı mesleki çevrede bulunmuş kişilerin, benzer yaklaşımları ve teknikleri benimsemesine yol açar.

Özet olarak, yeni kurumsalcılık, örgütlerin sadece teknik ve ekonomik başarıya değil, aynı zamanda sosyal ve kültürel çevrelerine uyum sağlayarak meşruiyet kazanma süreçlerine odaklanan bir yaklaşımdır. Bu yaklaşım, kurumsallaşmayı bilişsel süreçler ve sosyal normlar çerçevesinde değerlendirerek örgütler arasındaki benzerlikleri ve ortak anlayışın önemini vurgular. Örgüt içi çıkar çatışmalarından ziyade, kurumsal çevrenin örgütler üzerindeki etkisini ön plana çıkarır ve davranışsal yaklaşımlara bir tepki olarak gelişerek kurumların sosyal etkilerini ön plana çıkarmıştır. Bu yönleriyle yeni kurumsalcılık, örgütlerin çevreleriyle olan ilişkilerini ve kurumsal değişim süreçlerini anlamada önemli bir teorik çerçeve sunmaktadır.

Tablo 1.2. Eski ve Yeni Kurumsalcılığın Karşılaştırılması

	Eski Kurumsalcılık	Yeni Kurumsalcılık
Tarihsel Gelişim	19. yüzyıldan itibaren gelişmiştir.	1960-70'lerde bir tepki olarak ortaya çıkmıştır.
Odak Noktası	Çevresel koşullara uyum	Örgütlerin meşruiyet kazanması, sosyal normlar
Kurumsallaşma Süreci	Değerler ve normlar aracılığıyla gerçekleşir.	Bilişsel süreçler, rutinler ile açıklanır.
Çıkar Çatışması	İçsel çatışmalar merkezidir.	Çevresel ve sosyal normlar tarafından şekillendirilir.
Örgütler Arası İzomorfizm	Daha az vurgulanır, farklılıklar artar.	Örgütler sosyal baskılar aracılığıyla benzer hale gelir.
Bilişsel ve Sosyal Boyut	Yapısal ve normatif temellere dayanır	Bilişsel süreçler ve sosyal normlar belirgindir.

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

1.2.3. Eleştirel Kuram Yaklaşımları

Eleştirel kuram yaklaşımları, muhasebe alanındaki kurumsallaşma sürecini sadece teknik bir uygulama olarak değil, toplumsal, politik ve ideolojik bağlamlar içinde değerlendiren kapsamlı bir bakış açısı sunar. Bu perspektif, muhasebenin ekonomik gerçekliği nesnel bir biçimde yansıtmakla kalmadığını; aksine, toplumsal güç ilişkilerini, çıkar çatışmalarını ve ideolojik yapıları da aktif olarak şekillendirdiğini savunur (Burchell ve diğerleri, 1980, s. 5-27). Buna göre muhasebe, toplumsal gerçekliğin tarafsız bir kaydedicisi değil, iktidar ilişkilerinin, ideolojik çerçevelerin ve sosyo-politik çatışmaların ayrılmaz bir bileşenidir.

Muhasebe uygulamaları, örgütlerin ve toplumların sosyal yapılarıyla iç içe geçmiş bir dinamik sergiler; bu yapılar tarafından hem etkilenir hem de onları dönüştürür. Muhasebe ideolojik olarak tarafsız değildir; toplumsal güç dinamiklerini ve yapılarını yansıtır ve güçlendirir. Eleştirel kuram, muhasebenin şeffaflık, adalet ve hesap verebilirlik gibi normatif değerler çerçevesinde yeniden şekillendirilmesini talep eder. Bu bağlamda, muhasebe sadece finansal verilerin kaydı değil, aynı zamanda toplumsal değerlerin, emeğin görünürlüğünün ve güç dinamiklerinin önemli bir ifadesi olarak ele alınmalıdır.

Kurumsallaşma sürecinde eleştirel yaklaşımlar, muhasebe sistemlerinin ve bilgi süreçlerinin yönetim, sermaye ve emek arasındaki güç ilişkilerini nasıl yansıttığını ve pekiştirdiğini sorgular. Yönetimin muhasebe üzerindeki kontrolü, örgüt içi politikaların ve ideolojik önyargıların muhasebe uygulamalarına yansımaları, eleştirel kuramın ana noktalarından birisidir. Bu sorgulama, muhasebe mesleğinin toplumsal sorumluluklarını ve etik boyutlarını daha görünür kılar.

Eleştirel kuram ayrıca, muhasebe mesleğinin küreselleşme sürecinde yaşadığı dönüşümü de inceler. Küresel standartların yerel uygulamalar üzerindeki etkisi ile yerel bilgi üretiminin ve kültürel bağlamların nasıl dönüştüğü eleştirel bir bakış açısıyla değerlendirilir. Bu süreç, muhasebenin kurumsallaşma dinamiklerini ve mesleki kimliğini şekillendirirken, aynı zamanda güç ilişkilerinin yeniden üretimine de zemin hazırlar.

Özetle, eleştirel kuram yaklaşımları muhasebeyi teknik bir araç olmaktan çıkarıp, toplumsal değişim ve adaletin sağlanmasında aktif bir araç olarak konumlandırır. Bu yaklaşımlar, muhasebenin kurumsallaşma sürecinde sosyal, politik ve kültürel dinamiklerin dikkate alınması gerektiğini vurgular ve bu süreçte güç ilişkilerinin, ideolojilerin ve çıkar çatışmalarının göz ardı edilmemesi gerektiğini ortaya koyar. Muhasebeye, mevcut yapıları sorgulayan, altında yatan güç dinamiklerini ve ideolojik etkilerini açığa çıkaran, daha adil ve sürdürülebilir bir gelecek için potansiyel rolünü araştırmasına olanak tanır. Bu bakış açısı, muhasebenin sadece rakamlardan ibaret olmadığını, aynı zamanda derinlemesine toplumsal bir olgu olduğunu gösterir.

1.3. KURUMSALLAŞMANIN UNSURLARI VE SÜREÇLERİ

Örgütsel yapıların kurumsallaşma seviyelerini tespit etmek için sadelik, farklılaşma ve esneklik olmak üzere üç temel unsur bulunmaktadır.

Sadelik

Sadelik, bir kurumdaki organizasyon yapısının basit olması ve gereksinim duyulmayan fazlalıklardan kurtulmayı ifade etmektedir. Diğer bir ifadeyle sadelik, az sürede, az enerjiyle, daha az bir alanda ve daha az insan gücü ile mal ve hizmet üretmektir (Dalay, 2002, s. 454). Bir örgütün tamamının veya alt bir sisteminin yapı ve işleyiş açısından farklılaşması ile bu sistemler bünyesinde çalışanların fiziksel ve zihinsel olarak değişmesi ve rasyonelliği ön plana çıkarmaları, kurumların karmaşıklığını veya basitliğini belirlemektedir (Karpuzoğlu, 2004, s. 74-75) .

Bir kurum sadece bütünsel olarak değil, aynı zamanda kurumun farklı birimlerinin ilişki içerisinde oldukları alt çevre faktörleri ile de işleyiş ve yapı açısından da farklılıklar gösterebilir. Söz konusu olan bu farklılıkların bütünleştirilmesi için kurum yapısının yalınlığı, planlanan faaliyetlerin yerine getirilmesinde en kısa iş akışının kullanılması, hem departman hem de politikalarının anlaşılır ve açık olması, faaliyet tasarımlarının en kısa hareketle ve en kısa sürede gerçekleştirilecek çalışma sisteminin ortaya konması oldukça önemlidir. Sonuç olarak, sade ve basit bir kurumsal yapının oluşturulması işlerin gerçekleştirilme süresini kısaltmasının yanı sıra bir konunun diğer çalışanlar tarafından

da aynı şekilde anlaşılmasını sağlar. Böylelikle kurumun etkinliği artmış olmaktadır.

Bir örgütsel yapının kurumsallaşma noktasında çevre faktörüne değinilecek olursa; kurumun çevresinde ne kadar az rakip ve müşteri var ise kurumda ihtiyaç duyulan prosedür ve ilkeler de o derece az olacaktır. Diğer bir ifadeyle kurumun yapısı yalınlaşacak ve sadeleşecektir. Bu durumun aksi bir durum söz konusu ise çevrede ihtiyaç duyulan prosedür ve ilkelerin artması ve daha karmaşık bir yapıya dönüşmesi muhtemeldir.

Sonuç olarak, örgütsel yapılar, etkili ve basit olmak amacıyla olabildiği seviyede yalın ve planlı bir yapıya gereksinim duyarlar (Koçel, 2007, s. 223). Özetlenecek olursa, yalın ve sade bir sistematik yapı oluşturmak, kurumsallaşmaya katkı sağlayan önemli bir unsur olarak kabul edilmektedir (Özuysal, 2006, s. 30).

Farklılaşma

Kurumsallaşmada farklılaşma unsuru son zamanlarda önemi artan, şirketleri hem yönetsel düşünce hem de kurumsal açıdan farklılık oluşturmaya, kendi bünyesinde yeni gelişmeler ortaya koymaya ve sonucunda piyasadaki diğer rakiplerine karşı üstünlük sağlamalarına ve güçlü bir kurumsal yapı elde etmelerine katkı sağlayan bir unsurdur (Arieti, 2005, s. 2).

Bir örgütsel yapı çevresindeki iç ve dış etkenlere bağlı olarak gelişim gösterir. Bir örgütsel yapıdaki iç örgütlenme, ilgili iç ve dış ortam koşullarına göre şekillenmektedir (Sağlam, 1979, s. 113). Dinamik, değişken ve belirsiz bir çevre ortamında kurumun farklılaşmış olması kurumsallaşma seviyesini artırırken, durgun ve belirli bir çevre ortamında kurum birimlerinin yüksek bir seviyede farklılaşması gerekli değildir. Birinci konumda bulunan kurumlar farklı organizasyonel araçları kullanma ihtiyacı duyar iken, ikinci durumda olan kurumlar genel ve bilinen araçları ve yöntemleri kullanırlar. Yüksek değişme hızı gösteren, bilgi alma noktasında belirsizlik olan ve gerçekleştirilen faaliyetlerde dönüt alma süresinin fazla olduğu ortamlarda faaliyet gösteren kurumların farklılaşma seviyesinin yüksek olması gerekmektedir.

Organizasyon birimleri arasında farklılaşma yükseldikçe bütünleşme ihtiyacı da artış göstermektedir. Bu bütünleşmeyi sağlayacak olan unsur ise kurumsallaşma düzeyindeki artıştır (Karpuzoğlu, 2004, s. 75-76).

Özet olarak, kurumun bulunmuş olduğu çevresel etkenlerden dolayı, kurumun yapı ve işleyiş yönünden diğer işletmelere göre farklı araçlar ve yöntemler kullanabilmesi örgütün kurumsallaşma seviyesinin yüksek olduğunu belirtmektedir. Bunun belirlenmesinde başlıca unsur ise kurumun faaliyette bulunduğu çevredir.

Esneklik

Esneklik unsuru, kurumun faaliyet göstermiş olduğu çevrede ya da kendi bünyesinde meydana gelebilecek herhangi bir değişim ve gelişime karşı duyarlı olabilmesi ve sahip olduğu esnek örgüt yapısı sayesinde kurumun yararına hareket edebilmesini ifade eder (Ekvall, 2006, s. 2-3).

Esneklik unsuru ile ilgili olarak, örgütsel yapıların ve bulundukları çevre ile arasındaki ilişkileri inceleyen Emery ve Trist bu ilişkileri;

- Kurumun enerji, bilgi ve materyal gibi girdilerini aldığı çevre ile etkileşimi.
- Kurumun bünyesindeki iç birimlerindeki içsel karşılıklı bağımlılık ilişkisi.
- Kurumun ürettiği, ortaya koyduğu mal veya hizmeti ilettiği çevre ile olan karşılıklı çıktı ilişkisi.
- Çevre öğeleri ile arasındaki politik, hukuki ve teknolojik alandaki karşılıklı ilişkisi olmak üzere dört temel boyutta ele alınır.

Çevresel değişimlerin fazla olması ve bu değişim hızının günümüzde sürekli artış halinde olması belirsizlik yaratmaktadır ve bu durum tehditlerin artmasına yol açmaktadır. Dolayısıyla bu gibi durumların ortaya çıkması kurumun yaşamlarını ve işleyişini olumsuz bir şekilde etkilemekte ve riskli bir konuma gelmesine neden

olmaktadır. Diğer yandan bu gibi riskler, kurumların güvenliğine önem vermesini sağlarken, faaliyetlerinde daha esnek olmalarını gerektiren ve böylelikle gelişmelerini ve kar etmelerini sağlamaktadır.

Bir çevrede karşılıklı ilişkilerin fazla olması durumunda muhtemel değişimleri tahmin edebilmek oldukça güçtür. Bu sebeple kurumların çeşitli kararlar alarak bu değişime kısa sürede uyum sağlayabilmeleri zordur. Söz konusu olan uyumu yakalayabilen kurumlar, kurumsallaşma seviyesi yüksek, esnek bir yapıya sahip olduğu çıkarımı yapılabilir.

1.4. KURUMSALLAŞMANIN DİSİPLİNLERARASI BOYUTU

Kurumsallaşma kavramı, toplumsal ve örgütsel yapıların gelişimini açıklayan çok boyutlu bir fenomen olarak, farklı disiplinlerin kendine özgü perspektiflerinden ele alınmaktadır. Bu çok boyutlu yapısı, kurumsallaşmanın tek bir disiplinin sınırları içerisinde tam olarak anlaşılmasını zorlaştırmakta ve disiplinler arası bir yaklaşımın gerekliliğini ortaya koymaktadır. Her disiplin, kurumsallaşmayı kendi metodolojik çerçevesi ve teorik yapısı doğrultusunda yorumlamakta, böylece kavramın farklı yönlerini açıklamaktadır.

1.4.1. Sosyolojik Perspektif

Sosyoloji disiplini kurumsallaşmayı, toplumsal normlar, değerler ve kültürel yapılar temelinde analiz etmektedir. Bu yaklaşım, kurumsallaşmayı örgütsel davranışların toplumsal olarak kabul edilmiş kalıplara dönüşüm süreci olarak ele almaktadır. Sosyolojik perspektif, kurumların nasıl meşruiyet kazandığını ve toplumsal kabul gördüğünü, aktörlerin davranışlarını şekillendiren normatif çerçevelerin oluşumu üzerinden açıklamaktadır. Selznick (1996) bu süreci, örgütlerin değerlerle yüklü hale gelmesi ve kendine özgü kimlik kazanması olarak tanımlamaktadır. Bu bağlamda, kurumsallaşma süreci yalnızca formal yapıların kurulması değil, aynı zamanda informal normların ve değerlerin içselleştirilmesi olarak değerlendirilmektedir.

1.4.2. İktisadi Yaklaşım

İktisat disiplini kurumsallaşmayı, temelde maliyet azaltıcı bir mekanizma olarak konumlandırmaktadır. Rasyonel seçim teorisi çerçevesinde, kurumlar işlem maliyetlerini düşüren, belirsizlikleri azaltan ve ekonomik aktörler arasında koordinasyonu sağlayan yapılar olarak değerlendirilmektedir. North (1991) kurumları, "insanların etkileşimlerini yapılandıran, resmi ve gayri resmi kısıtlamalar" olarak tanımlamakta ve kurumsallaşmanın ekonomik performans üzerindeki etkisini vurgulamaktadır. Yeni kurumsal iktisat yaklaşımı, kurumsallaşmayı piyasa başarısızlıklarını giderme ve ekonomik etkinliği artırma aracı olarak görmektedir. Bu perspektif, kurumların varlığını ve devamlılığını, sağladıkları ekonomik faydalar üzerinden açıklamaktadır.

1.4.3. Yönetim Bilimi ve Organizasyon Teorisi Perspektifi

Yönetim bilimi ve organizasyon teorisi, kurumsallaşmayı yapısal düzen, profesyonelleşme ve süreçlerin standartlaşması açısından incelemektedir. Bu yaklaşım, örgütlerin nasıl daha sistematik, öngörülebilir ve verimli hale geldiğini, formal yapıların kurulması ve işletilmesi süreçleri üzerinden analiz etmektedir. Scott (2008) kurumları, "düzenleyici, normatif ve kültürel-bilişsel unsurlardan oluşan ve ilgili faaliyetlere anlam kazandıran yapılar" olarak tanımlamakta ve çok boyutlu yaklaşımının önemini vurgulamaktadır. Profesyonelleşme süreci, kurumsallaşmanın önemli bir göstergesi olarak kabul edilmekte ve örgütsel kapasitelerin geliştirilmesi ile doğrudan ilişkilendirilmektedir. Süreçlerin standartlaşması ise kurumsallaşmanın operasyonel boyutunu yansıtmakta ve örgütsel öğrenmenin kurumsallaşması sürecini açıklamaktadır.

1.4.4. Hukuki Boyut

Hukuk disiplini kurumsallaşmayı, yasal çerçevelerin oluşturulması ve meşruiyet kazandırılması süreçleri açısından ele almaktadır. Bu perspektif, kurumların yasal dayanaklarının nasıl oluşturulduğunu, düzenleyici yapıların rolünü ve hukuksal meşruiyetin kurumsallaşma sürecindeki önemini vurgulamaktadır. Hukuki yaklaşım, kurumsallaşmayı formal kuralların oluşturulması ve uygulanması süreci olarak

tanımlamakta, kurumsal yapıların hukuki güvencelerle desteklenmesinin önemini ortaya koymaktadır.

Bu farklı disiplinlerin kurumsallaşma yaklaşımları, birbirini tamamlayıcı bir bütünlük oluşturmaktadır. DiMaggio ve Powell (1983) kurumsallaşma sürecinde "izomorfik" değişimin önemini vurgulayarak, örgütlerin çevresel baskılar altında nasıl benzer yapılar geliştirdiklerini açıklamaktadır. Sosyoloji'nin normatif ve kültürel vurgusu, iktisat'ın rasyonel ve verimlilik odaklı yaklaşımı, yönetim biliminin yapısal ve operasyonel perspektifi ile hukuk'un düzenleyici çerçevesi bir araya geldiğinde, kurumsallaşmanın çok boyutlu doğası daha net bir şekilde anlaşılabilir. Her disiplin, kurumsallaşma sürecinin farklı bir aşamasını veya boyutunu aydınlatmakta ve kavramın teorik zenginliğine katkıda bulunmaktadır.

Kurumsallaşmanın disiplinler arası boyutu, bu karmaşık fenomenin anlaşılmasında bütüncül bir yaklaşımın gerekliliğini ortaya koymaktadır. Farklı disiplinlerin sunduğu perspektifler, kurumsallaşma sürecinin hem mikro hem de makro düzeydeki dinamiklerini anlamaya yardımcı olmakta ve teorik ve pratik çözümlerin geliştirilmesine katkı sağlamaktadır. Bu disiplinler arası yaklaşım, kurumsallaşma analizinin derinleştirilmesi ve daha etkili kurumsal tasarımların geliştirilmesi açısından kritik önem taşımaktadır.

1.5. KURUMSALLAŞMANIN YARARLARI VE KISITLARI

Kurumsallaşma, işletmenin faaliyetlerini kişilerden bağımsız, rasyonel ve sistematik bir yapıya kavuşturarak örgütsel etkinliği artırmayı amaçlayan bir dönüşümdür. Bu dönüşüm, aynı zamanda birtakım yararları ve kısıtlamaları da beraberinde getirmektedir.

1.5.1. Kurumsallaşmanın Yararları

Kurumsallaşma, bireylerin işleri tek başına yerine getirememesi sonucunda ortaya çıkan ve kurumlara, özellikle küçük işletmelere, önemli katkılar sağlayacak olan bir uygulamadır. Günümüzde kurumlar, birleşerek ve şirketleşerek bir başarıya

ulaşılabileceklerinin bilincine varmaları gerekir.

Kurumsallaşmanın yararları şu şekilde sıralanabilir (Özgener, 2003, s. 138).

- Kurumsallaşma sayesinde işletmeler hem kamuoyuna karşı hem de çevresine karşı gerekli yükümlülükleri yerine getirir. Ek olarak, işletmeler sosyal sorumluluk ve iş ahlakına uyarak, daha açık bir yaklaşım ile sorunları çözebilir.
- Uluslararası piyasaya açılmak isteyen işletmeler, kurumsallaşma ile birlikte bu hedeflerine daha kolay ve daha kısa sürede ulaşabilirler.
- Kurumsallaşma ile birlikte işletme yönetiminde yer alan profesyonel bireylerin desteği ve yönetimdeki başarıları sayesinde şirket belirli bir ivmeyle büyür.
- Bu sayede elde bulunan kaynaklar daha etkin kullanılabilir hale gelerek işletmeler daha verimli sonuçlar elde edecektir.
- Kurumsallaşma sürecinde olan işletmeler, daha yüksek verim elde edebilmek amacıyla kısa ve uzun vadeli olmak üzere stratejik planlar geliştirirler. Böylelikle işletmenin zayıf ve eksik noktaları tespit edilerek giderilmesi ve iyileştirilmesi yönünde çalışılır.
- Kurumsallaşma sürecinde işletmeler çevre ile oldukça etkileşim halinde olur.
- Kurumsallaşma süreci ile birlikte bünyesinde çalışan bireylere verilen önem ve eğitim artarken müşterilere sunulan hizmetin ve güvenilirliğin kalitesi artar. İşletme mensuplarına ve müşterilerine karşı sorumluluk bilinci oluşmasını sağlar.

- Kurumlar, aktif danışmanlık hizmeti sayesinde yeni ve modern bir vizyona sahip olurlar, denetim mekanizması oluşturulur ve yönetim açısından ortaya çıkabilecek olan problemlerin çözümü konusunda çalışmalar yapılır.
- Kurumsallaşma ile birlikte işletmeler modern ve ileri düzeyde teknolojik gelişmelerden haberdar olur ve daha fazla yararlanabilir.

1.5.2. Kurumsallaşmanın Kısıtları ve Olumsuz Yönleri

Örgütsel yapıların kurumsallaşma sürecinde elde edilmek istenilen sonuçlara ulaşamaması aşağıdaki temel sebeplerden kaynaklanmaktadır (Alpşahin-Aksoy ve Çabuk, 2009, s. 48).

- Finans yapısı,
- Rekabet durumları,
- Yasal uygulamalar,
- Aile işletmelerinde birinci kuşağa bağlılık durumu.

Uzun dönem mali kaynakların yetersiz olması veya hiç olmaması kurumsallaşmaya engel olan sorunlardan bir tanesidir. İdari yönetim tarafından uygun görülen yetersiz elemanların çalıştırılması, teknik yönden uzmanlığın yetersiz olmasına sebep olur ve bu durumda kurumsallaşma sürecinde oldukça önem taşıyan bir engel olarak kabul edilmektedir. Diğer yandan, piyasada yer alan diğer kurumlar ile işbirliği yapmamak ve sağlıklı ilişkiler yönetememek rekabet şartları içerisinde kurumsallaşmaya engel olmaktadır.

Piyasada bulunan girişimci ve eğitim alanındaki yetersizlikler de kurumsallaşma sürecini başarılı bir şekilde tamamlamak isteyen işletmelerin amacına ulaşması için bir sorun teşkil etmektedir. Aile işletmesi kabul edilen küçük çaplı işletmelerde aile içi

ilişkilerin durumu, birinci neslin geleneksel değerlerine verdiği önem ve misyonlarına bağlılıkları kurumsallaşma sürecini olumsuz bir şekilde etkilemektedir. Bunun nedeni ise, birinci kuşağın değişim ve gelişim sürecine uyum sağlama konusunda zorluk çekmekte ve güçlü bağlar ile bağlı oldukları geleneksel değer, tutum ve davranışlarının başarının tek yolu olduğuna inanmaktadırlar. Bu yaklaşım ise işletmelerin kurumsallaşmasına engel olan bir unsur haline gelmektedir.

Örgütsel yapının kurumsallaşma ihtiyacı, ilk olarak, kurumların büyüme sürecinde belirli bir aşamaya ulaşması ile belirginleşir (Ateş, 2005, s. 123). Çünkü büyüme aşamasında olan bir işletmenin finansal kaynaklara olan ihtiyacı artmaktadır, sonuç olarak ise yönetim, finans, üretim ve pazarlama alanında kurumsallaşma ihtiyacı ve nitel bir değişim meydana gelir. Büyüme aşamasında yeterli bir aşamaya ulaşamayan işletmelerin kurumsallaşmak için çaba göstermesi işletmeye sorun oluşturmaktadır. Çünkü kurumsallaşmak adına oluşturulan katı kurallar işletmeye rahat hareket etme konusunda engel olmaktadır. Kurumsallaşmak amacıyla gerçekleştirilen eylemler ve oluşturulan katı kurallar; bürokratik işlemlerin artmasına ve zaman içerisinde güçlenmesine ve bunun sonucu olarak da işleyişin yavaşlamasına neden olmaktadır. Dolayısıyla, özellikle küçük çaplı işletmelerde yeterli seviyeye ulaşmadan kurumsallaşma çalışmaları; işletmelere yeni iş yükü oluşturarak daha fazla meşguliyetler çıkarmaktadır. Bunun sonucu olarak ise işletmelerin pratik olma özelliği kaybolmaktadır.

Ek olarak, (Fındıkçı, 2005, s. 11-13) kurumsallaşmanın olumsuz yönlerini şu şekilde sıralamıştır.

- Kurumsallaşma süreci, piyasadaki her işletme için aynı şekilde ve zamanda gerçekleşmeyebilir.
- Kurumsallaşma ile birlikte işletmenin maliyetleri artış gösterebilir.
- Yönetimde etkin bir role sahip olan işletme kurucusu, kurumsallaşma süreci ile birlikte yetkiyi profesyonel elemanlar ile paylaşmak ve danışmanlık hizmeti almayı reddedebilir.

- Kurumsallaşma ile birlikte bünyesinde çalışan elemanların motivasyonu ve verimliliğini olumsuz şekilde etkileyebilir.
- Kurumsallaşma, işletmenin sürekliliğini azaltabilir.
- Kurumsallaşma sürecinde mevcut bulunan kaynakları doğru bir şekilde yönetemeyip borçlanmaya sebep olabilir.
- Kurumsallaşma özellikle aile şirketlerinde aile içi sorunların işletmeyi olumsuz etkilemesine engel olamayabilir.
- Kurumsallaşma, işletmenin ileriye görmesini engelleyebilir.

BÖLÜM 2: MUHASEBE MESLEĞİNİN DÖNÜŞÜMÜ: KÜRESEL DİNAMİKLER VE MESLEKİ YAPILANMA

Bu bölümde, muhasebe mesleğinin küresel ölçekteki gelişim süreci ve bu süreçte etkili olan dinamikler kapsamlı bir şekilde ele alınmaktadır. Muhasebe mesleğinin uluslararası alanda nasıl şekillendiği, hangi faktörlerin bu dönüşümde belirleyici rol oynadığı ve mesleki yapılanmanın nasıl gerçekleştiği detaylı olarak incelenmektedir. Bölüm, öncelikle muhasebe mesleğinin uluslararası gelişim sürecini tarihsel perspektiften değerlendirmekte, ardından kurumsallaşmanın meslek açısından taşıdığı önemi ortaya koymaktadır. Dijitalleşme, uluslararası muhasebe standartları, meslek etiği ve hesap verebilirlik ile ekonomik krizler ve siyasi dönüşümler gibi kurumsallaşmayı etkileyen küresel faktörler ayrıntılı olarak tartışılmaktadır.

Bölümün devamında, IFAC ve IASB gibi uluslararası mesleki örgütlerin kurumsallaşma süreçlerindeki rolleri analiz edilmekte ve bu örgütlerin küresel standartların belirlenmesinde üstlendikleri misyon değerlendirilmektedir. Son olarak, meslek örgütlerinin tipolojik sınıflandırması yapılarak, öz düzenleyici kuruluşlardan devlet destekli yapılara, uluslararası birliklerden meslek odalarına kadar farklı örgütsel formların kurumsallaşma dinamikleri karşılaştırmalı bir perspektifle ele alınmaktadır. Bu çerçevede, muhasebe mesleğinin çok boyutlu dönüşüm sürecinin kavramsal ve kurumsal temelleri ortaya konmaktadır.

2.1. MUHASEBE MESLEĞİNİN ULUSLARARASI GELİŞİMİ

Muhasebe mesleği, ekonomik faaliyetlerin belgelenmesi, analiz edilmesi ve doğrulanması gibi sistematik süreçler yoluyla finansal iletişim için temel çerçeve görevi görmektedir. Bu bağlamda, mesleğin dünya çapında gelişimi, küreselleşme dinamikleri ve küresel finansal piyasaların entegrasyonu ile yakından ilişkilidir. Muhasebe mesleği, küreselleşme, teknolojik gelişmeler ve gelişen düzenleyici alanlarda şekillenen önemli bir dönüşüm geçirdi (Bozkurt, 2014, s. 65-86). 20. yüzyılın ikinci yarısından itibaren, ekonomik ilişkilerin genişlemesi ve sınır ötesi işlemlerin çoğalmasıyla desteklenen

muhasebe standartlarının ve uygulamalarının derin bir dönüşümü ve uyum süreci başlamıştır.

İlk aşamada, mesleğin küresel yönü, çeşitli ülkeler arasında finansal raporlama protokollerini standartlaştırmayı amaçlayan uluslararası kuruluşların çabalarından önemli ölçüde etkilenmiştir. Bu çerçevede, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından oluşturulan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), uluslararası muhasebe uygulamalarına uyumu garanti etmede çok önemli bir rol üstlenmiştir. Bu standartların kabulü ve uygulanması, sermaye hareketliliğini teşvik etmek ve yatırımcıların güvenini artırmak için oldukça önemlidir.

Ayrıca, muhasebe mesleğinin küresel ölçekte gelişiminde meslek örgütleri arasındaki uluslararası işbirlikleri ve ortaklıklar da belirleyici rol oynamaktadır. Bu çerçevede, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) başta olmak üzere çeşitli bölgesel kuruluşlar, mesleki standartların uyumlaştırılması, etik kuralların belirlenmesi ve mesleki eğitim normlarının güçlendirilmesi gibi konularda birlikte çalışmalar yürütmektedir. Bu sayede, muhasebe meslek mensuplarının farklı ülkelerde çalışma olanakları artmakta, mesleğe erişim kolaylaşmakta ve sunulan hizmetlerin kalitesi ile güvenilirliği yükselmektedir.

Sonuç olarak, muhasebe mesleğinin uluslararası alandaki ilerlemesi, yalnızca standartların uyumlaştırılmasıyla sınırlı kalmayıp, aynı zamanda meslek çalışanlarının bilgi ve yetkinlik seviyelerinin artırılması, farklı disiplinlerin entegrasyonunun sağlanması ve küresel ekonomik değişimlere adaptasyon sürecini de kapsamaktadır. Bu gelişmeler, mesleğin dünya çapında güvenilirlik ve şeffaflık prensiplerine uygun olarak faaliyet göstermesine olanak tanımaktadır.

2.2. MUHASEBE MESLEĞİNDE KURUMSALLAŞMANIN ÖNEMİ

Küreselleşen ve sürekli dönüşen günümüz ekonomik yapısında, muhasebe mesleğinin kalitesini ve sürdürülebilirliğini artırmak açısından kurumsallaşma olgusu hayati bir rol üstlenmektedir. Kurumsallaşma, muhasebe uygulamalarını düzenleyen, uyumluluk ve sorumluluğun sağlanmasını sağlayan yasal düzenlemelerin

oluşturulmasına yol açar (Metelytsya ve diğerleri, 2021). Kurumsallaşma, temelde muhasebe mesleğinin belirli kural ve standartlara dayalı, sistematik, etik değerlere bağlı ve uzmanlık temelli bir yapı içinde örgütlenmesini ifade eder. Bu doğrultuda, kurumsallaşma; mesleğin uluslararası standartlara uyumu, etik ilkelerin yerleşmesi, güvenilirliğin sağlanması ve muhasebe profesyonellerinin mesleki gelişimlerinin desteklenmesi açısından büyük bir önem taşımaktadır.

İlk olarak, kurumsallaşma muhasebe mesleğinde güvenilirlik ve itibarın oluşturulmasında temel bir rol oynamaktadır. Kurumsallaşma, etik standartların uygulandığı, muhasebe uygulamalarında bütünlüğü ve şeffaflığı teşvik ettiği yapılandırılmış bir ortam yaratır. Finansal raporlamanın doğruluğu, sürdürülebilirliği ve standartlara uygunluğu, çoğunlukla meslek örgütleri, odalar ve standart belirleyici otoriteler tarafından oluşturulan kurumsal ilke ve uygulamalar çerçevesinde sağlanmaktadır. Bu yapı sayesinde, hem kamuoyunun hem de finansal piyasaların gözünde mesleğin saygınlığı korunmakta ve güçlenmektedir. Aynı zamanda, kurumlarca belirlenen etik kurallar ve mesleki standartlara bağlılık, muhasebe uygulayıcılarının profesyonel sorumluluk anlayışını geliştirmekte; bu da mali tabloların tarafsızlık ve doğruluk düzeyini artırmaktadır.

Kurumsallaşmanın ikinci önemli katkısı, muhasebe ortamının uluslararası standartlar ve normlarla daha kolay uyum sağlamasına olanak tanımasıdır. Muhasebe standartlarının uyumlaştırılması, karşılaştırılabilirlik ve şeffaflığı kolaylaştırır; bu unsurlar, küresel ekonomide güven inşa etmek için temel öneme sahiptir (Zambon, 2007, s. 349-370). Küreselleşen meslekte, uygulamalar arası uyum ve standartlara riayet etmek büyük önem taşımaktadır. Güçlü kurumsal yapılar ve sistemler, meslek profesyonellerinin uluslararası muhasebe standartlarını benimsemesini ve uygulamasını destekleyerek küresel rekabet gücünü artırır. Bu yapılar aynı zamanda, mesleğin etik ilkelerinin ve eğitim standartlarının uluslararası alanda bütünlük kazanmasına da yardımcı olur.

Son olarak, kurumsallaşma, muhasebe meslek mensuplarının kariyer gelişimlerine ve mesleki yeterliliklerinin artırılmasına önemli katkılar sunar. Kurumsallaşmış muhasebe meslekleri, meslek mensuplarının kariyer gelişimine ve

mesleki yeterliliklere ulaşmasına imkan tanır. Bu yapı, kalite standartlarının sürekliliği ve mesleğin güvenilirliği için kritik öneme sahiptir (Tesch, 2023). Mesleki kuruluşlar; eğitim programları, denetim süreçleri ve kalite güvence mekanizmaları aracılığıyla mesleğin sürekli gelişimini destekleyen yapılar kurar. Bu yapılar sayesinde muhasebecilerin bilgi ve becerileri güncel tutulurken, etik ilkelere bağlılıkları da güçlendirilir. Böylece, meslek içi eğitimlerin, sertifika programlarının ve mesleki denetim uygulamalarının etkisi ve verimliliği artar.

Sonuç olarak, muhasebe mesleğinde kurumsallaşma, mesleğin devamlılığını garanti altına alan en önemli unsurlardan biridir. Güvenilirlik, uluslararası standartlara uyum, etik normların benimsenmesi ve mesleki gelişim açısından büyük bir öneme sahip olan bu yapı, sadece meslek mensuplarının bilgi ve sorumluluk seviyesini artırmakla kalmaz, aynı zamanda mesleğin toplumdaki saygınlığını ve kabulünü de güçlendirir. Bu nedenle, muhasebe mesleğinin daha sağlam, etkili ve prestijli bir konuma ulaşabilmesi için kurumsallaşma süreçlerinin hızlandırılması ve standart hale getirilmesi kaçınılmazdır.

2.3. KURUMSALLAŞMAYI ETKİLEYEN KÜRESEL FAKTÖRLER

Kurumsallaşma, yalnızca organizasyonel iç dinamiklerle sınırlı kalmayıp, küresel ekonominin ve teknolojik gelişmelerin getirdiği harici faktörler tarafından da şekillenen çok boyutlu bir süreçtir. Küreselleşme ve ekonomik entegrasyonun artması, işletmeleri uluslararası finansal raporlama standartlarına (örneğin IFRS) uyum sağlamaya, şeffaflığı artırmaya ve kurumsal yönetim ilkelerini benimsemeye zorlamaktadır. Bu durum, kurumsal yapıların uluslararası yatırımcı beklentilerini karşılayacak düzeyde standardize edilmesini gerektirir. Organizasyonlar, küresel pazarlarda sürdürülebilir rekabet avantajı elde edebilmek için küresel baskıları içselleştirerek yapısal bir dönüşüm gerçekleştirmek zorundadır.

2.3.1. Dijitalleşme

Kurumsallaşma; bir organizasyonun yapısal, kültürel ve yönetsel yönlerini belirleyen, pek çok unsurun etkisiyle oluşan dinamik bir süreçtir. Günümüzde ise küresel

etkiler, bu süreci daha karmaşık bir hale getirerek, organizasyonların stratejik tercihlerini derinden etkilemektedir. Bu çerçevede dijitalleşme, kurumsallaşmayı en çok etkileyen küresel faktörlerden biri olarak ön plana çıkmaktadır. Castells'e (2000) göre dijitalleşme, bilginin dijital araçlar aracılığıyla organize edilmesi, paylaşılması ve depolanmasını içeren kapsamlı bir dönüşümü ifade eder. Bu dönüşüm, sadece teknolojik yenilikleri değil, aynı zamanda iş yapış şekillerini, iletişim biçimlerini ve organizasyon kültürünü de köklü biçimde dönüştürmektedir.

Dijitalleşme, günümüz kurumlarında köklü bir dönüşümün öncüsüdür. Kurumların geleneksel olarak manuel yürüttükleri iş süreçleri, dijital araçların ve otomasyonun devreye girmesiyle çok daha hızlı, verimli ve hatasız bir şekilde gerçekleştirilmeye başlanmıştır. Dijitalleşme sayesinde organizasyonlar, süreçlerini sadeleştirerek maliyetleri azaltmakta ve karar verme süreçlerinde önemli bir hız kazanmaktadır (Yıldız B. , 2020, s. 115). Bilgiye erişimin kolaylaşması, veri tabanlı yönetim ve karar alma süreçlerinin hız kazanması sayesinde, kurumlar operasyonel maliyetlerini azaltırken stratejik avantaj elde etmektedir. Dijitalleşmeye adapte olabilen kurumlar, sürdürülebilir kurumsal başarıya ulaşmada önemli bir üstünlük sağlamaktadır (Kaya ve Aslan, 2021, s. 57).

Bu dönüşüm sadece teknik altyapı ile sınırlı kalmaz; aynı zamanda kurumsal kültürü ve yönetimi de fazlasıyla etkiler. Dijitalleşen kurumlar, daha açık, esnek ve iş birliğine dayalı bir organizasyon yapısı geliştirme eğilimindedir. Karar alma süreçlerinde hız ve şeffaflık öne çıkarken, çalışanların yenilikçi fikir üretimi ve iş geliştirme konularında güçlendirildiği bir ortam oluşur. Dijitalleşme ile birlikte kurumsal şeffaflık, hesap verebilirlik ve katılımcı yönetim anlayışı ön plana çıkmaktadır (Demir ve Koç, 2021, s. 128). Dijitalleşme, kurum içinde hesap verebilirlik ve şeffaflık gibi değerleri de daha merkezi hale getirir.

Diğer yandan dijitalleşme; inovasyon ve yeni iş modellerinin ortaya çıkmasını olanak tanımaktadır. Yapay zekâ, bulut bilişim ve nesnelerin interneti gibi güncel teknolojiler sayesinde, kurumlar veri odaklı ürün ve hizmetler geliştirebilir, farklı müşteri alanlarına daha iyi ulaşabilir. Böylece, rekabet avantajı sağlamak ve pazar payını artırmak mümkün olurken, kurumlar yenilikçi yaklaşımlarla büyüme fırsatları da elde eder. Dijital

teknolojiler, kurumların geleneksel iş modellerini dönüştürerek yenilik ve sürdürülebilir büyüme için yeni olanaklar yaratmaktadır (Öztürk, 2019, s. 89).

Ek olarak, müşteri ve paydaş ilişkilerinde de önemli bir dönüşüm gerçekleşir. Dijital araçlar sayesinde kurumlar, müşterilerine daha hızlı ve kişiselleştirilmiş hizmetler sunabilmekte, müşteri beklenti ve ihtiyaçlarını anlık olarak analiz edebilmektedir. Sosyal medya ve dijital platformlar, kurumsal kimliğin dışa yansıtılması ve itibar yönetimi açısından kritik bir rol oynamaktadır. Müşterilerle dijital kanallar üzerinden kurulan sürekli iletişim, kurumların pazardaki itibarını artırıcı bir unsur haline gelmiştir (Erdoğan, 2022, s. 104).

Sonuç olarak, dijitalleşme kurumların yalnızca teknolojik altyapılarını değil; yönetim, iş yapış biçimi, kültür ve organizasyon yapısını da baştan sona dönüştürmektedir. Kurumlar bu sayede daha çevik, müşteri odaklı, yenilikçi ve sürdürülebilir yapılara ulaşmaktadır. Dijitalleşmenin kurumsallaşma üzerindeki bu etkisi, günümüzde kurumların rekabet gücünü belirleyen en önemli unsurlar arasında yer almaktadır.

2.3.2. Uluslararası Muhasebe Standartları

Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS), küresel ekonomik entegrasyonun artmasıyla ortaya çıkan finansal raporlama farklılıklarını gidermek amacıyla geliştirilmiş evrensel bir sistemdir. Bu standartlar, farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin finansal tablolarının karşılaştırılabilir, güvenilir ve şeffaf olmasını sağlayarak uluslararası sermaye piyasalarının etkin işleyişini desteklemektedir (IFRS Foundation, 2023). UMS, finansal tabloların hazırlanması, sunulması ve açıklanmasına ilişkin temel ilke ve kuralları kapsamakta; varlıkların değerlemesi, borçların sınıflandırılması, gelir ve giderlerin kaydı ile finansal araçların muhasebeleştirilmesi gibi önemli muhasebe uygulamalarını standartlaştırmaktadır (Schroeder, Clark ve Cathey, 2019).

Bu standartlar, farklı hukuk sistemleri, ekonomik yapılar ve kültürel özellikler dikkate alınarak evrensel geçerliliği olan çözümler üretmeyi amaçlar. Böylece hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelere faaliyet gösteren işletmelerin ortak bir

muhasebe dili kullanmaları mümkün hale gelmektedir (Nobes ve Parker, 2016). UMS'nin kurumsallaşma sürecine katkısı öncelikle organizasyonel rutinlerin ve prosedürlerin standardizasyonu yoluyla gerçekleşmektedir. Standartların gerektirdiği muhasebe süreçleri, işletmelerin iç kontrol sistemlerini güçlendirmekte ve operasyonel verimliliği artırmaktadır. Bu kapsamda muhasebe departmanları ile diğer fonksiyonel birimler birlikte hareket ederek işletme genelinde sistem bütünlüğü sağlamaktadır (Wolk, Dodd, ve Rozycki, 2014).

Kurumsal hafıza ve bilgi yönetimi açısından, UMS'nin öngördüğü dokümantasyon gereklilikleri işletmelerin bilgi birikimine katkı sağlamaktadır. Standartlaşmış raporlama formatları sayesinde geçmiş performansların analizi kolaylaşmakta ve gelecek projeksiyonlar daha güvenilir verilere dayandırılmaktadır. Bu da kurumsal öğrenmenin sistematikleşmesini ve deneyimlerin kurumsallaşmasını desteklemektedir (Alversson ve Sveningsson, 2008).

Organizasyonel yapı ve yönetim sistemleri üzerindeki etkisi ise, UMS'nin getirdiği hesap verebilirlik gereklilikleriyle belirginleşmektedir. Standartların zorunlu kıldığı kontrol mekanizmaları, organizasyonun hiyerarşik yapısını ve yetki-sorumluluk dağılımını netleştirmekte; böylece kurumsal yönetim yapıları güçlenmekte ve profesyonel yönetim anlayışı gelişmektedir (Merchant ve Van der Stede, 2017).

İnsan kaynakları açısından değerlendirildiğinde, UMS'nin uygulanması çalışanların mesleki gelişimini desteklemekte, uluslararası standartlarda yetkinlik kazanmalarını sağlamaktadır. Bu durum, işletmelerin insan sermayesinin kalitesini artırmakta ve kurumsal kapasitenin gelişmesine katkıda bulunmaktadır (Noe ve diğerleri, 2017).

Son olarak, UMS'nin kurumsallaşma sürecine katkısı, işletmelerin paydaşlarıyla olan ilişkilerinin profesyonelleşmesiyle de gerçekleşmektedir. Standartlaşmış raporlama ve açıklama zorunlulukları, yatırımcılar, müşteriler ve tedarikçilerle olan ilişkilerin güvenilir ve sürdürülebilir bir temele oturtulmasını sağlamaktadır. Böylece işletmeler, hem iç hem de dış paydaşlarına karşı hesap verebilirliklerini artırarak uzun vadeli stratejik hedeflerini daha etkin biçimde gerçekleştirmektedir (Gray, Owen ve Adams, 2014).

2.3.3. Meslek Etiği ve Hesap Verebilirlik

Kurumsallaşma sürecinde meslek etiği ve hesap verebilirlik, kurumların sürdürülebilir başarısı, şeffaf yönetimi ve paydaş güveninin tesisinde iki anahtar kavram olarak öne çıkmaktadır. Bu iki faktör, hem örgüt içi kültürün şekillenmesinde hem de dış paydaşlarla olan ilişkilerin güçlendirilmesinde belirleyici roller üstlenmektedir. Meslek etiği, çalışanların davranışsal standartlarını belirleyerek örgütsel değerlerin içselleştirilmesini sağlarken, hesap verebilirlik ise yönetsel süreçlerin şeffaflaştırılması ve kurumsal güvenilirliğin artırılması yoluyla kurumsallaşma sürecini desteklemektedir (Robbins ve Judge, 2019).

Meslek etiği, belirli bir meslek grubu tarafından benimsenmiş olan ahlaki ilkeler, değerler ve davranış standartlarının bütünüdür. Bu kavram, çalışanların mesleki faaliyetlerini yürütürken uymaları gereken etik kurallar çerçevesinde hareket etmelerini ve mesleki sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlamaktadır (Kaptein, 2008, s. 923-947). Kurumsallaşma sürecinde meslek etiği, örgüt kültürünün oluşumunda ve gelişiminde merkezi bir rol oynamaktadır. Güçlü bir meslek etiği anlayışına sahip örgütlerde, çalışanların davranışları daha öngörülebilir hale gelmekte ve örgütsel değerler çalışanlar tarafından daha kolay içselleştirilmektedir.

Etik iklim, meslek etiğinin kurumsallaşma sürecindeki en önemli yansımalarından birini oluşturmaktadır. Victor ve Cullen (1988) tarafından geliştirilen etik iklim teorisi, örgütlerde etik karar alma süreçlerinin nasıl şekillendiğini ve bu süreçlerin örgütsel performans üzerindeki etkilerini açıklamaktadır. Olumlu bir etik iklimin hakim olduğu örgütlerde, çalışanlar arasında güven duygusu artmakta, işbirliği kültürü gelişmekte ve örgütsel bağlılık güçlenmektedir. Bu durum, kurumsallaşma sürecinin en önemli gereksinimlerinden biri olan istikrarlı ve sürdürülebilir örgütsel yapıların oluşturulmasını desteklemektedir.

Meslek etiğinin çalışan davranışları üzerindeki etkisi, kurumsallaşma sürecinin başarısını doğrudan etkilemektedir. Etik değerlerin benimsendiği örgütlerde, çalışanlar daha fazla örgütsel vatandaşlık davranışı sergilemekte, yenilikçi çözümler geliştirmekte ve örgütsel hedeflere ulaşmak için daha fazla çaba göstermektedirler (Trevino ve Nelson,

2016). Bu durumun kurumsallaşma sürecine katkısı, örgütsel süreçlerin daha düzenli ve öngörülebilir bir şekilde yürütülmesini sağlaması şeklinde kendini göstermektedir.

Hesap verebilirlik, örgütsel faaliyetlerin şeffaflık ilkesi çerçevesinde yürütülmesi ve bu faaliyetlerin ilgili paydaşlara açıklanabilir olmasını ifade eden bir yönetim anlayışıdır. Bovens (2007), hesap verebilirliği "bir aktörün, başka bir aktör karşısında kendi performansını açıklama ve gerekçelendirme yükümlülüğü" olarak tanımlamaktadır. Kurumsallaşma sürecinde hesap verebilirlik, yönetsel şeffaflığın sağlanması, karar alma mekanizmalarının rasyonelleştirilmesi ve kurumsal güvenilirliğin artırılması açısından kritik bir rol oynamaktadır.

Yönetsel şeffaflık, hesap verebilirliğin en temel bileşenlerinden birini oluşturmaktadır. Şeffaf yönetim anlayışının benimsendiği örgütlerde, karar alma süreçleri açık ve anlaşılır hale gelmekte, çalışanların ve dış paydaşların örgütsel faaliyetlere ilişkin bilgi sahibi olması sağlanmaktadır. Bu durum, kurumsallaşma sürecinin gerektirdiği güven ortamının oluşturulmasına katkı sağlamaktadır (Hood, 2010, s. 989-1009). Şeffaflık ilkesi, aynı zamanda örgütsel öğrenme süreçlerini de desteklemekte ve sürekli iyileştirme kültürünün gelişmesine imkan tanımaktadır.

Karar alma mekanizmaları ile hesap verebilirlik arasındaki ilişki, kurumsallaşma sürecinin işleyişi açısından büyük önem taşımaktadır. Hesap verebilirliğin yüksek olduğu örgütlerde, karar alma süreçleri daha sistematik ve belgelenebilir bir şekilde yürütülmektedir. Bu durum, kurumsal hafızanın güçlenmesine, örgütsel öğrenme kapasitesinin artmasına ve benzer durumlarla karşılaşıldığında daha etkin çözümlerin geliştirilmesine katkı sağlamaktadır (Mulgan, 2000, s. 555-573).

Denetim süreçleri, hesap verebilirliğin kurumsallaşma üzerindeki etkisinin en somut göstergelerinden birini oluşturmaktadır. Etkili denetim mekanizmalarının bulunduğu örgütlerde, örgütsel performans daha düzenli olarak izlenmekte, sapmaların erken dönemde tespit edilmesi sağlanmakta ve düzeltici tedbirler zamanında alınabilmektedir. Bu yaklaşım, kurumsallaşma sürecinin gerektirdiği sürekli iyileştirme ve gelişim kültürünün oluşmasına destek olmaktadır.

Meslek etiği ve hesap verebilirlik kavramları, kurumsallaşma sürecinin temel yapı taşları olarak kritik öneme sahiptir. Meslek etiği, örgüt içi kültürün şekillenmesinde, çalışan davranışlarının standartlaşmasında ve etik iklimin geliştirilmesinde belirleyici rol oynamaktadır. Hesap verebilirlik ise yönetsel şeffaflığın sağlanması, karar alma mekanizmalarının sistematikleştirilmesi ve kurumsal güvenilirliğin artırılması yoluyla kurumsallaşma sürecini desteklemektedir. Bu iki faktörün bir arada değerlendirilmesi, kurumsallaşma sürecinin bütüncül bir bakış açısıyla ele alınmasını sağlamaktadır. Güçlü meslek etiği anlayışına sahip ve hesap verebilirlik ilkelerini benimseyen örgütler, sürdürülebilir büyüme hedeflerine ulaşmada daha başarılı olmakta ve paydaşlarının güvenini kazanmaktadır. Sonuç olarak, bu iki faktörün kurumsallaşma sürecinde güçlü bir etki yaratması, örgütsel dönüşümün başarısını artıran temel dinamikleri oluşturmaktadır.

2.3.4. Ekonomik Krizler ve Siyasi Dönüşümler

Kurumsallaşma, toplumsal hayatın düzenlenmesi ve öngörülebilirliğin sağlanmasında merkezi bir rol oynayan yapıların, normların ve kuralların sürekliliği ve etkinliğini ifade etmektedir. Ancak ekonomik krizler ve siyasi dönüşümler gibi küresel ölçekli şoklar, mevcut kurumsal düzenleri tehdit edebilmekte veya yeniden biçimlendirebilmektedir.

2.3.4.1. Ekonomik Krizlerin Kurumsallaşma Süreçlerine Etkisi

Ekonomik krizler, kurumsallaşma süreçlerini hem mikro düzeydeki organizasyonlar hem de makro düzeydeki ekonomik yapı ve yönetim sistemleri açısından derinden etkileyen önemli dinamiklerdendir. Bu krizler, mevcut kurumların işleyişine yönelik güveni sarsmakta, kurumsal meşruiyeti zayıflatmakta ve yapısal dönüşüm süreçlerini tetiklemektedir.

Ekonomik krizler, özellikle de 2008 küresel finans krizi, küresel ölçekte kurumsallaşma dinamiklerini derinden etkilemiştir. Kramer (2010) tarafından "büyük durgunluk" olarak nitelendirilen bu süreç, finansal piyasaların düzenlenmesinden merkez bankacılığı uygulamalarına kadar geniş bir yelpazede kurumsal reformları zorunlu

kılmıştır. 2008 Küresel Finansal Krizi sonrası birçok ülkede bankacılık sektörü başta olmak üzere denetim ve düzenleme mekanizmaları güçlendirilmiş, sermaye yeterliliği kriterleri yeniden tanımlanmıştır (Claessens ve diğerleri, 2014). Bu süreç, kurumsallaşma açısından “yeniden yapılanma” anlamına gelmekte, krizle sarsılan yapıların yeni normlara ve standartlara göre yeniden şekillendirilmesini zorunlu kılmaktadır. Krizler; finansal piyasaların, devletin ve piyasa arasındaki ilişkinin ve düzenleyici kurumların işlevinin gözden geçirilmesine yol açmıştır. 2008 krizi, başta bankacılık ve finans sektöründe olmak üzere birçok ülkede kurumların dayanıklılığını sınamış, yetersiz düzenlemelerin ve denetim mekanizmalarının risklerin birikmesine neden olduğunu ortaya koymuştur. Amerika Birleşik Devletleri'nde başlayan ve kısa sürede Avrupa'ya yayılan kriz, finansal kurumları hükümet desteklerine bağımlı hale getirmiş ve bu desteklerin dağıtımında devletin kurumsal kapasitesi önemli bir rol oynamıştır.

Acemoglu ve Robinson (2012) tarafından vurgulanan kurumsal kalite ve ekonomik performans arasındaki ilişki, kriz dönemlerinde daha belirgin hale gelmektedir. 2008 krizi sonrasında, güçlü kurumsal yapılara sahip ülkelerin krize karşı daha dirençli oldukları, zayıf kurumsal altyapıya sahip ülkelerin ise daha derin ve uzun süreli etkilere maruz kaldıkları gözlemlenmiştir. Bu durum, kurumsal kapasite ve kriz yönetimi arasındaki kritik bağlantıyı ortaya koymaktadır.

Ekonomik kriz dönemlerinde kamuoyunun kurumlara duyduğu güven önemli ölçüde azalmaktadır. Özellikle finansal skandallar, çıkar çatışmaları ve yönetim eksiklikleri gibi unsurlar, kurumsal meşruiyetin sorgulanmasına neden olmaktadır. Bu durum, kurumların şeffaflık, hesap verebilirlik ve etik yönetim ilkelerine ne denli uyum sağladığına dair ciddi soru işaretleri doğurur (North, 1990). Kurumların toplum karşısında itibar kaybına uğraması, kurumsallaşma sürecinde gerilemeye yol açmakta ve istikrarsızlığa neden olmaktadır (Stiglitz, 2010). Ayrıca, yönetim boşlukları kriz dönemlerinde daha belirgin hâle gelmekte, bu da kurumsal düzenin sorgulanmasına neden olmaktadır.

Günümüz ekonomik sistemlerinin yüksek düzeyde küreselleşmiş olması, ekonomik krizlerin yalnızca ulusal düzeyde değil, küresel ölçekte etkilere neden olmaktadır. Bu durum, kurumların sadece kendi ülkeleri içinde değil, uluslararası

düzlemde de dayanıklılık ve koordinasyon becerisi geliştirmelerini gerektirmektedir (Helleiner, 2011, s. 67-87). Örneğın, 1997 Asya Krizi ya da 2008 Küresel Krizi gibi olaylar, uluslararası para piyasalarının, yatırım ortamlarının ve denetim sistemlerinin karşılıklı bağımlılığını gözler önüne sermiştir. Bu bağlamda, krizlerin sınır ötesi etkileri, ulusal kurumların küresel standartlara entegrasyon sürecini hızlandırmakta ve kurumsallaşmanın daha kapsayıcı ve disiplinler arası bir zeminde gelişmesini zorunlu kılmaktadır (Reinhart ve Rogoff, 2009).

2.3.4.2. Siyasi Dönüşümlerin Kurumlar Üzerindeki Etkileri

Siyasi dönüşümler, kurumların niteliğini, işleyişini ve toplumsal fayda üretme kapasitesini doğrudan etkileyen bir faktördür. Bu dönüşümler, demokratikleşme, otoriterleşme veya rejim değışiklikleri şeklinde ortaya çıkabilir ve kurumların dayandığı normatif, yapısal ve işlevsel temelleri yeniden şekillendirebilir. Bu bağlamda, demokratikleşme eğilimleri kurumsallaşmayı güçlendirici etki yaparken, otoriterleşme yönündeki dönüşümler kurumların işlevselliğini ve özerkliğini zayıflatabilmektedir (Acemoglu ve Robinson, 2012).

Demokratikleşme süreci içerisinde kurumsal kapasite ve kalite genellikle artma eğilimindedir. Bu süreçlerde yargı bağımsızlığı, şeffaflık, hesap verebilirlik ve katılımcı yönetim gibi normlar ön plana çıkar (Diamond, 1999). Özellikle lider değışimlerinin hukuki ve anayasal çerçevede gerçekleştiğı demokratik rejimlerde, yürütme üzerindeki denetim mekanizmalarının işlevselliğı artmakta; bu da kurumların daha kapsayıcı ve sürdürülebilir yapılar kazanmasına zemin hazırlamaktadır (North, Wallis ve Weingast, 2009). Bu doğrultuda, siyasi çoğulculuk ve sivil toplumun etkinliğı, kurumsallaşmayı destekleyen toplumsal zeminler olarak belirleyici olmaktadır.

Öte yandan, otoriterleşme eğilimi gösteren siyasi rejimlerde kurumsallaşma ciddi biçimde zarar görmektedir. Yürütmenin aşırı merkezileşmesi, denge-denetleme mekanizmalarının işlevsiz hale gelmesi ve karar alma süreçlerinin kişiselleşmesi gibi olgular, kurumların özerkliğini zayıflatmakta ve güvensizlik ortamını derinleştirmektedir (Levitsky ve Ziblatt, 2018). Bu tür rejimlerde kurumsal yapıların keyfi biçimde yeniden düzenlenmesi, hukuki güvencelerin ortadan kalkmasıyla sonuçlanabilmekte ve toplumsal

aktörlerin kurumsal yapılara olan inancını zedelemektedir. Bu bağlamda, siyasi otoritenin kurumsal yapıyı kendi lehine dönüştürme eğilimi, kurumsallaşmanın sürekliliğini tehdit etmektedir.

Siyasi dönüşümlerin en radikal biçimi olan rejim değişiklikleri, kurumsallaşma üzerinde dönüştürücü olduğu kadar yıkıcı etkilere de sahip olabilir. Monarşiden cumhuriyete, parlamenter sistemden başkanlık sistemine ya da askeri yönetimden sivil yönetime geçiş gibi örneklerde görüldüğü üzere; rejim değişiklikleri mevcut kurumsal mimarinin yeniden inşasını zorunlu kılar (Skocpol, 1979). Bu dönüşüm, eğer katılımcı süreçlerle ve hukuki zeminle desteklenirse kurumsallaşmayı derinleştirebilir; ancak ani ve meşruiyetten yoksun bir rejim değişikliği, kurumsal boşluklar yaratabilir ve toplumsal istikrarsızlığa yol açabilir (Mahoney ve Thelen, 2010). Kurumların yeni rejimle uyum süreci, genellikle çatışmalı, parçalı ve zaman alıcıdır.

Siyasi dönüşümler aynı zamanda kurumların evrimsel gelişiminde belirleyici rol oynar. Partiler, kamu kurumları ve bürokratik yapılar, uzun vadede bilgi altyapısı, deneyim ve kaynak yatırımları sayesinde daha esnek ve işlevsel yapılara dönüşebilirler (Pierson, 2004). Ancak bu evrimsel süreç yalnızca istikrarlı bir siyasi ortam ve kurumsal öğrenme kapasitesiyle mümkün olabilmektedir. Aksi takdirde, siyasal dalgalanmalar, kurumların öğrenme süreçlerini kesintiye uğratarak reformların sürdürülebilirliğini zayıflatır. Bu nedenle, kurumsallaşma ile siyasi istikrar arasında çift yönlü ve dinamik bir etkileşim söz konusudur.

2.4. ULUSLARARASI MESLEKİ ÖRGÜTLENMELERİN KURUMSALLAŞMA ÜZERİNDEKİ ROLÜ (IFAC, IASB, VS.)

Uluslararası mesleki örgütler, mesleklerin niteliğini belirlemek, disiplinler arası standartlar geliştirmek ve etik ile kalite seviyesini yükseltmek gibi temel işlevler üstlenerek kurumsallaşma süreçlerine yön vermektedir. Özellikle muhasebe ve denetim alanında faaliyet gösteren *International Federation of Accountants* (IFAC) ve *International Accounting Standards Board* (IASB) gibi kuruluşlar, standartlaşma yoluyla ülkelerin kurumsal dönüşümlerini yönlendirmekte ve küresel uyumu sağlamaktadır. Bu örgütler yalnızca teknik standartlar belirlemekle kalmayıp, aynı zamanda mesleki etik,

eğitim ve kalite güvencesi alanlarında da normlar oluşturarak kurumsallaşmayı destekleyen çok yönlü bir role sahiptir.

Uluslararası mesleki örgütler, meslek mensupları arasında bilgi paylaşımını teşvik ederek ve iyi uygulamaların yaygınlaştırılmasına olanak tanıyarak kurumsallaşma süreçlerinin kurumsal öğrenme yoluyla gelişmesine katkı sunmaktadır. Örneğin IFAC, muhasebe mesleğinin dünya çapında gelişimi için küresel bir platform sağlayarak, mesleki standartların uluslararası düzeyde kabul görmesini sağlamaktadır (IFAC, 2021).

Kurumsallaşma teorileri perspektifinden ele alındığında, bu uluslararası örgütler Powell ve DiMaggio'nun (1991) öne sürdüğü izomorfik baskı mekanizmaları yoluyla ülkeler arasında benzer kurumsal yapıların oluşmasına zemin hazırlamaktadır. Bu süreç, özellikle gelişmekte olan ülkelerde kurumsal kapasitelerin artırılması ve uluslararası piyasalara entegrasyonun sağlanması açısından hayati öneme sahiptir. Kurumsallaşma kuramı, örgütlerin çevresel baskılara uyum sağlayarak meşruiyet kazanma ve hayatta kalma amacıyla benzer yapılar geliştirdiğini ileri sürmektedir. Scott (2001), kurumsal çevreyi düzenleyici, normatif ve bilişsel olmak üzere üç temel bileşen üzerinden tanımlamakta ve bu örgütlerin her üç boyutta da etkili olduğunu ifade etmektedir.

Düzenleyici boyutta, IFAC ve IASB gibi kuruluşlar uluslararası standartlar geliştirerek ülkelerin yasal ve düzenleyici çerçevelerini şekillendirmektedir. Normatif boyutta, mesleki etik kuralları, eğitim standartları ve kalite kontrol mekanizmaları aracılığıyla mesleki davranış normlarını belirlemektedir. Bilişsel boyutta ise, muhasebe ve denetim uygulamalarına ilişkin ortak anlayış ve yorumların oluşmasına katkı sunmakta, böylece mesleki kimliğin küresel ölçekte şekillenmesine destek olmaktadır.

Meyer ve Rowan (1977), kurumsal çevrenin örgütsel yapılar üzerindeki etkilerini açıklarken, mesleki örgütlerin bu süreçte aracı rol oynadığını vurgulamaktadır. Bu bağlamda uluslararası mesleki örgütler, küresel düzeyde belirlenen standartları ulusal düzeye taşıyarak kurumsal izomorfizmi teşvik etmektedir. Özellikle zorlayıcı izomorfizm mekanizması, uluslararası anlaşmalar ve düzenlemeler yoluyla ülkelerin belirli standartları benimsemek zorunda kalması şeklinde kendini göstermektedir.

2.4.1. IFAC'ın Rolü

International Federation of Accountants (IFAC), 1977 yılında kurulmuş olup muhasebe mesleğinin küresel düzeyde geliştirilmesi ve standartlaştırılması misyonunu üstlenmiştir. Kuruluş, 51 ülkeden 63 mesleki örgütün katılımıyla çalışmalarına başlamış, günümüzde ise 180'den fazla ülkeden 175 üye kuruluşla birlikte faaliyetlerini sürdürmektedir. IFAC'ın temel amacı; uluslararası standartlar geliştirmek, mesleki eğitim, etik ve kalite güvencesi alanlarında küresel uyumu sağlamaktır. Kuruluş, International Standards on Auditing (ISA), International Education Standards (IES) ve International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) kodları aracılığıyla, denetim, eğitim ve etik alanlarında belirleyici normlar oluşturmaktadır.

2.4.2. IASB'nin Rolü

International Accounting Standards Board (IASB), 2001 yılında *International Accounting Standards Committee* (IASC)'nin yerini alarak kurulmuştur. IASC'nin 1973'te başlayan uluslararası muhasebe standartlarını oluşturma süreci, IASB'nin kurulmasıyla kurumsal olarak daha güçlü bir yapıya kavuşmuştur. IASB, *International Financial Reporting Standards* (IFRS) geliştirerek küresel finansal raporlamada ortak bir dil inşa etmeyi hedeflemektedir. IFRS, yatırımcılar ve diğer paydaşlar açısından finansal bilgilerin şeffaf, karşılaştırılabilir ve güvenilir olmasına katkı sunmaktadır (IASB, 2020).

IFAC ve IASB, mesleki standartların uluslararası düzeyde kabul edilmesi için birlikte çalışarak, ülkeler arası muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılmasına önemli katkılar sağlamışlardır. Bu iş birliği, yalnızca finansal raporlamanın kalitesini artırmakla kalmamış, aynı zamanda uluslararası yatırım ortamının şeffaflık ve güven temelinde gelişmesini de desteklemiştir.

2.4.3. Uluslararası Standartların Etkisi

Uluslararası mesleki örgütler, yalnızca teknik standart üretmekle sınırlı kalmayıp aynı zamanda küresel ölçekte hesap verebilirlik kültürünün yerleşmesine de öncülük etmektedir. Bu örgütler, denetim ve finansal raporlama süreçlerini şeffaflaştırarak

dolandırıcılık riskini azaltmakta ve yatırımcı güvenini artırmaktadır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde, bu tür örgütlerin sağladığı normatif çerçeve, kurumsal kapasitenin güçlendirilmesi ve düzenleyici reformların gerçekleştirilmesi için temel bir referans noktası işlevi görmektedir.

2.5. KURUMSALLAŞMA SÜREÇLERİNDE MESLEK ÖRGÜTLERİNİN TİPOLOJİSİ

Meslek örgütleri, hem kendi kurumsal yapılarını oluşturmada hem de mesleki alanların daha geniş toplumsal kabul görmesinde kritik aktörler olarak işlev görmektedir. Bu bağlamda, meslek örgütlerinin tipolojik çeşitliliği ve kurumsallaşma süreçleriyle olan etkileşimi, hem örgütsel davranış hem de mesleki gelişim açısından önemli sonuçlar ortaya çıkarmaktadır.

Çağdaş toplumsal yapılar içerisinde meslek örgütleri, mesleki standartların belirlenmesi, etik kuralların oluşturulması ve meslek mensuplarının toplumsal statülerinin güçlendirilmesi gibi çok boyutlu işlevler üstlenmektedir. Bu işlevlerin yerine getirilmesi sürecinde, örgütlerin benimsedikleri yapısal formlar ve kurumsal özellikler hem mesleki alanın gelişimini hem de toplumsal etkilerini şekillendirmektedir. Dolayısıyla, meslek örgütlerinin tipolojik analizi, kurumsallaşma süreçlerinin anlaşılmasında temel bir gereklilik haline gelmektedir.

2.5.1. Meslek Örgütlerinin Tipolojik Sınıflandırması

Meslek örgütleri, kurumsal yapıları ve işlevsel özellikleri bakımından dört ana kategori altında incelenebilir. Bu sınıflandırma, örgütlerin devlet otoritesi ile olan ilişkileri, özerklik düzeyleri ve faaliyet alanları temel alınarak oluşturulmuştur.

2.5.1.1. Öz Düzenleyici Kuruluşlar (Self-Regulatory Organizations)

Öz düzenleyici kuruluşlar, meslek mensuplarının kendi alanlarının düzenlenmesinde özerk yetkiler kullandıkları örgütsel yapıları temsil etmektedir. Bu tip örgütler, mesleki standartların belirlenmesi, etik kuralların oluşturulması ve disiplin

süreçlerinin yürütülmesinde devlet otoritesinden bağımsız hareket etme kapasitesine sahiptir. Abbott (1988) tarafından vurgulandığı üzere, öz düzenleyici kuruluşlar mesleki otonominin en güçlü ifadelerinden birini oluşturmakta ve "professional project" kavramı çerçevesinde mesleki elitlerin toplumsal statülerini güçlendirmelerine katkı sağlamaktadır. İngiltere'deki Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) ve Amerika Birleşik Devletleri'ndeki American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) bu kategorinin önde gelen örnekleridir. Bu örgütler, Richardson (1987) tarafından belirtildiği üzere, mesleki özerkliğin en yüksek seviyede gerçekleştiği yapılar olarak özellik göstermektedir. ICAEW'in 1880'den beri sürdürdüğü kendi standartlarını belirleme ve üyelerini denetleme yetkisi, öz düzenleyici modelin klasik bir örneğini teşkil etmektedir.

2.5.1.2. Devlet Destekli ve Denetimli Meslek Örgütleri

Devlet destekli meslek örgütleri, mesleki faaliyetlerin yasal çerçevelerle düzenlendiği ve devlet otoritesinin düzenleyici veya denetleyici pozisyonunda bulunduğu yapıları ifade etmektedir. Bu tip örgütler, genellikle gelişmekte olan ülkelerde yaygın olarak görülmektedir. Bu model, meslek örgütlerinin devlet ile doğal bir ilişki kurmasını ve kamu yararı doğrultusunda faaliyet göstermesini öngörmektedir. Bu örgütlerin kurumsallaşma süreçleri, DiMaggio ve Powell'ın (1983) tanımladığı "coercive isomorphism" mekanizmalarıyla şekillenmekte ve yasal zorunluluklar temelinde güçlü kurumsal yapılar oluşturmaktadır. Devlet desteği, bu örgütlerin toplumsal meşruiyetlerini artırırken, aynı zamanda mesleki özerklik açısından belirli sınırlamalar getirmektedir.

Türkiye'deki Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirlik Odası (YMMO) bu tipolojinin somut örnekleridir. Suddaby, Cooper ve Greenwood (2007) tarafından vurgulandığı üzere, bu örgütler devlet otoritesi ile mesleki özerklik arasında denge kurmaya çalışan hibrit yapılar olarak işlev görmektedir. SMMM'nun 3568 sayılı kanun kapsamında kurulan yapısı, devlet denetimli meslek örgütlerinin kurumsal karakteristiğini yansıtmaktadır.

2.5.1.3. Uluslararası ve Normatif Birlikler

Küreselleşme süreçlerinin hızlanmasıyla birlikte, sınır ötesi mesleki norm ve standartlar belirleyen uluslararası birlikler, meslek örgütlerinin tipolojisinde önemli bir kategori haline gelmiştir. Bu örgütler, mesleki uygulamaların uluslararası düzeyde uyumunu sağlamak ve küresel mesleki standartların oluşturulmasında öncü olarak hareket etmektedir.

International Federation of Accountants (IFAC) ve International Accounting Standards Board (IASB) gibi kuruluşlar, muhasebe ve denetim meslekleri açısından küresel standartların belirlenmesinde önemli roller üstlenmektedir. Bu örgütlerin kurumsallaşma süreçleri, Meyer ve Rowan'ın (1977) "institutional myths" kavramıyla açıklanabilecek şekilde, küresel düzeyde kabul gören mesleki gerçekliklerin yaygınlaştırılması dinamikleri etrafında şekillenmektedir. Uluslararası birlikler, aynı zamanda ulusal meslek örgütlerinin kurumsallaşma süreçlerini etkilemekte ve "mimetic isomorphism" mekanizmaları yoluyla benzer yapısal formların benimsenmesini teşvik etmektedir.

2.5.1.4. Meslek Odaları ve Hibrit Yapılar

Meslek odaları, geleneksel lonca yapılanmasından modern mesleki örgütlenmelere geçiş sürecinde ortaya çıkan hibrit karakterli yapıları temsil etmektedir. Bu örgütler, hem kamu otoritesinin verdiği yetkiler hem de meslek mensuplarının özerk tercihleri doğrultusunda faaliyet göstermekte ve karma bir kurumsallaşma süreci yaşamaktadır.

Türkiye ve İngiltere örnekleri, farklı kurumsallaşma dinamiklerini göstermektedir. Türkiye'de muhasebe mesleği alanında meslek odaları (TÜRMOB ve bağlı odalar), kamu niteliğinde meslek kuruluşları olarak hem devletin hukuki çerçevesine bağlı çalışmakta hem de meslek mensuplarının üyelik temelli katılımıyla özerklik iddiasını sürdürmektedir.

İngiltere'de ise mesleki örgütlenme daha çok gönüllülük esasına dayanmaktadır. ICAEW gibi kurumlar, devletle doğrudan yapısal bir bağa sahip olmadan piyasa içi itibar ve mesleki yeterlilik standartları üzerinden kurumsallaşmıştır. Bu iki örnek, meslek odalarının kurumsal karakterlerinin yerel hukuk düzeni, tarihsel gelişim ve toplumsal beklentilere göre nasıl şekillendiğini ortaya koymaktadır.

2.5.2. Tarihsel Perspektiften Tipolojik Evrim

Meslek örgütlerinin tipolojik çeşitliliği, tarihi süreç içerisinde toplumsal, ekonomik ve politik dönüşümlerin etkisiyle şekillenmiştir. Bu gelişim süreci, kurumsal yapıların farklılaşması ve uzmanlaşması ile karakterize edilmektedir.

Orta Çağ lonca sisteminden modern mesleki örgütlenmelere geçiş süreci, önemli kurumsal dönüşümlerin yaşandığı bir dönemdir. Sanayi Devrimi'nin etkileriyle birlikte mesleki örgütlenmeler daha karmaşık ve sistematik formlar kazanmıştır. 19. yüzyılda modern meslek örgütlerinin temelleri atılmıştır.

Bu süreçte Weber'in (1922) "rasyonalizasyon" kavramı, meslek örgütlerinin kurumsal yapılanmasında belirleyici bir faktör olarak öne çıkmaktadır. Bürokratik örgütlenme modelleri, meslek örgütlerinin tipolojik karakteristiklerini şekillendirmiş ve farklı coğrafi bölgelerde farklı gelişim yolları izlenmesine neden olmuştur. Bu tipolojik sınıflandırma, meslek örgütlerinin kurumsallaşma süreçlerini anlamak için temel bir çerçeve sunmaktadır.

BÖLÜM 3: İNGİLTERE’DE MUHASEBE MESLEĞİNDE KURUMSALLAŞMA VE YAPISAL ANALİZ

Bu bölümde, dünya muhasebe mesleğinin kurumsallaşma sürecinde öncü rol oynayan İngiltere'deki gelişmeler detaylı bir şekilde incelenmektedir. İngiltere'de muhasebe mesleğinin tarihsel evriminden günümüz yapısına kadar uzanan süreç, mevzuat çerçevesi, meslek örgütleri ve eğitim sistemleri kapsamında ele alınmaktadır. Bölüm, öncelikle 18. yüzyıldan günümüze İngiltere'de muhasebe mesleğinin geçirdiği dönüşüm sürecini tarihsel perspektiften değerlendirmekte, Sanayi Devrimi'nin etkilerinden uluslararası standartlara adaptasyon sürecine kadar olan gelişmeleri ortaya koymaktadır. Ardından, İngiltere'deki mevzuat yapısı, Şirketler Kanunu'nun evrimi ve meslek örgütlerinin rolü ayrıntılı olarak tartışılmaktadır.

İngiltere'de muhasebe eğitiminin ortaöğretimden lisansüstü düzeye kadar olan yapısı, sertifikasyon süreçleri ve sürekli mesleki gelişim uygulamaları incelenmektedir. Etik kurallar, denetim mekanizmaları ve hesap verebilirlik kavramının mesleki uygulamadaki yeri değerlendirilmekte; İngiltere'nin bu alanlarda dünya standartlarına nasıl öncülük ettiği ortaya konmaktadır. Son olarak, İngiltere modelinin kurumsal teoriler açısından değerlendirilmesi, kurumsal izomorfizm çerçevesinde analizi ve konuya ilişkin literatür incelemesi yapılarak, İngiltere deneyiminin küresel muhasebe mesleğinin gelişimindeki etkisi kapsamlı bir perspektifle ele alınmaktadır.

3.1. İNGİLTERE’DE MUHASEBE MESLEĞİNİN TARİHSEL SÜRECİ

Muhasebecilik mesleğinin ortaya çıkışı, İngiltere'de 18. yüzyılın ortalarında, ABD'de 1900'lü yılların başında, Almanya'da 1928 yılında ve Fransa'da ise 1940'lı yıllardan beri örgütlü bir biçimde incelenmiş ve kurumsallaşmaya gidilip yıllardan beri hayata geçirilmiştir (Özgen, 1991, s. 63-75).

17. ve 18. yüzyıllara kadar İngiliz ekonomik sistemi; işletmeler tarıma dayalı bir ekonomik sistemden imalata dayalı bir ekonomik sisteme geçmiş ve işletmeler genellikle küçük ölçekli ve basit yapıda olmuştur. O yıllarda işletme sahipleri, belgeleri araştırmak, borçları bulmak ve çalışanların kredi değerliliğini kontrol etmek için muhasebeyi

kullandılar. Sanayi devrimiyle birlikte şirketlerin büyümesi bu algıyı değiştirmeye başlamış ve muhasebenin önemi anlaşılmıştır. İşletme yönetiminde muhasebenin önemi ve hesaplama yöntemlerinin gelişimi konuşulmaya başlanmıştır (Yoluk, 2008, s. 123-134).

Dünya genelinde muhasebe alanında yapılan gelişmeler incelendiğinde günümüz muhasebe sisteminin gelişimine katkısı olan ilk ülkelerden bir tanesi İngiltere'dir ve finansal durum ve sonuçlarının doğru ve tarafsız bir şekilde oluşturulması yine İngiltere'ye aittir (Choi, Frost ve Meek, 2002).

Muhasebe kurallarının oluşturulmasına katkı sağlayan en önemli etkenler; Ocak-2005'e kadar, Şirketler Hukuku, Muhasebe Standartları ve Finansal Servisler Kurumu (Financial Services Authority-FSA) tarafından eklenen borsa kuralları olmakla birlikte Ocak-2005 itibari ile Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB) olmuştur.

1844 yılında, İngiltere'de muhasebe ile ilgili ilk düzenleme Şirketler Kanunu ile başlamış ve 1900 yılında yeni bir kanun ile birlikte denetim konusu üzerinde değişiklikler yapılmıştır. İngiltere'de Şirketler Kanunu, finansal muhasebe alanına katkı sağlayan en önemli unsurdur ve şirketler bu kanun çerçevesinde yönetilir. Şirketler Kanunu zaman içerisinde güncellenmiş, geliştirilmiş ve düzenlenmiştir (Choi ve Meek, 2002).

Şirketler Kanunu öncelikli olarak hissedarları ve alacaklıları korumaya yönelik düzenlenmiştir. 1844 yılında ilk olarak firmaların kayıt altına alınma süreci başlamıştır. 19. yüzyılda muhasebe ve denetim konusuna Şirketler kanununda yer verilmemesinden dolayı söz konusu alanlarda problemler yaşanmaya başlanmıştır. 20. yüzyılda 1947 Şirketler Kanunu ile birlikte en önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu yılda yapılan değişikliklerden bir tanesi grup hesaplamalarının ve yöneticilerin doğru ve adil bir şekilde finansal raporların hazırlamasını zorunlu hale getirilmesidir (Nobes ve Parker, 1983 s.141). 1981 Şirketler Kanunu, Avrupa Birliği 4. yönergeyi yürürlüğe koyması ile birlikte İngiltere'de ilk kez mali tablolar, muhasebe ve ilke esaslarını içermiştir.

İngiltere AB'ye girene kadar muhasebe alanında ve finansal raporlama konusunda 80 ve 90'lı yıllarda AB ülkelerinden Almanya, Fransa, Hollanda ve ABD'den etkilenmiştir. İngiltere'nin muhasebe alanında etkilendiği dışsal etkenlere bakıldığında Anglosakson etkisi ve AB'ye üyeliğin etkileri bulunmaktadır.

Anglosakson Etkisi; Anglosakson kapsamında bulunan ülkeler İngiltere, İrlanda, ABD, Kanada, Avustralya ve Yeni Zelanda'dır. Anglosakson muhasebesinin varlığını gösteren ve ortak özellikleri bulunduğu söylenen dört tane hipotez bulunmaktadır. Bunlar;

- Doğru ve adil görüş
- Kavramsal Çatı
- Genel Hukuk Sistemi
- Muhasebe Standartlarının Kurulmasıdır.

Avrupa Birliğine Üyeliğin Etkisi; Avrupa Birliği'ne İngiltere üye olmasının ardından Şirketler Kanunu'nda çok büyük değişiklikler yapılmıştır. Diğer yandan, İngiltere muhasebe sistemi de AB muhasebe sistemini etkilemiştir.

İngiltere'nin muhasebe sistemleri ve alanında profesyonel olmasından dolayı Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee-IASC) ve Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standard -IAS) üzerinde oldukça etkili olmuştur. Ancak İngiltere her ne kadar kendisini kural koyucu konumda olarak görse de aslında IASC de dahil olmak üzere bu yapılardan etkilenmiştir.

1990'lı yıllarda, İngiltere muhasebe standartları, dünya standartları ile farklılık göstermektedir. Ancak son yıllarda İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standards Board-ASB) tarafından bazı maddeler daha eklenerek dünya standartlarına yaklaşmıştır.

2005 yılında halka açık şirketlerin finansal raporlarının Uluslararası Muhasebe Standartlarına, günümüz adı International Financial Reporting Standards- IFRS, uygun olma zorunluluğu getirilmiştir. Ek olarak, halka açık olmayan işletmelere ise hükümet, finansal raporlarının IFRS'ye veya İngiltere'deki Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (Generally Accepted Accounting Principles-GAAP)'ya uygun olma seçeneğini sunmuştur.

İngiltere'de muhasebe standartlarının oluşturulma sürecinde etkili olan unsurlar (Kluwer W. (UK) Ltd, 2006):

- Resmi gereklilikler
- Maliyet/Fayda durumu
- Spesifik endüstriyel işlemler
- Evrimsel değişimin gereklilikleri
- Uygulama işlemleri

1970 yılında muhasebe standartlarının oluşturulması için Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi (ASSC) kurulmuştur. 1990 yılında, Muhasebe Standartları Komitesi (ASC - Accounting Standards Committee) olarak değiştirilmiştir. ASC'nin rolü, Muhasebe Standartları Uygulamaları (Statements of Standard Accounting Practice-SSAP) oluşturmak ve geliştirmek ile sınırlı kalmıştır (Nobes ve Parker, 1983, s. 146). Ancak ASC tarafından oluşturulan muhasebe standartlarının yasal bir yaptırımının olmaması, standartların genel ifadeler içermesi ve tam anlamıyla kesinlik içermemesi ve ASC'nin meslek mensupları kontrolünde olması gibi sebeplerden dolayı yeterli olarak bulunmamıştır. Bu nedenle, yeniden standart oluşturma sistemi Şirketler Kanunu ile düzenlenmiş olup 1990 yılında İngiltere'de muhasebe standartları oluşturma sistemi yeniden yapılandırılarak ASC Muhasebe Standartları Kurulu (ASB Accounting Standards Board) olarak değiştirilmiştir. ASB ise muhasebe standartlarının geliştirilmesi ve yayınlanması ile sorumludur ve Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council-FRC) adlı bağımsız bir organizasyon tarafından yönetilir.

ASB standartları, Finansal Raporlama Standartları (Financial Reporting Standards-FRS) olarak adlandırılmaktadır. Zaman içerisinde ASB bünyesine SSAP'yi de katmıştır ve bu birim FRS tarafından değiştirilene kadar varlığını korumuştur. 2002 yılı itibari ile ASB'nin görevi İngiltere ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards-IFRS) bir noktada benzerlik kurmak ve birleştirmek olmuştur. Dolayısı ile 2002 yılında bu amaç doğrultusunda 8 adet Finansal Raporlama Taslağı (Financial Reporting Exposure Draft-FRED) yayınlanmıştır.

ASB'nin günümüz durumuna bakıldığında ise, 1990 yıllarında başarılı gelişmeler gerçekleştirmiş olsa da, şu anda tamamı uluslararası kopyası olan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yönlendirilmektedir.

3.2. İNGİLTERE'DE MEVZUAT, KANUNİ DÜZENLEMELER VE MESLEK ÖRGÜTLERİ

İngiltere muhasebe sistemi ve mesleği oldukça köklü bir geçmişe sahiptir. 18. yüzyılda İngiltere'de Sanayi Devrimi'nin gerçekleşmesi ile birlikte endüstriyel faaliyetlerde artış yaşanmıştır. Bu sebeple, muhasebeye olan ihtiyaçlar değişerek muhasebe alanı ve sistemi önem kazanmıştır. Büyük işletmelerin ortaya çıkması ve ticari faaliyetlerin artması ile birlikte daha karmaşık bir yapıda olan finansal raporların kaydedilme ihtiyacı ortaya çıkmasıyla muhasebe mesleği ve uygulamaları bu dönemlerde oldukça değişmesine sebep oldu. Buna bağlı olarak, muhasebe mesleği farklı sektörlerde varlıkların ve karların hareketini sürdürebilmek için gelişmeli ve uyum sağlamak zorunda kaldı (Paris, 2016, s. 33-44).

1844 yılında yürürlüğe giren Şirketler Kanunu, şirketlerin finansal raporlama yükümlülüklerini düzenleyen bir yasa olarak dönüm noktası olmuştur. Aynı dönemlerde muhasebe mesleği gelişmeye ve profesyonelleşmeye başlamış ve muhasebe meslek mensupları dernekleri kurulmuştur.

1904 yılında İngiliz Muhasebeciler Derneği (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales - ICAEW) kuruldu ve bu kuruluş, muhasebe mesleğinin standartlarını belirlemek ve mesleği düzenlemek için önemli bir rol oynadı.

20. yüzyılın ikinci yarısında İngiltere, uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulmasına ve geliştirilmesine katkı sağlayarak oldukça önemli bir konuma sahiptir. Öncelikli olarak Finansal Raporlama Standartları Kurulu (Financial Reporting Standards Board - FRSB) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Kurulu (International Financial Reporting Standards - IFRS) gibi kuruluşlar, uluslararası muhasebe standartlarının gelişmesine katkıda bulunarak İngiltere'nin bu süreçte liderlik etmesini sağladı.

Günümüzde ise İngiltere'de muhasebe mesleği önemli bir konuma sahiptir. İngiltere'de muhasebe mesleği, finansal bilgilerin, raporların düzenlenmesi, analiz edilmesi ve yorumlanması ile sorumlu olan profesyonelleri kapsamaktadır. İngiltere muhasebe meslek mensupları genel olarak belirli bir kuruluşa üye olmaları gerekmektedir. Söz konusu kuruluşların arasında Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) ve Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) gibi önemli kuruluşlar vardır. Bu kuruluşlar, muhasebe meslek mensuplarının yeteneklerini geliştirmesine, mesleki standartlara uymalarına ve meslek içi eğitim almalarına yardımcı olmaktadır.

İngiltere'de muhasebe meslek mensupları şu şekildedir;

- Chartered Accountants (CA): İngiltere'de muhasebe meslek mensupları arasında en üst seviyeye ulaşmış bireylerdir. CA unvanına sahip meslek mensupları, genel olarak denetim, vergi planlaması, mali analiz ve danışmanlık gibi çeşitli alanlarda hizmet vermektedir.
- Certified Public Accountants (CPA): CPA unvanına sahip meslek mensupları, finans ve muhasebe alanında uzmanlaşmış bireylerdir.
- Chartered Management Accountants (CMA): CMA unvanına sahip meslek mensupları yönetim muhasebesi ve mali yönetim konularında uzmanlaşmış bireylerdir. CMA'lar, şirketlerin mali planlama, bütçeleme ve performans analizi gibi alanlarda görev almaktadır.

İngiltere muhasebe meslek mensuplarının görevleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

1. Muhasebe kayıtlarının tutulması amacıyla işletmelerin mali kayıtlarını düzenler ve finansal bilgileri kaydeder.
2. Şirketlerin mali durumunu takip eder, gelir tablosunu ve nakit hareketlerini analiz ederek finansal raporları hazırlar.
3. Şirketlerin vergi yükünü iyileştirmek amacıyla vergi planlaması, düzenlemesi yapar ve vergi beyannamelerini hazırlar.
4. Şirketlerin finansal raporlarını ve faaliyetlerini takip ederek uyum ve doğruluğunu denetler.
5. Piyasadaki şirketlere finansal strateji, bütçeleme, risk yönetimi ve yatırım alanlarında danışmanlık sunar.

3.3. İNGİLTERE'DE MUHASEBE EĞİTİMİ, SERTİFİKASYON VE SÜREKLİ MESLEKİ GELİŞİM

Günümüz finans piyasalarında önemli bir dominasyona sahip olan İngiltere'de global düzeyde ün ve saygınlık kazanmış bir çok üniversite muhasebe eğitimi de vermektedir. İngiltere ve Birleşik Krallık çapında en fazla saygınlığa sahip üniversiteler London School of Economics and Political Science, University of Manchester, University of Warwick, University of Edinburgh, University of Bristol ve University of Glasgow olarak sıralanabilir. (The Guardian, University Guide, 2023)

İngiltere'de muhasebe eğitimi içerisinde üzerinde en çok yoğunlaşılan konular kurumsal finans, finansal muhasebe, yönetim muhasebesi, vergi kanun ve düzenlemeleri olarak öne çıkmaktadır (Anders, 2018).

İngiltere'de lisans seviyesinde verilen eğitim bir yıllık lisansüstü programlarla da desteklenmektedir. İngiltere'de güncel mevzuat gereği lisans ve lisansüstü diploması

mesleğin icrası için yeter olmamaktadır. Lisans seviyesi eğitim sonrasında mesleği icra edebilmek için yetkilendirme hakkına sahip olan Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) veya Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) gibi kuruluşlardan birinin düzenledikleri sınavlara katılarak sertifika alınması gerekmektedir (Taylor F. , 1999).

3.3.1. Muhasebe Eğitiminin Önemi

Günümüz için İngiltere global bir finans merkezi görevi görmektedir. Küresel düzeyde birçok uygulama İngiltere standartları esas alınarak belirlenmekte ve finans şirketlerinin büyük çoğunluğun İngiltere merkezli olarak faaliyet göstermesi içtihat olarak İngiliz mevzuatına uymalarını gerektirmektedir. Bu denli büyük bir finans sektörü ise İngiltere'nin finans sektörü konusunda uzmanlaşmış ve uygulamada tecrübeli bir iş gücü gerektirmektedir. İngiltere'de muhasebe eğitimin finans sektörüne ve bununla ilintili iş dünyasına dair önemini bazı ana başlıklar ile incelenmektedir.

Yönetim ve Planlama

Kuruluşların finansal performans, yeterlilik ve kaynak yetkinliğinin raporlanmasında kuruluşların muhasebe kadrolarına önemli bir yük düşmektedir. İngiltere'de büyük kuruluşların kurum kültürlerinde muhasebe birimleri genel olarak mali tablo hazırlama ve analizi, finansal yönetim, bütçeleme ve nakit akışı alanlarında iş başı eğitime dayalı birimler içerisinde uzmanlaşmayı bir iş geliştirme stratejisi olarak görür (Poullaos, 2010).

Yasalara Uyum ve Denetlenebilirlik

İngiltere finansal mevzuatın özellikle Brexit sonrası çok sık değiştiği bir ülkedir. Bu değişikliklere hızlı bir uyum sağlanması için güncel durumu takip edebilme ve kendini geliştirebilen bir iş gücünü yetiştirmek önem arz etmektedir. Finansal beyannameler İngiliz yasaları gereği çok sıkı şekilde takip edilmekte ve denetlenmektedir. Muhasebe birim ve personelleri yasal gerekliliklere tam uyum içinde ve hem iç hem dış denetimlere

tabi tutulabilir olarak çalışabilmek için pratik eğitimin ağırlık kazandığı bir süreçten geçmelidirler (Taylor J. , 2012).

Karar Verme Süreçleri

Bireysel mükellefler ve büyük kuruluşların strateji geliştirme ve karar alma süreçlerinde ihtiyaç duyduğu finansal raporların gereksinimleri karşılayacak şekilde tam bir doğrulukla hazırlanmasında en büyük sorumluluk mesleğin icracılarına düşmektedir. Mevcut eğitim sisteminde finansal raporların hazırlandıktan sonra dış denetime de tabi tutulmasının gerekliliği vurgulanmaktadır (Lowe, Jordan ve Taylor, 1998, s. 1-27).

Kariyer Gelişim Süreci

Birleşik Krallık bünyesinde 2023 yılı itibariyle akredite olmuş 357 parasal mali kuruluş bulunmaktadır.

Bu durum finans sektörünün iş gücü açısından önemli bir yetişmiş insan kaynağında ihtiyaç duymasına neden olmakta ve muhasebe eğitimi almak ve bu mesleği icra etmek istihdam içerisinde kolay yer alabilme ve mesleki gelişim ve kariyer basamaklarında daha hızlı yükselebilmek açısından imkan sağlamaktadır. 2021 yılı itibariyle 33 milyon kişinin istihdam edildiği Birleşik Krallık ekonomisinde 1.1 milyon insan finans sektöründe çalışmaktadır (Statista Research Department, Feb 1, 2023).

3.3.2. Ortaöğretim Düzeyinde Muhasebe Eğitimi

İngiltere’de Ortaöğretim müfredatı içerisinde temel düzeyde muhasebecilik becerilerinin kazanılmasını sağlayacak bazı konularda eğitimler verilmektedir. Verilecek eğitimde de öğrencilerin muhasebe denklemleri, finansal tablolarının hazırlanma sebep ve usulleri, defter tutabilme bilgi ve becerilerinin edindirilmesi amaçlanmaktadır. Bu becerilere ek olarak gelecek yaşamlarındaki finansal istikrar ve başarıları için nakit akışı yönetimi, bütçeleme, kredi analizi ve finansal risk yönetimi konularında da dersler verilir.

3.3.3. Lisans Düzeyinde Muhasebe Eğitimi

İngiltere’de muhasebe eğitimi, lisans derecesi seviyesinde başlamaktadır. Lisans derecesi için belirlenmiş normal öğrenim süresi 3 yıldır. Öğrencilerin 3 yıllık eğitim sürecinin sonunda muhasebe teorisi, finansal muhasebe, yönetsel muhasebe, vergi mevzuatı ve muhasebesi, denetim ve raporlama konusunda mesleğin icrasında yeterli olacak düzeyde bilgi edinmesinin sağlanması amaçlanmaktadır. Finans alanında özelleşmiş bazı üniversitelerde muhasebe lisans eğitiminin yanı sıra işletme ve ekonomi lisans programlarına ait bazı dersleri de zorunlu veya seçmeli olarak sunulabilmektedir (Writers, 2020).

3.3.4. Yüksek Lisans Düzeyinde Muhasebe Eğitimi (Graduate Degree)

İngiltere’de yüksek lisans derecesinde verilmekte olan eğitim lisans seviyesi eğitimin çıkış noktalarına dayanarak inşa edilen bir yeni ve evrilmiş bir süreç olmaktan çok tamamen lisans eğitimi seviyesinin genel hatlarının ve kurallarının üzerine inşa edilmiş bir eğitim anlayışı ile sürdürülmektedir. Bu seviyede eğitimin tamamlanması için asgari veya azami bir süre belirlenmemiş olmakla birlikte öğrencilerin büyük bir çoğunluğu bu seviyenin gereklerini yaklaşık bir yıl içerisinde tamamlamaktadır. Yüksek lisans derecesinde verilen eğitim genel olarak daha karmaşık bir yapıda ve ileri derece muhasebecilik beceri ve alanlarını kapsamaktadır. İmkan sağlayabilen kurumlarda lisans derecesi eğitiminde de olduğu gibi ekonomi ve işletme lisans derecelerine ait dersler alınabilmektedir. İngiltere’de verilmekte olan yüksek lisans eğitimi içerisinde teorik eğitimin yanında mesleki becerileri geliştirmek amacıyla Avrupa’daki yüksek lisans eğitimi anlayışına kıyasla daha sık şekilde pratik uygulamalara da yer verilmektedir (Wells, 1994).

3.3.5. Diğer Mesleki Eğitim ve Öğretim Veren Kuruluşlar

İngiltere’de mesleki eğitim; "Mesleki Eğitim Kolejleri" tarafından verilmektedir. Mesleki eğitim sonrasında verilen sertifikalar, meslek edindirme ve profesyonel diplomaya uygundur (Wolf, 2002, s. 23). Eğitim süresince uygulanan yöntem, endüstri ile yakın ilişkiler geliştirerek bireyleri iş dünyasına daha kolay bir şekilde hazırlamaya

yöneliktir. Mesleki eğitimde uygulanan bu yöntem, öğrencilerin meslek edinme olasılığını artırmaktadır (Gökmen, 2006, s. 9).

İngiltere’de mesleki eğitim sistemi sürekli olarak yenilenmekte ve gelişmektedir. Bunun sebebi ise ekonomi alanında ihtiyaç duyulan beceri ve yeterliliklerin dünyada yaşanan teknolojik ve küresel gelişmeler doğrultusunda güncelleniyor olmasıdır.

Mesleki eğitim ilk olarak İngiltere’de RSA ve City ve Guilds gibi devletten bağımsız olarak teknik konularda sınav hazırlamaları sonucunda geliştirilmiştir. Ancak sonraki süreçte devlet tarafından mesleki eğitimi geliştirmek ve yaygınlaştırmak amacıyla bazı çalışmalar yapılmıştır. İngiltere’de devletin gözetimi ile bazı ulusal kuruluşlar mesleki eğitim ve öğretim standartlarını belirlemekten, finansmanını sağlamaktan ve yayılmasına katkı sağlamaktan sorumludur. Ek olarak, bazı kuruluşlar mesleki eğitim ve öğretim kalitesini değerlendiren, düzenleyen ve devlet ile birlikte işbirliği yapmaktadır. Bu kuruluşlardan bazıları;

- Edexcel
- Şehir ve Esnaf Birlikleri (City ve Guilds)
- Cambridge Üniversitesi Uluslararası Denetimleri (University of Cambridge International Examinations- CIE)
- Londra Ticaret ve Sanayi Odası İmtihan Heyeti (London Chamber of Commerce and Industry Examinations Board)
- Muhasebe Teknisyenleri Derneği (Association of Accounting Technicians AAT)
- Yeminli Mali Müşavirler Derneği (Association of Chartered Certified Accountants-ACCA)

3.4. ETİK KURALLAR, DENETİM MEKANİZMALARI VE HESAP VEREBİLİRLİK

Muhasebe mesleği, kamu güvenini tesis etme ve mali verilerin dürüstlüğünü sağlama gibi kritik bir role sahiptir. Bu rolün başarıyla yerine getirilmesi, meslek mensuplarının davranışlarını, kararlarını ve uygulamalarını yönlendiren güçlü etik kuralların varlığına bağlıdır. Etik kurallar, mesleki standartların temelini oluştururken, denetim mekanizmaları (iç ve dış denetim) bu kurallara uyumu izler ve finansal raporlamanın güvenilirliğini artırır. Bu iki unsurun birleşimi, paydaşlara karşı şeffaflık ve sorumluluk anlamına gelen hesap verebilirliği pekiştirir. Etik kuralların ve denetimin etkinliği, sadece ulusal düzenlemelerle değil, aynı zamanda küresel meslek örgütlerinin belirlediği çerçevelerle de şekillenmektedir.

3.4.1. İngiltere'de Muhasebe Mesleğinde Geçerli Olan Etik Kurallar

İngiltere'de muhasebe mesleğinin etik çerçevesi, dünya muhasebe standartlarının gelişimine öncülük eden köklü bir yapıya sahiptir. Bu yapının temel direğini, Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW - İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü), Association of Chartered Certified Accountants (ACCA - Yeminli Sertifikalı Muhasebeciler Birliği), Chartered Institute of Management Accountants (CIMA - Yeminli Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü) ve Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS - İskoçya Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü) gibi mesleki kuruluşların belirlediği etik standartlar oluşturmaktadır (Gray ve Collison, 2020, s. 156-174).

Financial Reporting Council (FRC - Mali Raporlama Konseyi) tarafından düzenlenen "Ethical Standard" (Etik Standart) muhasebe mesleğinin temel etik ilkelerini dürüstlük (integrity), objektiflik (objectivity), mesleki yeterlilik ve özen (professional competence and due care), gizlilik (confidentiality) ve mesleki davranış (professional behaviour) olmak üzere beş temel ilke çerçevesinde tanımlamaktadır (FRC, 2021). Bu ilkeler, International Federation of Accountants (IFAC - Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) etik standartlarının geliştirilmesinde temel referans noktası olmuştur.

ICAEW'in "Code of Ethics" (Etik Kurallar) belgesi, meslek mensuplarının kamu yararı, mesleki bağımsızlık ve çıkar çatışmalarının yönetimi konularında detaylı düzenlemeler içermektedir. Bu düzenlemeler, özellikle denetim firması rotasyonu, denetim dışı hizmetler ve ortak rotasyonu gibi konularda dünya literatürüne öncülük etmiştir (ICAEW, 2022).

Companies Act 2006 (Şirketler Kanunu 2006) ve Financial Services and Markets Act 2000 (Mali Hizmetler ve Piyasalar Kanunu 2000) gibi yasal düzenlemeler, muhasebe mesleğinin etik boyutunu yasal bir zemine oturtarak, meslek mensuplarının sorumluluklarını net bir şekilde tanımlamıştır (Davies, 2021).

3.4.2. Etik Kuralların Mesleki Uygulamadaki Yeri ve Etkisi

İngiltere'de etik kuralların mesleki uygulamadaki etkisi, "principles-based approach" (ilke temelli yaklaşım) ile "rules-based approach" (kural temelli yaklaşım) arasında dengeli bir konumda şekillenmektedir. Bu yaklaşım, meslek mensuplarına etik ikilemler karşısında profesyonel muhakeme yetkisi tanırken, aynı zamanda net sınırlar da çizmektedir.

Mesleki etik kuralların etkisini artıran faktörler arasında Continuous Professional Development (CPD - Sürekli Mesleki Gelişim) programları, peer review (meslektaş incelemesi) sistemleri ve mesleki kuruluşların aktif kalite güvencesi faaliyetleri yer almaktadır. İngiltere'de meslek mensuplarının yıllık olarak minimum 20 saat CPD alma zorunluluğu, etik bilinçlerinin sürekli güncel tutulmasını sağlamaktadır (Parker ve Gould, 2020, s. 367-384).

İngiltere'de meslek mensuplarının etik karar verme süreçlerinde mesleki kuruluşların rehberliğini önemli ölçüde dikkate aldıklarını ve bu durumun mesleki güvenilirliği artırdığını göstermektedir (Mitchell ve Sikka, 2021, s. 1123-1145).

3.4.3. Denetim Mekanizmaları

İngiltere'de denetim sisteminin yapısı, Big Four denetim firmalarının küresel merkezlerinin bu ülkede bulunması nedeniyle dünya denetim standartlarının şekillenmesinde öncü rol oynamaktadır.

Yasal Denetim (Statutory Audit)

Companies Act 2006 çerçevesinde gerçekleştirilen yasal denetim, İngiltere'de muhasebe mesleğinin en kritik fonksiyonlarından biridir. Bu denetim, International Standards on Auditing (UK) (ISA-UK) standartları çerçevesinde yürütülmektedir ve dünya denetim standartlarının geliştirilmesinde referans noktası olarak kabul edilmektedir (Humphrey ve Loft, 2021, s. 445-467).

FRC'nin Audit Quality Review (AQR) programı, büyük denetim firmalarının kalitesini sürekli izlemekte ve denetim kalitesinin artırılması için önerilerde bulunmaktadır. Bu sistemin etkinliği, özellikle 2008 finansal krizi sonrası dönemde önemli ölçüde artırılmıştır (Power, 2020).

İç Denetim (Internal Audit)

İngiltere'de iç denetim, özellikle FTSE 350 şirketlerinde UK Corporate Governance Code gereğince zorunlu hale getirilmiştir. Chartered Institute of Internal Auditors (CIIA) tarafından belirlenen standartlar, iç denetimin risk yönetimi, kontrol sistemleri ve kurumsal yönetim süreçlerindeki rolünü tanımlamaktadır (Anderson ve Eubank, 2019, s. 234-251).

İç denetim fonksiyonunun yönetim kurulu ve denetim komitesine doğrudan raporlama yapması, İngiltere'de kurumsal yönetim sisteminin güçlü yanlarından biri olarak kabul edilmektedir.

Düzenleyici Denetim (Regulatory Audit)

Financial Conduct Authority (FCA) ve Prudential Regulation Authority (PRA) gibi düzenleyici kurumlar, özellikle finansal hizmetler sektöründe faaliyet gösteren kuruluşlar üzerinde özel amaçlı denetim gerçekleştirmektedir. Bu denetim türü, sistemik risk yönetimi ve finansal istikrarın korunması açısından kritik önem taşımaktadır (Llewellyn, 2020, s. 278-295).

3.4.4. Kurumsallaşmanın Denetim Süreçlerine Etkisi

İngiltere'de kurumsal yönetim sisteminin ileri düzeyde olması, denetim süreçlerinin kalitesi üzerinde olumlu etkiler yaratmaktadır. UK Corporate Governance Code'un (İngiltere Kurumsal Yönetim Kodu) gereksinimleri, özellikle denetim komitelerinin bağımsızlığı, icracı olmayan yönetim kurulu üyelerinin etkinliği ve risk yönetimi sistemlerinin güçlü yapısı açısından dünya standartlarına örnek oluşturmaktadır (Mallin, 2021).

Kurumsallaşmanın denetim süreçlerine katkısı, özellikle denetim komitelerin denetçi seçimi, denetim ücretlerinin belirlenmesi ve denetim kapsamının şekillendirilmesi süreçlerindeki aktif rolü ile kendini göstermektedir. Bu yapı, yönetimin denetim süreci üzerindeki potansiyel etkisini en aza indirmekte ve denetim bağımsızlığını güçlendirmektedir.

3.4.5. Hesap Verebilirlik Kavramının Muhasebe Mesleğindeki Yeri

İngiltere'de hesap verebilirlik (accountability) kavramı, muhasebe mesleğinin toplumsal sorumluluğunun temel taşı olarak oluşturmaktadır. Bu kavram, özellikle "public interest" (kamu yararı) perspektifinden ele alınmakta ve meslek mensuplarının sadece müşterilerine değil, toplumun geneline karşı sorumluluklarını kapsamaktadır (Sikka, 2021, s. 234-251).

İngiltere'de hesap verebilirlik mekanizmalarının güçlü yönleri arasında:

- Mesleki kuruluşların etkin disiplin prosedürleri
- FRC'nin bağımsız gözetim fonksiyonu
- Mesleki Gözetim Kurulu'nun (Professional Oversight Board) mesleki kuruluşlar üzerindeki gözetim yetkisi
- İhbarcı mekanizmalarının yaygınlığı
- Medya denetiminin yoğunluğu yer almaktadır (Gray ve Haslam, 2022, s. 89-107).

Bununla birlikte, hesap verebilirlik sisteminin zayıf yönleri arasında:

- Disiplin süreçlerinin uzun sürmesi
- Yaptırımların caydırıcılığının tartışmalı olması
- Big Four denetim firmalarının pazar hakimiyeti
- Öz-düzenleme sisteminin doğasında bulunan sınırlılıkları bulunmaktadır (Cooper ve Robson, 2020, s. 102-118).

3.4.6. Etik İhlalleri ve Denetim Zafiyetlerinin Değerlendirilmesi

İngiltere'de yaşanan kurumsal skandallar, muhasebe mesleğinin etik boyutunun sürekli geliştirilmesi gerekliliğini ortaya koymuştur. Enron-Arthur Andersen vakası, Royal Bank of Scotland krizi, Carillion çöküşü ve son dönemde Wirecard skandalı gibi olaylar, denetim kalitesinin artırılması ve etik standartların güçlendirilmesi yönündeki reform çalışmalarını hızlandırmıştır.

FRC'nin 2019 yılında yayımladığı "Denetim ve Kurumsal Yönetimde Güveni Yeniden Tesis Etme" raporu, özellikle denetim piyasası reformu, denetim

uygulamalarının operasyonel ayrımı ve yönetilen ortak denetim gibi radikal öneriler getirmiştir. Bu öneriler, denetim kalitesinin artırılması ve çıkar çatışmalarının azaltılması hedeflenmektedir (FRC, 2019).

Mesleki şüpheliğin güçlendirilmesi, denetim metodolojilerinin sürekli geliştirilmesi ve teknoloji entegrasyonunun artırılması yönündeki çalışmalar, İngiltere'de denetim kalitesinin gelecekteki gelişim yönünü belirlemektedir (Johnstone, Li ve Luo, 2021, s. 67-85).

Rekabet ve Piyasalar Otoritesi (CMA) tarafından gerçekleştirilen denetim piyasası çalışmasının sonuçları, sadece denetim yapan firmaların teşvik edilmesi ve ortak denetim mekanizmalarının geliştirilmesi yönündeki önerilerle sektörün yapısal dönüşümünü hedeflemektedir (CMA, 2020).

İngiltere'de muhasebe mesleğinin etik boyutu, köklü kurumsal yapı ve sürekli gelişim anlayışı ile dünya standartlarına öncülük etmektedir. Ülke temelli yaklaşımın esneklik sağladığı bu sistemde, mesleki kuruluşların etkin gözetimi ve sürekli reform çalışmaları, mesleğin toplumsal güvenilirliğini korumaya yönelik önemli mekanizmalar oluşturmaktadır. Bununla birlikte, küresel finansal sistemdeki değişimler ve teknolojik dönüşüm, etik standartların ve denetim mekanizmalarının sürekli adaptasyonunu gerektirmektedir.

3.5. İNGİLTERE'DEKİ MUHASEBEDE KURUMSALLAŞMA MODELİNİN KURUMSAL TEORİLER AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

İngiltere'de muhasebe mesleğinin kurumsallaşma süreci, modern çağda mesleki gelişimin en erken ve en etkili örneklerinden birini temsil etmektedir. Bu süreç kurumsal teoriler çerçevesinde incelendiğinde, mesleğin nasıl meşruiyet kazandığı, mesleki sınırlar oluşturduğu ve küresel muhasebe uygulamalarını etkileyen kalıcı örgütsel yapılar yarattığı görülmektedir.

İngiltere'de muhasebe mesleğinin kurumsallaşma süreci, Eski kurumsal kuram perspektifinden değerlendirildiğinde, Endüstri Devrimi'nin yarattığı ekonomik

dönüşümle birlikte biçimlenen rasyonel bir örgütsel yapılaşma süreci olarak öne çıkmaktadır. Bu yaklaşıma göre muhasebe mesleği, artan ticaret hacmi, anonim şirketlerin yükselişi ve mülkiyetin yöneticilikten ayrılması gibi yapısal değişimlere bir yanıt olarak ortaya çıkmıştır. Özellikle 19. yüzyılda, devletin hukuki düzenlemeleri ve vergi uygulamaları, muhasebenin daha sistematik, standartlaştırılmış ve yasal bir çerçeveye kavuşmasını zorunlu kılmıştır. Bu çerçevede, Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) gibi mesleki örgütler, mesleğin formelleşmesi ve profesyonelleşmesinde önemli rol oynamıştır (Matthews, Anderson ve Edwards, 1998).

Yeni kurumsal kuram ise İngiltere'deki muhasebe mesleğinin dönüşümünü yalnızca işlevsel gereklilikler değil, aynı zamanda meşruiyet arayışları, sembolik yapılar ve kültürel normlar üzerinden açıklar. Meyer ve Rowan'ın (1977) ortaya koyduğu "kurumsal mitler" kavramı çerçevesinde, "chartered" unvanının benimsenmesi, ritüel ve sembollerin oluşturulması, mesleğin yalnızca teknik değil aynı zamanda toplumsal prestij kazandıran bir yapı haline gelmesini sağlamıştır. Muhasebe meslek mensuplarının bağımsızlık, tarafsızlık ve etik ilkelere olan bağlılığı, hem işlevsel hem de bilişsel meşruiyetin (Scott, 2008) sağlanmasına hizmet etmiştir. Ayrıca, IFRS gibi uluslararası muhasebe standartlarına hızlı adaptasyon, piyasa beklentilerine ve küresel normlara izomorfik bir tepki olarak değerlendirilebilir (Carruthers, 1995, s. 313-328). Bu bağlamda, yeni kuramsal yaklaşım muhasebe mesleğini durağan bir yapıdan çok, sembolik ve kültürel anlamlarla sürekli yeniden inşa edilen bir kurum olarak analiz eder.

Her iki kuramsal yaklaşım birlikte değerlendirildiğinde, İngiltere'de muhasebe mesleğinin kurumsallaşma süreci çok katmanlı bir yapıya sahiptir. Eski kurumsal kuram, yapısal düzenlemeler, devlet politikaları ve formel mesleki standartlara odaklanırken; Yeni kurumsal kuram, meşruiyetin sembolik ve bilişsel boyutlarını, toplumsal beklentilerle etkileşimi ve sürekli dönüşüm hâlini ön plana çıkarır. Bu nedenle İngiliz muhasebe sistemi, hem yasal hem de kültürel mekanizmaların iç içe geçtiği, tarihsel ve toplumsal bağlamla uyumlu bir kurumsal evrim süreci olarak değerlendirilebilir.

3.6. KURUMSAL İZOMORFİZM VE İNGİLTERE MODELİ

Kurumsal izomorfizm teorisi, örgütlerin aynı kurumsal alan içerisinde benzer yapı ve uygulamaları benimseme eğilimini açıklayan önemli bir teorik çerçevedir. DiMaggio ve Powell (1983) tarafından geliştirilen bu teori, örgütlerin çevresel belirsizliklerle karşı karşıya kaldıklarında meşruiyet arayışında benzer kurumsal çözümlere yöneldiklerini savunmaktadır.

İngiltere, muhasebe mesleğinin erken kurumsallaştığı ülkelerden biridir. 19. yüzyılda kurulan Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), mesleğin profesyonelleşmesinde önemli bir rol oynamıştır. Zorlayıcı izomorfizm bağlamında değerlendirildiğinde, özellikle kamu yararına finansal raporlama anlayışının gelişimiyle birlikte devletin ve düzenleyici kurumların müdahalesi belirginleşmiştir. 20. yüzyılın ortalarından itibaren, Companies Act gibi yasal düzenlemelerle muhasebe standartlarının uygulanması zorunlu hâle gelmiş ve meslek üzerinde kamusal baskı artmıştır (Matthews, Anderson ve Edwards, 1998). Bu süreç, mesleğin yalnızca piyasa aktörlerinin değil, aynı zamanda devletin de yönlendirmesiyle şekillendiğini göstermektedir.

Taklitçi izomorfizm açısından bakıldığında, İngiltere muhasebe mesleği birçok durumda küresel gelişmelerden etkilenecek kendi uygulamalarını güncellemiştir. Özellikle 2000'li yıllarda Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın (UFRS) benimsenmesi, İngiltere'nin AB üyesi olarak benimsediği küresel muhasebe normlarına uyum çabasının bir yansımasıdır. Bu bağlamda, İngiliz muhasebe sistemi uluslararası alanda kabul gören uygulamaları model olarak kendi sistemine uygulamıştır.

Normatif izomorfizm çerçevesinde, İngiltere'deki muhasebe meslek örgütlerinin eğitim ve sertifikasyon süreçleri öne çıkmaktadır. ICAEW ve Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) gibi kuruluşlar, yüksek düzeyde profesyonel standartlar belirleyerek mesleğe giriş koşullarını sıkı biçimde düzenlemiştir. Meslek mensuplarının uzun süreli eğitim programlarına ve sürekli mesleki gelişim faaliyetlerine katılma zorunluluğu, normatif izomorfizmin tipik bir örneğidir (Carnegie ve Edwards, 2001, s.

301-325). Bu süreçler, muhasebecilerin yalnızca teknik bilgi değil, etik normlar ve mesleki sorumluluk açısından da ortak bir profesyonel kimlik geliştirmelerini sağlamıştır.

İngiltere muhasebe mesleğinde dönüşüm ve standartlaşma; yasa, örnek alma ve mesleki normlar aracılığıyla gerçekleşmiştir. Bu süreçte devletin düzenleyici rolü, uluslararasılaşmanın teşvik ettiği taklitçi eğilimler ve güçlü meslek kuruluşlarının norm belirleyen işlevi iç içe geçmiştir. Sonuç olarak, kurumsal izomorfizmin üçlü yapısı, İngiltere muhasebe sisteminin küresel düzeyde örnek alınan tutarlı ve güvenilir bir model haline gelmesinde belirleyici olmuştur.

3.7. İNGİLTERE'DE MUHASEBE MESLEĞİNDE KURUMSALLAŞMA KAPSAMINDA LİTERATÜR ANALİZİ

Muhasebe mesleğinin kurumsallaşma süreci, dünya genelinde farklı ülkelerde kendine özgü özellikler göstermekle birlikte, İngiltere'deki gelişmeler bu alanda öncü ve model niteliğinde kabul edilmektedir. 19. yüzyılın ortalarından itibaren başlayan bu süreç, hem tarihsel önemi hem de diğer ülkelere olan etkisi nedeniyle akademik literatürde geniş yer bulmuştur.

Brown (1905), İngiliz muhasebe mesleğinin kurumsallaşma sürecini inceleyen öncü çalışmalardan birinde, mesleğin 19. yüzyılın ikinci yarısında yaşadığı dönüşümü ele almıştır. Brown'a göre, Endüstri Devrimi'nin getirdiği ekonomik ve sosyal değişimler, muhasebe mesleğinin geleneksel yapısından modern profesyonel bir örgütlenmeye geçişini zorunlu kılmıştır.

Garrett (1961), İngiltere'de muhasebe mesleğinin kurumsallaşmasında mesleki örgütlerin rolünü detaylı olarak incelemiştir. Garrett'e göre, 1854 yılında kurulan Society of Accountants in Edinburgh, dünya çapında kurulan ilk muhasebe meslek örgütü olarak tarihi bir öneme sahiptir. Bu örgütlenme, mesleğin profesyonelleşme sürecinde kritik bir dönüm noktası oluşturmuş ve diğer ülkelerdeki benzer girişimlere örnek teşkil etmiştir.

Howitt (1966), İngiliz muhasebe mesleğinin kurumsallaşmasında eğitim sisteminin rolünü vurgulamıştır. Howitt'e göre, mesleki eğitim standartlarının

belirlenmesi ve sınav sisteminin oluşturulması, mesleğin bilimsel temellerinin atılmasında ve toplumsal saygınlığının artmasında belirleyici faktörler olmuştur.

Kitchen ve Parker (1980), İngiltere'de muhasebe mesleğinin kurumsallaşmasında yasal düzenlemelerin önemini ortaya koymuşlardır. Yazarlar, 1900 yılında yürürlüğe giren Companies Act'in muhasebe mesleğinin toplumsal konumunu güçlendirdiğini ve meslek mensuplarına yasal bir statü kazandırdığını belirtmişlerdir. Bu yasal düzenlemeler, mesleğin kurumsallaşma sürecinde önemli bir kilometre taşı oluşturmuştur.

Lee (1995), İngiliz muhasebe mesleğinin kurumsallaşmasını toplumsal bağlam içinde değerlendirmiştir. Lee'ye göre, 19. yüzyıl İngiltere'sinde yaşanan sosyal ve ekonomik dönüşümler, muhasebe mesleğinin toplumsal işlevini yeniden tanımlamış ve mesleğin kurumsallaşmasını hızlandırmıştır. Özellikle orta sınıfın yükselişi ve burjuva değerlerinin yaygınlaşması, muhasebe mesleğinin toplumsal prestijini artırmıştır.

Matthews ve diğerleri (1998), İngiliz muhasebe mesleğinin kurumsallaşmasında meslek etiğinin rolünü incelemiştir. Yazarlar, etik kuralların belirlenmesi ve uygulanmasının, mesleğin toplumsal güvenilirliğini artırdığını ve kurumsallaşma sürecini desteklediğini ortaya koymuşlardır.

Walker (2004), İngiliz muhasebe mesleğinin kurumsallaşma sürecini sosyolojik perspektiften ele almıştır. Walker'a göre, mesleğin kurumsallaşması sadece teknik bir süreç değil, aynı zamanda sosyal bir inşa sürecidir. Bu süreçte meslek mensupları, toplumsal meşruiyet kazanmak için çeşitli stratejiler geliştirmiş ve mesleğin sınırlarını belirlemişlerdir.

Son dönem literatürde, Napier (2006), İngiliz muhasebe mesleğinin kurumsallaşma sürecini tarihsel kurumsal teorisi çerçevesinde yeniden değerlendirmiştir. Napier'e göre, mesleğin kurumsallaşması, kurumsal mantığın değişimi ve yeniden üretimi süreçleriyle yakından ilişkilidir. Bu perspektif, mesleğin kurumsallaşmasını dinamik bir süreç olarak ele almakta ve güncel gelişmelerin anlaşılmasına katkı sağlamaktadır.

İncelenen literatür, İngiltere'de muhasebe mesleğinin kurumsallaşma sürecinin çok boyutlu bir fenomen olduğunu ortaya koymaktadır. Bu süreçte ekonomik faktörler, sosyal dinamikler, yasal düzenlemeler ve mesleki örgütlenme birlikte etkili olmuştur. Literatürün genel eğilimi, İngiliz deneyiminin küresel muhasebe mesleğinin gelişiminde model teşkil ettiği yönündedir.



BÖLÜM 4: TÜRKİYE’DE MUHASEBE MESLEĞİNİN YAPISI VE KURUMSALLAŞMA DÜZEYİ

Bu bölümde, Türkiye’de muhasebe mesleğinin tarihsel gelişimi, mevcut yapısı ve kurumsallaşma düzeyi kapsamlı bir şekilde ele alınmaktadır. Osmanlı Devleti’nden Cumhuriyet dönemine uzanan tarihsel süreç içerisinde muhasebe sisteminin geçirdiği dönüşümler, Tanzimat öncesi ve sonrası dönemlerdeki uygulamalar ile Cumhuriyet’in ilanından günümüze kadar gerçekleştirilen yasal düzenlemeler ve kurumsal gelişmeler detaylı olarak incelenmektedir. Bölüm, öncelikle Osmanlı’da geleneksel uygulamalardan başlayarak, Tanzimat sonrası modernleşme hareketleri, Cumhuriyet dönemi reformları ve 1989 yılında 3568 sayılı kanunla mesleğin yasal statü kazanması sürecine kadar olan gelişmeleri tarihsel perspektiften değerlendirmektedir. Ardından, Türkiye’deki muhasebe mevzuatı, Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve diğer temel yasal düzenlemeler ile TÜRMOB başta olmak üzere meslek örgütlerinin yapısı ve işleyişi ayrıntılı olarak ele alınmakta; Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir unvanlarının görev, yetki ve sorumlulukları açıklanmaktadır. Ortaöğretimden lisansüstü düzeye kadar muhasebe eğitiminin yapısı, sertifikasyon süreçleri ve sürekli mesleki gelişim uygulamaları incelenmekte; etik kurallar, denetim mekanizmaları ve hesap verebilirlik kavramının Türkiye’deki uygulamaları değerlendirilmektedir. Son olarak, Türkiye modelinin kurumsal teoriler ve kurumsal izomorfizm çerçevesinde analizi yapılarak, literatür incelemesi ile bölüm tamamlanmakta ve Türkiye’de muhasebe mesleğinin kurumsallaşma düzeyine ilişkin kapsamlı bir değerlendirme sunulmaktadır.

4.1. TÜRKİYE’DE MUHASEBE MESLEĞİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Türkiye’de muhasebe sisteminin gelişimi, Cumhuriyet döneminde gerçekleştirilen bilimsel çalışmalar ile daha iyi açıklanabilir ve anlaşılabilir. Dolayısı ile çalışmanın bu bölümünde, Türkiye’de muhasebe sisteminin gelişmesi açısından Osmanlı Devleti’nde muhasebe sisteminin gelişim süreci ve Cumhuriyet’in ilanından sonra muhasebe alanında yapılan gelişmeler olmak üzere iki kısma ayrılarak incelenmiştir.

4.1.1. Osmanlı Devleti'nde Muhasebe Sistemi

Osmanlı Devleti'nde muhasebe sisteminin gelişim sürecini, Tanzimat öncesi ve Tanzimat dönemi sonrasında yaşanan gelişmeler olarak iki bölüm şeklinde ele alınabilir.

4.1.2. Tanzimat Öncesi Muhasebe Sistemi

Osmanlı Devleti'nde muhasebe sistemi, devletin mali yönetiminin bir aracı olarak gelişim göstermiş ve devlet gelirlerinin ve giderlerinin izlenmesi için gerçekleştirilmiştir (Uzay ve Tanç, 2009, s. 127).

Osmanlı Devleti'nin tanzimat öncesi dönem muhasebe düzeni merkezci bir teşkilatı ve bürokratik bir düzene sahip değildi. Tüm imparatorluk sistemlerindeki gibi Osmanlı Devleti'nde de mali güçsüzlüğü telafi edecek şekilde gerçekleştirilmiştir. Tanzimat döneminden sonra mali ıslahat yönü önem kazanmıştır. Merkezde bulunan maliye teşkilatı yeniden düzenlenmiş ise de eyaletlere sorumlu memurlar gönderilir, yanlarına da yardımcı memurlar görevlendirilirdi ve denetleme meclisleri kurulmuştur. Söz konusu olan denetim sistemi de muhasebe sistemi içerisinde yer almıştır ve daha sonrasında ayrılmıştır.

Osmanlı Devleti'nde muhasebeci, ilkeleri, kuralları ve prensipleri olan bir meslek dalıdır ve devlet mekanizması içerisinde önemli bir konuma sahiptir. Ek olarak, erken yaşlarda işe alarak çocukluktan yetiştirme oldukça önemlidir, dolayısı ile muhasebe mesleğini yapan bir kişi hayatı boyunca bu mesleği sürdürmektedir. Tanzimat dönemine kadar devam eden bu süreç, ilkelerin ve kuralların düzenli ve sürdürülebilir bir şekilde yapılandırılması ile sona ermiştir. Klasik dönemde Osmanlı ekonomik yapısı, devletin kontrolünde olacak şekilde düzenlenmek istenmiştir (Karademir, 2018, s. 40). Osmanlı Devleti de devletçilik anlayışını benimseyerek özel sektörde bir gelişme yaşanmamış ve bu sebeple de muhasebecilik mesleği devlet bünyesinde gelişim göstermiştir. Bu dönemlerde merdiven adı verilen bir yöntemden yararlanılmıştır.

Tarih boyunca çeşitli muhasebe yöntemleri kullanılmıştır. Bu yöntemlerden bir tanesi de merdiven yöntemidir. Bu yöntem, Osmanlı Devleti'nde Ortadoğu'da ortaya

çıkması ve geliştirilmiştir. Merdiven yöntemi, üç ülkede gelişmiş ve yaygınlaşmıştır. İlk olarak Abbasi Devleti tarafından kullanılmış olup ardından İlhanlı Devleti tarafından kullanılmıştır. İlhanlı Devleti'ne komşu olan Osmanlılar da bu yöntemi muhasebe sistemi için kullanmaya başlamıştır. Merdiven yöntemi devlet muhasebesi olarak 1100 süre boyunca kullanılmıştır ve bu yöntemle ait belgelere Osmanlı döneminde 1879 yılında bırakılarak çift taraflı kayıt sisteminin kullanılmasına kadar rastlanmaktadır.

Merdiven yönteminde birçok farklı defter tutulmuştur. Bunlar;

- Ruznamçe, hazinedeki gelir ve giderlerinin kaydedildiği defterdir.
- Evarece, mali hareketliliklerin gözlemlendiği defterdir.
- Tevcihat, özel harcamaların tespiti ve hareketliliğin incelenmesi için tutulan defterdir.
- Tahvilat, merkezi hazineden gönderilen havaleleri ve kişilerin hesaplarını izlemeye yarayan defterdir.
- Müfredat, eyaletlerin bir yıl içerisindeki gelir-giderlerinin kaydedildiği defterdir.
- Defter-i Camiü'l Hesap, eyalet gelirlerinin yıllık kesin hesap defteridir.
- Defter-i Kanun, vergi tarife ve tutarı defteridir.

Osmanlı Devleti'nde Tanzimat dönemi öncesinde mali işlerden sorumlu en etkili kurum Defterlik'tir. Osmanlı Devleti'nde defterdar, maliye teşkilatının başında yer alır ve siyasi olarak da oldukça önemli bir konuma sahiptir. Padişahın sahip olduğu hazinenin vekili defterdardır ve hazine hesaplarının planlanmasını yapmak ile sorumludur.

Kanunname ile defterdarın görev ve sorumlulukları düzenlenmiştir:

- Padişahın sahip olduğu malın vekilidir ve defterdardan habersiz hazineye bir ekleme yapılamaz.

- Defterhane ve hazine defterdar önünde açılır ve kapanır.
- Yılda bir kez padişahın huzuruna çıkar ve gelir-gider hakkında padişahı bilgilendirir.
- Mali konularda özel divan kurma yetkisi vardır, mali davalar ile ilgilenir ve gerektiği durumlarda padişah yerine kararlar verebilir.
- Padişahın özel gelir kaynakları defterdarın sorumluluğundadır.
- Hazine hesaplarını düzenler ve temsilen ödemeleri yapar.

4.1.3. Tanzimat Sonrası Muhasebe Sistemi

18. yy ikinci yarısından sonra Osmanlı Devleti askeri yenilgiler yaşayarak toprak kaybetmiştir. Bu kayıpların sonucu olarak Osmanlı Devleti askeri, mali ve idari yapılarında merkezi bir sistem oluşturma zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır. Tanzimat ile birlikte çağdaşlaşma uğraşları toplumsal kurumların yenilenmesine yavaş da olsa bir sonuç almıştır (Karataş, Yücel ve Adiloğlu, 2018, s. 74). 19. yüzyılın birinci yarısında Osmanlı Devleti, modernleşme hareketi Tanzimat'la (1939) birlikte, mali yapılarda da değişiklikler gerçekleştirmiştir. Bu değişikliklerden en önemlisi ise Tanzimat ile aynı yıllarda kurulan Maliye Nezareti, günümüz Maliye Bakanlığı, oluşturulmasıdır (Karabıyık, 2013, s. 19). Bu nedenle Tanzimat Dönemi, Osmanlı Devleti'nin siyasi ve mali açıdan güç kazanması amacıyla gerçekleştirilen yeniliklerin en üst seviyede olduğu bir dönemdir. Söz konusu olan bu yenilikler, temelinde Avrupa devletlerindeki uygulamalara benzer olmasının yanı sıra devlet bürokrasisi yapılara ayrılmış ve devlet hazinesinin gelir ve giderleri tek elden gerçekleştirilerek mali kontrol sağlanmıştır. Tanzimat döneminde merkezi yapının oluşturulması açısından gerçekleştirilen en önemli yenilik meclislerin kurulmasıdır.

Meclis-i Muhasebe-i Maliye, Tanzimat'ın amacına ulaşabilmesi için, merkezde mali konuları denetlemek, karar vermek ve sonuca varabilmek adına oluşturulmuş bir meclistir. Meclisin en başlıca ve önemli görevi, Tanzimat'ın gerçekleştirdiği bölgelerde

vergilerin yeniden tespitinin yapılması, vergilerin toplanması konusunda ortaya çıkan sorunların giderilmesi ve bu konudaki yolsuzlukların yasal bir şekilde çözüme kavuşmasını sağlamaktır. Meclisin kuruluş döneminde yeterli düzenleme ve planlama yapılmamasının sonucu olarak kısa süre içerisinde meclis her türlü mali konular ile ilgilenmek zorunda kalmıştır (Tabakoğlu ve Taşdirek, 2015, s. 96). Bu durum ise meclisin amacına ulaşmasına engel olarak mali işlerde verim alınamamasına neden olmuştur. Dolayısı ile vergi borçlarının denetimini sağlamak için Zimemat Komisyonu oluşturulmuştur. Bu komisyon da denetim konusunda yetersiz kaldığı için mali denetim işleri Meclis-i Muhasebeye devredilmiştir (Köse, 2007, s. 210).

Meclis-i Muhasebe'nin kuruluş amacı ise mali konularda görüşler almak ve özellikle durumu kötü olan devlet hazinesini iyileştirici çözümler sunmaktır. Zaman içerisinde bütçe denetlemesi görevi de bu meclise verildi. Ancak yapılan düzenlemeler, devletin gelir ve giderlerinin denetimini sağlanması için merkezi bir yapının kurulması açısından yetersiz kalmıştır (Tabakoğlu ve Taşdirek, 2015, s. 98). Bu sebeple, hazinenin korunmasını, etkin bir şekilde kullanılmasını ve en az giderle en iyi sonuçların elde edilmesini sağlamak amacıyla Maliye Nezareti'ne bağlı olan Divan-ı Muhasebat (Sayıştay) kurulmuştur (Güvemli, 2000, s. 170).

Sayıştay adı verilen bu kurumun temel görevi ise devlet kurumlarının mali denetimini sağlamak, gelir ve giderlerini denetlemektir (Karabıyık, 2013, s. 28). Divan-ı Muhasebat, dört bölümden oluşur ve 49 madde içermektedir ve kuruluşundan kısa bir süre sonra ilk Anayasamız (1876) Kanun-i Esasi'de yer almıştır. Zaman içerisinde Divan-ı Muhasebat kurumuna yeni yetkiler ve görevler eklenmiştir. Yenilenen Sayıştay ve Teftiş Kurulunun oluşturulması, muhasebe denetimi konusunda yapılan Tanzimat'tan Cumhuriyet dönemine kadar gerçekleştirilen en önemli yenilik olduğu söylenebilir. Bu yenilik, Osmanlı Devleti'nde mali alanda ve denetiminde ortaya çıkan boşlukların giderilmesini sağlamıştır.

4.1.4. Cumhuriyet'in İlanından Sonra Muhasebe Sistemi

Cumhuriyet dönemi muhasebe sistemindeki gelişmelerin dünyadaki diğer ülkeler ile kıyaslama yapıldığında daha yavaş ilerlediği görülmektedir. Bunun en önemli sebebi

ise küçük işletmelerin yetersiz olması ve pazar ekonomisine geç girilmesi olduğu söylenebilir. Muhasebe sistemindeki gelişimin yavaş bir şekilde gerçekleşmesi, muhasebe alanında da yapılacak olan standartların geç oluşturulmasına sebep olmuştur.

Cumhuriyet döneminin ilk başlarında (1920), Türkiye'nin ekonomik durumu oldukça zayıf olup bu durum uzun yıllar devam etmiştir. Diğer yandan, devlerin ekonomik alanda tek yetki sahibi olması, özel sektördeki gelişmeleri olumsuz bir şekilde etkilemiştir. O dönemlerde muhasebe bilgisine sadece yönetim kararlarının kısıtlanması ve ekonomik planların yapılması noktasında gereksinim vardı. Dolayısıyla bu dönemde sadece işletme kapsamında bilgi üretme amacıyla kısıtlı muhasebe sistemi kullanılmaktaydı (Güvemli ve Özbirecikli, 2011, s. 173). Sonuç olarak, Cumhuriyet'in ilk zamanlarında devletçiliğin hakim olması, küçük işletmelerin yetersiz olması ve en önemlisi de meydana gelen savaşlar muhasebe sisteminde önemli gelişmeler yaşanmamıştır.

Türkiye'de muhasebe ile ilgili ilk mevzuat çalışmaları, 26.05.1927 tarihli ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, muhasebe alanındaki ilk kanun, ile başlamıştır. Çeşitli değişiklikler yapılmasına rağmen uzun süre yürürlükte kalan bu kanun, 2005 yılında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim kanunu ile kaldırılmıştır.

İzmir İktisat Kongresi 1923 yılında gerçekleştirildikten sonra 1929 tarihine kadar olan süreç liberal dönem olarak bilinmektedir. Liberal dönemde özel sektör ve kamu sektörünün birlikte güçlendirilmesi amacıyla 1924 yılında İş Bankası kurulmuştur. Yeni gelişim göstermeye başlayan sanayi girişimlerine kredi vermek (Bozoklu, 2003, s. 16) ve bu sektöre mali gücü sağlamak amacıyla 1925 yılında ilk kalkınma bankası kurulmuş ve ilk Kamu İktisadi Teşebbüsü (KİT) mahiyetinde olan Sanayi ve Maadin Bankası kurulmuştur. Muhasebe alanındaki gelişmeler Cumhuriyet döneminde kamu iktisadi teşebbüsleri ile gerçekleşmiştir ve dolayısı ile bu bankaların kurulması oldukça önem arz etmektedir.

1926 yılında Türk Ticaret Kanunu yürürlüğe girmiştir. Bu kanunun muhasebe alanına yönelik hükümleri çift yanlı kayıt tutma yönteminin uygulanması ile ilgiliydi. Bu kanunun önemi ise muhasebe mesleğinin oluşmasına katkı sağladığı söylenebilir

1927 yılında sanayi alanındaki yatırımların artırılması amacıyla Teşvik-i Sanayi Kanunu çıkarılmıştır. Bunun sonucunda, zaman içerisinde işletmelerin sayısı artış göstermiş ve işletmeler arttıkça muhasebe alanına ve muhasebeciye olan ihtiyaç artmıştır.

1933 yılında ise Sümerbank kurulmuştur. Sümerbank'ın genel hesap planı ve muhasebe sistemi ilk aşamada yapılan en önemli gelişme olarak kabul edilmektedir (Uçma, 2012, s. 163). Sümerbank için yapılan muhasebe sistemi, muhasebe alanına yeni kavramlar ve yeni uygulamaların kazanmasını sağlamıştır. Maliyetlerin türleri, yerleri açıklanarak dağıtım tabloları ortaya konmuştur. Söz konusu olan muhasebe sistemi ve planları, sonraki süreçte kurulan bütün kamu iktisadi teşebbüslerinde de uygulanmıştır ve özel sektördeki muhasebe sistemlerinin gelişmesine de oldukça katkı sağlamıştır.

1923-1933 yılları arasında şartların oldukça zorlu ve ağır olması, yeni bir devletin kuruluş sürecinin devam etmesi, devlet yapısının tam olarak gerçekleşmemiş olması, devletin tüm çabasının yeni sistemin kurulması üzerine olması, yatırım ihtiyacının en üst seviyede olan Türk ekonomisinin oldukça gelişim göstermesi ve sıfır enflasyon ile gerçekleştirilmiş olması o dönemin mucizevi sonuçlarından biridir.

1949 yılında vergi reformu, Gelir Vergisi Kanunu (GVK), Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) ve Vergi Usul Kanunu (VUK) olmak üzere üç önemli yasa ile gerçekleştirilmiştir. Bunun sonucunda belge ve kayıt düzeni, gelir-gider tabloları değişime uğrayarak muhasebe alanında değişime ve gelişime neden olmuştur. Kazanç Vergisi Kanunu ile 1950 yılında çıkarılan Gelir Vergisi Kanunu, muhasebe uygulamasının önemini artırmış ve bu konudaki gelişmelere hizmet etmiştir (Kaygusuz, Aslan ve Kepçe, 2014).

1972 yılında Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile ilgili çalışmaları yürütecek Devlet Planlama Teşkilatı Tekdüzen Muhasebe Koordinasyonu Devamlı İhtisas Komisyonu kurulmuştur.

Ekonomik alanda kalkınma planlarının yapılması ile birlikte hedeflerin ve planların ortaya konması hem kamuda hem de özel sektörde muhasebe sisteminde farklı tekniklerin geliştirilmesine ve kullanılmasına zemin hazırlamıştır. 1976 yılında maliyet

muhasebesi hesap planları “Tek Düzen Maliyet Muhasebesi Rehberi” adı altında hazırlanmıştır ve 1977 yılından itibaren uygulanmaya başlanmıştır.

1974 yılından itibaren özellikle uluslararası işletmelerin kurulması ile uluslararası muhasebe sisteminin Türkiye’de gelişmeye ve uygulama alanı bulduğu söylenebilir. Bu yaşanan gelişmenin sonucu olarak Türk muhasebe sistemi ve uluslararası muhasebe sisteminin arasındaki farklılıklar dikkat çekmiş ve bu iki farklı muhasebe sisteminin uyumlu olması için yasal çalışmalar yapılmaya başlanmıştır.

1974 yılında, Türkiye Muhasebeciler Dernekleri Federasyonu (TÜMFED) kurulmuştur.

1976 yılında, Mali Müşavirler Muhasebeciler Birliği Derneği (MMMBD) faaliyete başlamıştır.

Muhasebe sistemi, muhasebe disiplininin ve bu sektörde faaliyet gösteren profesyonel kuruluşların gelişimine derinden katkıda bulunarak yasal geçerliliğin kurulmasına neden olmuştur.

1980 yılında Türkiye’nin pazar ekonomisine geçmesi ile birlikte yabancı sermaye Türkiye’ye girmesine katkı sağlamıştır ve bunun sonucu olarak yabancı ülkeler Türkiye’de faaliyetlere başlamış oldu. Ekonomi alanındaki bu gelişim ve yapısal değişimler sonucunda 1981 yılında Sermaye Piyasası Kanunu çıkarıldı ve 1982’de ise Sermaye Piyasası Kurulu kuruldu.

1989 yılında Sermaye Piyasası Kurulu tarafından kanun kapsamına giren bütün kurumların yayınlamak zorunda oldukları mali tabloların çıkarılmasına yardımcı olmak amacıyla standart bir hesap planı çıkararak yürürlüğü koyulmuştur.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı; geliştirilen muhasebe sisteminin Türkiye genelinde tüm işletmeler için zorunlu olarak uygulamaya konmasını gerçekleştirmek üzere çalışmalar yapmış ve bu konu ile ilgili Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ni 1992 yılında Resmî Gazete’de yayımlamış, 1993 yılını ihtiyari tutmuş, 1994 yılından

itibaren zorunlu olarak uygulama başlanmıştır (Kaygusuz, Aslan ve Kepçe, 2014).

1992 yılında Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Hesap Planı yayınlanıp 1994 yılında yürürlüğe girmiştir.

1994 yılında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur.

1999 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur.

2005 yılında Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Yürürlüğe girmesi ile, 1927 yılından itibaren yürürlükte olan Muhasebe-i umumiye kanununa son verilmiştir.

5018 sayılı kanun ile Muhasebat Genel Müdürlüğü'ne yeni görevler eklenmiştir:

- Devlet muhasebe ve raporlama standartlarının belirlenmesi,
- Devletin mali dönem istatistiklerinin hazırlanması.

4.2. TÜRKİYE'DE MEVZUAT, KANUNİ DÜZENLEMELER VE MESLEK ÖRGÜTLERİ

Türkiye'de muhasebe ve denetim mesleğinin uygulaması, karmaşık ve çok katmanlı bir yasal çerçeveye tabidir. Mesleki faaliyetlerin sınırlarını, standartlarını ve disiplinini belirleyen bu çerçeve; yasal düzenlemelerden, meslek örgütlerinin aldığı kararlara ve idari tebliğlere kadar geniş bir alanı kapsamaktadır. Mesleğin temel hukuki dayanağını oluşturan Türk Ticaret Kanunu (TTK), Vergi Usul Kanunu (VUK) ve bu kanunlara bağlı ikincil mevzuatlar, meslek mensuplarının günlük uygulamalarını doğrudan şekillendirir. Bu düzenlemeler, yalnızca mali raporlamanın şeklini değil, aynı zamanda mesleki sorumlulukları ve etik yükümlülükleri de tayin eder. Türkiye'deki muhasebe mesleğinin kurumsal yapısı, bu mevzuatın dinamik yapısından ve düzenleyici kurumların rolünden ayrı ele alınamaz.

4.2.1. Türkiye’de Mevzuat

Türkiye’de muhasebe mesleğini düzenleyen mevzuat yapısı, Cumhuriyet’in kuruluşundan günümüze kadar sürekli bir gelişim sürecinden geçmiştir. Bu süreç, ülkenin sosyo-ekonomik dönüşümlerini yakından takip etmiş ve her dönemde yaşanan ekonomik gelişmeler doğrultusunda şekillenmiştir. Artan eğitim seviyesi, toplumsal şeffaflık talepleri, kadınların mesleğe katılımı gibi unsurlar, muhasebe mesleğinin yapısını ve mevzuata yansıyan beklentileri dönüştürmüştür. Türk muhasebe mevzuatının temelleri, Osmanlı Devleti’nden miras kalan ticari düzenlemelere dayansa da, modern anlamda ilk sistematik düzenlemeler Cumhuriyet’in ilk yıllarında ortaya çıkmıştır.

Muhasebe alanında ilk yasal düzenleme, 1850 tarihli Kanunname-i Ticaret ile yapılmıştır. Bu düzenleme, Fransız Ticaret Kanunu’nun tercümesi niteliğinde olup, uzun yıllar boyunca Türk muhasebe sisteminin Fransız muhasebe literatürünün etkisinde kalmasına neden olmuştur. Bu durum, Türkiye’deki muhasebe terimlerinin kökeninde Fransızca etkisinin belirgin olmasına yol açmış ve muhasebe kültürünün oluşumunda yabancı kaynaklı etkilerin sürekliliğini sağlamıştır.

Cumhuriyet’in ilanından sonra, özellikle 1926 tarihli Türk Ticaret Kanunu ile muhasebe uygulamaları daha sistemli bir biçim kazanmıştır. Bu kanun, ticari işletmelerin muhasebe kayıtlarını düzenleyen ilk kapsamlı ulusal yasal metin olma özelliği taşımaktadır. 1980’li yıllarda yaşanan yapısal dönüşümler ve serbest piyasa ekonomisine geçiş, muhasebe mevzuatında da önemli değişimleri beraberinde getirmiştir. Bu süreçte finansal raporlama sadece yasal zorunluluk değil, aynı zamanda yönetsel karar alma mekanizmaları için stratejik bir araç haline gelmiştir (Çelik A. , 2018).

Muhasebe mesleğine ilişkin en önemli yasal düzenlemelerden biri, 1989 yılında kabul edilen 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu olmuştur. Bu yasa, meslek mensuplarının yetki ve sorumluluklarını tanımlayarak mesleki statünün ve standartların oluşturulmasına katkı sağlamıştır (Öz, 2015). Ayrıca, mesleğin kurumsallaşmasında önemli bir adım olarak değerlendirilmiş, eğitim, etik ve denetim standartlarının oluşmasına zemin hazırlamıştır.

1990'lı yılların sonlarında Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne uyum süreciyle birlikte, muhasebe uygulamalarında uluslararası standartlara uyum sağlanması gündeme gelmiştir. 1999 yılında Sermaye Piyasası Kanunu'na eklenen madde ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuş ve bu gelişme, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile uyumlu bir sistemin ilk adımı olmuştur. 2003 yılında kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (TMSK), bu alandaki çalışmaların kurumsallaşmasına katkı sunmuş, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) gibi uygulamalar yaygınlaşmaya başlamıştır (TMSK, 2021).

2001 ekonomik krizi gibi yapısal ani gelişmeler de muhasebe mevzuatının yeniden yapılandırılmasında etkili olmuştur. Bu kriz sonrası, mali raporlama ve denetim sistemlerinde şeffaflığı artırmaya yönelik düzenlemelere hız verilmiş; uluslararası finansal sistemle daha uyumlu bir mevzuat yapısı oluşturulmaya çalışılmıştır (Akman, 2019, s. 15-32).

Günümüzde Türk muhasebe mevzuatı üç temel bileşenden oluşmaktadır: yasal düzenlemeler, uluslararası standartlar ve meslek standartları.

- Yasal düzenlemeler kapsamında Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve 3568 sayılı Kanun gibi temel metinler yer almaktadır. Bu belgeler, muhasebe mesleğinin çerçevesini çizmekte ve meslek mensuplarının görev ve sorumluluklarını belirlemektedir (Özdemir, 2020).
- Uluslararası standartlar, IFRS ve IAS gibi dünya genelinde kabul gören uygulamalara dayanmakta ve finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğini sağlamaktadır.
- Meslek standartları ise etik kurallar ve mesleki yeterlilik kriterlerini içermekte olup, genellikle 3568 sayılı Kanun'un belirlediği çerçevede uygulanmaktadır.

Sonuç olarak, Türkiye'de muhasebe mevzuatı, hem ulusal düzenlemelerin hem de küresel entegrasyon süreçlerinin etkisiyle dinamik bir yapıya sahiptir. Gelişen ekonomik

yapı, değişen yatırım ortamı ve uluslararasılaşan sermaye piyasaları doğrultusunda, mevzuatın sürekli güncellenmesi gerekliliği bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır.

4.2.2. Kanuni Düzenlemeler

Türkiye’de muhasebe mesleğini doğrudan etkileyen başlıca kanuni düzenlemeler, meslek mensuplarının görev, yetki ve sorumluluklarını belirlemek amacıyla oluşturulmuştur.

4.2.2.1. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

Türkiye’de muhasebe mesleğini doğrudan etkileyen kanuni düzenlemelerin başında, 1989 yılında kabul edilen 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu gelmektedir. Bu kanun, muhasebe mesleğinin temel taşlarından birini oluşturmakta ve meslek mensuplarının hukuki statüsünü belirlemektedir. Kanunun temel amacı, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını değerlendirmek ve bu konularda hizmet verecek meslek mensuplarının yetki ve sorumluluklarını düzenlemektir.

Kanunun diğer bir amacı, meslek mensuplarının mesleki yeterliliklerini artırmak, mesleki etik kurallarını belirlemek ve meslek mensuplarının denetimini sağlamaktır. Bu bağlamda, meslek mensuplarının eğitime yönelik düzenlemeler de içermektedir. Ayrıca, kanun, meslek mensuplarının bağımsızlıklarını korumak ve mesleki etik kurallarına uygun davranmalarını sağlamak amacıyla çeşitli yaptırımlar ve denetim mekanizmaları öngörmektedir (Özdemir, 2020). 3568 sayılı kanun, muhasebe mesleğinin kurumsallaşmasına önemli katkılarda bulunmuş ve meslek mensuplarının kamuoyunda daha fazla kabul görmesini sağlamıştır.

4.2.2.2. *Türk Ticaret Kanunu*

Türk Ticaret Kanunu, 2011 yılında yürürlüğe girmiştir ve ticari kayıtlar, muhasebe defterleri ve mali tablolar konularında önemli değişiklikler getirmiştir. TTK, özellikle büyük ve orta büyüklükteki işletmeler için bağımsız denetim zorunluluğu getirerek, muhasebe mesleği mensuplarının rol ve sorumluluklarını artırmıştır. Kanun, muhasebe kayıtlarının tutulması, mali tabloların hazırlanması ve sunumu konularında detaylı düzenlemeler içermektedir. Bu kanun, muhasebe mesleğinin temel çerçevesini oluşturmakta ve muhasebe uygulamalarının standartlaşmasını sağlamaktadır.

TTK, şirketlerin finansal durumlarını doğru bir şekilde yansıtmasını ve şeffaf bir raporlama süreci yürütmesini sağlamaktadır. Bu bağlamda, ticari işletmelerin muhasebe kayıtlarının doğru ve güvenilir bir şekilde tutulması, yatırımcılar ve diğer paydaşlar için büyük önem taşımaktadır.

4.2.2.3. *Vergi Usul Kanunu*

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK), muhasebe uygulamaları açısından kritik öneme sahiptir. 1961 yılında yürürlüğe giren VUK, muhasebe kayıtlarının tutulması, belge düzeni ve vergisel boyutta muhasebe uygulamalarının esaslarını belirlemektedir. Bu kanun, vergi mükelleflerinin muhasebe kayıtlarını nasıl tutacaklarına dair kurallar belirlemekte ve vergi denetim süreçlerini düzenlemektedir (Kaya H. , 2019, s. 91-107). VUK'un 175. maddesi ile getirilen Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Türkiye'de muhasebe uygulamalarının standartlaşmasında önemli bir rol oynamıştır. Bu sistem, hesap planı, kayıt düzeni ve mali tablo formatları konularında birliktelik sağlamıştır.

Ek olarak, Sermaye Piyasası Kanunu (SPK), halka açık şirketler ve sermaye piyasası araçları konularında muhasebe mesleğini yakından ilgilendiren düzenlemeler içermektedir. SPK kapsamındaki şirketler, özel raporlama standartlarına tabi olup, bağımsız denetim zorunluluğu bulunmaktadır. Bu durum, muhasebe mesleği mensuplarının niteliklerinin artırılması ve sürekli eğitim alması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır.

Ayrıca, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, kamu sektörü muhasebe uygulamaları açısından temel yasal çerçeveyi oluşturmaktadır. Bu kanun, kamu idarelerinin muhasebe sistemi, mali raporlama ve iç kontrol sistemleri konularında önemli düzenlemeler getirmiştir. Kanun, tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin kamu sektöründe uygulanmasını öngörmüş ve bu alanda çalışan muhasebe mesleği mensuplarının yetki ve sorumluluklarını belirlemiştir.

Bu yasal düzenlemelerin meslek mensuplarının görev, yetki ve sorumlulukları üzerindeki etkisi çok boyutludur. Meslek mensupları, bu kanuni düzenlemeler çerçevesinde müşterilerine hizmet vermekte, mesleki faaliyetlerini yürütmekte ve sorumluluklarını yerine getirmektedir. Mesleki etik kurallar, 3568 sayılı Kanun ve ilgili yönetmeliklerde detaylı olarak düzenlenmiş olup, meslek mensuplarının bu kurallara uyma yükümlülüğü bulunmaktadır.

Denetim ve standartlara uygunluk açısından, bu yasal düzenlemeler meslek mensuplarına önemli sorumluluklar yüklemektedir. Meslek mensupları, hem mesleki denetim hem de hukuki denetim mekanizmalarına tabidir. TÜRMOB ve bağlı odalar aracılığıyla gerçekleştirilen mesleki denetim, kalite kontrol ve sürekli mesleki eğitim uygulamaları, bu yasal çerçevenin işleyişini desteklemektedir. Tüm bu kanuni düzenlemeler, muhasebe mesleğinin yalnızca teknik bir faaliyet değil, aynı zamanda kamusal güvene dayalı bir uzmanlık alanı olduğunu ortaya koymaktadır. Bu bağlamda, mevzuatın sürekli güncellenmesi ve meslek mensuplarının eğitim, etik ve denetim süreçlerine uyum sağlaması, mesleğin kurumsallaşması açısından büyük bir öneme sahiptir.

4.2.3. Meslek Örgütleri

Muhasebe mesleğinin Türkiye’de örgütlenmesi için çalışmalara 20. yüzyılın ilk yıllarında başlanmıştır, ancak bu girişimler yüzyılın sonlarına doğru karşılık bulabilmiştir (Güvemli O. , 2000). Muhasebe mesleğini yasal düzenlemeye kavuşturma girişimleri defalarca kez tekrarlanmasına rağmen yine de istenilen başarıya kısa süre içerisinde ulaşılammıştır. Batılı anlamda ve Türkiye’nin ihtiyaçlarını karşılayabilecek bir mesleki örgütlenme, geçmişte yıllarca devam eden girişimlere rağmen, 1989 yılına kadar

oluşturulamamıştır (Arıkan, 2001, s. 7). 1989 yılında yürürlüğe giren 3568 sayılı kanunu muhasebe mesleğinin hukukunun temelini oluşturmaktadır.

1989 yılında 3568 sayılı yasa ile Serbest Muhasebecilik, Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu yürürlüğe girmesi ile muhasebe mesleğinin yasalaştığı bilinmektedir. Muhasebe Meslek Kanunun amacı, işletmelerdeki uygulamaların ve işlerin güvenilir ve düzenli bir şekilde devamını sağlamak, faaliyet sonuçlarını mevzuat çerçevesinde denetlemeye ve değerlendirmeye ve sonrasında resmi ilgililere yansız bir şekilde bilgi sağlamak ve yüksek mesleki standartları oluşturmak amacıyla mesleğe yasal unvan kazandırmak ve meslek örgütlenmesini sağlamaktır.

Yukarıda bahsedilen amaçları gerçekleştirebilmek amacıyla yasal düzenleme çerçevesinde meslek mensupları başlangıçta üç gruba ayrılmakla birlikte, güncel olarak iki ana unvan altında hizmet vermektedir. Bunlar:

- Serbest Muhasebeci (SM) *(muhasebe kayıtlarını yürüten)*
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) *(kayıtları yürüten ve denetleme yapan)*
- Yeminli Mali Müşavir (YMM) *(denetleme yapan ve mali tabloları onaylayan)’dir.*

4.2.4. Muhasebe Meslek Unvanları

Türkiye’de muhasebe mesleği, 3568 Sayılı Kanun ile tanımlanan belirli unvanlar ve yetki alanları üzerinden icra edilmektedir. Bu unvanlar, meslek mensuplarının eğitim düzeylerini, deneyimlerini ve sahip oldukları yetki kapsamını yasal olarak belirler. Düzenlemeler ile birlikte mesleğin standartlarının korunması ve mali süreçlerdeki sorumlulukların netleştirilmesi açısından önemlidir.

4.2.4.1. Serbest Muhasebeci

Yasal düzenleme ile üç gruba ayrılan meslek mensuplarından ilki olan Serbest Muhasebeci unvanı, 2008 yılında yasadan kaldırılmış ve meslek iki unvanlı duruma getirilmiştir (10 Temmuz 2008 Tarihli 5786 sayılı kanun). Diğer yandan bu unvanın verilmesi kaldırılmış olsa da mesleği unvan ile yapanlar kazanılmış bu hak olarak unvanlarını kullanmayı sürdürmüşlerdir.

4.2.4.2. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

1989 yılında yürürlüğe giren 3568 sayılı kanunun 2/A maddesi gereğince Serbest Muhasebeci Mali Müşavir meslek mensubunun görev ve sorumlulukları;

- Temel görevi, bilanço ve gelir tablosunda bulunan bilgilerinin gerçek ve doğru olup olmadığını araştırmak ve incelemek,
- Genel olarak kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile ilgili diğer belgeleri düzenlemek,
- Muhasebe sistemini kurmak, geliştirmek, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulanması konusunda işleri düzenlemek bu alanda müşavirlik yapmak,
- İlgili konularda belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişi ve benzeri işleri yapmak,
- Ayrıca, meslek mensupları Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile genel muhasebe kurallarına uygun ve doğru olarak yasal süresince kanuni defterlere kaydedilmesinden ve mali tablolara aktarılmasından sorumludur.

4.2.4.3. Yeminli Mali Müşavir

Yeminli mali müşavir, mali tabloların ve kurumlar vergisi beyannamesini onaylamak ile görevlidir. Muhasebe alanında bu unvan sadece Türkiye’de uygulanan özelliklere aittir. Onay yetkisi vardır ancak devletin de onun onayını inceleme yetkisi bulunmaktadır. Mali tabloları yıl sonunda onaylarken içerik açısından yasal düzenlemelere uygun rapor hazırlar ve Maliye Bakanlığı’na karşı oldukça sorumludur. Diğer bir ifadeyle, vergi ile ilgili onayları yapmakla yükümlüdür.

3568 sayılı kanunun 2/B maddesi gereğince Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin konuları; Gerçek tüzel ve kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

- Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak,
- Yukarıdaki maddede yazılı olan konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişi ve benzeri işleri yapmak,
- İlgili yönetmelik gereğince tasdik işlerini yapmaktır.

Yeminli Mali Müşavirler, ülkenin ekonomik olarak kalkınmasında ihtiyaç duyulan gerekli kaynakların sağlanmasında doğru belgeleri temin ederek ülkede denetim işlerinin yaygınlaşmasını sağlamakla sorumludur. Meslek mensupları, muhasebe ile ilgili defter kayıt altına alamazlar, muhasebe bürosu açamazlar veya ortaklık kuramazlar.

Kısaca meslek mensuplarının görev ve sorumlulukları (Demiroğlu, 1999, s. 77);

- Mükellef tarafından bildirilen belgelerin Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile genel muhasebe kurallarına uygun bir şekilde yasal süresi içerisinde kanunu defterlere aktarılmasından,

- Kasti olarak kullandıkları veya başka bir araştırmayı gerektirmeden sahte veya yanıltıcı olduğu bilinen belgelerden,
- Beyannamelere eklenen mali tablolarda yer alan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine göre kar-zararının doğruluğundan,
- Miktar ve tutar açısından işletmelerin faaliyet konusu veya iş hacmiyle orantılı olmayan belgeler ile ticari örf ve adetlere uygun olmayan belgelerden,
- Sehven bile olsa yanlış hesaplamalar ve yanlış kayıtlar yapılarak vergi ziyanına neden olunmasından, sorumludurlar.

1989 yılında 3568 sayılı yasa ile Serbest Muhasebecilik, Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu yürürlüğe girmesi ile birlikte meslek mensupları Serbest Muhasebeci (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM), yeminli Mali Müşavir (YMM) olarak üç gruba ayrılmıştır. 2008 yılında yapılan düzenlemeler sonucunda Serbest Muhasebeci (SM) unvanı kaldırılmıştır.

3568 sayılı yasanın 15. maddesi gereğince bölgede en az 250 meslek mensubu bulunan il merkezlerinde ve bölgesinde 250 meslek mensubu bulunan ilçe merkezlerinde bir oda kurulur. Söz konusu yasanın yürürlüğe girmesi ile birlikte hızlı ve başarılı bir şekilde odalaşma süreci başlamıştır. 1990 yılı ortalarında, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMMO) Türkiye'nin en büyük odası olarak kurulmuştur. Ek olarak, meslek odalarının üç grupta toplandığı görülmektedir. Yasadaki son düzenlemeler düşünüldüğünde bunlardan birincisi Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları'dır. Bir diğeri ise mesleğin üst kademelerini temsil eden Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) kurulmuştur.

Meslek odaları dört yapıdan oluşmaktadır (3568. Kanun, s. 9).

- Genel Kurul,
- Yönetim Kurulu,

- Disiplin Kurulu,
- Denetleme Kurulu.



Şekil 4.1. Muhasebe Odalarının Yönetim Şeması

Zaman içerisinde meslek oda sayılarının ve meslek mensupları gelişimini sürdürmüştür. İlk kurulduğu dönemde 55'i SMMM, 6'sı YMM Odası olmak üzere toplam 61 odada 35.000 üyesi bulunan meslek örgütü hızlı bir gelişim göstermiştir (Büyükmirza, 2009). Kurulştan dört yıl sonra oda sayısı 65'e yükselmiş, sonraki 16 yıl içerisinde ancak 9 oda daha eklenmiştir. Günümüz verilerine bakıldığında ülkemizde 81 ilin 72'sinde SMMM Odası ve ilk dönemde 6 olan YMM Odasının sayısı iki oda daha artarak 8 tane YMM Odası bulunmaktadır.

Tablo 4.1. Dönemler İtibariyle Oda Sayısı ve Meslek Mensubu Sayısı

SM-SMMM Odaları					YMM Odaları	
Dönem	Oda Sayısı	SM Sayısı	SMMM Sayısı	Toplam	Oda Sayısı	YMM Sayısı
1994	65	23.750	13.021	36.771	6	2.400
1995	65	25.085	14.282	39.367	6	2.402
2000	69	27.064	22.473	49.536	8	3.182
2005	70	29.842	33.158	63.000	8	3.502
2010	73	21.164	57.405	78.569	8	3.858
2015	73	10.144	85.740	95.884	8	4.685
2021	77	7.171	109.110	116.281	8	4.883
2025	77	5.538	124.557	130.095	8	5.077

Not: 1994, 1995, 2000, 2005 ve 2025 bilgileri yıl ortası verileridir. 2010, 2015 ve 2021 verileri yıl sonuna aittir.

Yukarıda verilen tabloya bakıldığında, muhasebe meslek mensuplarının unvanlara göre nasıl bir dağılım gösterdiği görülmektedir. Verilere bakıldığında, SM-SMMM odalarının ve YMM odalarının sayılarının arttığı, aynı zamanda bu odalarda çalışan SM-SMMM ve YMM sayılarının da artış gösterdiği görülmektedir. 1994 yılında SM-SMMM Odaları meslek mensubu sayılarına bakıldığında oda başına ortalama 365 kişi düşerken 2021 yılındaki verilere bakıldığında oda başına ortalama 93 kişi düştüğü görülmektedir. 1994 yılında YMM sayılarını bakıldığında oda başına 400 kişi düşerken 2021 yılında oda başına ortalama 610 kişi düşmektedir. Diğer bir ifadeyle aradaki gelişimi ve artışı göstermek amacıyla 1994 yılı ve 2021 yılı karşılaştırıldığında oda sayısı %18.46 oranında artmış, SM sayısı %69.41 oranında azalmış, SMMM sayısı %737.88 oranında artmış ve YMM sayısı %33.33 oranında artmıştır. Bu SM meslek mensubu sayısındaki düşüşün sebebi ise 2008 yılında SM unvanının kaldırılmış olması düşünülebilir. Ayrıca 2021 verilerine bakıldığında oda sayısı ve YMM sayısı oldukça düşük bir yüzdeye sahipken, SM ve SMMM sayılarının yüzdesi yüksektir. Bu durum, mesleğin uzmanlaşmış profesyonellerle temsil edildiğini ve meslek mensuplarının çoğunluğunun SMMM statüsünde olduğu çıkarımı yapılabilir. 2025 yılı verilerine bakıldığında ise, bu tarihin yıl ortası verilerini temsil etmesiyle birlikte, SM-SMMM ve YMM odalarının sayılarında

2021 yılına kıyasla bir değişiklik olmadığı, sırasıyla 77 ve 8 oda olarak sabit kaldığı görülmektedir. Serbest Muhasebeci (SM) sayısındaki düşüş eğilimi 2025 yılında da devam etmiş ve 2021'e göre yaklaşık %22.77'lik bir azalışla 5.538'e gerilemiştir. Buna karşılık, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) sayısı kayda değer bir artış göstererek 2021'den 2025'e yaklaşık %14.16 oranında yükselerek 124.557'ye ulaşmıştır. Yeminli Mali Müşavir (YMM) sayısında ise 2021'den 2025'e yaklaşık %3.97'lik bir artışla 5.077'ye çıktığı görülmektedir. Genel olarak, meslek mensubu sayısı 2021'deki 116.281'den 2025'te 130.095'e yükselerek yaklaşık %11.88'lik bir artış kaydetmiştir. Bu durum, SM unvanının devam eden azalmasına rağmen, SMMM ve YMM unvanlarında görülen artışlarla muhasebe mesleğinin toplamda büyümeye devam ettiğini ve mesleki dönüşümün sürdüğünü göstermektedir.

4.3. TÜRKİYE'DE MUHASEBE EĞİTİMİ, SERTİFİKASYON VE SÜREKLİ MESLEKİ GELİŞİM

Mesleki eğitimin amacı, toplumun ihtiyaçları ve iş alanlarının istekleri doğrultusunda bireylere, bir mesleğin gerektirdiği bilgi, beceri ve uygulama alanında kazanımların sağlanmasıdır.

Türkiye'de muhasebe eğitimi, örgün ve yaygın eğitim kurumları tarafından gerçekleştirilmektedir. Örgün eğitim kapsamında bu eğitim ortaöğretim ve yükseköğretim kurumları tarafından gerçekleştirilirken, yaygın eğitim kapsamında ise çoğunlukla muhasebe meslek örgütleri ve kuruluşları tarafından gerçekleştirilmektedir. Muhasebe eğitimi, farklı eğitim kademelerinde verilmekte ise de üniversitelerde verilen eğitim daha etkin ve önem arz etmektedir (Orhan ve Tazegül, 2013, s. 17). Eğitim öğretim süresince her seviyede yeterli muhasebe elemanı yetiştirmek amaçlanmaktadır. Muhasebe eğitimi gerçek anlamda ortaöğretim seviyesinde başlamaktadır ve bireylerin muhasebeye karşı tercihleri bu kademede ortaya konmaktadır. Bu kapsamda bireylerin muhasebe alanındaki beklentileri ve amaçları ortaöğretim sonrası süreçte şekillenmektedir. Ülkemizde muhasebe eğitimi veren ortaöğretim ve yükseköğretim kademelerinde örgün ve yaygın eğitim veren kurumlar şunlardır (Soylu S. , 2014, s. 12);

- Mesleki ve Teknik Anadolu liseleri,

- Çok Programlı liseler,
- Halk Eğitim Kurumları,
- Mesleki Eğitim Kurumları,
- Mesleki ve Teknik Eğitim Kurumları,
- Mesleki Açık Öğretim Liseleri,

Yükseköğretim kurumlarından ise;

- Ön lisans düzeyinde meslek yüksekokulları (devlet ve vakıf üniversitelerinde),
- Lisans düzeyinde belirli fakülteler (devlet ve vakıf üniversitelerinde)
- Lisansüstü düzeyde yüksek lisans ve doktora seviyesinde yürütülmektedir.

Ayrıca eğitim kademelerine göre muhasebe eğitiminin amaçları belirtilmektedir (Çaldağ, Bayırlı ve Altay, 2004, s. 111);

Muhasebe eğitiminin kademe olarak genel ve özel amaçlarına bakıldığında, ortaöğretim seviyesinde genel amaç sektörün ihtiyaçları ve bilimsel ve teknolojik gelişmeler doğrultusunda gerek duyulan mesleki beceriye sahip nitelikli bireyler geliştirmek iken özel amaç olarak bireylere muhasebe temel bilgi becerilerini edinmesini ve alanın ihtiyaç duyulan işleri yerine getirmesini sağlamak ve özel mesleki nitelikleri kazandırmaktır. Lisans seviyesinde muhasebe eğitiminin genel amacı bireylerin genel olarak mesleki alanda bilgi edinmelerine yardımcı olmak iken özel amaç ise bireylere iş yaşamı boyunca alana ilişkin bilgileri kolayca anlamalarını sağlayacak teorik, teknik ve bilimsel bilgiyi sağlamaktır. Yüksek lisans seviyesinde genel amaç lisans düzeyinde eğitim alan bireylere edindikleri muhasebe konusunda daha detaylı bilgiler verilerek uzman olmalarını sağlamak iken özel amaç olarak bireyleri muhasebe sahasında bilimsel bir araştırma yapmaya teşvik etmek ve bu noktada yaratıcılıklarını artıracak formasyonu sağlamaktır. Son olarak doktora seviyesinde verilen eğitimin genel amacı muhasebe

alanında detaylı bilgiye sahip bireylerin hem teorik hem de uygulamaya yönelik ileri düzeyde bilgi edinmesi uygulama aşamasında kullanmasını sağlamak iken özel amaç olarak muhasebe yazınına ve alanına güncel ve özel konularında ve akademik bilimsel analiz teknikler kullanarak akademik çalışmalar kazandırmaktır.

Ülkemizde muhasebe eğitimi lisans düzeyinde devlet ve vakıf üniversitelerinde özellikle İİBF’lerde gerçekleştirilmektedir. Muhasebe eğitimi bu bölümlerde dört yıllık süreyle verilmektedir. İşletme bölümünde eğitim alan bireyler muhasebe eğitimini dört yıllık dönemde tamamlamaktadır (Demir, 2019, s. 24). Fakülte ve dört yıllık yüksekokullarda verilen eğitim farklı olabilmektedir. Lisans programının dört yıl süresi içerisinde öğrencilere muhasebe prensipleri, maliyet muhasebesi, finansal muhasebe, yönetim muhasebesi, denetim, vergi mevzuatı, finansal raporlama ve analiz gibi temel muhasebe konuları üzerinde yoğunlaşan dersler verilir. Ek olarak, teorik derslerin yanı sıra pratik olarak muhasebe becerilerini geliştirilmesi amacıyla çeşitli uygulamalı dersler ve projeler uygulanmaktadır. Muhasebe eğitimi alan öğrenciler, lisans bölümünün ilerleyen yıllarında uygulamalı deneyim kazanmak için beceri eğitimi veya uygulamalı eğitim alma fırsatına sahiptir (Süer, 2007, s. 29-30). Üniversiteler, muhasebe eğitimi verirken hem eğitimin kalitesini artırmayı hem de öğrencileri iş dünyasına uygun hale getirmeyi hedeflemelidir. Bunun yanı sıra, işletmelerin çalışanlarından beklentilerini de göz önünde bulundurmalıdır (Yıldız ve Durak, 2011, s. 38).

4.4. ETİK KURALLAR, DENETİM MEKANİZMALARI VE HESAP VEREBİLİRLİK

Muhasebe mesleğinin temel amacı, finansal raporlama güvenilirliğini sağlamaktır. Bu amacın yerine getirilmesi, güçlü etik kurallar ve etkin denetim mekanizmaları ile desteklenir; bu ikisi, meslek mensuplarının paydaşlara karşı hesap verebilirliğini tesis eder. Türkiye’de bu etik ve hukuki çerçeve, uluslararası standartlar gözetilerek yerel mevzuatlarla belirlenmiştir. Bu bağlamda, mesleki uygulamaların temelini oluşturan etik ilkelerin ve kuralların incelenmesi, Türk muhasebe sisteminin kurumsal güvenilirliği açısından büyük bir öneme sahiptir.

4.4.1. Türkiye'de Muhasebe Mesleğinde Geçerli Olan Etik Kurallar

Türkiye'de muhasebe mesleğinin etik kuralları, mesleğin güvenilirliğini ve kamuoyuna karşı sorumluluğunu sağlamak amacıyla belirlenmiştir. Bu kurallar, temel dayanaklarını 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) düzenlemeleri, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) etik kuralları ile Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) düzenlemeleri oluşturmaktadır (Özbirecikli, 2020, s. 13-29).

KGK, muhasebe ve denetim standartlarını belirleyerek, meslek mensuplarının etik kurallara uygun davranmasını teşvik eden düzenlemeler yapmaktadır. KGK tarafından yayımlanan "Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar Tebliği" muhasebe mesleğinin temel etik ilkelerini dürüstlük, objektiflik, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ile mesleki davranış olmak üzere beş ana başlık altında tanımlamaktadır (KGK, 2021). KGK'nın belirlediği Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Denetim Standartları (TDS), meslek mensuplarının hesap verme sorumluluklarını yerine getirmeleri için gereklilikler sunar (KGK, 2021). Bu ilkeler, International Federation of Accountants (IFAC) etik standartlarıyla uyumlu olarak düzenlenmiş ve Türkiye'nin özgün koşullarına adapte edilmiştir.

TÜRMOB etik kuralları ise meslek mensuplarının müşterileri, meslektaşları ve kamusal çıkarlarla olan ilişkilerinde uymaları gereken davranış normlarını belirlemiştir ve meslek mensuplarının topluma karşı sorumluluklarını ve meslek ilkelerine uygun davranışlarını tanımlar. Bu kurallar, meslek mensuplarının bağımsızlık, tarafsızlık, dürüstlük ve gizlilik gibi değerleri gözetmelerini sağlamaktadır (TÜRMOB, 2021).

SPK, halka açık şirketlerin muhasebe uygulamalarını denetleyerek, finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamak için etik standartlar geliştirmiştir. Bu standartlar, bağımsız denetim uygulamalarını da kapsayarak, yatırımcıların ve diğer paydaşların doğru ve güvenilir bilgilere erişimini garanti altına alır (SPK, Serbest Piyasa Kurulu, 2020).

4.4.2. Etik Kuralların Mesleki Uygulamadaki Yeri ve Etkisi

Etik kuralların mesleki uygulamadaki karşılığı, meslek mensuplarının günlük çalışma rutinlerinde aldıkları kararlarda somutlaşmaktadır. Etik kurallar, muhasebe mesleğinin temellerini oluşturarak, meslek mensuplarının profesyonelliklerini ve hesap verebilirliklerini artırmaktadır. Bu kurallar, meslek mensuplarının karar alma süreçlerinde rehberlik ederek, kamu güvenini sağlamakta ve mesleğin itibarını korumaktadır. Etik kuralların uygulanması, finansal raporlamada doğruluğu ve güvenilirliği artırarak, yatırımcılar ve diğer paydaşlar için oldukça önem ifade etmektedir (Çelik E. , 2018, s. 598-615).

Mesleki etik kuralların etkisini artıran faktörler arasında sürekli mesleki eğitim programları, meslek örgütlerinin aktif denetim faaliyetleri ve etik ihlallerine karşı uygulanan yaptırımlar yer almaktadır. Bununla birlikte, işveren baskısı, rekabet koşulları ve ekonomik kaygılar gibi faktörler etik kuralların uygulanmasını zorlaştıran unsurlar olarak karşımıza çıkmaktadır (Acar ve Yıldırım, 2022, s. 88-104).

4.4.3. Denetim Mekanizmaları

Türkiye'de muhasebe mesleğini denetleyen çeşitli mekanizmalar bulunmaktadır. Bu denetim türleri arasında bağımsız denetim, iç denetim ve kamu denetimi yer almaktadır.

Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, işletmelerin finansal tablolarının güvenilirliğini artırmak amacıyla bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilen denetim türüdür. Bağımsız denetçiler, işletmelerin mali tablolarını inceleyerek, bunların ulusal ve uluslararası standartlara uygunluğunu değerlendirir. Bu süreç, yatırımcılar için önemli bir güven kaynağı oluşturur ve finansal raporların şeffaflığını artırır (Stiglitz, 2018). 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve KGK düzenlemeleri çerçevesinde yürütülen bu denetim, Türkiye Denetim Standartları (TDS) esas alınarak gerçekleştirilmektedir (Bayraktar, 2020, s. 15-32).

Bağımsız denetimin etkinliği, denetçilerin yeterli mesleki şüphecililiği gösterebilmesi ve denetim kalitesinin sürekli olarak izlenmesi ile doğrudan ilişkilidir. KGK'nın kalite kontrol sistemi ve denetim firmaları üzerindeki periyodik incelemeleri, bu alanda önemli gelişmeler sağlamıştır (Kaval, 2021, s. 112-128).

İç Denetim

İç denetim, özellikle büyük ölçekli işletmelerde risk yönetimi ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğini değerlendiren bir süreçtir. İç denetçiler, işletmenin hedeflerine ulaşmasını sağlamak amacıyla riskleri değerlendirir ve iç kontrol sistemlerini geliştirir. İç denetim, işletmelerin finansal raporlama süreçlerini iyileştirerek, olası hataların ve usulsüzlüklerin önlenmesine yardımcı olur. İç denetimin kurumsallaşma sürecine katkısı, sistemli risk değerlendirmesi, süreç iyileştirme önerileri ve üst yönetim ile yönetim kuruluna sağladığı güvence hizmetleri aracılığıyla gerçekleşmektedir.

Kamu Denetimi

Devletin kamu yararını koruma amacıyla yaptığı denetim faaliyetleridir. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), kamu denetimini gerçekleştiren başlıca kuruluştur. KGK, kamu yararını gözeterek, muhasebe ve denetim standartlarının uygulanmasını denetler (KGK, 2021). Bu denetim türü, kamu yönetiminde hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkelerinin hayata geçirilmesinde kritik rol oynamaktadır (Gürbüz, 2020, s. 22-39).

4.4.4. Kurumsallaşmanın Denetim Süreçlerine Etkisi

Kurumsallaşma düzeyinin artması, denetim süreçlerinin kalitesi ve etkinliği üzerinde olumlu etkiler yaratmaktadır. Kurumsallaşma, denetim süreçlerinin daha sistematik ve etkili bir şekilde yürütülmesini sağlarken, aynı zamanda denetim mekanizmalarının gücünü artırmaktadır (Akman, 2019, s. 15-32). Kurumsal yönetim ilkelerinin benimsendiği işletmelerde, denetim komitelerinin kurulması, iç kontrol sistemlerinin güçlendirilmesi ve risk yönetimi yaklaşımlarının sistematik hale getirilmektedir (Öztürk B. , 2021, s. 76-91).

Türkiye'de muhasebe mesleğinin kurumsallaşma düzeyi, denetim süreçlerini doğrudan etkilemektedir. Kurumsallaşmış bir yapı, meslek mensuplarının hesap verebilirliklerini artırarak, bağımsız denetim süreçlerinin etkinliğini güçlendirir. Ayrıca, kurumsallaşma, iç denetim mekanizmalarının geliştirilmesine ve kamu denetiminin daha etkin bir şekilde gerçekleştirilmesine olanak tanımaktadır (Çalışkan, 2020, s. 53-70).

4.4.5. Hesap Verebilirlik

Hesap verebilirlik, muhasebe mesleğinin temel değerlerinden biri olarak kabul edilmektedir ve meslek mensuplarının toplumsal sorumluluklarını yerine getirme yükümlülüğünü ifade etmektedir. Bu kavram, meslek mensuplarının yaptıkları işlemler ve aldıkları kararlar konusunda ilgili taraflara açıklama yapabilme sorumluluğunu içermektedir (Yılmaz S. , 2021, s. 63-78).

Türkiye'de hesap verebilirlik mekanizmalarının güçlü yönleri arasında mesleki örgütlenmenin yaygınlığı, disiplin kurullarının varlığı ve kamuoyunun meslek mensuplarından beklentilerinin yüksekliği yer almaktadır. Bununla birlikte, hesap verebilirlik mekanizmalarının zayıf yönleri arasında yaptırımların caydırıcılığının sınırlılığı, denetim süreçlerinin etkinliğindeki eksiklikler ve meslek mensuplarının etik eğitimlerindeki yetersizlikler sayılabilir (Çelik E. , 2022, s. 45-60).

4.4.6. Etik İhlalleri ve Denetim Zafiyetlerinin Değerlendirilmesi

Türkiye'de yaşanan kurumsal sorunlar ve denetim zafiyetleri, muhasebe mesleğinin etik boyutunun önemini bir kez daha gözler önüne sermiştir. Bu durumlar, özellikle bağımsız denetim kalitesinin artırılması, meslek mensuplarının etik eğitimlerinin güçlendirilmesi ve denetim süreçlerinin daha etkin bir şekilde izlenmesi gerekliliğini ortaya koymaktadır.

Etik ihlallerin önlenmesi için KGK ve TÜRMOB tarafından geliştirilen kalite kontrol sistemleri, meslek mensuplarının sürekli eğitimi ve disiplin süreçlerinin etkinleştirilmesi yönünde önemli adımlar atılmıştır. Ancak bu alandaki gelişmelerin

sürdürülebilirliği, mesleğin kurumsallaşma düzeyinin artırılması ve etik kültürün derinleştirilmesi ile doğrudan bağlantılıdır (Soylu M. , 2022, s. 21-36).

Türkiye'de muhasebe mesleğinin etik boyutu, çok katmanlı düzenlemeler ve denetim mekanizmaları ile desteklenmektedir. Bu yapının etkinliğinin artırılması, meslek mensuplarının etik bilinçlerinin geliştirilmesi ve kurumsallaşma sürecinin derinleştirilmesi ile mümkündür. Hesap verebilirlik mekanizmalarının güçlendirilmesi ve denetim kalitesinin artırılması, mesleğin toplumsal güvenilirliğinin korunması açısından fazlasıyla önem arz etmektedir.

4.5. TÜRKİYE'DEKİ MUHASEBEDE KURUMSALLAŞMA MODELİNİN KURUMSAL TEORİLER AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Türkiye'de muhasebe mesleğinin kurumsallaşma süreci, hem ulusal hem de uluslararası dinamiklerin etkileşimi sonucunda şekillenen bir dönüşümü ifade etmektedir. Bu süreç, kurumsal teoriler çerçevesinde incelendiğinde, mesleğin nasıl meşruiyet kazandığı, hangi etkenlerin rol oynadığı ve sosyo-politik değişimlerin meslek örgütlenmesi üzerindeki etkilerinin anlaşılmasına olanak sağlar.

DiMaggio ve Powell'ın (1983) kurumsal izomorfizm kavramı, Türkiye'deki muhasebe mesleğinin gelişimini açıklamada önemli bir analitik araç olarak düşünülebilir. Zorlayıcı izomorfizm, özellikle devletin düzenleyici müdahaleleri ve AB uyum süreci bağlamında belirginlik kazanmıştır. 1989 yılında çıkarılan 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Kanunu, mesleğin yasal çerçevesini oluştururken, aynı zamanda batılı muhasebe anlayışının Türk hukuk sistemine uyumunu da simgelemektedir.

Normatif izomorfizm, meslek örgütlerinin eğitim standartları ve etik kurallar geliştirmesi sürecinde kendini göstermiştir. TÜRMOB gibi kurumların, uluslararası muhasebe standartlarının benimsenmesindeki rolü, profesyonel ağların bilgi ve norm aktarımındaki işlevini örneklemektedir.

Eski Kurumsal Kuram çerçevesinde, Türkiye'de muhasebe mesleğinin gelişimi, devletin ekonomik kalkınma hedefleri ve modernleşme projesiyle fazlasıyla ilişkilidir. 1960'lı yıllarda planlı kalkınma modelinin benimsenmesi, muhasebe bilgi sistemlerinin önemini artırmış ve mesleğin toplumsal işlevselliğini güçlendirmiştir. Bu dönemde kurulan SPK (Sermaye Piyasası Kurulu) ve bankacılık düzenlemeleri, muhasebe mesleğine yönelik kurumsal talep oluşmasına neden olmuştur.

Yeni Kurumsal Kuram perspektifi ise, mesleğin meşruiyet arayışında sembolik boyutlara dikkat çekmektedir. Muhasebe meslek örgütlerinin, sadece teknik yeterlilik değil, aynı zamanda sosyal sorumluluk ve şeffaflık değerlerini benimsemeleri, Meyer ve Rowan'ın (1977) "kurumsal mitler" kavramıyla açıklanabilir. Bu durum, özellikle 2000'li yılların başında yaşanan ekonomik krizler sonrasında, muhasebe mesleğinin güvenilirlik ve hesap verebilirlik bağlamında yeniden tanımlanması sürecinde belirginlik kazanmıştır.

4.6. KURUMSAL İZOMORFİZM VE TÜRKİYE MODELİ

Kurumsal izomorfizm, DiMaggio ve Powell (1983) tarafından geliştirilen ve örgütlerin aynı kurumsal yapı içerisinde benzer özellikleri neden kazandığını açıklayan teorik bir kavramdır. Bu yaklaşım, örgütlerin çevresel baskılar altında birbirine benzeyerek homojenleşme eğilimi gösterdiğini öne sürmektedir. Türkiye muhasebe mesleği, geçtiğimiz yirmi yılda yaşanan hızlı kurumsal dönüşüm sürecinde bu teorinin somut örneklerini sunmaktadır. Özellikle uluslararası standartlara uyum, teknolojik değişim ve mesleki düzenlemelerdeki gelişmeler, muhasebe firmalarının ve meslek mensuplarının organizasyon yapıları ile iş süreçlerinde belirgin bir standartlaşma yaratmıştır. Bu bağlamda, Türkiye muhasebe sektöründe gözlenen kurumsal izomorfizm süreci, zorlayıcı, taklit edici ve normatif olmak üzere üç temel mekanizma çerçevesinde analiz edilebilir.

Türkiye muhasebe mesleğinde zorlayıcı izomorfizm, devletin düzenleyici gücü ve uluslararası standartlara uyum baskısıyla belirginleşmektedir. Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın (TFRS) UFRS'ye uyumlu olarak geliştirilmesi, muhasebe meslek mensuplarını ve işletmeleri standart uygulamalara yönlendirmiştir. Özellikle Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) ve Sermaye

Piyasası Kurulu (SPK) gibi otoritelerin sertifikasyon, eğitim ve raporlama yükümlülüklerini katı biçimde belirlemesi, örgütler üzerinde sadece meşruiyet değil, aynı zamanda teknik uyum baskısı yaratmaktadır (Yılmaz ve Tüzüner, 2017, s. 1-20). Düzenleyici otoritelerin getirdiği zorunlu raporlama gereklilikleri, muhasebe firmalarının benzer hizmet portföyleri geliştirmesine neden olmuştur. Ayrıca, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından getirilen bağımsız denetim standartları ve sürekli mesleki eğitim zorunlulukları, muhasebe ve denetim firmalarının organizasyonel yapılarını ve süreçlerini standartlaştırmaya zorlamaktadır.

Türkiye muhasebe sektöründe taklit edici izomorfizm, belirsizlik ortamlarında başarılı görülen modellerin taklit edilmesi şeklinde kendini göstermektedir. Özellikle büyük muhasebe firmalarının (Big Four: PwC, Deloitte, KPMG, EY) organizasyon yapılarının ve hizmet modellerinin yerel firmalar tarafından taklit edilmesi yaygın bir uygulamadır. Teknolojik dönüşüm sürecinde, dijital muhasebe uygulamalarını benimseyen öncü firmaların başarılı deneyimlerinin diğer firmalar tarafından modellenmesi ve bulut tabanlı muhasebe yazılımlarının yaygınlaşması bu kapsamda değerlendirilebilir. Ayrıca, danışmanlık hizmetlerini muhasebe hizmetiyle entegre eden hibrit modellerin taklit edilmesi ve franchise muhasebe ofisi modellerinin yaygınlaşması, sektörde benzer organizasyon yapılarının oluşmasına katkı sağlamaktadır.

Türkiye muhasebe mesleğinde normatif izomorfizm, mesleki eğitim standardizasyonu ve profesyonel örgütlenmenin etkisiyle şekillenmektedir. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (TÜRMOB) ve yerel odaların düzenlediği sürekli mesleki eğitim programları, meslek mensupları arasında ortak bilgi birikimi ve uygulama standartlarını yaygınlaştırmaktadır. Üniversitelerin muhasebe-finance bölümlerinde standart müfredatın uygulanması ve Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları'na uyum çabaları, mezun muhasebe profesyonellerinin benzer mesleki kimlik ve yaklaşım geliştirmesine yol açmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının katıldığı ulusal ve uluslararası konferanslar, seminerler ve sertifikasyon programları (ACCA, CPA gibi) mesleki ağlar oluşturarak, benzer mesleki normların benimsenmesini ve muhasebe firmalarında standart iş süreçlerinin geliştirilmesini sağlamaktadır.

4.7. TÜRKİYE’DE MUHASEBE MESLEĞİNDE KURUMSALLAŞMA KAPSAMINDA LİTERATÜR ANALİZİ

Türkiye’de muhasebe mesleğinin kurumsallaşması üzerine yapılan akademik çalışmalar, mesleğin gelişimini, karşılaştığı zorlukları ve gelecekteki yönelimlerini anlamak için önemli bir zemin sunmaktadır. Bu alandaki literatür, genellikle kurumsal teorilerin kavramsal çerçevesini kullanarak mesleğin dönüşümünü açıklamaktadır.

Türkiye’de muhasebe mesleğinin kurumsallaşma süreci, akademik literatürde son yıllarda artan bir ilgi görmektedir. Bu süreç, mesleki otonominin gelişimi, düzenleyici kurumların rolü ve uluslararası standartlara uyum konularını kapsayan çok boyutlu bir olgu olarak ele alınmaktadır. Literatür analizi sonuçları, konunun teorik temelleri, ampirik bulgular ve metodolojik yaklaşımlar açısından çeşitlilik gösterdiğini ortaya koymaktadır.

Literatürde öne çıkan temel temalardan biri kurumsal teorinin muhasebe mesleğinin gelişim sürecini açıklamada kullanılmasıdır. Türkiye özelinde, kurumsal izomorfizm perspektifi muhasebe mesleğinin dönüşümünü anlamada etkili bir yaklaşım sunmaktadır. Kuyumcu (2025) muhasebe mesleğinde dijital dönüşüm sürecini, zorlayıcı, taklitçi ve normatif baskılar açısından incelemiştir. Bu baskılar, mesleki uygulamaların standartlaşmasına ve uluslararası normlara uyum sağlanmasına zemin hazırlamış, Türkiye’de muhasebe uygulamalarının kurumsal izomorfizm süreçleri bağlamında nasıl değiştiğini açıklamıştır. Aynı zamanda, Uçma (2012) da Türkiye’de muhasebe sisteminin kurumsal teori perspektifiyle gelişimini analiz ederek bu süreçteki dinamikleri ortaya koymuştur.

Meslekleşme teorisi, muhasebe mesleğinin profesyonelleşme sürecine odaklanmada önemli bir teorik yaklaşım olmuştur. Türkiye’de yapılan çalışmalarda, meslek örgütlenmesi, bilgi tekelleşmesi ve toplumsal meşruiyet kazanma süreçleri temel unsurlar olarak ele alınmıştır. Güvemli ve Aytulun (2012), muhasebe mesleğinin Türkiye’deki tarihsel gelişimini ve meslek örgütlerinin meslekleşme sürecindeki rollerini detaylandırmıştır. Ayrıca, Aktaş ve Güney (2023), muhasebe mesleğinin son otuz yıldaki

gelişimini inceleyerek mesleğin toplumsal meşruiyeti ve bilgi birikimi açısından kurumsallaşma süreçlerini değerlendirmiştir.

Kurumsal mantık perspektifi ise mesleki kimliğin oluşumunda geleneksel ve modern yaklaşımlar arasındaki gerilimi açıklamak açısından önemli bir bakış açısıdır. Türkiye’de yapılan araştırmalarda, çoklu kurumsal mantıklar kavramı çerçevesinde meslek kimliğinin oluşumu ve dönüşümü, çeşitli kurumsal güçler ve normlar arasındaki etkileşim temelinde ele alınmıştır.

Düzenleyici kurumların mesleki kurumsallaşmadaki rolü, literatürde yoğun olarak tartışılan bir diğer tema olarak karşımıza çıkmaktadır. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) ve Türkiye Muhasebe Uzmanları Birliği (TÜRMOB) gibi kurumların mesleki standartların belirlenmesi ve uygulanmasındaki etkileri, araştırmaların odak noktasını oluşturmaktadır.

Uluslararası muhasebe standartlarının benimsenmesi ve bunun mesleki kurumsallaşma üzerindeki etkileri, literatürde kapsamlı olarak ele alınan üçüncü önemli tema olarak öne çıkmaktadır. Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın (TFRS) uygulanmaya başlanması ile birlikte, mesleki uygulamalarda yaşanan dönüşüm süreçleri araştırmacıların dikkatini çekmiştir. (Özkoş ve Şen, 2019), IFRS uyumlaştırma sürecinin muhasebe mesleği üzerindeki etkilerini kurumsal değişim teorisi çerçevesinde analiz ederek, uluslararası standartların mesleki kimlik ve uygulamalarda yarattığı dönüşümü ortaya koymuştur.

Metodolojik açıdan incelendiğinde, literatürde nitel, nicel ve karma yöntem yaklaşımlarının kullanıldığı görülmektedir. Nitel araştırmalar genellikle derinlemesine görüşmeler ve doküman analizi yöntemlerini tercih ederken, nicel çalışmalar anket ve istatistiksel analiz tekniklerini kullanmaktadır. Dönemsel açıdan bakıldığında, 2010 sonrası literatürde artış gözlenmekte olup, bu durum KGK'nın kuruluşu ve TMS/TFRS geçiş sürecinin yarattığı akademik ilgi ile açıklanabilir. Ancak, uzun vadeli panel veri analizleri ve karşılaştırmalı ülke çalışmaları gibi metodolojik yaklaşımların sınırlı kaldığı dikkat çekmektedir.

Literatür incelemesi sonucunda, Türkiye'de muhasebe mesleğinin kurumsallaşma süreciyle ilgili çeşitli eksik alanlar tespit edilmiştir. Özellikle teknolojik gelişmelerin mesleki kurumsallaşma üzerindeki etkilerini inceleyen çalışmaların yetersizliği, etik ve sosyal sorumluluk boyutlarının göz ardı edilmesi ve sektörel farklılıkları dikkate alan araştırmaların azlığı öne çıkan eksikliklerdir. Gelecekteki araştırmalar için öneriler arasında; dijital dönüşümün mesleki uygulamalar üzerindeki etkilerinin analizleri, küçük ve orta ölçekli işletmelerdeki muhasebe uygulamalarının kurumsallaşma sürecinin incelenmesi ve sürdürülebilirlik raporlaması gibi yeni alanların mesleki gelişim üzerindeki etkilerinin araştırılması yer almaktadır.



BÖLÜM 5: İNGİLTERE VE TÜRKİYE ARASINDA KARŞILAŞTIRMALI BİR ANALİZ

Bu bölümde, İngiltere ve Türkiye'de muhasebe mesleğinin kurumsallaşma süreçleri karşılaştırmalı bir perspektifle ele alınarak, her iki ülke arasındaki benzerlikler ve farklılıklar sistematik bir şekilde incelenmektedir. Araştırma, nitel araştırma yöntemi kullanılarak gerçekleştirilmiş olup, farklı tecrübe seviyelerine sahip 13 muhasebe meslek mensubuyla yapılan derinlemesine görüşmelerden elde edilen bulgulara dayanmaktadır. Bölüm, öncelikle araştırmanın amacı, önemi, kapsamı ve kısıtları ile metodolojik yaklaşımı açıklamakta; ardından Türkiye'de muhasebe mesleğinin mevcut durumu kapsamlı bir şekilde analiz edilmektedir. Kurumsallaşmanın temel unsurları olan sadelik, farklılaşma ve esneklik açısından iki ülke arasındaki farklılıklar ortaya konmakta; eğitim ve meslek standartları, meslek etiği ve denetim sistemleri detaylı olarak kıyaslanmaktadır. SWOT ve GAP analizi yöntemleriyle Türkiye'deki muhasebe mesleğinin güçlü-zayıf yönleri ile fırsatlar ve tehditler belirlenmekte, mevcut durum ile ideal kurumsallaşma düzeyi arasındaki boşluklar tespit edilmektedir. Son olarak, İngiltere modelinin Türkiye'ye uyarlanabilirliği transpozisyon tartışması çerçevesinde ele alınmakta; kurumsal uyum problemleri ve politika aktarımı sınırlılıkları değerlendirilerek, her iki ülkenin özgün dinamiklerinin kurumsallaşma süreçleri üzerindeki etkileri ortaya konmaktadır.

5.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Bu araştırmanın amacı, İngiltere'deki muhasebe mesleğinin kurumsallaşma modeli ve uygulamalarını inceleyerek Türkiye'deki muhasebe mesleğinin mevcut kurumsallaşma düzeyini değerlendirmek ve mesleki örgütlenme, eğitim, etik ilkeler ile denetim süreçlerinin geliştirilmesine yönelik karşılaştırmalı ve uygulanabilir öneriler sunmaktır.

Bu çerçevede, öncelikle muhasebe mesleğinin gelişiminde önemli bir yere sahip olan İngiltere örneği ele alınmakta; bu ülkenin mesleki standartları, örgütlenme yapısı ve denetim mekanizmaları detaylı şekilde analiz edilmektedir. İngiltere örneğinden elde edilen bulgular ışığında, Türkiye'deki muhasebe mesleğinin mevcut durumu

değerlendirilmekte ve kurumsallaşma düzeyi belirlenmeye çalışılmaktadır.

Bu araştırma, İngiltere'deki muhasebe mesleğinin kurumsallaşma modeli ile Türkiye'deki mevcut yapıyı karşılaştırmalı olarak inceleyerek mesleki örgütlenme, eğitim, etik ilkeler ve denetim süreçlerinin iyileştirilmesine yönelik somut öneriler geliştirmeyi amaçlamaktadır. Bu amaç doğrultusunda araştırma, muhasebe mesleğinin güvenilirlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sürdürülebilirlik gibi temel ilkeler doğrultusunda güçlendirilmesine katkı sağlaması bakımından önem arz etmektedir. İngiltere'de uzun yıllar içerisinde şekillenen kurumsal yapının analiz edilmesi, Türkiye'deki muhasebe mesleğinin mevcut durumunun objektif bir çerçevede değerlendirilmesine ve gelişim alanlarının belirlenmesine imkân sunmaktadır. Bu yönüyle araştırmanın, Türkiye'de mesleki örgütlenme, etik standartlar, eğitim süreçleri ve denetim mekanizmalarının iyileştirilmesine yönelik bilimsel temelli öneriler ortaya koyarak hem akademik literatüre hem de uygulayıcılara yol gösterici olması beklenmektedir.

5.2. LİTERATÜR TARAMASI

Muhasebe mesleğinin kurumsallaşma düzeyi, mesleğin güvenilirlik, şeffaflık ve hesap verebilirlik gibi temel ilkeler doğrultusunda işleyebilmesi açısından kritik bir öneme sahiptir. Bu doğrultuda yapılan çalışmalarda, mesleğin tarihsel gelişimi, mesleki örgütlenme yapıları, eğitim süreçleri, etik ilkeleri ve denetim mekanizmaları sıkça ele alınan konular arasında yer almaktadır. Bu çalışmada, Türkiye'de muhasebe mesleğinde kurumsallaşmaya ilişkin literatür ile İngiltere'deki kurumsal model üzerine yapılan çalışmalar kapsamlı biçimde analiz edilmiştir.

Muhasebe mesleğinin kurumsallaşma süreci, dünya genelinde farklı ülkelerde kendine özgü özellikler göstermekle birlikte, İngiltere'deki gelişmeler bu alanda öncü ve model niteliğinde kabul edilmektedir. 19. yüzyılın ortalarından itibaren başlayan bu süreç hem tarihsel önemi hem de diğer ülkelere olan etkisi nedeniyle akademik literatürde geniş yer bulmuştur.

İncelenen literatür, İngiltere’de muhasebe mesleğinin kurumsallaşma sürecinin ekonomik faktörler, sosyal dinamikler, yasal düzenlemeler ve mesleki örgütlenmenin birlikte şekillendirdiği çok yönlü bir yapı sergilediğini ortaya koymaktadır. Çalışmaların genel eğilimi, İngiltere’deki bu gelişim modelinin küresel muhasebe mesleğinin oluşumunda ve standartların belirlenmesinde önemli bir referans noktası niteliği taşıdığı yönündedir.

Türkiye’de muhasebe mesleğinin kurumsallaşması üzerine yapılan akademik çalışmalar, mesleğin gelişimini, karşılaştığı zorlukları ve gelecekteki yönelimlerini anlamak için önemli bir zemin sunmaktadır. Bu alandaki literatür, genellikle kurumsal teorilerin kavramsal çerçevesini kullanarak mesleğin dönüşümünü açıklamaktadır.

Türkiye’de muhasebe mesleğinin kurumsallaşma süreci, akademik literatürde son yıllarda artan bir ilgi görmektedir. Bu süreç, mesleki otonominin gelişimi, düzenleyici kurumların rolü ve uluslararası standartlara uyum konularını kapsayan çok boyutlu bir olgu olarak ele alınmaktadır. Literatür analizi sonuçları, konunun teorik temelleri, ampirik bulgular ve metodolojik yaklaşımlar açısından çeşitlilik gösterdiğini ortaya koymaktadır.

Literatürde öne çıkan temel temalardan biri kurumsal teorinin muhasebe mesleğinin gelişim sürecini açıklamada kullanılmasıdır. Türkiye özelinde, kurumsal izomorfizm perspektifi muhasebe mesleğinin dönüşümünü anlamada etkili bir yaklaşım sunmaktadır. Bu doğrultuda, Uçma’nın (2012) çalışması, Türkiye’de muhasebe sisteminin kurumsal teori perspektifiyle gelişimini analiz ederek sürecin dinamiklerini ortaya koymuştur. Benzer şekilde, Güvemli ve Aytulun (2012) muhasebe mesleğinin Türkiye’deki tarihsel gelişimini ele almış ve meslek örgütlerinin meslekleşme sürecindeki rollerini detaylandırmıştır.

Meslekleşme teorisi de muhasebe mesleğinin profesyonelleşme sürecine odaklanmada önemli bir teorik yaklaşım olarak literatürde yer almaktadır. Türkiye’de yapılan çalışmalar, meslek örgütlenmesi, bilgi tekelleşmesi ve toplumsal meşruiyet kazanma süreçlerini temel unsurlar olarak değerlendirmiştir. Bu bağlamda, Aktaş ve Güney (2023) muhasebe mesleğinin son otuz yıldaki gelişimini inceleyerek mesleğin

toplumsal meşruiyeti ve bilgi birikimi açısından kurumsallaşma süreçlerini değerlendirmiştir.

Daha yakın dönemde ise Kuyumcu (2025), muhasebe mesleğinde dijital dönüşüm sürecini zorlayıcı, taklitçi ve normatif baskılar açısından incelemiştir. Bu baskıların, mesleki uygulamaların standartlaşmasına ve uluslararası normlara uyum sağlanmasına zemin hazırladığı; dolayısıyla Türkiye’de muhasebe uygulamalarının kurumsal izomorfizm süreçleri bağlamında nasıl değiştiğini açıkladığı ortaya konulmuştur.

Kurumsal mantık perspektifi ise mesleki kimliğin oluşumunda geleneksel ve modern yaklaşımlar arasındaki gerilimi açıklamak açısından önemli bir bakış açıdır. Türkiye’de yapılan araştırmalarda, çoklu kurumsal mantıklar kavramı çerçevesinde meslek kimliğinin oluşumu ve dönüşümü, çeşitli kurumsal güçler ve normlar arasındaki etkileşim temelinde ele alınmıştır.

Düzenleyici kurumların mesleki kurumsallaşmadaki rolü, literatürde yoğun olarak tartışılan bir diğer tema olarak karşımıza çıkmaktadır. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) ve Türkiye Muhasebe Uzmanları Birliği (TÜRMOB) gibi kurumların mesleki standartların belirlenmesi ve uygulanmasındaki etkileri, araştırmaların odak noktasını oluşturmaktadır.

Uluslararası muhasebe standartlarının benimsenmesi ve bunun mesleki kurumsallaşma üzerindeki etkileri, literatürde kapsamlı olarak ele alınan üçüncü önemli tema olarak öne çıkmaktadır. Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın (TFRS) uygulanmaya başlanması ile birlikte, mesleki uygulamalarda yaşanan dönüşüm süreçleri araştırmacıların dikkatini çekmiştir. Özkol ve Şen (2019), IFRS uyumlaştırma sürecinin muhasebe mesleği üzerindeki etkilerini kurumsal değişim teorisi çerçevesinde analiz ederek, uluslararası standartların mesleki kimlik ve uygulamalarda yarattığı dönüşümü ortaya koymuştur.

Metodolojik açıdan incelendiğinde, literatürde nitel, nicel ve karma yöntem yaklaşımlarının kullanıldığı görülmektedir. Nitel araştırmalar genellikle derinlemesine görüşmeler ve doküman analizi yöntemlerini tercih ederken, nicel çalışmalar anket ve

istatistiksel analiz tekniklerini kullanmaktadır. Dönemsel açıdan bakıldığında, 2010 sonrası literatürde artış gözlenmekte olup, bu durum KGK'nın kuruluşu ve TMS/TFRS geçiş sürecinin yarattığı akademik ilgi ile açıklanabilir. Ancak, uzun vadeli panel veri analizleri ve karşılaştırmalı ülke çalışmaları gibi metodolojik yaklaşımların sınırlı kaldığı dikkat çekmektedir.

Literatür incelemesi sonucunda, Türkiye'de muhasebe mesleğinin kurumsallaşma süreciyle ilgili çeşitli eksik alanlar tespit edilmiştir. Özellikle teknolojik gelişmelerin mesleki kurumsallaşma üzerindeki etkilerini inceleyen çalışmaların yetersizliği, etik ve sosyal sorumluluk boyutlarının göz ardı edilmesi ve sektörel farklılıkları dikkate alan araştırmaların azlığı öne çıkan eksikliklerdir. Gelecekteki araştırmalar için öneriler arasında; dijital dönüşümün mesleki uygulamalar üzerindeki etkilerinin analizleri, küçük ve orta ölçekli işletmelerdeki muhasebe uygulamalarının kurumsallaşma sürecinin incelenmesi ve sürdürülebilirlik raporlaması gibi yeni alanların mesleki gelişim üzerindeki etkilerinin araştırılması yer almaktadır.

Yapılan literatür taraması, İngiltere ve Türkiye'de muhasebe mesleğinin kurumsallaşma süreçlerine ilişkin çok sayıda çalışma bulunsa da, iki ülkeyi doğrudan karşılaştırarak Türkiye için geliştirme önerileri sunan bütüncül bir araştırmanın literatürde yer almadığını göstermektedir. Bu durum, söz konusu çalışmanın yapılmasını gerekli kılan temel gerekçedir. İngiltere'deki güçlü kurumsal yapının ayrıntılı biçimde analiz edilmesi ve Türkiye'deki mevcut durumla karşılaştırılması, hem kurumsallaşma düzeyinin daha net ortaya konmasına hem de bilimsel temelli öneriler geliştirilmesine imkân sağlamaktadır.

5.3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE KISITLARI

Bu araştırmanın kapsamı, Türkiye'de muhasebe mesleğinin kurumsallaşma sürecini İngiltere'deki gelişmeler çerçevesinde inceleyerek karşılaştırmalı bir analiz yapmakla sınırlıdır. Çalışmanın kapsamı Türkiye ile sınırlandırılmış olup, karşılaştırma modeli olarak İngiltere'deki muhasebe mesleğinin kurumsal yapısı ve gelişim süreci ele alınmıştır.

Araştırmanın çalışma grubunu, farklı tecrübe seviyelerine sahip ve farklı pozisyonlarda görev yapan 13 muhasebe meslek mensubu oluşturmaktadır. Katılımcıların seçiminde amaçlı örnekleme yöntemlerinden maksimum çeşitlilik örnekleme kullanılmıştır. Bu yaklaşım, "çeşitli durumlar arasındaki ortak temaları keşfetmeyi ve farklı perspektifleri bir araya getirmeyi" mümkün kılmaktadır (Miles ve Huberman, 1994).

Araştırmanın en temel kısıtı, nitel araştırma yönteminin doğasından kaynaklanan genelleme sınırlamasıdır. 13 katılımcı ile sınırlı olan örneklem büyüklüğü, elde edilen bulguların tüm Türkiye muhasebe mesleği için genellenmesi konusunda dikkatli olunması gerektiğini göstermektedir. Bu durum, araştırma sonuçlarının yorumlanmasında göz önünde bulundurulması gereken önemli bir unsurdur. Coğrafi kısıt olarak, araştırmanın yalnızca Türkiye'deki muhasebe mesleği ile sınırlı tutulması, bölgesel farklılıkların ve yerel dinamiklerin tam olarak yansıtılamaması riskini taşımaktadır. Ayrıca, İngiltere modeli ile yapılan karşılaştırmanın sadece bir ülke ile sınırlı olması, diğer gelişmiş ülkelerdeki farklı kurumsallaşma modellerinin göz ardı edilmesine yol açmaktadır. Çevrimiçi olarak ulaşılabilen meslek mensubu sayısının az olması ve İngiltere muhasebe sistemini bilen deneyimli kişilerin sınırlı olması, araştırmanın derinliğini etkilemektedir. Son olarak, katılımcıların kendi deneyim ve görüşlerini aktarmaları nedeniyle verilerin sübjektif nitelik taşıması, araştırmanın doğal bir kısıtını oluşturmaktadır.

5.4. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Bu çalışmada, Türkiye'deki muhasebe mesleğinin kurumsallaşma sürecini İngiltere'deki gelişmeler çerçevesinde incelemek amacıyla nitel araştırma yöntemi uygulanmıştır. Nitel araştırma yönteminin tercih edilmesinin temel nedenleri, kurumsallaşma sürecinin karmaşık ve çok boyutlu doğası ile meslek mensuplarının deneyimlerinin derinlemesine anlaşılması gerekliliğidir. Nitel araştırma yaklaşımı, "sosyal gerçekliği anlamaya ve açıklamaya yönelik derinlemesine veri toplama ve analiz etme süreci" olarak tanımlanmaktadır (Miles ve Huberman, 1994, s. 5). (Creswell ve Creswell, 2018) ise nitel araştırmanın "katılımcıların deneyimlerini ve bakış açılarını

derinlemesine keşfetmeyi amaçlayan doğal ortamda gerçekleştirilen araştırma yaklaşımı" olduğunu vurgulamaktadır.

Muhasebe mesleğinde kurumsallaşma, sayısal verilerle tam olarak ölçülemeyen; etik değerler, mesleki kültür, örgütsel yapılar ve bireysel deneyimler gibi nitel boyutlar içeren bir olgudur. Bu nedenle, nicel yöntemlerin sunduğu genelleme gücünden ziyade, nitel yöntemlerin sağladığı derinlik ve zenginlik araştırmanın amacına daha uygun bulunmuştur. Ayrıca, İngiltere ve Türkiye gibi farklı sosyo-kültürel ve ekonomik bağlamlara sahip ülkelerin karşılaştırılması, bağlamsal faktörlerin anlaşılmasını gerektirmekte ve bu da nitel araştırma deseninin tercih edilmesini gerekli kılmaktadır.

Araştırma, nitel ağırlıklı betimleyici araştırma deseni kullanılarak tasarlanmıştır. İlgili desen, “mevcut durumun derinlemesine anlaşılması ve katılımcıların deneyimlerinin detaylı bir şekilde anlamlandırılıp ortaya çıkarılması” (Miles ve Huberman, 1994) amacıyla tercih edilmiş olup bulguların analizinde destekleyici olarak sınırlı sayısal göstergeler de kullanılmıştır. Söz konusu yaklaşım, katılımcı görüşlerinin tematik analizini ön planda tutarken bazı temel demografik veriler üzerinden nicel betimlemeler yapmaya da imkan tanımaktadır. Araştırmanın temel amacı, muhasebe meslek mensuplarının kurumsallaşma sürecine dair deneyimlerini anlamak ve bu bulguları İngiltere modeli ile karşılaştırmalı bir şekilde değerlendirmektir.

Nitel analiz sürecinde görüşme kayıtları ayrıntılı bir şekilde transkript edilmiş, daha sonra tümevarımcı bir yaklaşımla kodlanmıştır. Kodlanma süreci Saldana'nın (2021) önermiş olduğu birinci döngü (first-cycle coding) ve ikinci döngü kodlama (second-cycle coding) aşamalarına uygun bir şekilde yürütülmüştür. İlk aşamada açık kodlama (open coding) ile veri setindeki anlamlı ifadeler saptanmış, ikinci aşamada bu kodlar kategorilere ayrılarak temalara dönüştürülmüştür.

Veri analizi için tematik analiz yöntemi benimsenmiştir. Tematik analiz, Braun ve Clarke'ın (2006) geliştirmiş olduğu altı aşamalı modele göre gerçekleştirilmiştir: veriye aşinalık, ilk kodların üretilmesi, temaların oluşturulması, temaların gözden geçirilmesi, temaların tanımlanması ve raporlanması. İlgili süreç, araştırmanın hem teorik arka planıyla hem de katılımcı ifadeleriyle uyumlu temaların ortaya çıkmasına imkan

tanımıştır. Araştırmanın güvenilirliğini artırmak amacıyla Lincoln ve Guba'nın (1985) ortaya koyduğu güvenilirlik, aktarılabirlik, tutarlılık ve doğrulanabilirlik kriterleri dikkate alınmıştır.

Çalışmada nitel bulguları destekleyen tamamlayıcı bir analiz aracı olarak SWOT analizi de kullanılmıştır. SWOT analizi, bir alanın ya da sürecin güçlü yönlerini, zayıf yönlerini, fırsatlarını ve tehditlerini sistematik bir şekilde belirleyen stratejik bir analiz aracıdır (Gürel ve Tat, 2017). SWOT analizi, özellikle kurumsallaşma gibi çok boyutlu dönüşüm süreçlerinin anlaşılması hususunda etkili bir değerlendirme çerçevesi sunmaktadır. Muhasebe mesleğinin Türkiye ve İngiltere bağlamında karşılaştırılması sürecinde SWOT analizi kullanılmasının temel gerekçeleri şu şekilde sıralanabilmektedir:

- Sistematik bir değerlendirme imkanı tanınması: SWOT analizi, kurumsallaşma sürecindeki güçlü yapılar (örneğin, düzenleyici çerçeve), zayıflıklar (örneğin, mesleki standartların farklı şekillerde uygulanması), fırsatlar (örneğin, uluslararasılaşma) ve tehditlerin (örneğin, mesleki itibara yönelik riskler) bütüncül bir şekilde ele alınmasını ve değerlendirilmesini sağlamaktadır (Gürel ve Tat, 2017).
- Karşılaştırmalı analizlerde stratejik bir bakış açısı geliştirmesi: İngiltere gibi kurumsallaşma sürecinde daha olgun bir modele sahip ülkelerle karşılaştırma yapılırken SWOT analizi, ülkeler arasındaki yapısal farkların daha görünür hale getirilmesine katkı sunmaktadır (Pickton ve Wright, 1998).
- Nitel bulguların güçlü bir analitik çerçeve ile desteklenmesini sağlaması: Nitel görüşmelerden elde edilen temalar SWOT kategorileriyle ilişkilendirilerek verinin stratejik bir şekilde anlamlandırılmasına aracılık etmektedir (Helms ve Nixon, 2010).

Bu çalışma kapsamında kullanılan bir diğer tamamlayıcı yöntem GAP analizidir. GAP analizi, mevcut durum ile ideal/hedeflenen durum arasındaki farkları belirleyen bir analiz tekniğidir (Parasuraman ve diğerleri, 1985). Kurumsallaşma çalışmalarında özellikle Türkiye'nin mevcut mesleki yapılanması ile İngiltere'deki olgun kurumsal yapı

arasındaki farkları görünür hale getirmek adına GAP analizi önemli bir araçtır. Bu araştırma kapsamında GAP analizinin kullanılma gerekçeleri şunlardır:

- Mevcut durum ile hedeflenen kurumsal yapı arasındaki boşlukların saptanması: Türkiye’de muhasebe mesleğinin hangi alanlarda kurumsal eksiklikler gösterdiğinin tespit edilmesi, geleceğe yönelik politika önerilerinin geliştirilmesine katkı sağlamaktadır.
- Karşılaştırmalı kurumsal analizlerde etkili bir ölçüt sunması: İngiltere modeli ile Türkiye modeli arasındaki farklılıklar, standartlar, mesleki etik, eğitim yapısı ve düzenlemeler açısından sistematik bir şekilde ortaya konabilmektedir (Oliver, 1997).
- Stratejik planlama ve politika geliştirmeye uygun bir çerçeve sunması: GAP analizi, “neredeyiz?”, “nerede olmalıyız?” ve “bu fark nasıl kapanabilir?” sorularına metodolojik bir yanıt sunmaktadır.

5.4.1. Veri Toplama Yöntemi

Araştırmada veri toplama aracı olarak yarı yapılandırılmış görüşme tekniği kullanılmıştır. Miles ve Huberman (1994)'a göre, "yarı yapılandırılmış görüşmeler, araştırmacıya hem önceden belirlenmiş konuları sistematik olarak ele alma hem de katılımcıların beklenmedik yanıtlarını derinlemesine inceleme olanağı sağlar." Bu çalışmada geliştirilen görüşme formu, altı ana bölüm ve bir karşılaştırma bölümü olmak üzere toplam yedi bölümden ve toplam yirmi soru ile İngiltere-Türkiye karşılaştırma sorularını içermektedir.

Bu çalışmada kullanılan yarı yapılandırılmış görüşme formu, nitel araştırma yöntemleri kapsamında ve muhasebe alanına ilişkin güncel çalışmalardan yararlanılarak hazırlanmıştır. Görüşme formunun oluşturulma sürecinde özellikle nitel veri toplama tekniklerine ilişkin temel referans alan çalışmalar incelenmiş, özellikle Kvale ve Brinkmann (2015), Patton (2015) ve Bryman (2016) gibi güncel kaynaklarda yarı yapılandırılmış görüşmelerin yapısı, soru tasarımı ve tematik çerçeve oluşturma ilkeleri

dikkate alınmıştır. Söz konusu kaynaklar, görüşme formunun hem sistematik hem de katılımcıların deneyimlerini derinlemesine ortaya çıkarabilecek esneklikte tasarlanmasına rehberlik etmiştir.

Görüşme sorularının hazırlanmasında muhasebe mesleğinin kurumsallaşma sürecine dair Türkiye ve İngiltere literatürü de kapsamlı bir şekilde taranmıştır. Özellikle muhasebe meslekleşmesi, kurumsal teori, dijital dönüşüm, etik, meslek örgütlenmesi, dijitalleşmenin mesleğe etkisi, mesleki standartlar ve gelecek öngörüler gibi konu başlıklarında son yıllarda yapılan çalışmalardan yararlanılmıştır (Suddaby ve diğerleri, 2020; Aktaş ve Güney, 2023; Kuyumcu, 2025). İlgili çalışmalar, soruların güncel tartışmaları yansıtmasını ve görüşme formunun alana özgü temalar etrafında şekillendirilmesine yardımcı olmuştur.

Görüşme formu oluşturulurken nitel görüşme tekniğinde önerilen üç temel ilke esas alınmıştır. Bunlardan ilki tematik kapsayıcılıktır. Sorular, katılımcının mesleki deneyimlerinden başlayarak Türkiye’de muhasebe mesleğinin mevcut sorunlarına, etik değerlere, dijital dönüşüme ve geleceğe dair öngörülere uzanan bir akışla yapılandırılmıştır (Creswell ve Creswell, 2018). İkincisi karşılaştırmalı analize uygunluktur. Araştırmanın kapsamlı yapısı sebebiyle İngiltere modeliyle ilgili ayrı bir soru grubu eklenmiş ve böylelikle Türkiye bağlamının güçlü ve zayıf yönlerinin bütüncül bir şekilde analiz edilebilmesi hedeflenmiştir (Scapens, 2018). Üçüncü ilke ise açık uçluluk ve esnekliktir. Sorular katılımcıların deneyimlerini kendi ifadeleriyle aktarabilmelerine imkan sunacak biçimde tasarlanmıştır. Bu yaklaşım, nitel araştırmaların temel ilkelerinden biri olarak literatürdeki çalışmalarda vurgulanmaktadır (Patton, 2015). Dolayısıyla görüşme formu, hem nitel araştırma tekniklerine ilişkin metodolojik kaynaklar hem de muhasebe geleneğinin kurumsallaşma sürecine ve dönüşümüne dair güncel akademik literatür esas alınarak geliştirilmiştir. Böylelikle form, Türkiye’de muhasebe mesleğinin mevcut durumunun, dönüşüm dinamiklerinin, kurumsal yapısının ve İngiltere modeli ile karşılaştırmalı analizinin derinlemesine incelenmesine aracılık edecek şekilde yapılandırılmıştır.

Birinci Bölüm - Giriş Soruları: Bu bölüm, katılımcının mesleki kimliğini, unvanını, çalışma durumunu ve deneyim süresini belirlemeye yönelik demografik ve mesleki özgeçmiş sorularını içermektedir.

İkinci Bölüm - Mesleğin Mevcut Durumu: Bu bölümde, Türkiye'de muhasebe mesleğinin genel durumunun nasıl değerlendirildiği, son yıllarda yaşanan değişim ve dönüşümler, bu dönüşümleri olumlu/olumsuz etkileyen faktörler ve meslektaşların uyum düzeyleri gibi konular sorgulanmaktadır.

Üçüncü Bölüm - Mesleki Sorunlar ve Zorluklar: Bu bölüm, meslekte karşılaşılan en büyük zorlukları, yasal düzenlemelerin ve dijitalleşme sürecinin etkilerini, özellikle mevzuatın sık değişmesi ve mükelleften kaynaklanan sorunlar gibi operasyonel ve düzenleyici zorlukları araştırmaktadır.

Dördüncü Bölüm - Meslek Etiği ve İtibar: Bu bölümde, mesleki etik kurallara uyum düzeyi, mesleğin itibarı ve saygınlığını artırmak için gerekli iyileştirmeler ve mesleki yeterliliklerin geliştirilmesi adına öneriler değerlendirilmektedir.

Beşinci Bölüm - Geleceğe Yönelik Görüşler: Bu bölüm, Türkiye'de muhasebe mesleğinin gelecekte nasıl şekilleneceği, mesleki gelişim ve eğitime yönelik yapılması gerekenler ile yapay zekâ ve dijital teknolojilerin etkileri hakkındaki öngörülerini içermektedir.

Altıncı Bölüm - Sonuç ve Öneriler: Bu bölümde, mesleğin daha etkin ve verimli hale gelmesi için somut öneriler, mesleki dayanışmanın artırılması adına yapılması gerekenler ve meslek hakkındaki genel görüşler derlenmektedir.

Yedinci Bölüm - İngiltere-Türkiye Karşılaştırması: Bu bölüm, İngiltere'deki kurumsallaşmanın Türkiye'ye uyarlanabilirliğini, uyarlanabilir ve uyarlanamaz yönleri ile Türkiye'ye özgü model geliştirme önerilerini içermektedir.

Araştırmaya katılan profesyonellerin demografik ve mesleki özellikleri incelendiğinde, katılımcıların 12'sinin Türkiye'den, 1'inin ise İngiltere'den katıldığı

görülmektedir. Türkiye'deki katılımcılardan birinin 12 yıllık uluslararası İngiltere deneyimine sahip olması, araştırmaya her iki ülke sistemi hakkında karşılaştırmalı bir perspektif kazandırmıştır. Pozisyon dağılımı açısından değerlendirildiğinde, en yoğun temsil edilen grupların SMMM'ler ve YMM'ler olduğu tespit edilmiştir. Katılımcıların mesleki deneyim süreleri 6 ay ile 30 yılı aşkın süreler arasında değişmekte olup, bu durum meslek hayatının tüm aşamalarından görüşlerin alındığını göstermektedir.

5.4.2. Veri Analizi

Araştırmada toplanan veriler, katılımcıların muhasebe mesleğinin kurumsallaşma sürecine dair deneyimlerini ve görüşlerini derinlemesine anlamak amacıyla analiz edilmiştir. Görüşme kayıtları transkript edilerek Saldana'nın (2021) önerdiği birinci ve ikinci döngü kodlama yöntemleri uygulanmıştır. İlk aşamada açık kodlama ile anlamlı ifadeler belirlenmiş, ikinci aşamada ise bu kodlar kategorilere ve temalara dönüştürülmüştür. Tematik analiz, Braun ve Clarke (2006) tarafından geliştirilen altı aşamalı modele göre yürütülmüş, veriye aşinalık sağlama, kodlama, tema oluşturma, temaları gözden geçirme, tanımlama ve raporlama süreçleri titizlikle uygulanmıştır. Söz konusu süreç, hem teorik çerçeve hem de katılımcı ifadeleriyle uyumlu temaların ortaya çıkmasına aracılık etmiştir (Nowell ve diğerleri, 2017).

Araştırmada nitel verileri destekleyen tamamlayıcı yöntemler olarak SWOT ve GAP analizleri kullanılmıştır. SWOT analizi, sürecin güçlü ve zayıf yönlerini, fırsatlarını ve tehditlerini sistematik bir biçimde analiz edilmeye imkan sağlamaktadır (Gürel ve Tat, 2017). GAP analizi ise Türkiye'deki mevcut kurumsal yapı ile İngiltere'deki model arasındaki farkları belirleyerek mevcut durum ile hedeflenen durum arasındaki boşlukları görünür hale getirmektedir (Parasuraman ve diğerleri, 1985). İlgili yöntemler, nitel bulguların yorumlanmasını desteklemiş ve stratejik bir çerçeve sağlayarak araştırmanın hem karşılaştırmalı hem de politika odaklı analizler yapmasına imkan tanımıştır (Oliver, 1997; Helms ve Nixon, 2010). Buna ek olarak araştırmanın güvenilirliği Lincoln ve Guba'nın (1985) literatüre kazandırmış olduğu güvenilirlik, aktarılabilirlik, tutarlılık ve doğrulanabilirlik kriterleri doğrultusunda sağlanmıştır. Kodlayıcılar arası uyum test edilerek temaların tutarlılığı kontrol edilmiştir. Katılımcıların demografik verileri ve temel frekans bilgileri üzerinden yapılan sınırlı sayısal analizler, nitel bulguların

bağlamsal yorumunu güçlendirmiştir. İlgili yaklaşım, nitel ağırlıklı betimleyici araştırma tasarımının sağlamış olduğu derinlik ile destekleyici nicel göstergeleri bir araya getirerek araştırmanın amaçları doğrultusunda kapsamlı bir analiz yapma imkanı sunmuştur (Miles ve Huberman, 1994; Creswell ve Creswell, 2018).

5.5. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

Bu bölümde, araştırmada kullanılan nitel veri toplama aracına ilişkin bulgular sunulmaktadır. Öncelikle katılımcıların demografik bilgileri ve mesleki deneyimleri üzerinden genel bir çerçeve çizilmiş, ardından Türkiye’de muhasebe mesleğinin mevcut durumu, mesleki sorunlar, etik ve itibar, geleceğe yönelik öngörüler ile mesleki gelişim alanları ele alınmıştır. Ayrıca, katılımcıların İngiltere’deki muhasebe mesleği kurumsallaşma modeli ile Türkiye’deki uygulamalar arasındaki karşılaştırmalı değerlendirmeleri de incelenmiştir. Bulgular, hazırlanan “görüşme formu”nda yer alan sıralama ve içerik kapsamında açıklanmıştır.

5.5.1. Giriş Sorularına Ait Bulgular

Araştırmanın amacı doğrultusunda, Türkiye’de muhasebe mesleğinin kurumsallaşma düzeyini değerlendirmek ve İngiltere modeli ile karşılaştırmalı öneriler geliştirmek amacıyla Tablo 5.1.’de profilleri yer alan 13 muhasebe meslek mensubu/uzmanı ile derinlemesine görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Bu görüşmeler, mesleğin mevcut durumu, yaşanan dönüşümler, karşılaşılan zorluklar ve geleceğe yönelik öngörüler hakkında kapsamlı ve niteliksel veriler sağlamıştır.

Tablo 5. 1. Araştırma Katılımcılarının Profili

Katılımcı No.	Pozisyon (Unvan)	Çalışma Durumu	Deneyim Süresi (Yıl)	Uyruk/Konum	Eğitim Düzeyi
K-1	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)	Kendi Ofisi	13+	Türkiye	Lisans (SMMM)
K-2	Muhasebe Çalışanı	SMMM'ye Bağlı Çalışan	3	Türkiye	Lisans
K-3	SMMM	Kendi Ofisi	10+	Türkiye	Lisans (SMMM)
K-4	Yeminli Mali Müşavir (YMM)	Kendi Ofisi	20+	Türkiye	Lisans
K-5	Finansal Raporlama Danışmanı	Danışmanlık Firması	15+ (12 yılı İngiltere'de)	Türkiye (İngiltere Deneyimli)	Lisans (Uluslararası Deneyim)
K-6	Daire Başkanı	Kamu	15+	Türkiye	Doktora (Mali Hukuk)
K-7	SMMM	Kendi Ofisi	28+	Türkiye	Lisans (SMMM)
K-8	Muhasebe Meslek Mensubu	Kendi Ofisi	5+	İngiltere (UK)	Lisans
K-9	Yeni Mezun Muhasebe Yardımcısı	SMMM'ye Bağlı Çalışan	6 Ay+	Türkiye	Lisans
K-10	YMM (Kamu Çalışanı)	Kamu Ofisi	30+	Türkiye	Lisans (Vergi Mufettişliği Deneyimi)
K-11	Öğretim Üyesi	Kamu	15+	Türkiye	Doktora (Öğretim Üyesi)
K-12	SMMM	Kendi Ofisi	25+	Türkiye	Lisans
K-13	Finans Direktörü (CFO)	Özel Sektör	20+	Türkiye	Lisans (Muhasebe ve Finans)

K: Katılımcı

Görüşleri dinlenen kişiler, mesleğin hem operasyonel zorluklarını deneyimlemiş uygulayıcılar (SMMM'ler, Muhasebe Çalışanları), hem düzenleyici mekanizmaların parçası olanlar (Uzman, Kamu YMM'si), hem de stratejik kararların merkezinde bulunan üst düzey yöneticiler ve akademisyenlerdir. Katılımcıların deneyim süreleri 6 ay ile 30 yılı aşkın süreler arasında değişmektedir. Bu çeşitlilik, mesleğin farklı kademelerindeki sorun ve beklentilerin çeşitli bir şekilde analiz edilmesini sağlamaktadır ve bu kişiler, meslek pratiği hakkındaki bilgileri doğru bir şekilde ifade edebilecek donanıma sahiptirler.

5.5.2. Mesleğin Mevcut Durumuna Ait Bulgular

Görüşmelerden elde edilen bulgular, Türkiye’de muhasebe mesleğinin *yoğun mevzuat baskısı, dijitalleşme sürecinin hızlanmış olmasına rağmen tamamlanamayan dönüşüm, artan iş yükü, stratejik ve danışmanlık rolüne geçiş çabaları, mesleki itibar ve ücret dengesizliği sorunları, yapısal sorunların devam etmesi ve uluslararası standartlara uyum gibi çok boyutlu bir kapsamda değerlendirildiğini* göstermektedir. Buradan hareketle görüşmeci ifadelerinin tematik kodlaması yapılmıştır.

Görüşmelerde ortaya çıkan en baskın temalardan biri yoğun ve sürekli değişen mevzuata bağımlı bir yapıda olmasıdır. Katılımcılar, mevzuat değişikliklerinin mesleğin gündelik pratiklerini zorlaştırdığını ve iş yükünü de artırdığını vurgulamıştır. Örneğin, bir katılımcı *“Meslek halen daha çok mevzuata dayalı ilerliyor ve değer üretimi ikinci planda kalıyor. ... sürekli değişen yasal mevzuat bizi zor durumda bırakıyor.”* (K-1) diyerek bu durumu açıkça ifade etmektedir. Benzer şekilde K-7’de *“Sürekli güncel kalmak zorundayız, mevzuatlar sık sık değişiyor ... zaman zaman stresli olsak da meslek giderek dijitalleşiyor.”* diyerek aynı noktaya işaret etmektedir. İlgili bulgu, mesleğin niteliğinin hâlâ mevzuat uyumu çerçevesinde şekillendiğini göstermektedir.

Birçok katılımcı dijitalleşmenin olumlu etkilerini kabul etmekle birlikte, sürecin henüz tam anlamıyla entegrasyonunun sağlanmadığını belirtmiştir. Bu durum, mesleğin modernizasyon çabalarında bir eşikte olduğunu göstermektedir. Bazı katılımcılar hızlı dönüşümü şöyle ifade etmektedir: *“E-belgeler ve dijitalleşme süreciyle büyük bir dönüşüm yaşıyor”* (K-3), *“Dijitalleşme çabaları önemli adımlar sağlasa da, hala manuel süreçler mevcut”* (K-5), *“Dijitalleşme ve e-uygulamalar sayesinde süreçler hızlansa da...”* (K-4). Diğer yandan özellikle K-2 dijitalleşmenin tam entegrasyonunun sağlanmadığını vurgulamaktadır: *“Dijitalleşme çabaları olsa da sürecin tam anlamıyla entegrasyonu henüz tamamlanmamış gibi görünüyor.”* Bu tematik bulgu, muhasebe mesleğinin dijital dönüşümünde ilerleme olsa da yapısal tamamlanmamışlık barındırdığını göstermektedir.

Görüşmecilerin büyük bölümü, mesleğin yoğun iş yükü, bürokratik baskı ve zaman yönetimi zorlukları içerdiğini belirtmiştir. *“Meslek mensuplarının yükü çok ağır”*

(K-1), “Manuel işlem yükü ve bürokratik süreçler dikkatimi çekiyor” (K-2), “Mesleki sorumlulukların ağırlığı... yapısal sorunlar halen çözülmeyi bekliyor” (K-6), “İş yükü dağılımı ve ücret tarifelerinde dengesizlikler var” (K-8), “Operasyonel yükün hala oldukça fazla olması, stratejik rolün benimsenmesini zorlaştırıyor” (K-9). Verilen yanıtlar, mesleğin yapısal zorluklarının ve yoğun iş yükünün sürdüğünü göstermektedir.

Katılımcıların önemli bir kısmı, muhasebe mesleğinin artık yalnızca kayıt tutma veya mevzuata uyum sağlama rolünün ötesine geçtiğini, danışmanlık ve stratejik finansal rehberlik gibi alanlarda önem kazandığını belirtmiştir. “Artık sadece defter tutan bir rolün ötesine geçerek danışmanlık rollerimiz ön plana çıkıyor” (K-8), “Stratejik iş ortağı olma yolunda önemli adımlar atılıyor” (K-9), “Tasdik hizmetleriyle finansal güvenilirliği artırıyoruz... danışmanlık hizmetlerinin geliştirilmesi gerekiyor” (K-10). Görüşme bulguları, mesleğin daha katma değerli alanlara yönelme eğiliminde olduğunu, ancak yapısal engeller nedeniyle bu dönüşümün yavaş ilerlediğini göstermektedir.

Katılımcılar, Türkiye’de muhasebe mesleğinin özellikle TMS/TFRS ve bağımsız denetim standartları ile birlikte uluslararasılaşma sürecine girdiğini vurgulamıştır. “Uluslararası standartlara (TFRS) geçiş ve dijitalleşme çabalarıyla mesleğin niteliği değişmeye başladı” (K-11), “Kamu Gözetimi Kurumu’nun kurulmasıyla şeffaflık ve hesap verebilirlik güçlendi” (K-12). Bulgulardan hareketle elde edilen bu tematik kod, mesleğin uluslararasılaşma sürecini ve standart uyumunu göstermektedir.

Meslek mensupları, özellikle itibar, ücret dengesizliği ve haksız rekabet başlıklarında sorunlar yaşadıklarını ifade etmiştir. “Mesleğin itibarı ve ücret dengesi konusunda iyileştirmeye ihtiyaç var” (K-5), “Haksız rekabet gibi yapısal sorunlar halen çözüm bekliyor” (K-6). Bu tematik kod, mesleğin ekonomik ve toplumsal konumuna yönelik yapısal iyileştirme ihtiyacını ortaya koymaktadır.

Bazı katılımcılar, mevcut zorluklara rağmen mesleğin geleceğine ilişkin iyimser bir bakışa sahip olduklarını ifade etmiştir. “Mesleğin geleceğinin parlak olduğunu düşünüyorum” (K-3), “Mesleğin değeri her geçen gün daha iyi anlaşılıyor” (K-8), “Dijitalleşme süreci olumlu” (K-7). Saptanan kod, mesleğin dönüşüm potansiyeline yönelik pozitif bir algıyı temsil etmektedir.

Görüşme verileri, Türkiye’de muhasebe mesleğinin yoğun mevzuat baskısı, dijitalleşme sürecinin hızlanmasına rağmen tamamlanmamış entegrasyon, ağır iş yükü, ücret ve itibar sorunları, uluslararasılaşma adımları gibi çok boyutlu bir dönüşüm içerisinde olduğunu göstermektedir. Aynı zamanda, mesleğin stratejik danışmanlık rolüne evrilme potansiyeli güçlü biçimde vurgulanmış; ancak bu gelişimin, yapısal sorunlar nedeniyle yavaş ilerlediği ifade edilmiştir.

Katılımcıların tamamına yakını, muhasebe mesleğinde son yıllarda yaşanan değişim ve dönüşümlerin merkezinde dijitalleşme, otomasyon, bulut tabanlı yazılımlar, e-uygulamalar ve yapay zeka temelli sistemlerin yer aldığını ifade etmiştir. Yanıtlar genel olarak, teknolojik dönüşümün mesleğin tüm uygulama alanlarını hem kolaylaştırdığı hem de yeniden şekillendirdiği yönündedir.

E-fatura, e-defter ve e-arşiv gibi e-uygulamaların zorunlu hale gelmesi, mesleğin iş yapış biçimlerinde köklü bir dönüşüm yaratmıştır. Katılımcılar, dijitalleşmenin veri giriş süreçlerini hızlandığını, hata payını azalttığını ve kamusal denetimi güçlendirdiğini belirtmiştir. “E-fatura, e-defter gibi sistemler işleri kolaylaştırdı ancak uyum süreci birçok kişiyi zorladı.” (K-1), “E-uygulamalar sayesinde birçok işlem dijital ortama taşındı ve hatalar minimize edildi.” (K-3), “Bu uygulamalar mesleği daha sistematik ve profesyonel hale getiriyor.” (K-7).

Katılımcılar, bulut muhasebe yazılımlarının yaygınlaşması ve otomasyon araçlarının gelişmesiyle birlikte manuel işlemlerin büyük ölçüde azaldığını, böylece rutin iş yükünün hafiflediğini ifade etmektedir. “Dijitalleşme ve bulut tabanlı muhasebe yazılımları, rutin görevleri otomatize ederek muhasebecilerin rolünü değiştiriyor.” (K-2), “E-dönüşüm süreçleri ve otomasyon araçları, rutin işlemlerin büyük ölçüde dijitalleşmesini sağladı.” (K-6).

Katılımcıların büyük bölümü, dijital dönüşümün özellikle küçük ofislerde teknik altyapı eksikleri nedeniyle zorlayıcı olduğunu, genç mezunların mevcut teknolojilere daha hızlı adapte olduğunu, deneyimli meslek mensuplarının ise daha fazla zorlandığını belirtmiştir. “Yeni mezunlar bu dönüşüme daha kolay adapte oluyor, uzun yıllardır

çalışanlar için zorlayıcı olabilir.” (K-3), “Dijital dönüşüm küçük ofislerde hem altyapı hem bilgi eksikliği açısından zorluk yaratabiliyor.” (K-7).

Yanıtlar, teknolojinin sadece teknik süreçleri değil, muhasebecilerin rol tanımını da değiştirdiğini göstermektedir. Katılımcılara göre, muhasebe mesleği defter tutma odaklı bir yapıdan analiz, yorumlama, danışmanlık ve katma değerli hizmet sunma yönüne doğru evrilmektedir. *“Artık sadece defter tutmak değil, veri analizi ve stratejik danışmanlık daha ön planda.” (K-2), “Bizleri daha çok veri analizi, vergi optimizasyonu ve finansal danışmanlığa yöneltiyor.” (K-5), “Meslek mensuplarının veriyi analiz eden ve stratejik danışmanlık yapan profesyoneller olması gerekiyor.” (K-6).*

Katılımcılar, TFRS, BOBİ FRS ve uluslararası finansal raporlama standartlarının uygulanmasının mesleğin niteliğini yükselttiğini, denetim süreçlerinde şeffaflık ve kaliteyi artırdığını belirtmiştir. *“TFRS’ye uyum, raporlama kalitemizi artırdı.” (K-9), “TMS/TFRS ve BDS’nin benimsenmesi, raporlama kalitesini uluslararası seviyeye çekiyor.” (K-11).*

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından gerçekleştirilen düzenlemelerin bağımsız denetimin niteliğini artırdığı, YMM’lerin rolünü yeniden şekillendirdiği belirtilmiştir. *“KGK altında denetim yapısının merkezileşmesi mesleği önemli ölçüde etkiledi.” (K-10), “Bağımsız denetimin kapsamının genişlemesi raporlama kalitesini artırdı.” (K-12).*

Katılımcı yanıtları bütüncül olarak ele alındığında, son yıllarda muhasebe mesleğinin *dijitalleşme, otomasyon, uluslararası standartlara uyum, denetim yapısının dönüşümü ve yeni profesyonel rollerin ortaya çıkması* ekseninde çok boyutlu bir değişim yaşadığı görülmektedir. Bu dönüşümün olumlu yönleri olarak: Hata payının azalması, iş süreçlerinin hızlanması, verimlilik artışı, mesleğin uluslararası standartlara yaklaşması, katma değerli hizmet alanlarının genişlemesi öne çıkmaktadır. Öte yandan teknik uyum zorunluluğu, küçük ofislerde altyapı yetersizliği, deneyimli meslek mensupları için yüksek adaptasyon yükü gibi güçlüklerin devam ettiği anlaşılmaktadır.

Katılımcıların yanıtları, muhasebe mesleğinin Türkiye’deki gelişiminin hem *teknolojik ilerlemeler* hem de *mevzuat, eğitim, iş yükü ve mesleki örgütlenme* gibi yapısal etkenlerden çift yönlü olarak etkilendiğini göstermektedir. Bulgular; olumlu ve olumsuz faktörlerin çoğunlukla aynı eksenlerde toplandığını ancak etki düzeylerinin katılımcı gruplarına göre farklılaşıp çeşitlendiğini ortaya koymaktadır.

Katılımcıların tamamına yakını, Türkiye’de muhasebe mesleğinin gelişimini olumlu yönde etkileyen en güçlü faktörün dijitalleşme olduğunu vurgulamıştır. E-fatura, e-defter, e-arşiv, bulut tabanlı muhasebe yazılımları ve kamu e-dönüşüm süreçleri, meslek uygulamalarında hem hız hem de şeffaflık sağlamaktadır. Bazı katılımcılar, bu dönüşümün hem operasyonel yükü azalttığını hem de mesleğin stratejik tarafını güçlendirdiğini ifade etmiştir. Örneğin; K-3, “... *olumlu etkileyen faktörlerin başında dijitalleşme ve e-devlet uygulamalarının yaygınlaşması geliyor*” diyerek teknolojinin şeffaflık ve hız kazandırdığını belirtmiştir. Benzer şekilde K-8, “... *teknolojik gelişmeler ve dijitalleşme sayesinde operasyonel yükümüz azalıyor ve danışmanlık için daha fazla zaman kalıyor*” ifadeleriyle bu dönüşümün mesleğe yeni bir yön kazandırdığını vurgulamaktadır. Dijitalleşmenin aynı zamanda genç meslek mensuplarının sektöre entegrasyonunu kolaylaştırdığı da belirtilmiştir. Örneğin, K-5, “... *genç meslektaşların teknolojiye adaptasyonu olumlu faktörlerin başında geliyor*” diyerek mesleğin yenilenme kapasitesine atıf yapmıştır.

Katılımcıların neredeyse tamamı, Türkiye’de muhasebe mesleğini olumsuz etkileyen en temel unsurun mevzuatın sık değişmesi ve karmaşıklığı olduğunu belirtmiştir. Vergi mevzuatındaki belirsizliklerin uygulamada ciddi uyum zorluğu yarattığı ifade edilmiştir. K-1 bu durumu “... *olumsuz etkileyense mevzuatın karmaşıklığı ve sık değişmesi*” şeklinde özetlerken, K-4 “...*vergi mevzuatındaki istikrarsızlık... uygulamada belirsizlik yaratmakta ve uyumu zorlaştırmaktadır*” diyerek mesleki pratik üzerindeki etkisini açıkça belirtmektedir. Benzer şekilde, K-11 “vergi mevzuatının karmaşıklığı ve sık sık değişmesi, meslek mensupları üzerinde büyük bir uyum baskısı yaratıyor” diyerek bu sorunun meslek için sistematik bir yük haline geldiğini vurgulamaktadır. Denetim ve raporlama standartları açısından da benzer zorluklar dile getirilmiştir. K-10, “... *yorum farklılıklarına neden olabiliyor*” diyerek mevzuatın açıklık sorununa dikkat çekmektedir.

Bazı katılımcılar, Türkiye’de muhasebe mesleğinin gelişiminin önündeki önemli engellerden birinin yetersiz mesleki örgütlenme ve meslek içi rekabet olduğunu ifade etmiştir. K-1, “*mesleki örgütlenmenin zayıf kalması dayanışmayı olumsuz etkiliyor*” diyerek mesleğin kurumsal güç eksikliğine vurgu yaparken; K-8, “*meslektaşlar arasındaki haksız rekabet... mesleğin finansal sürdürülebilirliğini olumsuz etkiliyor*” ifadelerini kullanmıştır. K-12 ise, “*meslek içi rekabetin kaliteden ödün verilmesine yol açması*” şeklinde bu sorunun mesleki kaliteyi düşüren bir unsur olduğuna dikkat çekmiştir. Bu bulgu, İngiltere modeliyle karşılaştırıldığında Türkiye’deki meslek örgütlenmesinin hem temsil kabiliyeti hem de standart belirleme gücü açısından nispeten zayıf olduğunu ortaya koymaktadır.

Katılımcılar, mesleğin gelişimini olumsuz etkileyen önemli bir diğer unsurun mesleki eğitimin pratik ihtiyaçlara yeterince karşılık vermemesi olduğunu belirtmiştir. Bu durum hem nitelikli personel bulmayı zorlaştırmakta hem de sürekli eğitim ihtiyacını artırmaktadır. K-4, “*mesleki eğitimin pratik ihtiyaçlara yeterince cevap verememesi*” derken; K-6 “*mesleki eğitimdeki teorik ağırlık ve yetersiz meslek içi eğitim olanakları*”nı vurgulamaktadır. K-9 ise “*tecrübeli, nitelikli personel bulmada zorluklar*” yaşandığını belirterek mesleğin insan kaynağı sorununa dikkat çekmiştir.

Birçok katılımcı, mesleğin gelişimini olumsuz etkileyen unsurlar arasında yüksek iş yükü, angarya işler, düşük ücret politikaları ve mesleğin itibarının yeterince yüksek olmamasını sıralamıştır. K-3, “*yoğun iş yükü... ve özellikle yeni mezunlar için düşük başlangıç ücretleri*”ni belirtmiştir. K-5, “*mesleki sorumlulukların artması ancak ücretlerin paralel artmaması*”nı öne çıkarmıştır. K-6, “*mesleğin toplumsal algısının hak ettiği yerde olmaması*”nın gelişimi yavaşlattığını ifade etmiştir. K-11, “*küçük işletmelerde muhasebenin sadece bir yük olarak görülmesi*”nin mesleğin değerini düşürdüğünü vurgulamıştır.

Katılımcılar, uluslararası yatırımcıların şeffaflık beklentisi ve TFRS/BOBİ FRS gibi standartlara uyum çabalarının mesleğin niteliğini artırdığını belirtmiştir. K-9, “*uluslararası yatırımcıların ve piyasaların şeffaf raporlama beklentileri... daha iyi muhasebe uygulamalarına itiyor*” diyerek bu sürecin doğrudan kalite artırıcı rolüne

dikkat çekmiştir. Benzer şekilde K-12, KGK'nın düzenleyici rolünün mesleğin uluslararası kabulünü artırdığını belirtmiştir.

Katılımcı yanıtları, Türkiye’de muhasebe mesleğinin gelişimini çok boyutlu bir etki ağı içinde değerlendirme imkanı tanımaktadır. En önemli olumlu etkenler; dijitalleşme, teknoloji adaptasyonu, kamu e-dönüşüm süreci ve uluslararası standartlara uyum çabalarıdır. Olumsuz etkenler ise sık değişen ve karmaşık mevzuat, meslek içi rekabet, yetersiz eğitim ve nitelikli personel eksikliği, düşük ücret politikaları ve toplumsal algı sorunlarıdır. Elde edilen bulgular, Türkiye’de muhasebe mesleğinin yapısal olarak güçlü bir dönüşüm içinde olduğunu ancak bu dönüşümün sürdürülebilir olabilmesi için kurumsal kapasitenin, düzenleyici istikrarın ve mesleki eğitim süreçlerinin geliştirilmesi gerektiğini göstermektedir.

Katılımcıların büyük çoğunluğu, muhasebe mesleğinde yaşanan dijitalleşme, e-dönüşüm uygulamaları ve kurumsal standartlaşma süreçlerine uyum düzeyinin meslek mensupları arasında belirgin bir çeşitlilik gösterdiğini ifade etmiştir. Görüşmelerde özellikle yaş, deneyim, motivasyon ve mesleki eğitim olanaklarının bu uyumu belirleyen en kritik faktörler olduğu söylenebilmektedir. Katılımcıların önemli bir kısmı, genç meslek mensuplarının teknolojiye yatkınlığı ve dijital araçları kullanma becerisinin yüksek olmasının uyum sürecini hızlandığını belirtmektedir. Örneğin, bir katılımcı, *“Genel olarak meslek mensupları pratik zekâya sahip ve uyum yeteneği yüksek. Ama yaşça büyük olanlar teknolojiye biraz daha mesafeli kalabiliyor”* diyerek bu farklılaşmaya dikkat çekmektedir (K-1). Benzer biçimde başka bir katılımcı, gençlerin dönüşümlere uyumda oldukça hızlı olduğunu ancak *“köklü alışkanlıkları değiştirmek”* konusunda deneyimli meslektaşların daha fazla çaba harcadığını ifade etmektedir (K-2).

Görüşmelerde, dijitalleşmeye uyumun meslek içinde “heterojen” bir yapı oluşturduğuna dair ortak bir vurgu yer almaktadır. Bir başka katılımcı, gençlerin yeni sistemlere hızla adapte olduklarını, ancak *“uzun yıllardır mesleğin içinde olan ve geleneksel yöntemlere alışkın olanlar için adaptasyon sürecinin daha sancılı olabildiğini”* vurgulamıştır (K-5). Bu gözlemi destekleyen bir diğer katılımcı, *“dijital araçları gençlerin daha hızlı benimsediğini, ancak deneyimli meslektaşlar için sürekli eğitim alma konusunda zorluklar yaşanabildiğini”* ifade etmektedir (K-6).

Özellikle meslek odalarının ve kurumsal yapıların eğitim programları, uyumu artıran önemli bir destek mekanizması olarak öne çıkmaktadır. Bazı katılımcılar, meslek odalarının sunduğu eğitimlerin katkısını kabul etmekle birlikte, bu eğitimlerin daha fazla pratik içerik barındırması gerektiğini vurgulamıştır. Örneğin, bir görüşmede mevcut eğitimlerin değerli olduğu ancak *“sürekli ve pratik odaklı eğitimlere daha fazla ihtiyaç bulunduğunu”* belirtilmiştir (K-8). Benzer şekilde, dönüşüme uyumun kurumsal ortamlarda daha hızlı ilerlediğine ilişkin ifadeler de dikkat çekmektedir; bir katılımcı, özellikle holdinglerde çalışan profesyonellerin uluslararası standartlara ve yeni teknolojilere *“oldukça hızlı adapte olduklarını”* ancak küçük ölçekli firmalarda uyum hızının düştüğünü belirtmektedir (K-9).

Yeminli mali müşavirler arasında uyum düzeyinin genel olarak daha yüksek olduğuna ilişkin bulgular da elde edilmiştir. Deneyim ve uzmanlığı güçlü olan bu grubun, özellikle mevzuat değişikliklerini yakından takip etme konusunda titiz davrandığı, dijitalleşmeye yönelik adaptasyon süreçlerinde de benzer biçimde hızlı hareket ettiği ifade edilmiştir (K-10). Ancak aynı katılımcı, yapay zekâ ve yeni nesil finansal teknolojiler gibi konularda bazı meslektaşların daha fazla eğitime ihtiyaç duyduğunu da vurgulamıştır.

Dönüşümlere uyumun kurumsal ölçek, teknolojik altyapı, eğitim imkânları ve kişisel motivasyon gibi unsurlarla da değiştiği görülmektedir. Uluslararası şirketlerde veya büyük denetim firmalarında çalışan meslek mensuplarının uyum düzeyi daha yüksekken, geleneksel yapıda çalışan SMMM’lerin daha yavaş adapte oldukları belirtilmiştir (K-11). Düzenleyici kurumlar açısından da benzer bir tablo olduğu ifade edilmiş; özellikle büyük denetim firmaları ve genç bağımsız denetçilerin dijital dönüşüme hızlı uyum sağladıkları, ancak küçük ölçekli firmalarda adaptasyonun daha zorlu olduğu vurgulanmıştır (K-12).

Son olarak, mesleğin genelinde uyum çabasının farkında olduğu ancak bu çabanın eşit ve dengeli dağılmadığına ilişkin bir ortak kanaat bulunmaktadır. Bir katılımcı, gençlerin hızlı uyumuna karşın, *“kıdemli ve yoğun iş yükü olan meslektaşların dijitalleşmeye ayak uydurmakta zorlandığını”* dile getirirken, TÜRMOB ve odaların sunduğu eğitimlerin bu farkı azaltmak için kritik olduğunu vurgulamıştır (K-13). Genel

olarak görüşmelerden elde edilen bulgular, muhasebe mesleğinde dijital ve kurumsal dönüşümlere yönelik uyumun zorunlu, ancak eşitsiz dağılan bir süreç olduğunu göstermektedir. Mesleğin geleceği açısından bu uyumun hızlanması gerektiği yönünde neredeyse tüm katılımcılar arasında güçlü bir fikir birliği bulunmaktadır.

5.5.3. Mesleki Sorunlar Ve Zorluklara Ait Bulgular

Katılımcıların ifadeleri, muhasebe mesleğinde karşılaşılan zorlukların çok boyutlu ve yapısal nitelikte olduğunu göstermektedir. Görüşmeler genel olarak değerlendirildiğinde, bu zorlukların *mevzuatın karmaşıklığı ve sürekli değişmesi, yoğun iş yükü, müşteri kaynaklı aksaklıklar, danışmanlık rolünün genişlemesi, etik sorunlar, dijitalleşmenin getirdiği yeni riskler ve kurumsal uyum zorlukları* etrafında yoğunlaştığı görülmektedir. Birçok katılımcı, muhasebe mesleğinin doğası gereği emek yoğun ve zaman baskısı altında yürütülen bir iş olduğunu, buna karşın ücretlendirme ve tahsilat süreçlerinin çoğu zaman mesleğin emeğini karşılamadığını ifade etmiştir. Örneğin, bir katılımcı, “*İş yükünün fazlalığı ve tahsilat problemleri*”nin en temel sorunlardan biri olduğunu, hatta “müşteriyle mevzuat arasında sıkışıp kalmanın” mesleki yıpranmayı artırdığını vurgulamıştır (K-1). Benzer şekilde, iş yoğunluğu ve sürekli mesai dışı çalışmayı gerektiren görevler, birçok katılımcı tarafından mesleğin en zorlu yönü olarak dile getirilmiştir; nitekim bir meslek mensubu, evrakların geç gelmesi ve yoğunluğun artması nedeniyle “*beyannamelerin son dakikaya kalmasının*” mesleki stresi sürekli artırdığını belirtmiştir (K-7).

Zorlukların en sık dile getirilenlerinden biri mevzuatın karmaşıklığı ve sürekli değişmesi olmuştur. Katılımcılar, hem vergi hem SGK hem de ticaret mevzuatındaki değişiklikleri anlık olarak takip etmek zorunda olduklarını; bu durumun zaman zaman “*yoruma açık maddeler*” nedeniyle hukuki belirsizlik bile yarattığını ifade etmektedir. Bu durumu dile getiren bir YMM, tasdik süreçlerinde “*mevzuatın farklı yorumlanmasından kaynaklanan risklerin*” ciddi bir sorun oluşturduğunu söylemiştir (K-10). Aynı doğrultuda başka bir katılımcı, Türkiye’deki mevzuatın “*İngiltere’ye kıyasla daha değişken ve yoruma açık*” olmasının uyum risklerini artırdığını ifade etmektedir (K-11). Bu görüşler, Türkiye’deki mevzuat yapısının öngörülebilirlik açısından önemli bir zorluk yarattığını göstermektedir.

Mevzuat ve süreçlere uyum zorluğunun yanında, müşteri kaynaklı sorunlar da belirgin bir tema olarak öne çıkmaktadır. Katılımcıların büyük kısmı, müşterilerin bilgi ve belgeleri zamanında teslim etmemesi, eksik göndermesi veya muhasebenin önemini tam olarak kavramaması nedeniyle iş süreçlerinin aksadığını belirtmiştir. Bir katılımcı, mükelleflerden kaynaklı bilgi-belge eksikliklerinin “*denetim süreçlerini uzattığını*” ifade ederken (K-4), bir diğeri KOBİ’lerin muhasebeyi yeterince önemsememesinin iş akışını zorlaştırdığını söylemiştir (K-8). Bu durum özellikle serbest muhasebeci mali müşavirler için hem operasyonel hem de duygusal bir yük oluşturmaktadır.

Mesleğin giderek genişleyen rolü de önemli bir diğer zorluk olarak ortaya çıkmaktadır. Katılımcılar, muhasebenin artık yalnızca kayıt tutma değil, danışmanlık, risk yönetimi, veri analizi ve dijital süreçleri yönetme gibi alanları da içeren daha geniş bir beceri seti gerektirdiğini belirtmektedir. Örneğin, İngiltere deneyimi olan bir katılımcı, müşteri beklentilerinin artmasıyla birlikte danışmanlık rolünün daha fazla öne çıktığını, bunun ise “*sürekli bilgi birikimi gerektirdiğini*” ifade etmektedir (K-2). Buna ek olarak, dijitalleşme ile birlikte ortaya çıkan siber güvenlik ve veri gizliliği riskleri, katılımcıların önemli bir kısmı tarafından yeni bir zorluk alanı olarak dile getirilmiştir (K-2, K-9).

Mesleğin öğrenme sürecine ilişkin zorluklar özellikle genç meslek mensupları tarafından vurgulanmıştır. Yeni mezun bir katılımcı, teorik bilgi ile pratik arasında köprü kurmanın “*en büyük zorluklardan biri*” olduğunu belirtmiş, ayrıca hata yapma korkusunun başlangıç döneminde ciddi bir baskı yarattığını ifade etmiştir (K-3). Bu durum, mesleğe uyum sürecinde mentorluk ve yapılandırılmış staj programlarının önemine işaret etmektedir. Nitekim akademiden bir katılımcı da benzer şekilde, müfredatın hızla değişen pratik ihtiyaçlara uyarlanması ve staj/mentorluk imkanlarının güçlendirilmesinin zorunlu olduğunu vurgulamıştır (K-6).

Mesleki etik ihlaller, haksız rekabet, ücret baskısı ve yetersiz mesleki güvenceler (mesleki tazminat sigortası vb.) katılımcılar tarafından dile getirilen diğer yapısal sorunlar arasındadır. Özellikle bağımsız denetim alanında görev yapan katılımcılar, etik standartlara uyumun sağlanmasının ve denetim kalitesinin korunmasının önemli bir zorluk olduğunu belirtmiştir. Bir düzenleyici kurum temsilcisi, denetim kalitesinin

sürdürülmesi ve ücret baskısının kaliteyi düşürmesini engellemenin en kritik sorunlardan biri olduğunu vurgulamıştır (K-12).

Büyük kurumsal yapılarda dahi çeşitli yönetsel ve teknik zorluklar olduğu görülmektedir. Bir holding yöneticisi, farklı iştiraklerin finansal verilerinin konsolidasyonunda “*farklı yazılımlar ve veri kalitesi sorunlarının*” önemli bir güçlük yarattığını ifade etmiştir (K-9). Bu durum, dijitalleşmenin yalnızca küçük işletmelerde değil, büyük ölçekli yapılarda da karmaşık bir dönüşüm gerektirdiğini göstermektedir.

Genel olarak bulgular, muhasebe mesleğinin Türkiye’de yüksek düzenleme yoğunluğu, yüksek beklenti, yüksek sorumluluk ancak düşük öngörülebilirlik altında çalıştığını; bu koşulların da mesleki zorlukları çok boyutlu bir yapıya dönüştürdüğünü ortaya koymaktadır.

Görüşme bulguları, muhasebe mesleğinde karşılaşılan zorlukların çok boyutlu ve hem yapısal hem bireysel düzeyde olduğunu ortaya koymaktadır. Katılımcılar, mesleğin en temel zorluklarının başında yüksek iş yükü ve maddi karşılıkla örtüşmeyen emek yoğunluğu olduğunu vurgulamışlardır. Örneğin, bir katılımcı iş yükü ve tahsilat sorunlarına dikkat çekerek, “*Emek yoğun bir iş yapıyoruz ama karşılığı her zaman maddi olarak alınamıyor. Ayrıca, müşteriyle mevzuat arasında sıkışıp kalmak yıpratıcı oluyor*” ifadelerini kullanmıştır (K-1). Benzer şekilde, evrakların zamanında teslim edilmemesi ve yoğun iş temposu sıkça dile getirilen bir başka zorluktur (K-7, K-13). Bu durum, hem operasyonel verimliliği düşürmekte hem de mesleki stres ve yıpranmayı artırmaktadır.

Katılımcılar, mevzuatın karmaşıklığı ve sürekli değişen yapısının mesleki zorlukların merkezinde yer aldığını da belirtmişlerdir. İngiltere deneyimine sahip bir katılımcı, Türkiye’deki mevzuatın sürekli güncellenen ve yoruma açık yapısının uyum sürecini zorlaştırdığını ifade etmiştir (K-2, K-11). Kamu YMM’leri, mükelleflerden kaynaklanan bilgi ve belge eksiklikleriyle birlikte mevzuatın sık değişmesinin denetim süreçlerini uzattığını ve hatalı uygulama riskini artırdığını dile getirmiştir (K-4, K-10). Bu bulgular, mevzuat kaynaklı belirsizliğin meslek mensupları üzerinde hem operasyonel hem de hukuki baskı yarattığını göstermektedir.

Katılımcılar ayrıca, müşteri kaynaklı sorunların mesleki zorlukları artırdığını belirtmişlerdir. KOBİ'lerin muhasebenin önemini yeterince kavrayamaması, bilgi ve belge akışındaki düzensizlikler ve danışmanlık beklentilerinin artması, meslek mensuplarını ek sorumluluklar üstlenmeye zorlamaktadır (K-5, K-8). Bir holding finans direktörü, farklı iştiraklerdeki muhasebe verilerini konsolide etme sürecinde yaşanan yazılım ve veri kalitesi sorunlarının da sürekli bir meydan okuma olduğunu vurgulamıştır (K-9).

Mesleğin gelişen rolü ve danışmanlık boyutu, özellikle bilgi birikimi ve sürekli eğitim ihtiyacını artıran bir diğer zorluk alanıdır. Katılımcılar, dijitalleşme ile birlikte ortaya çıkan siber güvenlik, veri gizliliği ve yeni teknolojilerin adaptasyonu gibi risklerin meslek üzerinde ek yük oluşturduğunu ifade etmiştir (K-2, K-9). Yeni mezunlar ise teorik bilgilerle pratik uygulamalar arasındaki farkı kapatmakta zorluk çekmekte, hata yapma korkusu nedeniyle baskı altında çalışmaktadır (K-3). Akademik perspektiften bakıldığında ise, öğrencilerin geleceğin muhasebecileri olarak yetiştirilebilmesi için müfredatın pratik ihtiyaçlara hızlı uyarlanması ve staj/mentorluk imkanlarının güçlendirilmesi gerekliliği vurgulanmıştır (K-6). Buna ek olarak, etik sorunlar ve haksız rekabet mesleğin diğer zorluk alanları arasında öne çıkmaktadır. Katılımcılar, artan sorumluluklara karşılık sigorta ve mesleki tazminat güvencelerinin yeterli olmamasının, piyasadaki haksız rekabetin ve ücret baskısının mesleki sürdürülebilirliği olumsuz etkilediğini ifade etmişlerdir (K-5, K-8). Katılımcı, denetim süreçlerinde etik standartların ve bağımsızlığın korunmasının titizlik gerektirdiğini, ayrıca piyasadaki ücret rekabetinin denetim kalitesini düşürme riskini beraberinde getirdiğini belirtmiştir (K-12).

Genel olarak bulgular, muhasebe mesleğinde karşılaşılan başlıca zorlukların yüksek iş yükü, sürekli değişen mevzuat, müşteri kaynaklı aksaklıklar, artan danışmanlık ve dijitalleşme gereksinimleri ile etik ve finansal baskılar çevresinde yoğunlaştığını göstermektedir. Bu durum, mesleğin Türkiye'de hem bireysel hem kurumsal düzeyde uyum ve sürdürülebilirlik açısından ciddi bir esneklik ve hazırlık gerektirdiğini ortaya koymaktadır.

Katılımcı görüşleri, Türkiye'de muhasebe uygulamalarında karşılaşılan yaygın sorunların hem mevzuat kaynaklı hem operasyonel hem de teknoloji ve veri altyapısıyla

ilgili boyutları olduğunu ortaya koymaktadır. Görüşmelerden elde edilen bulgular, bu sorunların meslek pratiğini doğrudan etkilediğini göstermektedir. Birçok katılımcı, sık değişen ve karmaşık mevzuatın en yaygın sorunlardan biri olduğunu belirtmiştir. Örneğin, bir katılımcı “*Mevzuat değişikliklerinin çok sık olması, her seferinde yeniden öğrenmeyi ve hata riskini artırıyor*” (K-3) derken, bir diğeri de “*Mevzuatın sık değişmesi ve kanun, tebliğ, sirküler ve özelgeler arasındaki karmaşıklık en yaygın sorunlar arasında*” (K-5) ifadesini kullanmıştır. Bu durum, kayıt ve beyan süreçlerinde sürekli güncelleme ve dikkat gerektirmekte, hata riskini artırmaktadır.

Katılımcılar ayrıca mükellef kaynaklı sorunlara dikkat çekmişlerdir. Kayıt dışı ekonomi ve mükelleflerin evrakları zamanında ve eksiksiz iletememesi, muhasebe süreçlerini aksatmakta ve iş yükünü artırmaktadır. Örneğin bir katılımcı, “*Mükelleflerin kayıt dışılığa meyilli olması ve belge düzeninde yaşanan sıkıntılar en yaygın sorunlar*” (K-1) şeklinde ifade ederken, başka bir katılımcı şunları eklemiştir: “*Müşterilerin evrakları zamanında teslim etmemesi büyük bir sorun*” (K-7). Bazı katılımcılar, mükelleflerin mesleğin kapsamını tam olarak bilmemesi ve her şeyi muhasebeciden beklемelerinin baskıyı artırdığını vurgulamıştır (K-1).

Bir diğеr önemli sorun, manuel işlem yoğunluğu ve evrak bazlı süreçlerdir. Katılımcılardan biri, “*Manuel işlem yoğunluğu ve evrak bazlı süreçlerin fazlalığı önemli bir sorun*” (K-2) derken, bir başkası “*Evrak eksikliği ve e-uygulamalarda yaşanan teknik aksaklıklar iş akışımızı kesintiye uğratabiliyor*” (K-9) şeklinde belirtmiştir. Bu durum, analitik ve danışmanlık hizmetlerine ayrılacak zamanı kısıtlamakta ve operasyonel yükü artırmaktadır. Katılımcılar ayrıca iç kontrol ve finansal raporlama eksikliklerinin özellikle küçük ve orta ölçekli şirketlerde denetim süreçlerini zorlaştırdığını ifade etmiştir. Örneğin, bir katılımcı şunları dile getirmiştir: “*Şirketlerin iç kontrol sistemlerinin yetersizliği nedeniyle hatalar ve eksiklikler tasdik süreçlerimizi uzatıyor*” (K-10). Bir başka katılımcı, “*Özellikle küçük ölçekli şirketlerde iç kontrol zayıflıkları ve finansal raporlama süreçlerindeki eksiklikler denetim süreçlerini zorlaştırıyor*” (K-12) diyerek benzer bir noktaya dikkat çekmiştir.

Genel olarak değerlendirildiğinde Türkiye’de muhasebe uygulamalarında karşılaşılan yaygın sorunlar, sık değişen mevzuat, mükellef kaynaklı aksaklıklar, manuel

işlem ve evrak yoğunluğu, e-uygulamalardaki teknik sorunlar, iç kontrol eksiklikleri ve veri güvenliği riskleri etrafında yoğunlaşmaktadır. Bu sorunlar, mesleğin hem etkin uygulanabilirliğini hem de sürdürülebilirliğini doğrudan etkilemekte ve meslek mensuplarının adaptasyon ve sürekli eğitim gereksinimlerini artırmaktadır.

Katılımcı görüşleri, Türkiye’de muhasebe mesleğini doğrudan etkileyen yasal düzenlemelerin sıklığı, ani değişiklikler ve karmaşıklık boyutları üzerinden yoğun bir baskı ve adaptasyon yükü yarattığını göstermektedir. Meslek mensupları, yasal çerçevenin mesleğin temelini oluşturduğunu vurgulamakta, ancak sık ve öngörülemez değişikliklerin uygulamada stres ve hata riskini artırdığına dikkat çekmektedir. Birçok katılımcı, sık ve ani yapılan yasal değişikliklerin mesleki planlamayı zorlaştırdığını belirtmiştir. Örneğin, bir katılımcı *“Yasal düzenlemeler çok sık ve ani yapılıyor, bu da ciddi bir stres kaynağı. Özellikle ara dönemlerde gelen torba yasalar bizi hazırlıksız yakalıyor”* (K-1) ifadesini kullanmıştır. Benzer şekilde başka bir katılımcı, *“Bir gecede çıkan tebliğler ertesi gün uygulamaya geçebiliyor ve bu durum bizlerin planlama yapmasını zorlaştırıyor. Belirsizlik ortamı hem hata riskini hem de mesleki baskıyı artırıyor”* (K-7) şeklinde vurgulamıştır.

Katılımcılar ayrıca, Türkiye’de yasal düzenlemelerin sürekli eğitim ve güncel kalma zorunluluğu doğurduğunu belirtmişlerdir. Bir katılımcı, *“İngiltere’de daha istikrarlı bir mevzuat yapısı varken, Türkiye’de sık yapılan değişiklikler meslek mensuplarının sürekli eğitim almasını ve mevzuatı yakından takip etmesini zorunlu kılıyor”* (K-2) derken, bir başka katılımcı *“Her değişiklik, yeni bir uyum süreci demek. Bu durum, mesleği dinamik tutsa da, bazen iş yükünü ve hata yapma riskini artırabiliyor”* (K-3) ifadelerini kullanmıştır.

Yasal düzenlemelerin karmaşıklığı ve yoruma açık maddelerinin de meslek pratiğini doğrudan etkilediği ifade edilmiştir. Katılımcılardan biri, *“Vergi mevzuatındaki karmaşıklık ve muğlaklık, hem meslek mensuplarını hem de mükellefleri zor durumda bırakıyor”* (K-8) derken, bir diğeri *“Vergi kanunları ve tebliğlerin karmaşıklığı, meslektaşların sürekli güncel kalmasını ve bu değişiklikleri doğru yorumlamasını zorlaştırıyor”* (K-11) şeklinde belirtmiştir. Bu durum, uygulamada hata riskini artırmakta ve mesleki baskıyı güçlendirmektedir. Bazı katılımcılar, yasal düzenlemelerin istikrarlı

ve öngörülebilir bir yapıya kavuşturulması gerektiğini vurgulamışlardır. Örneğin, “*Daha istikrarlı, sade ve öngörülebilir bir mevzuat yapısı, mesleğin gelişimine daha çok katkı sağlayacaktır*” (K-5) ve “*Daha sade ve istikrarlı bir mevzuat bekliyoruz*” (K-13) ifadeleri bu görüşü desteklemektedir.

Yasal düzenlemelerin, mesleğin temel işleyişini belirleyen ve omurgasını oluşturan bir çerçeve olduğu da sıkça dile getirilmiştir. Katılımcılar, “*Yasal düzenlemeler muhasebe mesleğinin temelini oluşturur ve mesleğin işleyişini doğrudan etkiler*” (K-2) ve “*Yasal düzenlemeler muhasebe mesleğinin omurgasını oluşturur*” (K-5) gibi ifadelerle bu durumu vurgulamışlardır. Ancak, sık değişiklikler hem zaman hem kaynak açısından ek yük getirmekte ve meslek mensuplarını sürekli adaptasyon ve güncel kalma zorunluluğu altında bırakmaktadır. Dolayısıyla Türkiye’de yasal düzenlemelerin sıklığı, ani değişiklikleri ve karmaşıklığı, muhasebe mesleğinde stres, hata riski ve adaptasyon gerekliliği yaratmaktadır. Katılımcılar, daha sade, öngörülebilir ve istikrarlı bir mevzuat yapısının mesleğin etkinliğini ve sürdürülebilirliğini artıracığını vurgulamaktadır.

Katılımcılar, dijitalleşmenin muhasebe mesleğini temelden dönüştüren, kaçınılmaz ve çok boyutlu bir süreç olduğunu vurgulamışlardır. Bu süreç, hem rutin işlerin otomasyonu sayesinde verimliliği artırmakta hem de meslek mensuplarına yeni sorumluluklar ve yetkinlikler kazandırmaktadır. Birçok katılımcı, dijitalleşmenin rutin işlemleri otomatize ederek analitik ve danışmanlık işlerine odaklanma fırsatı sunduğunu belirtmiştir. Örneğin, bir katılımcı “*Rutin defter tutma ve veri girişi gibi işlemlerin otomasyonu, meslek mensuplarına daha çok analiz, danışmanlık ve stratejik planlama gibi katma değerli işlere odaklanma fırsatı sunuyor*” (K-2) derken, bir başka katılımcı “*Rutin ve tekrarlayan görevlerin otomasyonla yapılması, personelimizin daha analitik ve stratejik görevlere odaklanmasını sağlıyor*” (K-9) ifadelerini kullanmıştır. Benzer şekilde, K-5 görüşmeci de “*Rutin işlerin otomasyona devredilmesiyle birlikte, muhasebecilerin rolü daha çok veri analizi, raporlama ve stratejik danışmanlık gibi alanlara kayıyor*” şeklinde açıklamıştır.

Katılımcılar dijitalleşmenin verimlilik, hız ve şeffaflık artışı sağladığını da ifade etmiştir. Örneğin bir katılımcı, “*E-belgeler sayesinde kağıt kullanımı azaldı, süreçler hızlandı ve denetlenebilirlik arttı*” (K-5) derken, başka bir katılımcı, “*E-belge*

uygulamaları ve otomasyon, rutin denetim ve kayıt süreçlerinde verimliliği artırmaktadır” (K-12) şeklinde gözlemini aktarmıştır. Ayrıca K-10 görüşmeci, “*Büyük veri analizi ve otomatik risk tespiti gibi uygulamalar, tasdik süreçlerimizin daha verimli ve etkin hale gelmesini sağlayabilir*” ifadesiyle dijital araçların mesleki uygulamalara katkısını vurgulamıştır. Diğer yandan dijitalleşme yeni riskler ve zorluklar da yaratmaktadır. Katılımcılar, sistem hataları, siber güvenlik endişeleri, portal erişim problemleri ve mükelleflerin teknolojik yetersizliklerinin doğrudan meslek mensuplarının sorumluluğuymuş gibi yansıdığını belirtmiştir. K-1 görüşmeci, “*Sistem hataları, portal erişim problemleri ya da mükelleflerin teknolojik yetersizlikleri bizim sorunumuzmuş gibi yansıyor*” derken, K-8 görüşmeci de “*Yazılım güncellemeleri, siber güvenlik endişeleri ve sürekli yeni sistemlere adapte olma gerekliliği gibi yeni zorlukları da beraberinde getirdi*” şeklinde dile getirmiştir.

Katılımcılar ayrıca, dijitalleşmenin mesleki yeterlilik ve eğitim ihtiyacını artırdığını ifade etmiştir. K-6 görüşmeci, “*Veri analizi, finansal modelleme, siber güvenlik gibi alanlar muhasebe eğitiminde daha fazla yer bulmalı. Ancak bu süreç, mesleki eğitimin ve meslektaşların yetkinliklerinin sürekli güncellenmesini zorunlu kılıyor*” demiştir. Benzer şekilde K-3 görüşmeci, “*Bu, aynı zamanda bizden teknolojiye hakim olmamızı ve yeni yazılımları öğrenmemizi gerektiriyor*” şeklinde açıklamıştır. Katılımcılar, dijitalleşmenin mesleği daha analitik, stratejik ve danışmanlık odaklı bir yapıya dönüştürdüğünü belirtmişlerdir. K-13 görüşmeci, “*Gelecekte rutin işlerin daha da otomatize olacağını, bizlerin ise danışmanlık ve analiz rollerine daha çok odaklanması gerekeceğini düşünüyorum*” derken, K-4 görüşmeci de, “*Dijitalleşme, şeffaflığı ve hızı da beraberinde getiriyor*” ifadeleriyle mesleğin dönüşümüne dikkat çekmiştir. İlgili bulgulardan da anlaşılacağı üzere katılımcılar, dijitalleşmenin verimlilik ve analiz odaklı işlere yönlendirme avantajı sağlarken, aynı zamanda teknolojik yeterlilik, siber güvenlik ve sürekli adaptasyon ihtiyacı gibi yeni zorluklar getirdiğini vurgulamaktadır. Mesleğin geleceği, dijital araçların etkin kullanımı ve meslek mensuplarının bu değişime uyum kabiliyeti ile şekillenecektir.

5.5.4. Meslek Etiği ve İtibara Ait Bulgular

Katılımcılar, muhasebe mesleğinde etik kurallara uyumun mesleğin temel direği ve kamu güveni açısından hayati öneme sahip olduğunu vurgulamışlardır. K-2, *“Etik kurallara uyum, muhasebe mesleğinin temel direğidir ve mesleğin itibarı açısından hayati öneme sahiptir”* ifadesiyle mesleğin etik temellerine dikkat çekerken, K-3 de kendi ofis uygulamalarını örnek vererek *“Ofisimizde bu konuda oldukça hassas davranılıyor ve her zaman dürüstlük, şeffaflık ve gizlilik ilkelerine dikkat ediyoruz. Etik kurallara uymak, hem mesleğin itibarını korumak hem de güvenilir bir danışman olmak için şart”* şeklinde belirtmiştir.

Katılımcılar, ekonomik baskılar ve piyasa koşullarının etik sınırları zaman zaman zorlayabileceğini ifade etmişlerdir. K-1, *“Büyük bir çoğunluk etik kurallara uymaya çalışıyor ama bazı ekonomik baskılar zaman zaman sınırları zorlayabiliyor. Özellikle kayıt dışı ekonominin baskın olduğu bölgelerde etik çizgiler daha fazla zorlanıyor”* derken, K-7 de benzer şekilde, *“Çoğu meslek mensubu etik kurallara uymaya çalışıyor ama piyasa koşulları bazen buna izin vermiyor. Özellikle mükellef baskısı, bazı konularda taviz verilmesine yol açabiliyor”* ifadelerini kullanmıştır. Buna ek olarak, bazı katılımcılar yoğun rekabet ve haksız piyasa koşullarının etik dışı davranışları tetikleyebileceğini vurgulamıştır. Örneğin K-8, *“Sektördeki haksız rekabet ve iş kaygısı, bazı durumlarda etik dışı davranışlara yol açabiliyor. Özellikle ücret tarifelerinin altında hizmet verilmesi veya müşteriye mevzuata aykırı yönlendirmeler yapılması gibi durumlar, mesleğin genel itibarına zarar veriyor”* derken, K-5, *“Sahada bazen etik dışı uygulamalarla karşılaşıldığı, haksız rekabetin getirdiği baskıyla etik sınırların zorlandığı durumlar olabiliyor”* şeklinde ifade etmiştir.

Katılımcılar ayrıca meslek odalarının ve düzenleyici kurumların etik denetim ve yaptırım mekanizmalarının önemine dikkat çekmiştir. K-6, *“Meslek odaları ve düzenleyici kurumların etik ihlallere karşı daha caydırıcı ve şeffaf mekanizmalar geliştirmesi gerekmektedir”* derken, K-10, *“Meslek odalarının etik denetimlerinin daha sıkı olması ve yaptırımların caydırıcılığı artırılması, mesleğin güvenilirliğini korumak adına kritik”* ifadelerini kullanmıştır. K-12 de katılımcı perspektifinden, *“Denetçilerin etik ilkelere ve bağımsızlık standartlarına tam uyumunu sağlamak için sıkı düzenlemeler*

ve denetimler yapmaktayız. Genel olarak meslek mensuplarının etik değerlere bağlı olduğunu görüyoruz” diyerek mesleki gözetim mekanizmalarının rolünü vurgulamıştır. Genel itibariyle katılımcılar meslek etiğinin muhasebenin güvenilirliği ve itibarı için vazgeçilmez olduğunu, ancak yoğun rekabet, ekonomik baskılar ve mükellef taleplerinin zaman zaman etik sınırları zorlayabildiğini belirtmişlerdir. Bu nedenle, etkin denetim mekanizmaları, meslek odalarının bilinçlendirme çalışmaları ve şeffaf yaptırımlar etik standartların korunmasında kritik öneme sahiptir.

Katılımcılar, muhasebe mesleğinin toplum nezdindeki algısının genellikle “sadece defter tutan kişi” şeklinde dar bir perspektifle sınırlı kaldığını belirtmişlerdir. K-1, “*Toplumda muhasebeci sadece defter tutan kişi olarak görülüyor. Aslında çok daha fazlasını yapıyoruz ama bu algı kırılmalı. Kamusal alanda mesleğin tanıtımı yapılmalı ve medyada yer bulmalı*” ifadesiyle mesleğin algısal sorununa dikkat çekerken, K-7 de benzer şekilde, “*Toplumda muhasebeci sadece vergi memuru gibi algılanıyor. Aslında işletmelere yön veren önemli bir konumdayız. Bu nedenle mesleğin tanıtımı ve mesleki başarı hikayeleri kamuoyuyla daha çok paylaşılmalı*” demiştir.

Katılımcılar, mesleğin itibarını artırmak için meslek mensuplarının bilgi, yetkinlik ve eğitim seviyelerinin sürekli geliştirilmesi gerektiğini vurgulamışlardır. K-2, “*Mesleğin itibarını artırmak için öncelikle meslek mensuplarının eğitim seviyesinin sürekli yükseltilmesi ve uluslararası standartlara uyum sağlanması gerekiyor*” derken, K-3 de, “*Mesleğin itibarını artırmak için öncelikle meslek mensuplarının bilgi ve donanımının sürekli güncel tutulması gerekiyor*” ifadelerini kullanmıştır.

Etik standartların ve meslek içi denetim mekanizmalarının güçlendirilmesi, mesleğin saygınlığı açısından bir diğer önemli başlık olarak öne çıkmıştır. K-4, “*Etik dışı davranışlara karşı daha caydırıcı yaptırımlar uygulanmalı ve mesleki denetimler sıkılaştırılmalıdır*” derken, K-6 da, “*Etik dışı davranışlara karşı sıfır tolerans gösterilmeli ve mesleki denetimler daha etkin hale getirilmelidir*” ifadelerini kullanmıştır. K-8 ise, “*Mesleğimizin itibarını artırmak için öncelikle meslek içi denetim ve disiplin mekanizmalarının güçlendirilmesi gerekiyor. Haksız rekabetin önüne geçilmeli ve asgari ücret tarifelerine uyulması konusunda daha etkin bir denetim sağlanmalı*” diyerek, piyasa disiplininin önemine dikkat çekmiştir.

Katılımcılar, meslek algısının sadece defter tutma değil, stratejik finansal danışmanlık ve işletmelerin güvenilir ortağı rolü olarak yeniden konumlandırılması gerektiğini de vurgulamışlardır. K-5, “*Kamuoyunda muhasebecinin sadece bir 'defter tutucu' değil, bir finansal rehber olduğu algısı güçlendirilmelidir*” derken, K-6 benzer şekilde, “*Muhasebecinin toplumdaki algısının sadece 'defter tutan' bir rol değil, aynı zamanda güvenilir bir finansal danışman ve işletmelerin stratejik ortağı olduğu yönünde değiştirilmesi için iletişim çalışmaları yapılmalıdır*” ifadelerini kullanmıştır. K-10 da “*Sadece vergi tasdikcisi değil, aynı zamanda güvenilir bir finansal danışman ve denetim güvencesi sağlayan profesyoneller olduğumuz vurgulanmalı*” diyerek mesleğin stratejik rolünü ön plana çıkarmıştır.

Katılımcılar, mesleğin kamuoyu nezdinde itibarını artırmak için sürekli eğitim, haksız rekabetin önlenmesi, tarifelere uyum ve mesleki başarıların görünür kılınmasının önemli olduğunu belirtmişlerdir. K-9, “*Mesleğimizin itibarını artırmak için öncelikle meslek mensuplarının sürekli eğitimle kendilerini güncel tutmaları ve sadece defter tutan değil, stratejik danışmanlık yapan bir pozisyona evrilmeleri şart. Medyada ve kamuoyunda muhasebe mesleğinin önemi ve kattığı değer daha fazla vurgulanması gerekiyor*” şeklinde ifade ederken, K-13, “*Devletin ve toplumun muhasebe mesleğinin ekonomideki stratejik rolünü daha iyi anlaması gerekiyor*” diyerek, mesleğin görünürlüğüne ve kamusal algıya dikkat çekmiştir.

Katılımcılar, muhasebe mesleğinde mesleki yeterliliklerin geliştirilmesinin temelinde sürekli eğitim ve uygulamalı deneyimlerin yer alması gerektiğini vurgulamışlardır. K-1, “*Uygulamalı eğitimler artırılmalı ve teknolojiye dair modüller zorunlu hale getirilmeli. Ayrıca genç meslek mensuplarına mentorluk yapılması, yeterlilik sürecini güçlendirir*” diyerek hem uygulamalı eğitimin hem de mentorluk sistemlerinin önemine dikkat çekmiştir. Benzer şekilde, K-7 de, “*Sürekli eğitim şart. Ayrıca sahaya yönelik, uygulamalı seminerlerin artırılması gerekiyor. Genç muhasebecilere mentorluk sistemleri kurularak deneyim aktarımı sağlanmalı*” ifadelerini kullanmıştır.

Özellikle teknolojik gelişmelerin mesleki eğitimlerde yer almasının kritik olduğu katılımcılar tarafından belirtilmiştir. K-2, “*Mesleki yeterliliklerin geliştirilmesi için sürekli mesleki eğitime (CPE) ağırlık verilmelidir. Özellikle dijital muhasebe, veri*

analizi, siber güvenlik ve yapay zeka gibi alanlarda güncel bilgi ve becerilerin kazandırılması gerekmektedir” derken, K-5 de, *“Sürekli mesleki eğitimlerin içeriği güncel teknolojik gelişmeleri (yapay zeka, büyük veri analizi) ve danışmanlık becerilerini kapsayacak şekilde zenginleştirilmelidir”* ifadelerini kullanmıştır. K-6 da, *“Üniversite müfredatları, yapay zeka, veri analizi, blockchain gibi güncel teknolojileri ve sürdürülebilirlik muhasebesi gibi yeni alanları içerecek şekilde yenilenmelidir”* diyerek akademik müfredatın güncellenmesi gerekliliğine işaret etmiştir.

Katılımcılar, üniversite eğitimi ve mezuniyet sonrası sürekli eğitim programlarının entegrasyonuna dikkat çekmiştir. K-3, *“Mesleki yeterliliklerin geliştirilmesi için üniversite eğitiminin daha çok pratik uygulamalara ve güncel yazılımlara odaklanması gerektiğini düşünüyorum. Mezuniyet sonrası sürekli eğitim programları ve sertifikasyonlar da çok önemli”* derken, K-4 de, *“Üniversite müfredatları güncel sektör ihtiyaçlarına göre revize edilmelidir. Teorik bilginin yanı sıra, pratik uygulama ve vaka analizlerine daha fazla yer verilmelidir”* ifadelerini kullanmıştır. K-8 de, *“Üniversite müfredatlarının güncel mesleki ihtiyaçlara göre revize edilmesi ve staj süreçlerinin daha verimli hale getirilmesi de kritik”* diyerek, staj ve uygulamalı deneyimin önemini vurgulamıştır.

Katılımcılar ayrıca uluslararası standartlar ve sertifikasyon programlarının mesleki yeterliliklerin geliştirilmesinde önemli olduğunu belirtmişlerdir. K-9 görüşmeci, *“Özellikle uluslararası muhasebe standartları, veri analizi, siber güvenlik ve yapay zeka gibi alanlarda pratik eğitimler sunulmalı. Ayrıca, meslektaşların sertifikasyon programlarına katılımının teşvik edilmesi ve kariyer boyu öğrenmenin bir norm haline gelmesi gerekiyor”* ifadelerini kullanırken, K-11, *“İngiltere'deki gibi, meslek örgütlerinin düzenlediği zorunlu sürekli mesleki gelişim (CPD) programlarının içeriği güncellenmeli. Ayrıca, teknolojik araçların ve veri analizinin etkin kullanımı konusunda pratik becerilerin geliştirilmesi de kritik öneme sahip”* demiştir.

Denetim, tasdik ve uygulamalı teknolojik becerilerin kazanılması mesleki yeterlilikler açısından kritik olarak görülmüştür. K-10, *“Uluslararası muhasebe standartları (IFRS), bağımsız denetim standartları (ISA) ve yeni çıkan vergi düzenlemeleri konusunda sürekli ve uygulamalı eğitimler şart”* derken, K-12 de, *“Dijital*

denetim teknikleri, siber güvenlik, veri analizi ve yapay zeka gibi teknolojik yetkinliklerin kazanılması zorunlu hale gelmiştir. Denetçilere yönelik eğitimleri ve sertifikasyon süreçlerini bu doğrultuda geliştirmeye devam ediyoruz” ifadelerini kullanmıştır. K-13 ise, “Üniversite müfredatlarının güncel piyasa ihtiyaçlarına göre revize edilmesi ve staj süreçlerinin daha nitelikli hale getirilmesi de çok önemli” diyerek, akademik hazırlık ve saha deneyiminin önemini bir kez daha vurgulamıştır. Görüşme ifadelerine bakıldığında katılımcılar mesleki yeterliliklerin geliştirilmesinde sürekli mesleki eğitimler, teknolojik yetkinliklerin kazandırılması, üniversite müfredatlarının güncellenmesi, uygulamalı deneyimlerin artırılması, mentorluk sistemleri ve uluslararası sertifikasyon programlarının teşvik edilmesi gibi adımların kritik olduğunu belirtmişlerdir.

5.5.5. Geleceğe Yönelik Görüşlere Ait Bulgular

Katılımcılar, Türkiye’de muhasebe mesleğinin geleceğine ilişkin görüşlerinde öncelikle dijitalleşme ve otomasyonun etkilerini vurgulamışlardır. K-1, “*Mesleğin daha çok dijital çözümlerle entegre bir yapıya bürüneceğini düşünüyorum. Yani sadece kayıt tutma değil, yorumlama, danışmanlık ve risk analizi gibi alanlar öne çıkacak*” diyerek, mesleğin rutin işlerden stratejik ve katma değerli alanlara kayacağını belirtmiştir. K-2 de benzer şekilde, “*Gelecekte Türkiye’de muhasebe mesleğinin dijitalleşme ve otomasyonun etkisiyle büyük ölçüde değişeceğini öngörüyorum. Rutin işlemlerin azalmasıyla birlikte, muhasebecilerin rolü daha çok finansal analiz, vergi danışmanlığı, risk yönetimi ve stratejik karar alma süreçlerinde destekleyici olmaya yönelecektir*” ifadelerini kullanmıştır.

Gelecekte analitik düşünme, veri analizi ve sektörel uzmanlığın öneminin artacağını belirtilen noktalar arasındadır. K-3, “*Rutin defter tutma gibi işlemler yapay zeka ve yazılımlar tarafından daha fazla üstlenilecek. Bu da muhasebecilerin rollerini finansal danışmanlık, veri analizi ve stratejik planlama gibi daha katma değerli alanlara kaydıracağını gösteriyor*” derken, K-5 de, “*Rutin kayıt ve beyanname işlemleri yazılımlar tarafından daha fazla üstlenilecek. Bu da biz SMMM’lerin rolünü, müşterilere stratejik vergi danışmanlığı, finansal yönetim, risk analizi ve kurumsal yönetim konularında rehberlik etmeye yönlendirecek. Analitik düşünme ve sektörel uzmanlık daha da önem kazanacak*” ifadeleriyle gelecekteki rol değişimini açıklamıştır. K-9 da, “*Rutin işlemlerin*

otomasyona bırakılmasıyla, muhasebe departmanları şirketlerin karar alma süreçlerinde daha etkin rol oynayacak. Sürdürülebilirlik raporlaması ve ESG (Çevresel, Sosyal, Yönetişim) kriterlerinin önemi artacak. Meslek mensupları, sadece mali tabloları hazırlayan değil, işin finansal mimarları ve geleceği şekillendiren danışmanlar haline gelecek” diyerek, mesleğin stratejik boyutuna dikkat çekmiştir.

Mesleki gelişim ve eğitim konusunun, geleceğin muhasebe mesleği için kritik olduğunu belirtilmiştir. K-2, *“Mesleki gelişim ve eğitim, geleceğin muhasebe mesleği için kilit öneme sahip. Sürekli mesleki eğitim programları güncellenmeli ve dijital yetkinlikleri artırıcı modüller içermeli. Online platformlar üzerinden erişilebilir eğitim materyalleri yaygınlaştırılmalı”* diyerek dijital ve sürekli eğitimin önemini vurgulamıştır. K-5 de, *“Mesleki gelişim ve eğitimde acil olarak dijital okuryazarlık ve veri analizi becerilerine odaklanılmalıdır. Meslek odaları, bu konularda kapsamlı, pratik odaklı ve ulaşılabilir eğitim programları düzenlemeli. Üniversiteler, müfredatlarını güncelleyerek öğrencileri mezun olmadan önce bu yetkinliklerle donatmalı”* ifadelerini kullanmıştır. K-9 ise, *“Sadece teknik bilgiler değil, aynı zamanda iletişim, liderlik ve stratejik düşünme gibi "yumuşak beceriler" de geliştirilmeli. Meslek odaları ve üniversiteler iş birliği yaparak bu yönde güncel ve pratik eğitim programları tasarlamalıdır”* diyerek, eğitimin sadece teknik değil çok boyutlu olmasının gerekliliğini belirtmiştir.

Katılımcılar ayrıca yapay zeka ve dijital teknolojilerin meslek üzerindeki etkilerini tartışmışlardır. K-1, *“Rutin işler büyük oranda otomatikleşecek. Ancak insan muhakemesi gerektiren denetim ve danışmanlık gibi alanlar daha da değer kazanacak”* diyerek mesleğin odağının dönüşeceğini ifade etmiştir. K-3 de, *“Tekrarlayan, kural tabanlı görevler yapay zeka tarafından çok daha hızlı ve hatasız bir şekilde yapılabilir. Bu da biz muhasebecilerin daha çok yorumlama, analiz ve danışmanlık rollerine odaklanmasını sağlayacak. Veri güvenliği ve etik konuları da yapay zeka ile birlikte daha da önem kazanacak”* ifadelerini kullanmıştır. K-8 ise, *“Otomatik veri girişi, hata tespiti ve raporlama gibi tekrarlayan görevler büyük ölçüde yapay zekaya devredilecek. Bu durum, meslek mensuplarına daha karmaşık ve katma değerli işlere odaklanma fırsatı sunacak”* diyerek teknolojik dönüşümün yaratacağı fırsatlara dikkat çekmiştir.

Türkiye’de muhasebe mesleğinin dijitalleşme ve otomasyon ile birlikte analitik, danışmanlık ve stratejik odaklı bir yapıya evrileceğini, mesleki eğitim ve dijital yetkinliklerin sürekli geliştirilmesinin kritik olduğunu, ve yapay zekâ destekli araçların rutin işleri üstlenerek meslek mensuplarının daha katma değerli görevlerde konumlanmasını sağlayacağını katılımcıların belirttiği görülmektedir. İlgili bulgular, mesleğin geleceğe adaptasyonu için hem eğitim hem teknolojik entegrasyon stratejilerinin öncelikli olduğunu göstermektedir.

5.5.6. Sonuç Ve Önerilere Ait Bulgular

Görüşmeler, muhasebe mesleğinin etkinliğini ve verimliliğini artırmak için çeşitli öneriler sunmaktadır. Katılımcılar, öncelikle mevzuatın sadeleştirilmesi ve öngörülebilirliğin artırılması gerektiğini vurgulamışlardır. Örneğin K-1, *“Meslektaşların yükünü hafifletecek düzenlemeler yapılmalı. Mevzuat sadeleştirilmeli ve teknolojik altyapılar devlet tarafından daha iyi desteklenmeli”* diyerek mevzuat ve altyapının önemine dikkat çekerken, K-2 de, *“Yasal mevzuatın daha istikrarlı hale getirilmesi ve sadeleştirilmesi bürokratik yükü azaltacaktır”* ifadesiyle mevzuatın basitleştirilmesini mesleki etkinlik için kritik görmüştür. K-5 ise, *“Yasal mevzuatın sadeleştirilmesi ve öngörülebilirliğinin artırılması şart”* diyerek benzer bir vurgu yapmıştır.

Dijitalleşme ve teknolojik altyapının güçlendirilmesini de öncelikli görülen konular arasındadır. K-3, *“Dijital dönüşümün tam anlamıyla benimsenmesi ve e-uygulamaların yaygınlaştırılması gerekiyor”* derken, K-9, *“Teknolojik altyapıya yatırımların hızlandırılması ve devletin e-uygulamalarını tek bir platformda daha entegre sunması şart”* diyerek dijital entegrasyonun önemini vurgulamıştır. K-10 ise, *“Dijitalleşme süreçlerinin tek elden, entegre ve kesintisiz çalışması sağlanmalı”* ifadesiyle süreçlerin bütüncül yönetilmesi gerektiğini belirtmiştir.

Görüşmeler ayrıca sürekli mesleki eğitim ve danışmanlık becerilerinin geliştirilmesi gerekliliğine dikkat çekmektedir. K-2, *“Meslek mensuplarının sürekli eğitimlerle güncel kalmaları ve danışmanlık becerilerini geliştirmeleri büyük önem taşımaktadır”* derken, K-6 da, *“Sürekli mesleki eğitim programları çeşitlendirilmeli ve etik değerlerin önemi her platformda vurgulanmalıdır”* diyerek hem eğitim hem etik

vurgusunu öne çıkarmıştır. K-3, “*Mesleki eğitimin pratik ağırlıklı hale gelmesi ve teknoloji entegrasyonuna odaklanması verimliliği artıracaktır*” diyerek eğitim programlarının teknoloji ile entegrasyonunun verimliliği artıracığını belirtmiştir.

Katılımcılar mesleki dayanışmanın güçlendirilmesi gerektiğini de sıkça ifade etmiştir. K-2, “*Düzenli olarak meslek içi buluşmalar, seminer ve atölye çalışmaları düzenlenerek bilgi ve deneyim paylaşımı teşvik edilmeli*” derken, K-9, “*Düzenli bilgi paylaşımı platformları oluşturulmalı ve mentorluk programları ile genç meslektaşlara destek olunmalıdır*” ifadeleriyle dayanışmayı artıracak yöntemleri açıklamıştır. K-12 ise, “*Ortak eğitim programları, bilgi paylaşım platformları ve etik değerlerin vurgulandığı çalışmalarla meslektaşlar arasındaki dayanışma güçlendirilebilir*” diyerek mesleki birlikteliği pekiştirmenin önemini vurgulamıştır.

Görüşmeci ifadelerinde mesleğin stratejik önemi ve toplumsal değerine dikkat çekildiği görülmektedir. K-1, “*Muhasebe, işletmenin pusulasıdır ama toplumda değeri yeterince bilinmiyor*” derken, K-2, “*Türkiye'nin genç ve dinamik yapısı, dijitalleşme ve globalleşme süreçlerine uyum sağlama konusunda büyük bir potansiyel sunuyor*” ifadeleriyle mesleğin ekonomik ve stratejik önemine vurgu yapmıştır. K-4, “*Gelecekte muhasebeciler, sadece sayıları kaydeden değil, aynı zamanda stratejik birer iş ortağı ve güvencesi olacaktır*” diyerek mesleğin dönüşümünü özetlemiştir. K-8, “*Muhasebe mesleği sadece sayılardan ibaret değildir; aynı zamanda güvenin, şeffaflığın ve etik değerlerin temsilcisidir*” ve K-9, “*Mesleki bilgimizi sürekli güncellerken, analitik düşünme, problem çözme ve iletişim becerilerimizi de geliştirmemiz kritik öneme sahip*” ifadeleriyle mesleğin insan faktörü ve danışmanlık boyutuna işaret etmiştir. Genel itibarıyla görüşmeler mevzuatın sadeleştirilmesi, dijital dönüşümün hızlandırılması, sürekli mesleki eğitim, teknolojik adaptasyon, mesleki dayanışmanın artırılması ve mesleğin stratejik değerinin güçlendirilmesi konularında birleşmektedir. Bu bulgular, Türkiye’de muhasebe mesleğinin hem verimli hem de ulusal ve uluslararası düzeyde itibarlı bir şekilde gelişebilmesi için gerekli temel stratejileri ortaya koymaktadır.

5.5.7. İngiltere – Türkiye Karşılaştırmasına Ait Bulgular

Araştırmada, İngiltere’deki muhasebe mesleğinin kurumsallaşma düzeyinin Türkiye’ye uyarlanabilirliği sorulmuş ve katılımcılar görüşlerini detaylı biçimde paylaşmıştır. Genel olarak katılımcılar, İngiltere’deki yapıların sistematik ve kurumsal yapısının Türkiye için önemli örnekler sunduğunu belirtmiş, ancak doğrudan birebir uyarlamanın güçlüklerini vurgulamışlardır. K-1, *“Kısmen evet. İngiltere’deki yapı daha sistematik, özellikle denetim ve meslek etiği açısından. Ancak birebir uyarlamak zor. Çünkü Türkiye’deki ekonomik yapı, kayıt dışı oranı ve kültürel dinamikler farklı”* diyerek uyarlamanın sınırlılıklarını ortaya koymuştur. K-2 de benzer şekilde, *“İngiltere’deki muhasebe mesleği, köklü meslek odaları (ACCA, ICAEW gibi) ve net standartlarla oldukça kurumsal bir yapıya sahiptir. Bu kurumsallaşmanın Türkiye’ye doğrudan birebir uyarlanması zor olsa da, bazı temel prensipleri ve yaklaşımları uyarlanabilir olduğunu düşünüyorum”* demiştir. K-3, *“İngiltere’deki muhasebe mesleğinin kurumsallaşma düzeyi, bizim için bir hedef olabilir. Özellikle meslek odalarının güçlü yapısı ve belirlediği standartlar, Türkiye’ye uyarlanabilir yönler taşıyor. Ancak İngiltere’nin farklı bir hukuk sistemi ve vergi yapısı olduğu göz önüne alındığında, tam anlamıyla kopyalamak yerine, kendi dinamiklerimize uygun bir model geliştirmemiz daha gerçekçi olacaktır”* ifadesiyle uyarlamanın sınırlılıklarını bir kez daha vurgulamıştır.

Uyarlanabilir ve uyarlanamaz yönler özelinde katılımcılar detaylı görüşler sunmuştur. K-1, *“Meslek odalarının bağımsızlığı, denetim mekanizmalarının gücü ve eğitimin standardizasyonu uyarlanabilir. Ancak İngiltere’deki yüksek meslek saygınlığı ve kamu desteği Türkiye’de şu an için zor. Burada daha çok bireysel çabayla ilerleniyor”* diyerek Türkiye’deki mevcut sınırları belirtmiştir. K-2 ise, *“Uyarlanabilir yönler arasında, meslek odalarının bağımsız denetimdeki rolü, sürekli mesleki gelişim (CPD) zorunluluğu, uluslararası muhasebe standartlarına (IFRS) tam uyum ve teknoloji entegrasyonu sayılabilir. Uyarlanamaz yönler ise, farklı hukuk sistemleri, vergi mevzuatının karmaşıklığı ve kültürel iş yapış biçimleridir”* diyerek uyarlanabilir ve uyarlanamaz yönleri açıkça ayırmıştır. K-3 de benzer şekilde, *“Uyarlanabilir yönler, mesleki eğitim standartlarının yükseltilmesi, etik kuralların daha sıkı uygulanması ve teknoloji kullanımının yaygınlaştırılması olabilir. Özellikle uluslararası muhasebe standartlarına (IFRS) tam uyum konusunda İngiltere örnek alınabilir. Uyarlanamaz*

yönler ise, Türkiye'nin kendine özgü vergi mevzuatı, sık değişen yasal düzenlemeler ve bürokratik süreçlerin fazlalığıdır” diyerek Türkiye’ye özgü sınırlılıkları netleştirmiştir.

Bazı katılımcılar ise özellikle etik ve denetim boyutunu öne çıkarmıştır. K-7, “Kısmen evet. İngiltere’de mesleki bağımsızlık ve denetim sistemleri daha oturmuş, Türkiye’de bu yapılar siyasetten ya da ekonomik baskılardan etkilenebiliyor. Ancak temel ilkeler bazında uyarlanabilecek çok şey var” derken temel prensiplerin uygulanabilirliğine dikkat çekmiştir. K-8, “Uyarlanabilir yönler arasında meslek örgütlerinin eğitim ve sertifikasyon sistemleri, etik standartların belirlenmesi ve uygulanmasındaki titizlikleri, teknoloji kullanımı ve danışmanlık hizmetlerine verilen önem sayılabilir. Bu alanlarda İngiltere modeli bize yol gösterebilir. Ancak uyarlanamaz yönler de var. Türkiye'deki vergi mevzuatının karmaşıklığı ve sık değişmesi, İngiltere'deki daha sade ve istikrarlı yapıdan oldukça farklı” ifadesiyle hem fırsatları hem sınırlılıkları detaylandırmıştır. K-11 ise, “Evet, İngiltere'deki kurumsallaşma seviyesi, özellikle meslek örgütlerinin bağımsızlığı, etik standartların benimsenme düzeyi ve uluslararası denetim standartlarına olan tam uyum açısından Türkiye'ye kesinlikle uyarlanabilir birçok unsur barındırıyor. Oradaki meslek kuruluşlarının eğitim ve disiplin mekanizmaları, mesleki standardın korunmasında çok etkili. Temel prensipleri ve en iyi uygulamaları, Türkiye'nin kendi özgün dinamiklerine uygun şekilde adapte edebiliriz” diyerek uyarlanabilir yönlerin kapsamını net biçimde belirtmiştir.

Türkiye’ye özgü model önerileri üzerine görüşler de oldukça detaylıdır. K-1, “Küçük işletme odaklı, teknolojik altyapısı güçlü ve bölgesel farklılıkları gözetken bir model geliştirilmeli. Meslek mensuplarının eğitim ve gelir adaleti sağlanmalı. Ayrıca kayıt dışı ekonomiyle mücadeleye muhasebeciler aktif olarak dahil edilmeli” diyerek modelin hem teknolojik hem de toplumsal boyutuna vurgu yapmıştır. K-2, “Türkiye'ye özgü bir model geliştirilirken, uluslararası en iyi uygulamalar göz önünde bulundurulmalı ancak yerel dinamikler de asla göz ardı edilmemelidir. Meslek odalarının yetkileri ve denetim mekanizmaları güçlendirilmeli, yasal mevzuat sadeleştirilmeli ve daha öngörülebilir hale getirilmelidir. Dijitalleşme ve otomasyon süreçleri hızlandırılmalı, üniversite-sektör işbirliği ile nitelikli insan kaynağı yetiştirilmelidir” diyerek modelin kurumsal ve eğitim boyutuna dikkat çekmiştir.

K-8 ise İngiltere’den ilham alınması gerektiğini vurgulamış, “*Türkiye’ye özgü bir model geliştirirken, İngiltere’deki kurumsallaşma ve mesleki uzmanlaşmadan ilham almalıyız. Öncelikle, meslek örgütlerimizin eğitim ve denetim yetkileri artırılmalı, etik standartlara uyum daha sıkı takip edilmeli. Vergi mevzuatının sadeleştirilmesi ve öngörülebilirliğinin artırılması elzem. Dijitalleşme konusunda devletin ve meslek odalarının işbirliğiyle kapsamlı bir yol haritası çizilmeli. KOBİ’lere yönelik muhasebe bilinci artırılmalı ve onların finansal danışmanlık hizmetlerine erişimi kolaylaştırılmalı*” demiştir. K-10 ve K-11 de, meslek örgütlerinin eğitim ve denetim yetkilerinin güçlendirilmesi, dijitalleşme ve yapay zekâ entegrasyonunun önemi üzerinde durmuştur. Sonuç olarak görüşmeler, Türkiye’ye özgü modelin üç temel boyutta şekillenmesi gerektiğini göstermektedir:

1. Kurumsal ve yasal uyum: Meslek odalarının yetki ve sorumluluklarının artırılması, mevzuatın sadeleştirilmesi ve öngörülebilirliğin sağlanması

2. Eğitim ve meslek içi gelişim: Sürekli mesleki gelişim programları, teknolojik becerilerin entegrasyonu ve etik standartların güçlendirilmesi

3. Teknoloji ve dijitalleşme odaklı yapı: KOBİ’lerin muhasebe sistemlerine adaptasyonu, yapay zekâ ve otomasyon uygulamalarının benimsenmesi, veri analizi ve stratejik danışmanlık kapasitesinin artırılması.

Görüşmecilerin ifadelerinden hareketle İngiltere modelinin Türkiye için ilham verici olduğunu ancak doğrudan kopyalama yerine yerel ekonomik, hukuki ve kültürel dinamiklere uyumlu bir modelin geliştirilmesi gerektiği konusunda hemfikir oldukları görülmektedir. Türkiye’ye özgü model, hem denetlenebilir ve etik temelli olacak hem de teknolojik olarak güçlü ve KOBİ odaklı bir yapıya sahip olmalıdır. Bu yaklaşım, muhasebe mesleğinin saygınlığını artırmak, kayıt dışı ekonomi ile mücadeleyi desteklemek ve meslek mensuplarının uzmanlık kapasitesini yükseltmek açısından kritik bir öneme sahiptir.

5.6. SWOT VE GAP ANALİZİ

Bu bölümde, Türkiye’de muhasebe mesleğinin mevcut durumu, daha önce detaylı olarak ele alınan İngiltere modeli ile karşılaştırmalı biçimde değerlendirilmiştir. Analiz, literatür taramasından elde edilen bulgular ve 13 muhasebe meslek mensubu/uzmanı ile yapılan görüşmelerden derlenen nitel veriler temel alınarak hazırlanmıştır.

5.5.1. Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Mevcut Durum Analizi

Türkiye’de muhasebe mesleği, köklü bir geçmişe sahip olmakla birlikte, özellikle Cumhuriyet dönemi ve sonrasında yaşanan sosyo-ekonomik dönüşümlerle şekillenmiştir. Tanzimat dönemi öncesinde daha çok devletin mali yönetim aracı olarak konumlanan muhasebe, gelir ve giderlerin takibi için "merdiven yöntemi" gibi özgün kayıt sistemleri kullanmıştır.

Tanzimat ile birlikte maliye teşkilatında modernleşme çabaları başlamış, Maliye Nezareti’nin kuruluşu ve Divan-ı Muhasebat (Sayıştay) gibi denetim mekanizmalarının oluşturulması, merkezi mali kontrolün sağlanması açısından kritik adımlar olmuştur. Ancak Cumhuriyet’in ilk yıllarında devletçilik anlayışının hakim olması ve savaş koşulları, muhasebe sisteminin diğer ülkelere kıyasla daha yavaş gelişmesine neden olmuştur. 1926 Türk Ticaret Kanunu ile çift yanlı kayıt sistemine geçiş ve 1989 tarihli 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, mesleki örgütlenme ve statü kazanımı açısından dönüm noktaları olmuştur.

Günümüzde Türk muhasebe mevzuatı, Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve 3568 sayılı Kanun gibi temel yasal düzenlemelerle birlikte, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) tarafından şekillenmektedir. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), mesleki standartların belirlenmesi, uygulanması ve denetlenmesinde merkezi bir rol oynamaktadır.

Muhasebe meslek unvanları başlangıçta Serbest Muhasebeci (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) olarak üç grupta düzenlenmişken, 2008 yılında SM unvanı kaldırılmıştır. Mevcut durumda SMMM'ler defter tutma, mali tabloları düzenleme, müşavirlik, inceleme ve denetim gibi geniş bir yelpazede hizmet sunarken, YMM'ler mali tabloların ve kurumlar vergisi beyannamelerinin onaylanması gibi daha spesifik onay işlerinden sorumludur.

Eğitim alanında, muhasebe eğitimi ortaöğretimden başlayarak üniversitelerin ön lisans, lisans ve lisansüstü düzeylerinde verilmektedir. Temel amaç, sektörün ihtiyaçlarına uygun nitelikli meslek mensupları yetiştirmek ve bilimsel araştırmaları teşvik etmektir. Ancak, mesleki eğitim kalitesinin artırılması ve iş dünyasının beklentileriyle uyumun sağlanması, sürekli üzerinde durulan konulardır.

Denetim mekanizmaları açısından Türkiye'de bağımsız denetim, iç denetim ve kamu denetimi mevcuttur. Bağımsız denetim, özellikle halka açık şirketler için zorunlu olup, KGK ve SPK düzenlemeleri çerçevesinde yürütülmektedir. İç denetim, büyük ölçekli işletmelerde risk yönetimi ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğini değerlendirirken, kamu denetimi Sayıştay'ın anayasal yetkisi altında kamu mali yönetimini denetlemektedir.

Mesleki etik kuralları, KGK ve TÜRMOB tarafından belirlenen standartlarla şekillenmekte olup, dürüstlük, objektiflik, mesleki yeterlilik, özen, gizlilik ve mesleki davranış gibi ilkeleri içermektedir. Bununla birlikte, etik kuralların uygulanmasında işveren baskısı, rekabet koşulları ve ekonomik kaygılar gibi zorluklar yaşanabilmektedir. Genel olarak Türkiye'de muhasebe mesleği, uluslararası standartlara uyum ve kurumsallaşma yolunda önemli ilerlemeler kaydetmiş olmakla birlikte, mesleki özerklik, denetim kalitesi ve etik bilincin daha da güçlendirilmesi gereken alanlar bulunmaktadır.

5.5.2. Kurumsallaşma Unsurları Açısından Farklılıklar

Türkiye ve İngiltere'deki muhasebe mesleklerinin kurumsallaşma süreçleri incelendiğinde, temel unsurlar olan sadelik, farklılaşma ve esneklik açısından önemli farklılıklar göze çarpmaktadır.

Sadelik açısından değerlendirildiğinde, İngiltere ve Türkiye muhasebe sistemleri arasında belirgin farklılıklar gözlemlenmektedir. İngiltere'de muhasebe sistemi, Sanayi Devrimi'nden bu yana kademeli bir evrim geçirerek, zaman içinde daha işlevsel ve sade bir yapıya kavuşmuştur. Şirketler Kanunu gibi yasal düzenlemeler, başlangıçta karmaşık yapıları basitleştirme ve standartlaştırma amacı gütmüş, ICAEW, ACCA, CIMA gibi mesleki örgütlenmeler kendi içinde belirli bir sadelik ve netlik sunarak meslek mensuplarının rollerini ve yetkinliklerini açıkça tanımlamıştır. 2005 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları'nın (IFRS) halka açık şirketler için zorunlu hale getirilmesi, küresel ölçekte standartlaşmayı sağlayarak bilgi karmaşıklığını azaltmış ve şeffaflığı artırmıştır. Küresel kabul gören standartların benimsenmesi karmaşıklığı azaltarak meşruiyeti artırmaktadır. Buna karşılık Türkiye'de muhasebe sisteminin gelişimi, özellikle Cumhuriyet'in ilk yıllarında yaşanan ekonomik ve siyasi zorluklar nedeniyle daha yavaş ilerlemiş, bu da bazı alanlarda mevzuat ve uygulama açısından daha karmaşık veya tam oturmamış yapılarla sonuçlanmıştır. 2008'de Serbest Muhasebeci unvanının kaldırılması gibi adımlar sadeliği artırma yönünde olsa da, mevzuatın çok katmanlı yapısı ve sık değişimi genel bir sadelik yerine uyum zorlukları yaratabilmektedir. Bu durum, ülkenin ekonomik ve siyasi değişimlerinin muhasebe sisteminin gelişimini ve dolayısıyla yapısının sadeliğini etkilemesinden kaynaklanmaktadır.

Farklılaşma açısından kıyaslandığında, İngiltere'de muhasebe mesleği, Chartered Accountants (CA), Certified Public Accountants (CPA) ve Chartered Management Accountants (CMA) gibi belirgin ve uluslararası düzeyde kabul gören profesyonel unvanlar aracılığıyla yüksek bir farklılaşma düzeyine ulaşmış, bu unvanlar denetim, vergi, mali analiz, danışmanlık ve yönetim muhasebesi gibi özelleşmiş alanlarda uzmanlaşmayı sağlamaktadır. Bu durum, Yeni Kurumsalcılık'taki normatif izomorfizmin bir göstergesi olup, profesyonel eğitim programları ve meslek birlikleri aracılığıyla belirli meslek grupları içinde benzer, uzmanlaşmış standartlar ve değerler gelişirken, İngiltere'nin küresel bir finans merkezi olması bu yüksek farklılaşmış uzmanlık talebini beslemektedir. Türkiye'de ise muhasebe meslek unvanları Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) olarak düzenlenmiş olup, YMM unvanı denetim ve tasdik işleri için özelleşmiş olsa da, genel olarak SMMM sayısının oldukça yüksek olması mesleğin genelinde farklılaşma derinliğinin İngiltere'ye kıyasla

daha sınırlı olduğunu göstermektedir. Türkiye'deki farklılaşma düzeyi, zorlayıcı izomorfizmin etkisiyle yasal düzenlemelerle belirlenirken, mesleki alanın daha geniş kapsamlı uzmanlaşmasını sağlayacak taklitçi izomorfizm veya normatif izomorfizmin daha yavaş geliştiği söylenebilir.

Esneklik açısından değerlendirildiğinde, İngiltere muhasebe sistemi, tarihi boyunca Sanayi Devrimi, AB üyeliği, Brexit, dijitalleşme gibi çevresel değişimlere karşı önemli bir esneklik sergilemiştir. Özellikle Uluslararası Muhasebe Standartları'nın (UMS/IFRS) benimsenmesi ve Finansal Raporlama Konseyi (FRC) gibi düzenleyici otoritelerin piyasa ihtiyaçlarına göre sürekli adaptasyon yeteneği, İngiltere modelini esnek kılmaktadır. Sürekli Mesleki Gelişim (CPD) gereklilikleri de meslek mensuplarının değişen koşullara uyum sağlamasını desteklemektedir. Türkiye'de ise mevzuatın zaman zaman ani değişimlere uğraması ve yapısal dönüşüm süreçlerinin zorlu geçmesi, bazı durumlarda sistemin adaptasyon kabiliyetini sınırlayabilmektedir. Dijitalleşme ve küresel ekonomik krizler gibi faktörler karşısında esneklik arayışı sürse de, mevcut yasal ve kurumsal yapıların tam anlamıyla uyarlayıcı bir esneklik sunmada zorlandığı gözlemlenebilir.

Sonuç olarak, İngiltere'nin muhasebe mesleği, tarihi süreç içerisinde daha organik ve kademeli bir kurumsallaşma ile sadelik, derinlemesine farklılaşma ve yüksek bir esneklik kazanmıştır. Türkiye ise muhasebe mesleğinin kurumsallaşmasında önemli adımlar atmış, ancak hem yasal hem de mesleki yapıda bu unsurlar açısından gelişim alanları barındırmaktadır.

5.5.3. Eğitim ve Meslek Standartlarının Kıyaslanması

Muhasebe mesleğinde kurumsallaşma düzeyini belirleyen temel unsurlardan biri, meslek mensuplarının edindiği eğitim kalitesi ve mesleğin dayandığı standartlardır. İngiltere ve Türkiye örnekleri, bu alanda farklı tarihsel gelişim süreçleri ve kurumsal dinamikler nedeniyle belirgin farklılıklar göstermektedir.

İngiltere'de muhasebe eğitimi, ortaöğretimden başlayarak lisans ve lisansüstü düzeyde ilerlemektedir. Özellikle lisansüstü düzeyde teorik eğitimin yanında pratik

uygulamalara daha sık yer verilmesi, mesleki becerilerin geliştirilmesine odaklanıldığını göstermektedir. İngiltere'de mesleği icra edebilmek için üniversite diplomasının ötesinde, Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) veya Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) gibi yetkili kuruluşların düzenlediği sınavlara girerek sertifika almak zorunludur. Bu durum, normatif izomorfizmin güçlü bir örneği olarak, mesleğe giriş koşullarının sıkı biçimde düzenlenmesini ve meslek mensuplarının ortak bir profesyonel kimlik geliştirmesini sağlamaktadır. Bu profesyonel kuruluşlar, aynı zamanda mesleki eğitim ve öğretim standartlarını belirleyen, finansmanını sağlayan ve kalitesini denetleyen öz düzenleyici kuruluşlar olarak önemli bir rol üstlenmektedir. Bu yaklaşım, mesleki otonominin ve profesyonelleşmenin yüksek seviyede gerçekleştiği bir ortam yaratmaktadır. Ayrıca, kurumsal finans, finansal muhasebe, yönetim muhasebesi, vergi kanun ve düzenlemeleri gibi konulara yoğunlaşılması, İngiltere'nin küresel bir finans merkezi olmasının getirdiği dinamik ihtiyaçları yansıtmaktadır.

Türkiye'de muhasebe eğitimi, ortaöğretim (mesleki ve teknik liseler) ve yükseköğretim (ön lisans, lisans, lisansüstü) kurumları ile meslek örgütleri ve kuruluşları tarafından yürütülmektedir. Lisans düzeyinde dört yıllık İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi (İİBF) eğitimi temeldir ve muhasebe prensipleri, maliyet, finansal, yönetim muhasebesi, denetim, vergi mevzuatı gibi konuları kapsamaktadır. Türkiye'de mesleği icra etmek için üniversite eğitiminin ardından Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından düzenlenen sınavları geçerek Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) veya Yeminli Mali Müşavir (YMM) unvanlarını almak gerekmektedir. Bu yapı, zorlayıcı izomorfizmin etkisiyle yasal düzenlemelerle (3568 sayılı Kanun) belirlenmekte ve devletin mesleki yeterlilik süreçleri üzerindeki belirleyici rolünü yansıtmaktadır. Türkiye'deki üniversiteler, mezunların iş dünyasının beklentilerini karşılaması ve mesleki eğitimin kalitesini artırması hedefini taşımaktadır. Bununla birlikte, sürekli mesleki eğitim programları bulunsa da, etik boyutunun güçlendirilmesi ve sistematik hale getirilmesi açısından gelişime açık alanlar mevcuttur.



Şekil 5. 1. Türkiye-İngiltere Muhasebe Eğitimi Karşılaştırması

Muhasebe meslek unvanları ve standartların oluşturulma süreçleri de iki ülke arasında farklılaşmaktadır. İngiltere'de Chartered Accountants (CA), Certified Public Accountants (CPA), Chartered Management Accountants (CMA) gibi farklı uzmanlık alanlarına yönelik profesyonel unvanlar bulunmaktadır. Bu unvanlar, denetim, vergi planlaması, mali analiz, danışmanlık ve yönetim muhasebesi gibi özelleşmiş alanlarda derinlemesine uzmanlaşmayı sağlamaktadır. Bu durum, muhasebe mesleğinde yüksek düzeyde bir farklılaşmaya işaret etmektedir. Türkiye'de muhasebe meslek unvanları Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) olarak ikiye ayrılmıştır. YMM'ler mali tabloların ve kurumlar vergisi beyannamelerinin onaylanması gibi daha özel yetkilere sahip olsa da, SMMM unvanının geniş bir yelpazede hizmet sunması, mesleğin genelinde uzmanlaşma derinliğinin İngiltere'ye kıyasla daha sınırlı olduğunu göstermektedir.

İngiltere modelinde mesleki standartların belirlenmesi ve uygulanmasında ICAEW, ACCA, CIMA gibi kuruluşlar merkezi bir role sahiptir. Bu kuruluşlar, etik kuralları ve mesleki bağımsızlık standartlarını da belirleyerek mesleki davranış normlarını şekillendirmektedir. Bu yapı, normatif izomorfizmin güçlü bir yansımasıdır; zira bu kuruluşlar, eğitim programları ve ortak kariyer yolları aracılığıyla meslek içinde benzer standartların gelişmesine yol açar. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından geliştirilen Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (IFRS) halka açık şirketler için zorunlu hale getirilmesiyle küresel standartlaşmada öncü bir rol oynamıştır. Bu hızlı adaptasyon, piyasa beklentilerine ve küresel normlara yönelik taklitçi izomorfik bir tepki olarak değerlendirilebilir.

Türkiye'de meslek örgütleri (TÜRMOB ve bağlı odalar), 3568 sayılı Kanun kapsamında kamu niteliğinde meslek kuruluşları olarak hem devletin hukuki çerçevesine bağlı çalışmakta hem de meslek mensuplarının katılımıyla özerklik iddiasını sürdürmektedir. Bu durum, devlet destekli ve denetimli meslek örgütleri tipolojisine uymaktadır. Türkiye'de muhasebe standartları, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) düzenlemeleri ile Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) olarak belirlenmekte ve bunlar büyük ölçüde IFRS ile uyumludur. Bu uyum süreci, zorlayıcı izomorfizmin bir sonucudur. AB uyum süreci ve küresel beklentiler, ulusal standartların uluslararası normlara benzetilmesini zorunlu hale getirmiştir.

Genel olarak, İngiltere'deki muhasebe eğitim ve meslek standartları, profesyonel kuruluşların öncülüğünde şekillenmiş, uzmanlaşmaya ve öz düzenlemeye dayalı bir model sunmaktadır. Türkiye ise önemli ilerlemeler kaydetmiş, uluslararası standartlara uyum sağlamış ve mesleki örgütlenmesini güçlendirmiş olsa da, daha çok devletin düzenleyici etkisi altında ve karma bir kurumsallaşma süreci yaşamaktadır. Türkiye, uluslararası standartlara uyum sürecini hızlandırmış, ancak mesleki eğitimde pratik yeterlilik ve sürekli mesleki gelişimde daha sistematik bir yapıya ihtiyaç duymaktadır. Bu durum, Türkiye'nin eğitim kalitesini ve mesleki yetkinliği artırma hedeflerinde, İngiltere'nin öz düzenlemeye dayalı ve derinlemesine uzmanlaşmış modelini örnek alabileceği anlamına gelmektedir.

5.5.4. Meslek Etiği ve Denetim Sistemlerinin Kıyaslanması

Meslek etiği ve denetim mekanizmalarının etkinliği, bir ülkenin finansal piyasalarındaki kurumsal güvenilirlik düzeyini doğrudan belirleyen kritik unsurlardır. Farklı yasal, kültürel ve ekonomik yapılara sahip ülkelerin bu alandaki düzenleyici yaklaşımlarının kıyaslanması, küresel standartların yerel uygulamalara yansıma biçimini ve uygulama farklılıklarından kaynaklanan potansiyel gelişim alanlarını ortaya koyar. Bu bağlamda, köklü bir mali geleneğe ve gelişmiş bir piyasa ekonomisine sahip İngiltere ile dinamik bir düzenleyici çerçeveye sahip Türkiye'nin muhasebe mesleği etik standartları ve denetim sistemlerinin karşılaştırılması, ulusal düzenleyici çerçevelerin etkinliğini değerlendirmek açısından büyük önem arz etmektedir.

5.6.4.1. Türkiye ve İngiltere'de Muhasebe Mesleğinin Etik Boyutu

Muhasebe mesleğinin etik boyutu, günümüz finansal piyasalarında güvenilir bilgi üretimi ve kamu yararının korunması açısından büyük bir öneme sahiptir. Özellikle küreselleşen ekonomilerde yaşanan kurumsal skandallar, muhasebe mesleğinin etik standartlarının uluslararası karşılaştırmasını daha da önemli hale getirmiştir. Bu bağlamda, farklı ülkelerin muhasebe mesleğine yönelik etik yaklaşımlarının analiz edilmesi uygulayıcılara önemli dersler sunmaktadır.

İngiltere, muhasebe alanında köklü bir geçmişe ve uluslararası standartların gelişimine önemli katkılar sağlamış bir ülkedir. Türkiye ise Osmanlı İmparatorluğu'ndan günümüze uzanan bir gelişim süreciyle, özellikle son yıllarda uluslararası standartlara uyum ve mesleki kurumsallaşma çabalarıyla dikkat çekmektedir (Ayboğa, 2023, s. 44-61). Bu karşılaştırmalı analiz, her iki ülkenin muhasebe mesleğindeki güçlü ve zayıf yönlerini belirleyerek, Türkiye'nin gelişim alanlarını belirlemeye de katkı sağlayacaktır.

İngiltere'de muhasebe mesleğinin etik çerçevesi, Financial Reporting Council (FRC) tarafından belirlenen "Ethical Standard" temelinde şekillenmektedir. Bu yapının en önemli özelliği, Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) ve Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS) gibi köklü mesleki kuruluşların etik standartlarının birbirleriyle uyumlu bir şekilde çalışmasıdır. Ayrıca, Companies Act 2006 ve Financial Services and Markets Act 2000 gibi yasal düzenlemeler, muhasebe mesleğinin etik boyutunu sağlam bir hukuki zemine oturtmaktadır.

Türkiye'de ise muhasebe mesleğinin etik kuralları, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) düzenlemeleri, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) etik kuralları, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) düzenlemeleri çerçevesinde belirlenmektedir. Bu çok katmanlı yapı, her ne kadar kapsamlı görünse de, kurumlar arası koordinasyon ve uyum açısından İngiltere'nin köklü yapısından farklı bir dinamik sergilemektedir.

Her iki ülkede de muhasebe mesleğinin temel etik ilkeleri, International Federation of Accountants (IFAC) standartlarıyla uyumlu olarak beş ana başlık altında tanımlanmaktadır: dürüstlük, objektiflik, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ile mesleki davranış. Ancak uygulamada önemli farklar gözlenmektedir. İngiltere’de ilke temelli (principles-based) bir yaklaşım benimsenerek meslek mensuplarına etik ikilemler karşısında profesyonel muhakeme kullanma özgürlüğü tanınırken; Türkiye’de daha çok kural temelli (rules-based) bir yaklaşım benimsenmiş, bu da yasal metinlerde somut kurallarla ifadelendirilmiştir (Sikka ve Lehman, 2015, s. 44-55). Bu farklılık, Türkiye’de uygulama birliği açısından avantaj sağlasa da, meslek mensubunun etik yargı geliştirme kapasitesini sınırlandırabilmektedir.

İngiltere'deki yaklaşım, "principles-based approach" ile "rules-based approach" arasında dengeli bir konum benimser. Bu yaklaşım, meslek mensuplarına etik ikilemler karşısında profesyonel muhakeme yetkisi tanırken, aynı zamanda net sınırlar da çizmektedir. Öte yandan, Türkiye’de daha çok kural temelli yaklaşım benimsenmiş ve IFAC standartları Türkiye’nin özgün koşullarına adapte edilmiştir. Bu durum, bir yandan uygulamada standartlaşma sağlarken, diğer yandan profesyonel yargı kullanımını sınırlayabilmektedir.

İngiltere’de Sürekli Mesleki Gelişim (Continuous Professional Development-CPD) programları, meslek mensuplarının yıllık olarak en az 20 saat eğitim alma zorunluluğu ile etik bilinçlerinin sürekli güncel tutulmasını sağlamaktadır. Bu sistemin etkinliği, akran değerlendirme sistemleri ve mesleki kuruluşların aktif kalite güvencesi faaliyetleri ile desteklenmektedir.

Türkiye’de ise sürekli mesleki eğitim programları bulunmakla birlikte, bu programların etik boyutunun güçlendirilmesi ve sistematik hale getirilmesi açısından gelişime açık alanlar bulunmaktadır. Mesleki kuruluşların bu alandaki faaliyetleri artırılmış olmakla beraber, İngiltere’deki kadar sistematik ve zorunlu bir yapı henüz tam olarak oluşmadığı görülmektedir.

Tablo 5.2. Türkiye-İngiltere Muhasebe Etiği Karşılaştırması

Kriter	Türkiye	İngiltere
Temel İlkeler	IFAC uyumlu 5 ana ilke	IFAC uyumlu 5 ana ilke
Kurumsal Yapı	Çok katmanlı (KGK, TÜRMOB, SPK)	Entegre (FRC, ICAEW, ACCA)
Standart Uyumu	IFAC - yerel adaptasyon	IFAC – doğrudan uygulama
Yaklaşım	Kural temelli	İlke temelli
Sürekli Eğitim	Sistematik değil	Yıllık 20 saat zorunlu
Uygulama	Standartlaşma odaklı	Profesyonel muhakeme odaklı
Güçlü Yönler	Yasal çerçeve, birlik	Köklü yapı, esneklik

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

5.6.4.2. Türkiye ve İngiltere'de Muhasebe Mesleğinin Denetim Mekanizmalarının Kıyaslanması

Her iki ülkede de muhasebe denetimi, finansal tabloların güvenilirliğini artırmak ve paydaşlara doğru bilgi sunmak amacıyla çeşitli mekanizmalarla yürütülmektedir. Başlıca denetim türleri bağımsız denetim, iç denetim ve kamu/kurumsal denetim olarak sınıflandırılabilir.

İngiltere'nin denetim sistemi, tarihsel kökleri nedeniyle daha olgun bir yapı sergilemektedir. Yasal denetim (Statutory audit) Companies Act 2006 çerçevesinde tüm orta ve büyük ölçekli şirketler için zorunludur. İç denetim (Internal audit) özellikle FTSE şirketlerinde UK Corporate Governance Code gereklilikleri doğrultusunda etkin bir şekilde uygulanmaktadır. Düzenleyici denetim (Regulatory audit) ise FCA, PRA gibi sektörel düzenleyici otoriteler tarafından finansal hizmetler sektöründe yoğun bir şekilde gerçekleştirilmektedir.

Türkiye'de denetim sistemi üç temel kategoride yapılanmıştır. Bağımsız denetim, halka açık şirketler ve büyük ölçekli işletmeler için zorunlu olup, SPK düzenlemeleri çerçevesinde yürütülmektedir. İç denetim fonksiyonu, özellikle bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde Hazine Müsteşarlığı düzenlemeleriyle güçlendirilmiştir. Kamu denetimi ise Sayıştay'ın anayasal yetkisi altında gerçekleştirilmekte ve kamu mali yönetiminin denetimini kapsamaktadır.

Her iki ülke de denetim ve finansal raporlama standartlarında uluslararası normlara uyumu benimsemiştir. Türkiye, KGK aracılığıyla kendi ulusal standartlarını (TDS, TMS/IFRS) oluştururken, bu standartlar büyük ölçüde Uluslararası Denetim

Standartları (ISA) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ile uyumludur. İngiltere ise doğrudan ISA-UK'i benimsemiş ve IFRS'i kabul etmiştir. İngiltere'nin kurumsal yönetim kodu, denetim süreçlerinin kalitesini ve bağımsızlığını destekleyen daha köklü bir yapı sunmaktadır.

Denetim sistemlerinin etkinliği, sadece yasal ve standart bazlı düzenlemelerle değil, aynı zamanda bu düzenlemelerin uygulamadaki işleyişiyle de yakından ilişkilidir. Türkiye'de denetçi bağımsızlığı konusunda önemli adımlar atılmış olmasına rağmen, denetim rotasyonu uygulaması henüz tam anlamıyla yerleşmemiştir. Kalite kontrol sistemleri KGK tarafından düzenlenmekte, ancak inceleme sıklığı ve kapsamı İngiltere'ye kıyasla sınırlıdır. İngiltere'de Zorunlu denetim rotasyonu ve etik standartlar çok daha katı bir şekilde uygulanmaktadır.

Özet olarak, her iki ülke de denetim ve finansal raporlama standartlarında uluslararası normlara uyumu benimsemiştir. Ancak İngiltere, kurumsal yönetim kodu ve denetim kalitesi inceleme programları ile denetim süreçlerinin kalitesini ve bağımsızlığını destekleyen daha köklü bir yapı sunmaktadır. Türkiye ise bu alanda önemli adımlar atmış olmasına rağmen, denetim süreçlerinin etkinliğini artırma ve etik ihlallerine karşı daha caydırıcı mekanizmalar geliştirme konusunda ilerlemeye ihtiyaç duymaktadır.

Tablo 5.3. Türkiye-İngiltere Denetim Mekanizmaları Karşılaştırması

Kriter	Türkiye	İngiltere
Denetim Türleri	Halka açık şirketler için bağımsız denetim, bankacılık sektöründe iç denetim, kamu kurumları için Sayıştay denetimi	Orta-büyük şirketler için yasal denetim, FTSE şirketlerinde iç denetim, finansal sektörde düzenleyici denetim
Yasal Çerçeve	SPK (halka açık), Hazine (bankacılık), Sayıştay (kamu mali yönetimi)	Companies Act 2006 (şirketler), FCA-PRA (finansal hizmetler), UK Corporate Governance Code
Standartlar	Ulusal TDS ve TMS/IFRS standartları, büyük ölçüde ISA ve IFRS ile uyumlu	Doğrudan ISA-UK ve IFRS standartları benimsendi
Uygulama Yaklaşımı	KGK aracılığı ile ulusal standart geliştirme ve adaptasyon	Uluslararası standartları doğrudan kabul etme
Kalite Kontrolü	KGK tarafından düzenlenen sınırlı kapsamlı incelemeler	Zorunlu denetçi rotasyonu ve kapsamlı kalite kontrol programları
Denetim Rotasyonu	Henüz tam anlamıyla yerleşmemiş, kademeli uygulanıyor	Zorunlu ve katı şekilde uygulanan rotasyon sistemi
Güçlü Yönler	Henüz tam anlamıyla yerleşmemiş, kademeli uygulanıyor	Tarihi kökleri olan olgun yapı, etkin kurumsal yönetim

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

5.6.5 SWOT Analizi

Bu bölümde, Türkiye’de muhasebe mesleğinin mevcut durumu, literatür bulguları ve 13 muhasebe meslek mensubu/uzmanı ile yapılan derinlemesine görüşmeler ışığında SWOT analizi çerçevesinde değerlendirilmiştir. Analiz, mesleğin güçlü ve zayıf yönlerini belirlemeye, karşılaşılan fırsatları ve tehditleri ortaya koymaya odaklanmaktadır. Önceki alt bölümlerde ele alınan tarihsel gelişim, eğitim, meslek standartları, etik ve denetim mekanizmaları gibi unsurlar SWOT değerlendirmesine temel oluşturmuş, böylece mesleğin hem iç dinamikleri hem de çevresel faktörler bağlamında bütüncül bir görünümü sağlanmıştır. Bu yaklaşım, Türkiye’de muhasebe mesleğinin kurumsallaşma düzeyini güçlendirecek stratejik önerilerin geliştirilmesine zemin hazırlamaktadır.

Tablo 5.4. SWOT Analizi

Güçlü Yönler (Strengths)	Zayıf Yönler (Weaknesses)
3568 sayılı Kanun ile yasal statü ve TÜRMOB aracılığıyla güçlü örgütlenme yapısı mevcuttur.	Vergi ve muhasebe mevzuatı sık değişmekte ve karmaşık yapıya sahiptir.
TMS ve TFRS ile uluslararası standartlara uyum sağlanmıştır.	Mesleki uzmanlaşma derinliği sınırlıdır ve defter tutma odaklı algılanmaktadır.
E-defter ve e-fatura gibi dijital dönüşüm süreçlerinde ilerleme kaydedilmiştir.	Etik kuralların uygulanması ve hesap verebilirlik mekanizmaları zayıftır.
Ülke genelinde yaygın SMMM odaları ve geniş meslek mensubu ağı bulunmaktadır.	Eğitim sistemi piyasa beklentilerini karşılamamakta ve staj programları yetersizdir.
	Kayıt dışı ekonomi veri kalitesini ve denetim süreçlerini olumsuz etkilemektedir.
Fırsatlar (Opportunities)	Tehditler (Threats)
Yapay zeka ve bulut bilişim gibi teknolojiler otomasyon ve verimlilik potansiyeli sunmaktadır.	Otomasyon ve yapay zeka uygulamaları geleneksel işlerde iş kaybı riski yaratmaktadır.
Uluslararası standartlara uyum küresel rekabet gücünü ve kariyer fırsatlarını artırmaktadır.	Haksız rekabet ve fiyat kırma eğilimleri meslek mensuplarının gelirlerini düşürmektedir.
Kurumsal yönetim ve şeffaflık bilinci muhasebe mesleğine olan talebi güçlendirmektedir.	Etik ihlaller ve denetim zafiyetleri kamuoyunun güvenini azaltmaktadır.
	Sık değişen mevzuat yasal belirsizlikler yaratmakta ve mesleki özerkliği sınırlamaktadır.

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Güçlü Yönler (Strengths)

Yasal Çerçeve ve Örgütlenme: Türkiye'de muhasebe mesleği, 3568 sayılı Kanun ile yasal bir statü kazanmış ve TÜRMOB ile bağlı odalar aracılığıyla güçlü bir örgütlenme yapısına sahiptir. Bu yapı, meslek mensuplarının yetki ve sorumluluklarını tanımlayarak mesleki standartların oluşturulmasına katkı sağlamıştır.

Uluslararası Standartlara Uyum: Türkiye, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) düzenlemeleriyle Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) benimsemiştir. Bu uyum, finansal bilgilerin uluslararası düzeyde karşılaştırılabilirliğini ve güvenilirliğini artırmaktadır.

Dijitalleşme Sürecindeki İlerleme: Türkiye'de e-defter, e-fatura gibi e-dönüşüm süreçlerinde önemli adımlar atılmış, bu da iş süreçlerinin hızlanmasına ve verimliliğin artmasına katkı sağlamıştır.

Geniş Meslek Mensubu Ağı: Ülke genelinde yaygınlaşmış SMMM odaları ve artan meslek mensubu sayısı, muhasebe hizmetlerinin geniş bir coğrafyaya yayılmasını sağlamaktadır.

Zayıf Yönler (Weaknesses)

Mevzuatın Karmaşıklığı ve Sık Değişimi: Türkiye'deki vergi ve muhasebe mevzuatının sık değişmesi ve karmaşık yapısı, meslek mensupları üzerinde ciddi bir uyum baskısı ve yorumlama farklılıkları yaratmaktadır. Bu durum, İngiltere'deki daha sade ve istikrarlı yapıdan ayrılmaktadır.

Yeterli Mesleki Farklılaşma Eksikliği: SMMM ve YMM unvanları olsa da, mesleğin genelinde uzmanlaşma derinliği İngiltere'ye kıyasla daha sınırlıdır. Muhasebeciliğin genellikle defter tutma odaklı algılanması, mesleğin stratejik danışmanlık yönünün zayıf kalmasına neden olmaktadır.

Etik ve Hesap Verebilirlik Mekanizmalarındaki Zafiyetler: İşveren baskısı, rekabet koşulları ve ekonomik kaygılar gibi faktörler etik kuralların uygulanmasını zorlaştırmaktadır. Yaptırımların caydırıcılığının sınırlı olması ve denetim süreçlerinin etkinliğindeki eksiklikler, hesap verebilirlik mekanizmalarını zayıflatmaktadır.

Eğitim Sisteminin Piyasa Beklentilerini Karşılamaması: Üniversite müfredatlarının piyasa ihtiyaçlarına tam olarak cevap verememesi ve staj programlarının yetersizliği, yeni mezunların pratik bilgilere uyumunu engellemektedir. Sürekli mesleki gelişim (CPD) programlarının etik boyutunun güçlendirilmesi ve sistematik hale getirilmesi gerekmektedir.

Kayıt Dışı Ekonomi ve Veri Kalitesi Sorunu: Kayıt dışı ekonominin varlığı, mükelleflerin evrak düzenleme ve saklama disiplinsizlikleri, muhasebe uygulamalarında veri kalitesini ve denetim süreçlerini olumsuz etkilemektedir.

Fırsatlar (Opportunities)

Dijitalleşmenin Hızlanması: Yapay zeka, veri analizi ve bulut bilişim gibi teknolojilerin gelişimi, muhasebe mesleğinde otomasyonu ve verimliliği artırma potansiyeli sunmaktadır. Bu, meslek mensuplarının daha analitik ve danışmanlık odaklı hizmetlere yönelmesini sağlayabilir.

Uluslararasılaşma ve Küresel İşbirlikleri: Uluslararası muhasebe standartlarına uyum, Türk firmalarının küresel piyasalarda rekabet edebilirliğini artırmakta ve meslek mensuplarına uluslararası kariyer fırsatları sunmaktadır. IFAC, IASB gibi kuruluşlarla işbirlikleri, mesleki standartların daha da yükseltilmesi için önemli bir zemin oluşturmaktadır.

Kurumsal Yönetişim Bilincinin Artması: Ekonomik krizler ve küresel gelişmeler, kurumsal yönetim, şeffaflık ve hesap verebilirlik kavramlarının önemini artırmış, bu da muhasebe mesleğine olan talebi güçlendirmektedir.

Tehditler (Threats)

Teknolojik Gelişmelerin Yaratacağı İş Kaybı Riski: Muhasebe işlemlerinin otomasyonu ve yapay zeka uygulamalarının yaygınlaşması, geleneksel defter tutma işlerinde iş kaybına yol açabilir. Bu durum, meslek mensuplarının değişen teknolojiye uyum sağlayamaması halinde ciddi bir tehdit oluşturmaktadır.

Haksız Rekabet ve Ücret Baskısı: Sektördeki haksız rekabet ve fiyat kırma eğilimleri, meslek mensuplarının gelirlerini olumsuz etkilemekte ve mesleğin itibarını zedelemektedir.

Mesleki İtibar ve Güven Kaybı: Etik ihlaller ve denetim zafiyetleri, kamuoyunun muhasebe mesleğine olan güvenini azaltabilir, bu da mesleğin kurumsallaşma çabalarını sekteye uğratabilir.

Yasal Belirsizlikler ve Politik Müdahaleler: Sık değişen ve yoruma açık mevzuat, yasal belirsizlikler yaratmakta ve politik müdahaleler mesleki özerkliği sınırlandırmaktadır.

5.6.6. GAP Analizi

Türkiye'deki muhasebe mesleğinin ideal kurumsallaşma düzeyine ulaşabilmesi için mevcut durum ile arzu edilen durum arasındaki boşluklar (GAP) aşağıdaki gibi özetlenebilir:

Mevzuatın Sadeliği ve İstikrarı GAP'i: İngiltere'deki daha sade ve istikrarlı mevzuat yapısına kıyasla, Türkiye'deki sık ve aceleci yasal değişiklikler, uyum zorlukları yaratmaktadır. İdealde, öngörülebilir, açık ve sade bir mevzuat yapısına geçilmelidir.

Mesleki Farklılaşma ve Uzmanlaşma GAP'i: İngiltere'deki çoklu ve derinlemesine uzmanlaşmış meslek unvanlarına karşılık, Türkiye'de SMMM ve YMM dışında net bir uzmanlaşma bulunmamaktadır. İdealde, özel uzmanlık alanlarına yönelik sertifikasyon ve unvanlandırma sistemleri geliştirilmelidir.

Eğitim Kalitesi ve Uygulama Odaklılık GAP'i: İngiltere'deki pratik ağırlıklı ve piyasa odaklı eğitime kıyasla, Türkiye'deki eğitimin daha teorik olması ve staj imkanlarının yetersizliği bir boşluk oluşturmaktadır. İdealde, üniversite-sektör işbirliği artırılarak uygulamalı eğitimler yaygınlaştırılmalı ve sürekli mesleki gelişim programları güçlendirilmelidir.

Etik ve Hesap Verebilirlik Kültürü GAP'i: İngiltere'deki "ilke temelli" yaklaşım ve güçlü disiplin mekanizmalarına karşılık, Türkiye'deki "kural temelli" yaklaşım ve etik ikilemlerin çözümündeki zorluklar bir eksikliktir. İdealde, etik bilinç ve profesyonel muhakeme yeteneğini geliştiren eğitimlere ağırlık verilmeli ve etik ihlallere karşı daha caydırıcı yaptırımlar uygulanmalıdır.

Mesleki Özerklik ve İtibar GAP'i: İngiltere'deki meslek örgütlerinin bağımsızlığı ve mesleğin yüksek itibarına karşılık, Türkiye'de mesleki özerkliğin zaman zaman politik ve ekonomik baskılardan etkilenmesi bir boşluktur. İdealde, meslek örgütlerinin özerkliği güçlendirilmeli, haksız rekabet önlenmeli ve mesleğin toplumsal algısı yükseltilmelidir.

Teknolojik Entegrasyon GAP'i: İngiltere'de bulut tabanlı sistemler ve yapay zeka entegrasyonunun daha ileri seviyede olmasına kıyasla, Türkiye'de dijitalleşme sürecinin henüz tam entegrasyona ulaşmaması bir boşluktur. İdealde, küçük ofisler de dahil olmak üzere tüm meslek mensuplarının dijital yetkinlikleri artırılmalı ve entegre yazılımların kullanımı yaygınlaştırılmalıdır.

Bu SWOT ve GAP analizi, Türkiye'deki muhasebe mesleğinin kurumsallaşma sürecinde atılması gereken adımları somutlaştırmakta ve İngiltere modelinden elde edilecek örneklerin Türkiye'nin özgün koşullarına nasıl adapte edilebileceğine dair bir yol haritası sunmaktadır.

5.6. TRANSPOZİSYON TARTIŞMASI: İNGİLTERE MODELİ TÜRKİYE'YE UYARLANABİLİR Mİ?

Muhasebe mesleğinde İngiltere'deki kurumsallaşma modelinin Türkiye'ye uyarlanabilirliği, görüşme formlarında geniş bir şekilde ele alınmış ve hem uyarlanabilir

hem de uyarlanamaz yönleriyle tartışılmıştır. Genel kanı, doğrudan birebir bir uyarlamanın mümkün olmasa da, temel prensipler ve iyi uygulamaların Türkiye'ye özgü dinamiklere uygun şekilde adapte edilebileceği yönündedir. Katılımcılar, İngiltere muhasebe modelinin Türkiye'ye uyarlanabilirliği konusunda genel olarak fikir birliğine sahiptir. Temel prensipler ve iyi uygulamalar örnek alınabilirken, birebir kopyalamanın Türkiye'nin kendine özgü koşulları nedeniyle gerçekçi olmadığı vurgulanmaktadır.

Katılımcılar, İngiltere'deki muhasebe mesleğinin kurumsallaşma düzeyinin, özellikle meslek odalarının gücü, eğitim standartları ve etik kuralların sıkı uygulanması açısından Türkiye için kesinlikle örnek teşkil edebileceğini belirtmektedir. İngiltere'deki modelin daha sistematik ve oturmuş olduğu vurgulanırken, Türkiye'ye doğrudan uygulanması yerine kendine özgün bir adaptasyonun daha faydalı olacağı ifade edilmektedir.

Uyarlanabilir Yönler ve Nedenleri

Meslek Odalarının Gücü ve Özerkliği: İngiltere'deki meslek örgütlerinin (ICAEW, ACCA gibi) bağımsızlığı, yetkinliği ve disiplin mekanizmaları, mesleki standartların korunması ve geliştirilmesinde kritik bir rol oynamaktadır. Türkiye'de TÜRMOB ve YMM Odalarının yetkilerinin artırılması ve etik denetimlerinin güçlendirilmesi gerektiği belirtilmektedir.

Sürekli Mesleki Gelişim (CPD): İngiltere'de meslek örgütlerinin üyelerine sağladığı zorunlu ve kapsamlı sürekli mesleki gelişim (CPD) olanakları, Türkiye'deki meslektaşların güncel kalması için örnek alınabilir. Özellikle teknolojik gelişmeler (yapay zeka, veri analizi) ve uluslararası standartlar (IFRS/TFRS, ISA/BDS) konularında uygulamalı eğitimlerin artırılması gerekmektedir.

Uluslararası Standartlara Uyum ve Raporlama Kalitesi: İngiltere'nin IFRS'e tam uyumu ve uluslararası şirketler için sunduğu şeffaf raporlama kolaylığı, Türkiye'de raporlama kalitesini uluslararası seviyeye çekme çabalarını desteklemektedir. K3 ise uluslararası standartlara uyumun mesleğin uluslararası kabulünü artırdığını belirtmektedir.

Etik Standartlar ve Denetim Kalitesi: İngiltere'deki güçlü etik kurallara bağlılık, şeffaflık ve denetim mekanizmalarının etkinliği, Türkiye'deki mesleğin güvenilirliğini ve saygınlığını artırmak için model alınabilir. Etik dışı davranışlara karşı daha caydırıcı yaptırımlar ve sıfır tolerans politikası gereklidir.

Teknoloji Kullanımı ve Dijitalleşme: İngiltere'deki muhasebe mesleğinde teknoloji entegrasyonu ve otomasyonun daha ileri seviyede olması, Türkiye için hedeflenecek bir modeldir. K5, İngiltere'de teknolojinin iş akışlarına tam entegrasyonu ve yapay zeka kullanımının henüz Türkiye'de başlangıç aşamasında olduğunu belirtmektedir.

Uyarlanamaz Yönler ve Nedenleri

Katılımcılar, İngiltere modelinin Türkiye'ye doğrudan kopyalanmasını engelleyen temel farklılıkları şu şekilde özetlemektedir:

Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı ve Sık Değişmesi: Türkiye'nin vergi mevzuatı, İngiltere'deki daha sade ve istikrarlı yapıdan köklü bir şekilde farklıdır. Sık ve öngörülemez mevzuat değişiklikleri, meslek mensupları üzerinde ciddi bir uyum baskısı ve yorumlama farklılıkları yaratmaktadır. Bu durum, bazı görüşmeciler tarafından en büyük zorluklardan biri olarak ifade edilmektedir.

Hukuki ve Kültürel Farklılıklar: Türkiye'deki bürokratik engellerin fazlalığı, yerel dinamikler, hukuki ve kültürel iş yapış biçimlerindeki farklılıklar, İngiltere modelinin birebir aktarılmasını mümkün kılmamaktadır. Türkiye'deki devletin daha müdahaleci rolü de İngiltere'deki serbest piyasa ve regülasyon anlayışından ayrılmaktadır.

Kayıt Dışı Ekonomi ve Veri Kalitesi: Türkiye'de kayıt dışı ekonominin varlığı, mükelleflerin evrak düzenleme ve saklama disiplinsizlikleri, kayıt dışı işlem eğilimleri ve şirketlerin iç kontrol zayıflıkları gibi sorunlar, muhasebe uygulamalarında veri kalitesini ve denetim süreçlerini olumsuz etkilemektedir.

Sonuç olarak, İngiltere'deki muhasebe mesleği kurumsallaşmasının güçlü yönleri Türkiye için yol gösterici olabilirken, mevcut yasal, ekonomik ve kültürel farklılıklar nedeniyle tam bir transpozisyon mümkün değildir. Türkiye, uluslararası standartları benimseyerek, dijitalleşmeyi hızlandırarak, meslek örgütlerini güçlendirerek ve mevzuatı sadeleştirerek kendi özgün, güçlü ve geleceğe dönük muhasebe modelini geliştirmelidir.

5.7. KURUMSAL UYUM PROBLEMLERİ VE POLİTİKA AKTARIMI SINIRLILIKLARI

Türkiye muhasebe mesleğinde gözlemlenen mevcut durum, uluslararası iyi uygulama örneklerinin, özellikle İngiltere modelinin, tam olarak transpoze edilmesinde bazı kurumsal uyum problemleri ve politika aktarımı sınırlılıkları olduğunu göstermektedir. Görüşmelerden elde edilen bulgular, bu sınırlılıkların temelinde yatan yapısal ve kültürel faktörleri ortaya koymaktadır.

Türkiye'deki muhasebe mesleği, yoğun ve sürekli değişen bir yasal mevzuat ortamında varlığını sürdürmektedir. Bu durum, meslek mensupları için sürekli bir öğrenme ve adaptasyon süreci yaratmakta, zaman ve kaynak açısından ek yük getirmektedir. İngiltere'deki daha istikrarlı, sade ve öngörülebilir mevzuat yapısı, Türkiye'deki sık ve aceleci yasal değişiklikler göz önüne alındığında doğrudan uygulanamaz bir farklılık yaratmaktadır. Özellikle vergi mevzuatının karmaşıklığı ve yoruma açıklığı, uygulamada farklılıklara ve belirsizliklere yol açabilmektedir.

İngiltere'deki ICAEW, ACCA gibi meslek örgütlerinin güçlü ve özerk yapısı, eğitim ve disiplin mekanizmaları Türkiye için örnek teşkil etse de Türkiye'de mesleki bağımsızlık ve denetim sistemleri siyasetten veya ekonomik baskılardan etkilenebilmektedir. Mesleki örgütlenmenin zayıf kalması da dayanışmayı olumsuz etkilemektedir. Bu durum, İngiltere'deki güçlü kurumsal yapıların ve meslek birliklerinin etkinliğinin Türkiye'de doğrudan uygulanamamasına neden olmaktadır.

Türkiye'de mesleğin itibarı ve ücret dengesi konusunda iyileştirmelere ihtiyaç duyulmaktadır. Kamuoyunda muhasebecinin sadece bir "defter tutucu" değil, bir finansal rehber olduğu algısı güçlendirilmelidir. Haksız rekabetin getirdiği fiyat baskısı ve mesleki

sorumluluklara paralel olarak ücretlerin artmaması önemli bir sorundur. İngiltere'deki yüksek meslek saygınlığı ve kamu desteği Türkiye'de şu an için zor bir durum olarak değerlendirilmektedir.

Türkiye'de e-dönüşüm süreçleri ve dijitalleşme konusunda önemli adımlar atılsa da, sürecin tam anlamıyla entegrasyonu henüz tamamlanmamış görünmektedir. Özellikle küçük ofislerde altyapı ve bilgi eksikliği dijital dönüşümde zorluk yaratabilmektedir. Ayrıca, e-uygulamalarda yaşanan teknik aksaklıklar ve sistemlerin birbiriyle tam entegre olmaması da iş akışını olumsuz etkilemektedir. İngiltere'deki kadar ileri seviyede bulut tabanlı sistemler ve entegre yazılımların yaygın olmaması, verimlilik artışını sınırlamaktadır. Bu durum, yeni teknolojilere adaptasyon sağlayamayan meslektaşlar için bir tehdit oluşturabilmektedir.

Mesleki eğitimdeki teorik ağırlık ve yeterli olmayan meslek içi sürekli eğitim olanakları, meslektaşların güncel gelişmelere uyumunu zorlaştırmaktadır. Üniversite müfredatlarının piyasa ihtiyaçlarına tam olarak cevap verememesi ve staj programlarının yetersiz seviyede olması, yeni mezunların pratik bilgilere uyumunu engellemektedir. İngiltere'deki gibi uygulamalı eğitimler, uluslararası sertifikasyon programları ve mentorluk sistemlerinin yaygınlaştırılması gerektiği vurgulanmaktadır.

Bu uyum problemleri ve sınırlılıklar, İngiltere modelinin Türkiye'ye aktarılmasında karşılaşılan temel engelleri oluşturmakta ve Türkiye'ye özgü bir modelin geliştirilmesi gerekliliğini ortaya koymaktadır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu çalışma, muhasebe mesleğinde kurumsallaşma sürecini İngiltere ve Türkiye örnekleri üzerinden karşılaştırmalı olarak inceleyerek, Türkiye için yol gösterici nitelikte sonuçlar ve öneriler sunmayı amaçlamıştır. Araştırma bulguları, muhasebe mesleğinin her iki ülkede de farklı tarihsel, yasal ve kültürel dinamikler içinde evrildiğini, ancak kurumsallaşma düzeyleri ve süreçleri açısından önemli farklılıklar gösterdiğini ortaya koymaktadır.

İngiltere'deki muhasebe mesleği, Sanayi Devrimi'nden bu yana köklü bir gelişim süreci geçirmiş, aşama aşama sadeleşen, derinlemesine farklılaşan ve fazlasıyla esneklik sergileyen bir kurumsallaşma modeli oluşturmuştur. Chartered Accountants (CA), Certified Public Accountants (CPA) ve Chartered Management Accountants (CMA) gibi belirgin ve uluslararası düzeyde kabul gören profesyonel unvanlar, meslekte uzmanlaşmayı sağlamıştır. İngiltere'deki meslek örgütleri (ICAEW, ACCA, CIMA gibi), öz düzenleyici bir yapıyla mesleki eğitim, sertifikasyon ve etik standartların belirlenmesinde merkezi bir rol oynamaktadır. Etik kurallar, ilke temelli (principles-based) bir yaklaşımla profesyonel muhakemeye olanak tanırken, FRC'nin AQR programı gibi güçlü denetim mekanizmaları ve sürekli mesleki gelişim (CPD) zorunlulukları mesleğin güvenilirliğini ve saygınlığını sağlamıştır. İngiltere'nin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na (IFRS) hızlı uyumu, taklitçi izomorfizmin güçlü bir örneği olarak küresel piyasalara uyumunu kolaylaştırmıştır.

Türkiye'de muhasebe mesleğinin kurumsallaşma süreci ise, özellikle devletin düzenleyici müdahaleleri ve AB uyum süreci bağlamında zorlayıcı izomorfizmin belirgin etkisi altında kalmıştır. 3568 sayılı Kanun gibi yasal düzenlemeler mesleğe yasal bir statü kazandırmış, ancak mevzuatın sık değişimi ve karmaşıklığı sadelik ve istikrar açısından bir boşluk yaratmıştır. Mesleki farklılaşma ve uzmanlaşma düzeyinin İngiltere'ye kıyasla daha sınırlı olması, normatif ve taklitçi izomorfizmin daha yavaş geliştiğini düşündürmektedir. Etik ve hesap verebilirlik mekanizmalarındaki zafiyetler ve eğitim sisteminin piyasa beklentilerini tam karşılayamaması, Türkiye modelindeki temel sınırlılıklar olarak öne çıkmıştır. Dijitalleşme konusunda önemli adımlar atılmış olsa da,

tam entegrasyon ve küçük işletmelerin adaptasyonu konusunda boşluklar devam etmektedir.

Araştırmadan elde edilen bulgular doğrultusunda İngiltere modelinin Türkiye'ye doğrudan birebir aktarımının, mevcut hukuki, ekonomik, kültürel farklılıklar ve bürokratik engeller nedeniyle mümkün olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Ancak, İngiltere'deki iyi uygulama örneklerinin ve temel prensiplerin, Türkiye'nin kendine özgü özelliklerine göre uygun şekilde adapte edilmesi büyük yarar sağlayacağı düşünülmektedir.

Bu bağlamda, Türkiye'de muhasebe mesleğinin kurumsallaşma sürecini güçlendirmeye yönelik somut öneriler aşağıda kısa, orta ve uzun vadeli şeklinde sunulmuştur:

Kısa vadeli öneriler

Güncel ve uygulamalı eğitimlerin geliştirilmesi: Meslek mensuplarına yönelik, İngiltere'deki "ilke temelli" yaklaşıma benzer şekilde, pratik vaka analizleri ve profesyonel muhakeme becerilerini geliştirmeye odaklanan daha sık ve zorunlu eğitimler düzenlenmelidir.

Etik farkındalık eğitimleri sağlanması: TÜRMOB ve odalar çatısı altında, meslek mensuplarına yönelik etik ikilemlerin çözümüne odaklanan, vaka bazlı ve etkileşimli eğitimlerin sayısı artırılmalıdır. Ayrıca, işveren baskısı ve rekabet koşulları gibi etik ihlallerine yol açan faktörlere karşı meslek mensuplarının dirençleri güçlendirilmelidir.

Staj programlarının güçlendirilmesi: Üniversiteler ile meslek odaları arasındaki iş birliği artırılarak, öğrencilerin sektörde daha kaliteli ve pratik odaklı staj deneyimleri edinmeleri sağlanmalıdır. Staj süreçleri, mentorluk programlarıyla desteklenmeli ve dijital araçların kullanımına önem verilmelidir.

Mevzuat açıklayıcılığını artırılması: Vergi ve muhasebe mevzuatında sürekli gerçekleşen güncellemeler karşısında, TÜRMOB ve KGK'nın ortak çalışmasıyla detaylı

ve kolay anlaşılır uygulama kılavuzları, örnek olaylar ve webinarlar düzenlenmelidir. Bu faaliyetler, yoruma açıklığı azaltarak uygulama birliğinin sağlanmasını sağlayacaktır.

Dijital yetkinlik eğitimi: Özellikle küçük ve orta ölçekli muhasebe ofisleri başta olmak üzere, tüm meslek mensuplarının e-defter, e-fatura gibi mevcut e-dönüşüm araçlarını etkin biçimde kullanabilmeleri amacıyla temel ve uygulamalı dijital yetkinlik eğitimleri hızlandırılmalıdır. Bu sayede, verimlilik yükselirken teknolojik değişimin sebep olabileceği iş kaybı riski en aza indirilecektir.

Orta vadeli öneriler

Sürekli Mesleki Gelişim (CPD) sisteminin güçlendirilmesi: İngiltere örneğinde olduğu gibi, meslek mensupları için yıllık bir eğitim saat zorunluluğu olan, ölçülebilir ve sertifikalı sürekli mesleki gelişim programları sistematik hale getirilmelidir. Bu programlar özellikle uluslararası muhasebe standartları (IFRS/TFRS), sürdürülebilirlik muhasebesi, veri analizi ve yapay zeka gibi geleceğin mesleki ihtiyaçlarına yönelik olmalıdır.

Uzmanlaşmış meslek unvanları geliştirme: Muhasebe mesleğinde uzmanlaşmayı artırmak için, İngiltere'deki CA, CPA, CMA gibi örneklerde olduğu gibi, denetim, vergi danışmanlığı, sürdürülebilirlik raporlaması ve adli muhasebe gibi alanlarda yeni meslek unvanları ve sertifikasyon programları geliştirilmelidir.

Mesleki içi denetim mekanizmasının güçlendirilmesi: Meslek odaları bünyesinde, bağımsız denetim kalitesini artıracak ve etik ihlallerini daha caydırıcı bir şekilde ele alacak güçlü bir kalite kontrol ve denetim mekanizması kurulmalıdır. Bu mekanizma, İngiltere'deki FRC'nin Audit Quality Review (AQR) programı gibi bağımsız ve periyodik denetimleri barındırmalıdır.

Uluslararası araştırma ve yayınlara uyum sağlama: Muhasebe eğitimi ve mesleki örgütlenme üzerine uluslararası akademik literatürden daha fazla yararlanılmalı, güncel bilimsel gelişmeler Türkiye'deki uygulamalara entegre edilmelidir.

Uzun Vadeli Öneriler

Mevzuatın basitleştirilmesi ve tutarlılığının sağlanması: Türkiye'nin vergi ve muhasebe düzenlemelerinin karmaşık olması ve sürekli değişiklik göstermesi sorunlarına çözüm olarak, uzun vadeli kapsamlı bir yenilenme yapılmalı ve bu düzenlemeler daha anlaşılır, öngörülebilir ve istikrarlı hale getirilmelidir. Böylece, meslek uygulamalarındaki belirsizliğin azalması ve uluslararası yatırımcıların güveninin artması sağlanacaktır.

Mesleki özerkliğin güçlendirilmesi: Meslek örgütlerinin (TÜRMOB ve bağlı odalar) siyasi ve ekonomik baskılardan bağımsız karar alabilme kapasiteleri artırılmalı, öz düzenleme yetkileri güçlendirilmelidir. Bu, mesleğin itibarını ve kamu güvenini artıracaktır.

Kurumsal İzomorfizm dinamiklerinin yönlendirilmesi: Türkiye'nin kurumsallaşma sürecinde, zorlayıcı izomorfizmin ötesine geçilerek taklitçi ve normatif izomorfizm mekanizmaları daha etkin kullanılmalıdır. Bu amaçla, İngiltere modeli gibi uluslararası iyi uygulama örnekleri eleştirel bir yaklaşımla incelenmeli ve Türkiye'nin özgün koşullarına uyarlanmalıdır.

Etik kültürün derinleştirilmesi ve hesap verebilirlik bilincinin yaygınlaştırılması: Muhasebe mesleğinde etik değerlerin sadece kurallara uyum değil, aynı zamanda profesyonel yargı ve toplumsal sorumluluk çerçevesinde içselleştirilmesi için uzun vadeli kültürel değişim programları uygulanmalıdır. Hesap verebilirlik mekanizmaları, özellikle kayıt dışı ekonomiyle mücadele ve veri kalitesinin artırılması bağlamında güçlendirilmelidir.

Tablo 6.1. Türkiye İçin Muhasebe Mesleği Gelişim Yol Haritası

Türkiye Muhasebe Mesleği Gelişim Yol Haritası
KISA VADELİ ÖNERİLER (0-2 YIL)
Güncel ve Uygulamalı Eğitimler
İlke temelli yaklaşım, pratik vaka analizleri ve profesyonel muhakeme becerilerini geliştiren zorunlu eğitimler
Etik Farkındalık Programları
TÜRMOB ve odalar bünyesinde vaka bazlı, etkileşimli etik eğitimleri ve işveren baskısına karşı direnç geliştirme
Staj Programlarının Güçlendirilmesi
Üniversite-oda iş birliği, mentorluk programları ve dijital araç kullanımı odaklı kaliteli staj deneyimleri
Mevzuat Açıklayıcılığı
TÜRMOB-KGK ortak çalışması ile detaylı uygulama kılavuzları, örnek olaylar ve webinarlar
Dijital Yetkinlik Eğitimi
E-Defter, e-fatura gibi e-dönüşüm araçlarının etkin kullanımı için temel ve uygulamalı eğitimler
ORTA VADELİ STRATEJİLER (2-5 YIL)
Sürekli Mesleki Gelişim (CPD) Sistemi
İngiltere örneğinde yıllık eğitim saat zorunluğu, ölçülebilir ve sertifikalı eğitimler
Uzmanlaşmış Meslek Unvanları
Denetim, vergi danışmanlığı, sürdürülebilirlik raporlaması ve adli muhasebe alanlarında yeni unvanlar
Mesleki İç Denetim Mekanizması
FRC'nin AQR programı benzeri bağımsız ve periyodik kalite kontrol denetimleri
Uluslararası Araştırma Uyumu
Akademik literatürden yararlanma ve güncel bilimsel gelişmelerin uygulamalara entegrasyonu
UZUN VADELİ DÖNÜŞÜM (5+ YIL)
Mevzuat Basitleştirme ve Tutarlılık
Kapsamlı yenilenme ile anlaşılır, öngörülebilir ve istikrarlı düzenlemeler
Mesleki Özerkliğin Güçlendirilmesi
TÜRMOB ve odaların siyasi-ekonomik baskılardan bağımsız karar alma kapasitelerinin artırılması
Kurumsal İzomorfizm Yönlendirmesi
İngiltere modeli gibi iyi uygulamaların eleştirel yaklaşımla Türkiye koşullarına uyarlanması
Etik Kültür Derinleştirme
Profesyonel yargı ve toplumsal sorumluluk çerçevesinde uzun vadeli kültürel değişim programları

Gelecekteki araştırmalar için ise şu önerilerde bulunulabilir:

Geniş katılımlı nicel çalışmaların yapılması, daha fazla sayıda meslek mensubunun katılımıyla gerçekleştirilecek anket araştırmaları, mevcut sonuçların genellenebilirliğini artıracak ve farklı demografik gruplar arasındaki istatistiksel farklılıkların analiz edilmesine olanak sağlayacaktır.

İngiltere'nin yanı sıra Almanya, ABD ve diğer Avrupa ülkelerindeki muhasebe alanındaki kurumsallaşma örnekleri incelenerek, Türkiye için daha derinlikli ve çok boyutlu bir karşılaştırmalı analiz geliştirilebilir.

Muhasebe mesleğinin üretim, hizmet veya teknoloji gibi farklı sektörlerdeki kurumsallaşma düzeyleri ile sektöre özgü zorluklar detaylı bir şekilde ele alınabilir.

Türkiye'de yaşanan kurumsal skandallar ve denetim zafiyetleri üzerine detaylı vaka çalışmaları yapılarak, etik ve hesap verebilirlik mekanizmalarının işleyişindeki boşluklar daha somut bir şekilde ortaya konabilir.

İngiltere ve diğer ülkelerden aktarılan politika modellerinin Türkiye'ye uyarlanması sürecinde karşılaşılan kurumsal uyumsuzluklar, sosyo-kültürel etkenler ve direniş biçimleri üzerine hem kuramsal hem de ampirik düzeyde detaylı araştırmalar yürütülebilir.



KAYNAKÇA

- Abbott, A. (1988). *The system of professions: An essay on the division of expert labor*. University of Chicago Press.
- Acar, M. ve Yıldırım, S. (2022). Muhasebe mesleğinde etik ilkelerin uygulanmasında karşılaşılan sorunlar. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (95), 88–104.
- Acemoglu, D. ve Robinson, J. (2012). *Why nations fail: The origins of power, prosperity, and poverty*. Crown Publishing Group.
- Akat, İ. ve Atılğan, T. (1992). Sanayi işletmelerinde kurumsallaşma ve şirket kültürü. *TOBB Yayın No: 226, Ekonomik ve Sosyal Sorunlar-Çözüm Önerileri Dizisi: 4*.
- Akman, V. (2019). Türkiye’de ekonomik krizlerin finansal raporlama üzerindeki etkileri. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (82), 15–32.
- Aktaş, A. ve Güney, G. (2023). Türk Muhasebe mesleğinin 30 yıldaki gelişiminin değerlendirilmesi (1989-2019). *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 24.
- Alpşahin Aksoy, U. ve Çabuk, A. (2009). Kobi’lerdeki Toplam Kalite Yönetimi Uygulamalarının Kurumsallaşma Üzerindeki Etkileri. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 9(16), 39-57.
- Alverson, M. ve Sveningsson, S. (2008). *Changing organizational culture: Cultural change work in progress*. Routledge.
- Anders, B. S. (2018). *CPA Journal Drives Companies to PowerPlan’s Lease Resource Center*. New York: The CPA Journal.
- Anderson, U. ve Eubank, M. (2019). Internal auditing in the UK: Evolution and effectiveness. *Journal of Corporate Governance*, 15(3), 234-251.
- Apaydın, F. (2009). Kurumsal teori ve işletmelerin kurumsallaşması. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10(1), 1-22.
- Arieti, S. (2005). *Creativity: The magic synthesis*. Basic Books Publishers.
- Arıkan, Y. (2001). Meslek hukuku uygulamaları. *İSMMMÖ Yayını, No: 33*.
- Ateş, Ö. (2005). *Aile şirketleri: Değişim ve süreklilik*. Ankara: Ankara Sanayi Odası Yayınları, No: 56.
- Ayboğa, H. (2023). Türkiye’de muhasebe mesleği ve etik düzenlemeler: Kurumsallaşma süreci ve sorunlar. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 9(1), 44–61.

- Bayraktar, S. (2020). Türkiye’de bağımsız denetim uygulamaları ve sorunları. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, (56), 15–32.
- Bozkurt, O. (2014). Mükellef firmanın iç muhasebe kontrol sistemi, firma büyüklüğü ve ününün bağımsız muhasebeci geliri ve hizmet performansı üzerine etkisi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 10(21), 65-86.
- Bozoklu, D. (2003). Atatürk döneminde bankacılık sistemine ve gelişimine genel bir bakış. *Atatürk Araştırma Merkezi Dergisi*, 19 (55), 269-302.
- Braun, V. ve Clarke, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative Research in Psychology*, 3(2), 77-101.
- Brown, R. (1905). A history of accounting and accountants. T. C. ve E. C. Jack.
- Bryman, A. (2016). *Social research methods* (5th ed.). Oxford University Press.
- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A., Hughes, J. ve Nahapiet, J. (1980). The roles of accounting in organizations and society. *Accounting, Organizations and Society*, 5(1), 5-27.
- Büyükmirza, K. (2009). Meslek yasasının 20. yıl mesajı. *MUFAD Dergisi*, (44).
- Carnegie, G. D. ve Edwards, J. R. (2001). The construction of the professional accountant: The case of the Incorporated Institute of Accountants, Victoria (1886). *Accounting, Organizations and Society*, 26(4–5), 301–325.
- Carruthers, B. G. (1995). Accounting, ambiguity, and the new institutionalism. *Accounting, Organizations and Society*, 20(4), 313–328.
- Castells, M. (2000). The rise of the network society (2. Bs.). Blackwell Publishing.
- Choi, F. D. ve Meek, G. K. (2002). *International accounting*. New Jersey: Printice Hall.
- Claessens, S., Kose, M. A., Laeven, L. ve Valencia, F. (2014). Financial crises: Causes, consequences, and policy responses. International Monetary Fund.
- Cooper, D. ve Robson, K. (2020). Accounting regulation and disciplinary power: The case of the UK profession. *Critical Perspectives on Accounting*, 72, 102-118.
- Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W. ve Rittenberg, L. (2003). Jurisdictional disputes over professional work: the institutionalization of the global knowledge expert. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 323-355.
- Creswell, J. W. ve Creswell, J. D. (2018). Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches (5. Bs.). Sage Publications.

- Çaldağ, Y., Bayırlı, R. ve Altay, A. (2004). Muhasebe doktora programlarının etkinliğinin araştırılması. *XXIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, (ss. 123-150). Antalya.
- Çalışkan, M. (2020). Kurumsallaşma süreci ve muhasebe denetimi ilişkisi. *Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 12(1), 53-70.
- Çelik, A. (2018). Türkiye’de muhasebe mesleğinin gelişimi ve serbest piyasa ekonomisine etkisi. Siyasal Kitabevi.
- Çelik, E. (2018). Muhasebe mesleğinde etik değerlerin önemi ve uygulamadaki yeri. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 10(3), 598-615.
- Çelik, E. (2022). Hesap verebilirlik ve etik davranış ilişkisi: Türkiye üzerine bir değerlendirme. *Kamu Yönetimi ve Etik Dergisi*, 9(2), 45–60.
- Dalay, İ., Coşkun, R. ve Altunışık, R. (2002). Stratejik boyutuyla modern yönetim yaklaşımları. *Beta Yayınları, İstanbul*.
- Davies, M. (2021). UK company law and corporate governance. Oxford University Press.
- Demir, F. ve Koç, H. (2021). Dijitalleşmenin kurumsal yönetim üzerindeki etkisi. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 19(2), 121–135.
- Demir, İ. (2019). *Muhasebe eğitimi alan öğrencilerin motivasyon ve beklentilerinin değerlendirilmesi: Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi örneği*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Ağrı.
- Demiroğlu, M. (1999). Serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirin mali sorumlulukları. *Vergi Dünyası Dergisi*, 211, 75-80.
- Dereköy, F. (2015). Kurumsal yönetim ve temel dinamikleri. *Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 4 (1), 31-51.
- Diamond, L. (1999). Developing democracy: Toward consolidation. Johns Hopkins University Press.
- DiMaggio, P. J. ve Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48 (2), 147–160.
- DiMaggio, P. J. ve Powell, W. W. (1991). *New institutionalism in organizational analysis*. Chicago: University of Chicago Press.

- Ekvall, G. (2006). The Organizational culture of idea-management: A creative climate for the management of ideas. *Harward Business Review*, 2-3.
- Erdoğan, Z. (2022). Dijital Çağda müşteri ilişkileri yönetimi. A. Bayraktar (Ed.), *Dijitalleşen dünyada kurumsal dönüşüm. Beta Yayıncılık*, ss. 95-110.
- Fidan, T. (2017). Kurumsalcılık yaklaşımları ve yeni kurumsalcılık perspektifinden eğitim örgütleri. *Medeniyet Eğitim Araştırmaları Dergisi*, 1 (1), 1-16.
- Fındıkçı, İ. (2005). Family firm in Turkey: The struggle for change. *Family Business*, Winter, 11-13.
- FRC. (2019). *Restoring trust in audit and corporate governance*. Financial Reporting Council.
- FRC. (2021). *Ethical standard 2019 (revised)*. Financial Reporting Council.
- Friedland, R. ve Alford, R. R. (1991). Bringing society back in: Symbols, practices, and institutional contradictions. İçinde W. W. Powell ve P. J. DiMaggio (Ed.), *The new institutionalism in organizational analysis*, (ss. 232–263). *University of Chicago Press*.
- Garrett, R. (1961). The early history of the accountancy profession in England. Gee ve Co.
- Gökmen, S. (2006). Mesleki eğitimde kalite sorunları ve çözüm önerileri. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Ankara.
- Gray, R. ve Collison, D. (2020). The ethical foundations of accounting practice in the UK. *Accounting Education*, 29(2), 156-174.
- Gray, R. ve Haslam, J. (2022). Professional accountability in UK accounting: Mechanisms and limitations. *Accounting Forum*, 46(1), 89-107.
- Gray, R., Owen, D. ve Adams, C. (2014). *Accounting and accountability: Changes and challenges in corporate social and environmental reporting (3. Bs.)*. Pearson.
- Greenwood, R. ve Hinings, C. R. (1996). Understanding radical organizational change: Bringing together the old and the new institutionalism. *Academy of Management Review*, 21(4), 1022-1054.
- Gül, E. (2018). *Yerel yönetimlerde kurumsallaşmanın kurum performansına etkisi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Gebze Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli.

- Gürbüz, Y. (2020). Kamu denetiminde şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri. *Kamu Yönetimi ve Politikaları Dergisi*, 4(1), 22-39.
- Gürel, E. ve Tat, M. (2017). SWOT analysis: A theoretical review. *Journal of International Social Research*, 10(51), 994–1006.
- Güvemli, O. (2000). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Tanzimat'tan Cumhuriyete*. İstanbul: İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası.
- Güvemli, O. ve Aytulun, A. (2012). *Türkiye'de muhasebe mesleğinin gelişmesi ve ilk meslek örgütlenmesi*. From Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği.: <https://www.tmud.org.tr/Files/Arsiv/OKTAYG%C3%9C%VEMLiARiFAYTULU NYAZi.pdf>
- Güvemli, O. ve Özbirecikli, M. (2011). The audit profession in Turkey. TÜRMÖB Yayınları.
- Helleiner, E. (2011). Understanding the 2007-2008 global financial crisis: Lessons for scholars of international political economy. *Annual Review of Political Science*, 14(1), 67-87.
- Helms, M. M. ve Nixon, J. (2010). Exploring SWOT analysis – Where are we now? *Journal of Strategy and Management*, 3(3), 215–251.
- Hood, C. (2010). Accountability and transparency: Siamese twins, matching parts or awkward couple? *West European Politics*, 33(5), 989-1009.
- Howitt, H. (1966). *The history of the Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 1880-1965*. Heinemann.
- Humphrey, C. ve Loft, A. (2021). The evolution of audit regulation in the UK. *European Accounting Review*, 30(3), 445-467.
- IASB. (2020). *Who we are and what we do*. International Accounting Standards Board.
- ICAEW. (2022). *Code of ethics*. Institute of Chartered Accountants in England and Wales.
- IFAC. (2021). *About IFAC*. International Federation of Accountants.
- IFRS Foundation. (2023). *About IFRS standards*.
- İşcan, Ö. F. ve Kaygın, E. (2009). Kurumsal yönetim sürecinin gelişimi üzerine bir araştırma. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 13(2), 213-224.

- Jepperson, R. L. (1991). Institutions, institutional effects, and institutionalism. Walter W. Powell ve Paul J. DiMaggio (Ed.), İçinde *The New Institutionalism in Organizational Analysis* (ss. 143-163). Chicago: University of Chicago Press.
- Johnstone, K., Li, C. ve Luo, S. (2021). Audit technology and professional skepticism in the UK. *Auditing: A Journal of Practice ve Theory*, 40(2), 67-85.
- Kaptein, M. (2008). Developing and testing a measure for the ethical culture of organizations: The corporate ethical virtues model. *Journal of Organizational Behavior*, 29(7), 923-947.
- Karabıyık, V. (2013). *Osmanlı İmparatorluğu'nda maliye teşkilatı ve maliye ve muhasebe alanında XIX. yüzyılda Maliye Bakanlığı'nın kurulmasıyla başlayan modernleşme hareketleri*. İstanbul: İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları.
- Karademir, Z. (2018). Statüleri ve mahiyetleri açısından Osmanlı Ekonomisinde büyük çiftlikler (18. yüzyıl). *Cihannüma Tarih ve Coğrafya Araştırmaları Dergisi*, 4(2), 15-43.
- Karataş, Ş., Yücel, G. ve Adiloğlu, B. (2018). Muhasebe Eğitimine verilen doksan yıllık ömür: Kırkor Kömürcüyan. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 16(59), 71-80.
- Karpuzoğlu, E. (2004). *Büyüyen ve gelişen aile şirketlerinde kurumsallaşma*. (4. Baskı). İstanbul: Hayat Yayınları.
- Kaval, H. (2021). Bağımsız denetimde kalite kontrol sistemleri: Türkiye uygulamaları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 23(2), 112-128.
- Kaya, H. (2019). İç denetimin işletme performansı üzerindeki etkileri. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmaları Dergisi*, 4(3), 91-107.
- Kaya, M. ve Aslan, E. (2021). Kurumsal başarının anahtarı olarak dijitalleşme. *Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 13(1), 50-65.
- Kaygusuz, S. Y., Aslan, Ü. ve Kepçe, N. (2014). *Genel muhasebe I*. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- KGK. (2021). *Bağımsız denetçiler için etik kurallar tebliği*. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.
- Kitchen, J. ve Parker, R. (1980). *Accounting in the early years of the Institute of Chartered Accountants in England and Wales*. Accounting and Business Publications Ltd.

- Kluwer W. (UK) Ltd. (2006). *The Institute chartered accountants; "accounting standards 2006/2007". current text 2006/2007 edition accounting standards. Sayfa: 16.* Financial Accounting Standards Board.
- Koçel, T. (2007). *İşletme yöneticiliği*. İstanbul: Beta Yayınları Basım Dağıtım.
- Koçel, T. (2013). *İşletme yöneticiliği*. İstanbul: Beta Yayınları Basım Dağıtım.
- Konak, F. ve Kendirli, S. (2014). Kurumsal yönetim açısından işletme sermayesi yönetimi ve işletmelere etkileri; Çorum ölçeğinde bir araştırma. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 28(4).
- Köse, H. Ö. (2007). *Dünyada ve Türkiye 'de yüksek denetim*. Ankara: Sayıştay Yayınları.
- Kramer, M. (2010). The global financial crisis and its implications. *Contemporary Politics*, 16(1), 7-17.
- Kuyumcu, O. (2025). *Kurumsal izomorfizm perspektifinden muhasebe mesleğinde dijital dönüşüm*. Özgür Yayınları.
- Kvale, S. ve Brinkmann, S. (2015). *InterViews: Learning the craft of qualitative research interviewing*. SAGE.
- Lee, T. A. (1995). *The development of accounting in the UK*. Paul Chapman Publishing.
- Levitsky, S. ve Ziblatt, D. (2018). *How democracies die*. Crown Publishing Group.
- Lincoln, Y. S. ve Guba, E. G. (1985). *Naturalistic inquiry*. SAGE.
- Llewellyn, D. (2020). Financial regulation and audit in the UK banking sector. *Journal of Financial Regulation*, 11(4), 278-295.
- Lowe, J., Jordan, J. ve Taylor, P. (1998). Strategy and financial policy in UK small firms. *Journal of Business Finance ve Accounting*, 25(1-2), 1-27.
- Mahoney, J. ve Thelen, K. (2010). *Explaining institutional change: Ambiguity, agency, and power*. Cambridge University Press.
- Mallin, C. (2021). *Corporate governance (6. Bs.)*. Oxford University Press.
- Matthews, D., Anderson, M. ve Edwards, J. R. (1998). *The priesthood of industry: The rise of the professional accountant in British management*. Oxford University Press.
- Merchant, K. A. ve Van der Stede, W. A. (2017). *Management control systems: Performance measurement, evaluation and incentives (4. Bs.)*. Pearson.

- Metelytsya, V., Petruk, O., Rozheliuk, V., Balla, I. ve Medvid, L. (2021). Institutionalization of the accounting profession: Ukrainian case. *Independent Journal of Management ve Production*, 12(3).
- Meyer, J. W. ve Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340–363.
- Miles, M. B. ve Huberman, A. M. (1994). *Qualitative data analysis: An expanded sourcebook* (2. Bs.). Sage Publications.
- Mitchell, A. ve Sikka, P. (2021). Ethical decision-making in UK accounting practice. *Accounting, Auditing ve Accountability Journal*, 34(5), 1123-1145.
- Mulgan, R. (2000). Accountability: An ever-expanding concept? *Public Administration*, 78(3), 555-573.
- Napier, C. J. (2006). Accounting and the new institutionalism. *Accounting, Organizations and Society*, 31(5), 415-442.
- Nobes, C. ve Parker, R. (1983). *Comparative international accounting*. Britain: Prentice Hall.
- Nobes, C. ve Parker, R. (2016). *Comparative international accounting* (13. Bs.). Pearson.
- Noe, R. A., Hollenbeck, J. R., Gerhart, B. ve Wright, P. M. (2017). *Fundamentals of human resource management* (7. Bs.). McGraw-Hill Education.
- North, D. C. (1990). *Institutions, institutional change and economic performance*. Cambridge University Press.
- North, D. C. (1991). *Institutions, institutional change and economic performance*. Cambridge University Press.
- North, D. C., Wallis, J. J. ve Weingast, B. R. (2009). *Violence and social orders: A conceptual framework for interpreting recorded human history*. Cambridge University Press.
- Nowell, L. S., Norris, J. M., White, D. E. ve Moules, N. J. (2017). Thematic analysis: Striving to meet the trustworthiness criteria. *International Journal of Qualitative Methods*, 16(1), 1–13.
- Oliver, C. (1997). Sustainable competitive advantage: Combining institutional and resource-based views. *Strategic Management Journal*, 18(9), 697–713.

- Orhan, M. S. ve Tazegül, A. (2013). Muhasebe Öğretim programının öğrencilerin görüşlerine göre değerlendirilmesi: Meslek yüksekokullarında bir uygulama. *Mesleki Bilimler Dergisi*, 2 (1), 16-34.
- Örmeci, E. (2005). *Kurumsallaşma sürecindeki işlemlerde insan kaynakları yönetiminin önemi ve yaşanan sorunlar üzerine bir araştırma*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Öz, S. (2015). *Muhasebe mesleğinde kurumsallaşma ve yasal düzenlemeler*. Beta Yayınları.
- Özbirecikli, M. (2020). Türkiye’de muhasebe mesleğinin düzenlenmesi. *Muhasebe Dergisi*, (186), 13-29.
- Özdemir, H. (2020). *Muhasebe hukuku ve meslek standartları*. Detay Yayıncılık.
- Özgen, H. (1991). Çağdaş muhasebe anlayışı ve gelişmiş ülkelerdeki muhasebe uygulamaları. *Eskişehir Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9 (1), 63-75.
- Özgener, Ş. (2003). Büyüme sürecindeki Kobi’lerin Yönetim ve organizasyon sorunları: Nevşehir un sanayi örneği. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 20.
- Özkara, B. (1999). *Evrimsel ve devrimsel örgütsel değişim*. Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları.
- Özkoç, S. ve Şen, G. (2019). IFRS uyumlaştırma sürecinin muhasebe mesleği üzerindeki etkileri: Kurumsal değişim teorisi perspektifinden bir analiz. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (83), 45-60.
- Öztürk, A. (2019). Kurumsal yenilik ve dijitalleşme ilişkisi. *Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 7(3), 80–95.
- Öztürk, B. (2021). Kurumsal yönetim ilkeleri ve denetim ilişkisi. *İşletme ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 12(4), 76-91.
- Özuysal, H. D. (2006). *Aile Şirketlerinin kurumsallaşmasında aile anayasasının önemi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Palmer, D. A. ve Biggart, N. W. (2002). Organizational institutions. İçinde J. Baum (Ed.), *The Blackwell Companion to Organizations* (ss. 259-280). Oxford: Blackwell.

- Parasuraman, A., Zeithaml, V. A. ve Berry, L. L. (1985). A conceptual model of service quality and its implications. *Journal of Marketing*, 49(4), 41–50.
- Paris, D. (2016). History of accounting and accountancy profession in great Britain. *Journal of Accounting and Management*, 6(1), 33-44.
- Parker, L. ve Gould, G. (2020). Professional development and ethics in UK accounting. *Accounting Education*, 29(4), 367-384.
- Parsons, T. (1956). Suggestions for a sociological approach to the theory of organizations. *Administrative Science Quarterly*, 1(1), 63-85.
- Patton, M. Q. (2015). *Qualitative research and evaluation methods* (4. Bs.). SAGE.
- Pickton, D. W. ve Wright, S. (1998). What's SWOT in strategic analysis? *Strategic Change*, 7(2), 101–109.
- Pierson, P. (2004). *Politics in time: History, institutions, and social analysis*. Princeton University Press.
- Poullaos, C. (2010). *Accountancy and Empire: The British Legacy of Professional Organization*. Routledge Press.
- Powell, W. W. ve DiMaggio, P. J. (1991). *The new institutionalism in organizational analysis*. University of Chicago Press.
- Power, M. (2020). *The audit society: Rituals of verification* (2nd ed.). Oxford University Press.
- Reinhart, C. M. ve Rogoff, K. S. (2009). *This time is different: Eight centuries of financial folly*. Princeton University Press.
- Richardson, A. J. (1987). Accounting as a legitimating institution. *Accounting, Organizations and Society*, 12(4), 341–355.
- Robbins, S. P. ve Judge, T. A. (2019). *Organizational behavior* (18. Bs.). Pearson.
- Rodrigues, L. L. ve Russell, C. (2007). Assessing international Accounting harmonization using hegelian dialectic, isomorphism and Foucault. *Critical Perspectives on Accounting*, 18(6), 739-757.
- Sağlam, M. (1979). *Örgütsel değişme*. Ankara: Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü.
- Saldana, J. (2021). *The coding manual for qualitative researchers* (4th ed.). SAGE.
- Saylam, A. ve Leblebici, D. N. (2017). Kuramsal kuram ve kurumsal girişimci. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 53, 94-106.

- Scapens, R. W. (2018). *Institutional theory and accounting research: Past, present and future*. *Accounting, Organizations and Society*, 70, 1–10
- Schroeder, R. G., Clark, M. W. ve Cathey, J. M. (2019). *Financial accounting theory and analysis: Text and cases (12. Bs.)*. Wiley.
- Scott, W. R. (1987). The adolescence of institutional theory. *Administrative Science Quarterly*, 32(4), 493-511.
- Scott, W. R. (2001). *Institutions and organizations (2. Bs.)*. Sage Publications.
- Scott, W. R. (2008). *Institutions and organizations: Ideas and interests*. Sage Publications.
- Selznick, P. (1948). Foundations of the theory of organization. *American Sociological Review*, 13(1), 25-35.
- Selznick, P. (1949). *TVA and the grass roots: A study in the sociology of formal organization*. University of California Press.
- Selznick, P. (1957). *Leadership in administration*. New York: Harperand Row.
- Selznick, P. (1996). Institutionalism “old” and “new”. *Administrative Science Quarterly*, 41(2), 270-277.
- Sikka, P. (2021). Public interest and accountability in UK accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 80, 234-251.
- Sikka, P. ve Lehman, G. (2015). The supply-side of corruption and limits to preventing corruption within government and accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 33, 44–55.
- Skocpol, T. (1979). *States and social revolutions: A comparative analysis of France, Russia, and China*. Cambridge University Press.
- Soylu, M. (2022). Etik ihlallerin önlenmesinde meslek örgütlerinin rolü. *Mesleki Etik Dergisi*, 5(1), 21–36.
- Soylu, S. (2014). *Mesleki açık öğretim lisesi muhasebe eğitiminde karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Ankara.
- Sözen, H. C. ve Basım, H. N. (2012). *Örgüt kuramları*. Ankara: Beta Yayınları.
- SPK, Serbest Piyasa Kurulu. (1999). Sermaye Piyasası Kanunu’nda değişiklik yapan 4487 sayılı kanun. *Sayı: 23910*. Resmî Gazete.
- SPK, Serbest Piyasa Kurulu. (2020). Kurumsal yönetim tebliği. *II-17.1*.

- SPK, Sermaye Piyasası Kurulu. (2005). Kurumsal yönetim ilkeleri.
- Stiglitz, J. E. (2010). *Freefall: America, free markets, and the sinking of the world economy*. W. W. Norton ve Company.
- Stiglitz, J. E. (2018). *The price of inequality: How today's divided society endangers our future*. W. W. Norton ve Company.
- Stinchcombe, A. L. (1965). In *Social structure and organizations*. İçinde J. G. March (Ed.), *Handbook of organizations* (ss. 142–193). Rand McNally.
- Stinchcombe, A. L. (1968). *Constructing social theories*. Harcourt, Brace ve World.
- Suddaby, R., Cooper, D. J. ve Greenwood, R. (2007). Transnational regulation of professional services: Governance dynamics of field-level organizational change. *Accounting, Organizations and Society*, 32(4–5), 333-362.
- Suddaby, R., Viale, T. ve Gendron, Y. (2020). *Auditing, professions and the academy: A critical institutional perspective*. *Accounting, Organizations and Society*, 85, 1–11.
- Süer, H. M. (2007). *Ticaret Meslek liselerinde muhasebe eğitimi, muhasebe eğitiminden beklentiler ve karşılaşılan sorunlar*. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Syeier, L. (2006). Değişen dünya ve aile şirketleri. *ASOMEDYA Dergisi*, 11-12.
- Tabakoğlu, A. ve Taşdirek, O. Ç. (2015). Osmanlı'da mâlî denetimin kurumsal gelişimi maliye teftiş heyetinin kuruluşu. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 13(2), 91-113.
- Taylor, F. (1999). *Careers in accountancy*. Kogan Page.
- Taylor, J. (2012). *Financial accounting theory and analysis: Text and cases (2. Bs.)*. McGraw-Hill Education.
- Tesch, B. A. (2023). *The role of professional institutionalization in modern accounting*.
- Trevino, L. K. ve Nelson, K. A. (2016). *Managing business ethics: Straight talk about how to do it right (7. Bs.)*. John Wiley ve Sons.
- TÜRMÖB. (1994). *TÜRMÖB (1992-1994) Çalışma raporu, Sayfa: 96-97*. Ankara: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği.

- TÜRMOB. (1995). *TÜRMOB (1994-1995) Çalışma raporu*, Sayfa: 96-97. Ankara: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği.
- TÜRMOB. (2000). *TÜRMOB (1999-2000) Çalışma raporu*, Sayfa: 69-70. Ankara: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği.
- TÜRMOB. (2005). *TÜRMOB (2004-2005) Çalışma raporu*, Sayfa: 145-146. Ankara: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği.
- TÜRMOB. (2021). *Etik kurallar*. Türkiye Serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler odaları birliği.
- Uçma, T. (2012). Türkiye’deki muhasebe sisteminin gelişiminin kurumsal teori çerçevesinde açıklanması. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 2, 163.
- Uzay, Ş. ve Tanç, Ş. G. (2009). Türkiye’de muhasebe denetimi: Geçmişten geleceğe. *Mali Çözüm Dergisi*, 95, 125-140.
- Victor, B. ve Cullen, J. B. (1988). The organizational bases of ethical work climates. *Administrative Science Quarterly*, 33(1), 101-125.
- Walker, S. P. (2004). The institutionalization of accounting: Studies in accounting and regulation. *The Accounting Historians Journal*, 31(2), 1-28.
- Weber, M. (1922). *Economy and society: An outline of interpretive sociology*. G. Roth ve C. Wittich (Ed.). University of California Press.
- Wells, M. C. (1994). The skills and competencies of accountants. İçinde J. O. Burns ve B. E. Needles (Ed.). *Accounting Education for the 21st Century: The Global Challenges* (ss. 19-21). United Kingdom: Pergamon Press.
- Wolf, A. (2002). *Does education matter? Myths about education and economic growth*. London: Penguin Books.
- Wolk, C. G., Dodd, J. L. ve Rozycki, J. J. (2014). *Accounting theory: Conceptual issues in a political and economic environment* (8. Bs.). SAGE Publications.
- Writers, S. (2020). Best accounting degrees in the UK. Study.eu.
- Yıldız, B. (2020). *Dijitalleşme ve kurumsal yönetim*. Alfa Yayıncılık.

- Yıldız, F. ve Durak, G. (2011). Üniversitelerde verilen muhasebe eğitiminin kırkırelili yöresinde faaliyet gösteren küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin beklentilerini karşılama düzeyinin incelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (49), 37-47.
- Yılmaz, A. ve Tüzüner, L. (2017). Türkiye’de muhasebe mesleğinde kurumsallaşma ve bağımsız denetim düzenlemeleri. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (76), 1-20.
- Yılmaz, S. (2021). Hesap verebilirlik kavramının muhasebe uygulamalarındaki yeri. *Kamu Finansmanı Araştırmaları Dergisi*, 3(2), 63–78.
- Yoluk, C. (2008). Sanayi devrimi ve muhasebe mesleği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (38), 123-134.
- Zambon, S. (2007). The increasing importance of global accounting standards. *International Journal of Accounting*, 42(3), 349-370.
- Zucker, L. G. (1977). The role of institutionalization in cultural persistence. *American Sociological Review*, 42 (5), 726-743.
- Zucker, L. G. (1983). Organizations as institutions. *Research in the Sociology of Organizations*, 2(1), 1-47.

EKLER

MUHASEBEDE KURUMSALLAŞMA SÜRECİ: İNGİLTERE'DEKİ GELİŞMELER, TÜRKİYE İÇİN ÖNERİLER

Sayın Yetkili,

Bu araştırma muhasebe mesleğinin gelişimini ve kurumsallaşma durumunu ortaya koymayı amaçlamaktadır. Elde edilen bulguların mesleğin kurumsallaşması için yapılması gerekenler konusunda yararlı olması beklenmektedir. Buradaki sorulara vereceğiniz cevaplar etik ve gizlilik kurallarına uygun olarak yalnızca bu çalışmanın değerlendirilmesinde kullanılacak, başka bir yerde yayınlanmayacaktır. Katkılarınız ve desteğiniz için teşekkür ederim.

Ömer ÖZBEY
Gaziosmanpaşa Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Muhasebe Yüksek Lisans

TÜRKİYE'DE MUHASEBE MESLEĞİNİN MEVCUT DURUM ANALİZİ - NİTEL GÖRÜŞME FORMU

Araştırma Başlığı: Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Mevcut Durum Analizi

Görüşme Yapılan Kişi:

Unvanı:

Çalışma Durumu: () Kendi Ofisi () Ofiste SMMM'ye bağlı çalışan () Diğer

Görüşme Tarihi:

Görüşme Yeri:

Görüşme Süresi:

A. GİRİŞ SORULARI

1. Kısaca kendinizi tanıtabilir misiniz?
2. Muhasebe alanındaki çalışma deneyiminiz kaç yıl?
3. Muhasebe mesleğinde hangi pozisyonlarda görev aldınız?

B. MESLEĞİN MEVCUT DURUMU

4. Türkiye'de muhasebe mesleğinin mevcut durumunu nasıl değerlendiriyorsunuz?
5. Son yıllarda muhasebe mesleğinde yaşanan değişim ve dönüşümler hakkında ne düşünüyorsunuz?
6. Muhasebe mesleğinin Türkiye'deki gelişimini hangi faktörler olumlu veya olumsuz etkiliyor?
7. Meslektaşlarınızın bu dönüşümlere uyum sağlama düzeyini nasıl değerlendiriyorsunuz?

C. MESLEKİ SORUNLAR VE ZORLUKLAR

8. Muhasebe mesleğinde karşılaştığınız en büyük zorluklar nelerdir?
9. Türkiye’de muhasebe uygulamalarında karşılaşılan en yaygın sorunlar nelerdir?
10. Yasal düzenlemelerin muhasebe mesleği üzerindeki etkisini nasıl değerlendiriyorsunuz?
11. Dijitalleşme sürecinin muhasebe mesleğine etkileri hakkında ne düşünüyorsunuz?

D. MESLEK ETİĞİ VE İTİBAR

12. Muhasebe mesleğinde etik kurallara uyum konusunda genel bir değerlendirme yapabilir misiniz?
13. Mesleğin itibarı ve saygınlığı konusunda hangi iyileştirmelere ihtiyaç var?
14. Mesleki yeterliliklerin geliştirilmesi adına önerileriniz nelerdir?

E. GELECEĞE YÖNELİK GÖRÜŞLER

15. Gelecekte Türkiye’de muhasebe mesleğinin nasıl şekilleneceğini öngörüyorsunuz?
16. Mesleki gelişim ve eğitime yönelik yapılması gerekenler nelerdir?
17. Yapay zeka ve dijital teknolojilerin muhasebe mesleği üzerindeki etkisi hakkında öngörüleriniz nelerdir?

F. SONUÇ VE ÖNERİLER

18. Muhasebe mesleğinin daha etkin ve verimli hale gelmesi için önerileriniz nelerdir?
19. Mesleki dayanışmanın artırılması adına hangi çalışmalar yapılmalıdır?
20. Son olarak, muhasebe mesleği hakkında eklemek istediğiniz başka bir konu var mı?

G. İNGİLTERE – TÜRKİYE KARŞILAŞTIRMASI

- İngiltere’deki kurumsallaşmanın Türkiye’ye uyarlanabilir olduğunu düşünüyor musunuz?
- Uyarlanabilir ve/ya uyarlanamaz yönler nelerdir? Neden?
- Türkiye’ye özgü nasıl bir model geliştirilebilir?

Görüşme Notları:

.....

.....

.....

.....

.....

.....

ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı
Kişisel Bilgiler
İletişim Bilgileri
Öğrenim Bilgileri
İş Deneyimi

