

## 3568 SAYILI YASA VE SONRASINDAKİ YASAL DÜZENLEMELERİN SMMM MESLEĞİNE ETKİSİNİN NİTEL ARAŞTIRMA YÖNTEMİ İLE İNCELENMESİ: SİVAS İLİNDE BİR ARAŞTIRMA\*

**Mehmet DEMİR\*\***

**Seval ELDEN ÜRGÜP\*\*\***

**Görkem ÇERİKCİOĞLU\*\*\*\***

### ÖZET

Bu çalışmanın amacı, 3568 Sayılı yasa ve sonrasındaki yasal düzenlemelerin serbest muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleği üzerindeki etkilerinin ve katkılarının tespit edilmesidir. Bu amaca ulaşmak için, nitel araştırma yöntemlerinden görüşme tekniği kullanılmıştır. Görüşme, Sivas ilinde yaşayan, 1980’li yıllardan günümüze kadar mesleği yürüten ve görüşme talebini kabul eden 10 SMMM üzerinde gerçekleştirilmiştir. Kayıt altına alınan görüşmelerden elde edilen veriler sonucunda, mesleğin dinamik, saygın, kariyer sunan bir meslek haline gelmesinde 3568 Sayılı yasanın ve TÜRMOB’un etkisinin büyük olduğu; 6102 Sayılı yasanın beklentileri karşılayamadığı; muhasebe standartlarının önemli ve gerekli olduğu ancak uygulanmasında sorunlar yaşandığı/yaşanacağı; tekdüzen hesap planı ile muhasebede uygulama birliğinin sağlandığı; mesleğin ekonomik hayatın gelişimine ve büyümesine katkı sağlayan önemli aktörlerden biri olduğu bulgularına ulaşılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik, 3568 Sayılı Yasa, TÜRMOB, TMS

**JEL Kod:** M41, M48, M49

---

\* Bu çalışmada, Doç. Dr. Mehmet Demir danışmanlığında yürütülen “Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mesleğinin Gelişim Süreci: Sivas İlinde Muhasebe Meslek Elemanları Üzerinde Nitel Bir Araştırma” adlı yüksek lisans tezinden yararlanılmıştır.

\*\* Doç.Dr. Cumhuriyet Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, mehmet\_demir01@hotmail.com

\*\*\* Arş.Gör.Dr.Cumhuriyet Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, sevalelden@hotmail.com

\*\*\*\* Doktora Öğrencisi, Cumhuriyet Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Bölümü, gorkem-58@hotmail.com

---

**EXAMINING EFFECT OF THE LAW NUMBER 3568 AND PROSPECTIVE LEGAL ACTS ON THE  
PROFESSION OF INDEPENDENT ACCOUNTANT AND FINANCIAL ADVISOR (IAFA): A SURVEY IN THE  
CITY OF SİVAS**

**ABSTRACT**

The aim of this study is determining the effect and contributions of the Law Number 3568 and prospective legal acts on the profession of independent accountant and financial advisor. The interview was carried out with 10 IAFA's who have lived in Sivas and practiced their profession since 1980's. In consequence of data derived from recorded interviews some findings which supports that the Law Number 3568 and TÜRMOB (Union of Chambers of Certified Public Accountants Turkey) have great effect on becoming dynamic, esteemed and outstanding profession; the Law Number 6102 cannot satisfy the expectations, accounting standards are important but existence/possibility of problems by implementation; implementation consensus is carried out via uniform accounting plan; the profession is one of the important actors which contributes to development and growth of economic life has been discovered.

**Keywords:**Independent Accountancy and Financial Advisory, the Law Number 3568, TÜRMOB, TAS

**JEL Classification:** M41, M48, M49

## 1. GİRİŞ

Osmanlı'dan Cumhuriyet'e devredilen miras oldukça elverişsiz koşullarda belirlenmiştir. Savaşların etkisiyle nüfus oranlarında düşüşler gözlenmiştir. Ayrıca Cumhuriyet'in ilk yıllarında nüfusun okur-yazarlık oranında ve kamunun sağladığı eğitim hizmetlerinde de durum pek iç açıcı değildi (Soydan, 2013:55). Ancak muhasebe uygulamaları açısından bakıldığında asırlar boyu biçimsel niteliğini korumuş Osmanlı Devleti muhasebesini görmek mümkündür. Ayrıca bugün kullanılan genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kavramları da Osmanlı Devlet muhasebesinde yer almıştır (Güler ve Gülçiçek, 2010:58).

Muhasebe mesleğinin örgütlenmesi çalışmalarına XX. Yüzyılın ilk yarısında başlanmıştır. Ancak bu çalışmalar yüzyılın sonlarına doğru sonuçlanabilmiştir. Muhasebe mesleği yasal niteliğe 1989 yılında kavuşmuştur. Ayrıca bugüne kadar da mesleğin uygulanmasında önemli gelişmeler meydana gelmiştir. Bu gelişmeler içinde en dikkat çeken ise, teknolojik gelişmelerdir. Teknoloji sayesinde muhasebe işlemleri daha kısa sürede gerçekleştirilmeye başlamıştır. Bunun sonucunda da muhasebe mesleğinden ve meslek mensuplarından beklentiler artmıştır (Tetik, 2008:71).

## 2. CUMHURİYET DÖNEMİNDE MUHASEBE VE MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN ÖRGÜTLENMESİ

Bir meslek örgütlenirse, kendisini kabul ettirir, toplumdaki işlevi ve saygınlığı artar. Bu örgütlenme ya mesleği yapanlar tarafından dernekleşmek şeklinde olur ya da yasal düzenleme ile olur (Güvemli, 2013:138).

Mali Müşavirlik Mesleği, Cumhuriyet tarihi içerisinde gösterdiği gelişme, özellikle diğer dünya ülkeleri ile karşılaştırıldığında çok yavaş ve başarısız denemelerle doludur. Günümüze kadar muhasebe mesleğinin gösterdiği gelişmeler ve örgütlenme sürecinin son dönemlerde (veya çeyrek yüzyılda) gerçekleştiği göz önüne alınırsa muhasebe mesleği Türkiye için yeni bir meslek olarak nitelendirilebilir (Başer, 1999:62).

Türkiye'de bağımsız muhasebe sisteminin kurumsallaşmasına dönük çalışmaların 1932 yılında "Hesap Mütchassıslığı Kanunu Tasarısı"nın hazırlanması ile başladığı görülmektedir. 1932'de hazırlanan bu ilk meslek yasa tasarısı, bakanlıklar arasında gidip geldikten sonra Maliye Bakanlığı'nın

arşivinde unutulup gitmiştir. Bu taslağın bir kopyası bile mevcut değildir. Ayrıca, 1938’de çıkan “Avukatlık Kanunu Tasarısı” ile birlikte “Hesap Müttehassıslığı” tasarısı da hazırlanmış, ancak tasarıda muhasebe mesleği mensuplarına da yargılamada temsil yetkisinin verilmesi konusunda hüküm bulunduğu için, çoğunluğu hukukçu olan TBMM üyelerinden gelen şiddetli muhalefet sebebiyle bu tasarı TBMM’ye ulaşmadan kaybolmuştur (Aysan,1996:2).

1942 yılında “Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği”nin kurulması ülkemizde muhasebe mesleğinin tarihi gelişiminde önemli bir kilometre taşı olmuştur. 1950 yılında Vergi Usul Kanunu ve 1956 yılında Türk Ticaret Kanunu’nun yürürlüğe konulması, Türkiye’de muhasebe uygulamalarında yeni bir dönemin başlangıcı olmuştur. Ayrıca bu kanunlar günümüze kadar muhasebeyi yönlendirici etkisini sürdürmüştür. 1950 yılında yapılan büyük vergi reformu ile birlikte Maliye Bakanlığı ilk Vergi Usul Kanunu ile Gelir ve Kurumlar Vergisi tasarılarını hazırlamıştır. Ancak bu kanunlar, vergi denetimi amacıyla uzmanlardan yararlanma ihtiyacını ve uzman muhasebeciye olan ihtiyacı doğurmuştur (Atabay,2010:6). 1967 yılında adı “Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD)” ne dönüştürülen bu alandaki ilk özel girişim olan dernek, ülkemizde mesleğin tanımlanması, topluma anlatılması, dünya uygulamalarının ülkemize taşınması, konu ile ilgili uluslararası çalışmalarda ülkemizin temsil edilmesi konularında çok değerli hizmetlerde bulunmuştur. TMUD, 1938’den sonra 1949, 1956, 1961, 1966, 1972, 1977 ve 1987 yıllarında yapılan meslek yasa tasarılarının hazırlık çalışmalarına katılmış, ülkemizin gereksinmelerine uygun bir meslek yasasının çıkmasını sağlamak üzere Maliye Bakanlığı’na ve TBMM komisyonlarına önerilerde bulunmuştur (Başer,1999:62).

1958 yılında, Maliye Bakanlığı (MB) tarafından, “Serbest Hesap Müttehassıslığı Kanun Tasarısı” adı ile bir yasa tasarısı hazırlanmış fakat mecliste görüşülmemiştir. 1963 yılında yine Maliye Bakanlığı’na, “Serbest Mali Müşavirlik Kanun Tasarısı” adlı tasarı hazırlanmış; ancak bu tasarı da yasalaşamamıştır. MB, 1983 yılında konu ile ilgili bir yasa tasarısı daha hazırlamış ve 1984 yılı başında tasarı “Yeminli Mali Müşavirlik-Muhasebecilik Kanun Tasarısı” adı altında Bakanlar Kurulu’na sevk edilmiştir. Tasarı birtakım değişikliklerden sonra 06.06.1984 tarihinde TBMM’ye gönderilmiş; bu defa tasarı mecliste görüşülmeden hükümet tarafından geri çekilmiştir. Hemen ardından VUK’un 141. maddesine “Yeminli Mali Müşavirlik” adıyla 4 Aralık 1985 tarihli 3239 Sayılı Kanunla ek bir madde eklenerek mesleğe yasal bir nitelik kazandırılmaya çalışılmıştır (Çarıkçıoğlu,1995:150-151). Bu madde ile Bakanlar Kurulu temel konularda yetki sahibi kılınmışsa da Anayasa Mahkemesi 19.03.1987 gün ve 5/7 sayılı karar<sup>5</sup> ile bu ek maddeyi iptal etmiştir. 1989 yılında kabul edilen “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” ile muhasebe mesleğine dair yapılan çalışmalar sonuca bağlanmıştır. Bu kanun muhasebe mesleğini Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir olmak üzere üçe ayırmaktadır. Ancak söz konusu kanun metni 2008 yılında değişikliğe uğramıştır. Yapılan değişiklik ile muhasebecilik mesleği Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavir olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (Atabay,2010:6).

---

<sup>5</sup> 12.11.1987 tarihli Resmi Gazete

Yasal dzenleme ile oluşturulan orgütlenme, önemli bir gecikme ile 1989 yılında 3568 Sayılı yasanın kabul edilmesiyle Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) çatısı altında gerçekleştirilmiştir. Devletçi bir yapıya sahip ülkede orgütlenme yasal dzenleme ile gerçekleştiği için TÜRMOB başarılı olmuştur. Cumhuriyet dönemi, zaman zaman muhasebenin bilim olarak değil, sanat olarak görölmesi, etkin bir orgütlenme sergileyememesi gibi sebeplerle muhasebe mesleğinin kendisini kabul ettirmede güçlük çektiği bir dönem olmuştur. Cumhuriyet sonrası dönemde, mesleğin kendisini kabul ettirebilmesi için üst düzey çalışmalar gerçekleştirilerek meslek çok daha iyi duruma getirilmiştir (Güvemli,2013:140).

### 3. BAğIMSIZ DENETİM KURUMLARININ KURULMASI

Türkiye’de bağımsız denetim mesleğinin yasal olarak kurulması çalışmalarını 1933 yıllarına dayanmakla birlikte, ilk kurallar 1987 yılında önce bankalar, daha sonra sermaye piyasası için oluşturulmuştur. 1987 yılında getirilen düzenlemeler sonucunda, 8’i uluslararası nitelikteki denetim şirketi 27’si yerli denetim kuruluşu olmak üzere bağımsız denetim şirketi sayısı 35’e yükselmiştir. 1989 yılında yayınlanan 3568 Sayılı muhasebe meslek yasası ile bağımsız denetçilerin Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) veya Yeminli Mali Müşavir (YMM) unvanlarına sahip olma koşulu aranmıştır. 3568 Sayılı kanun ile muhasebe mesleği unvanları, görevleri belli bir orgütlenmeye kavuşmuş ve denetim fonksiyonuna zemin hazırlamıştır. Standartlar konusunda ise, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’na üye TÜRMOB, bağımsız denetimle ilgili standartları oluşturmak için 9 şubat 1994 tarihinde Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu’nu (TMUDESK) kurmuştur. TMUDESK’in amacı; ulusal muhasebe ve denetim standartlarını, uluslararası standartlarla uyumlu olarak saptamak ve yayınlamaktır. Ancak, TMUDESK’in bu standartları oluşturma görevi, 15 Aralık 1999 tarih 4487 sayılı Kanun’un 27. maddesinde yapılan değişlikle yeni kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’na (TMSK) verilmiştir. Denetim standartları için ise, 22 Ocak 2003 tarihinde Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) kurulmuştur. TÜDESK, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’na göre meslek ruhsatı sahibi olan meslek elemanlarının denetim faaliyetleri ile başka kanunlarla verilen denetim işlemlerini disiplinli biçimde yürütebilmesi için uluslararası denetim standartlarını saptaması ve yayınlaması amacıyla TÜRMOB tarafından kurulmuştur. TÜDESK kurulduktan sonra ilk olarak, 2002 yılı sonu itibariyle Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından hazırlanarak yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları’nın tercümesini yapmıştır. TÜDESK’in yapmış olduğu Uluslararası Denetim Standartları’nın tercümesi, TÜRMOB tarafından yayınlanmıştır (Koroğlu,2015:40).

Ülkemizde muhasebe ve denetim standartlarını oluşturmak, bağımsız denetim ile ilgili yetkilendirme ve gözetim faaliyetlerini yerine getirmek üzere, Kamu Gözetimi ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) 2 Kasım 2011 Tarih ve 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile kurulmuştur (Esendemirli,2013:101). KGK’nın temel amacı, yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ile doğru güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamaktır. Bu doğrultuda başta borsa şirketleri olmak üzere belirlenen büyük ölçekli şirketlerin denetimlerini gözetmek ve izlemek için

kurulmuştur ([www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr)). 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren ve 14 Şubat 2011 tarihinde yayımlanan 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) ticari yaşama birçok yenilik getirmiştir. Muhasebe ve denetim açısından da daha önce kanun kapsamında olmayan birçok yenilikler eklenmiştir. 6102 Sayılı TTK ile muhasebe ve denetim standartları yayınlama yetkisi Kamu Gözetim Kurumu'na (KGK) verildiği için TMSK ve TÜDESK'in faaliyetlerine son verilmiştir. Böylece KGK, Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) oluşturmak ve yayımlamak yetkisine de sahip olmuştur. Ayrıca bu kurum Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) oluşturmak ve yayımlamak görevlerine de sahiptir. 6102 Sayılı TTK ve devamında 660 Sayılı (KHK) ile kurulan KGK'nın bağımsız denetime ilişkin düzenlemeleri ile mevzuat açısından karmaşık bir görünümünden kurtarılmaya ve bütüncül bir hukuki yapı oluşturulmaya çalışılmıştır (Kardeş Selimoğlu vd.,2015:25-28).

Muhasebe ve mali müşavirlik mesleğine yön veren yasal düzenlemelerin kronolojik olarak sıralanması Tablo 1'de yer almaktadır.

**Tablo 1: Muhasebe ve Mali Müşavirlik Mesleğine Yön Veren Yasal Düzenlemeler**

Yasal Düzenlemelerin Adı	Tarihi
Hesap Mütahassıslığı Kanunu Tasarısı	1932
Avukatlık Kanunu Tasarısı ile Hesap Mütahassıslığı Tasarısı	1938
Eksper Muhasıpler ve İşletme Organizatörleri Derneği	1942
Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD)	1967
Türkiye Muhasebeciler Dernekleri Federasyonu	1974
Mali Müşavirler Muhasebeciler Birliği Derneği	1976
Sermaye Piyasası Kanunu'nun yürürlüğe girmesi	1981
Sermaye Piyasası Kurulu'nun Kurulması	1983
Standart Mali Tablo ve Raporlar Tebliği'nin Yayınlanması	1983
Standart Genel Hesap Planı Tebliği'nin Yayınlanması	1984
3568 Sayılı Meslek Kanunu'nun Yürürlüğe Girmesi	1989
Türkiye Serbest Muhasebe Mali Müşavirler ve Yeminli mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) Kurulması	1989
Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin Yayınlanması	1992
Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nin Yürürlüğe Girmesi	1994
Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun (TMUDESK) Kurulması	1994
TMUDESK Türkiye Muhasebe Standartları'nın Yayınlanması	1996
TMUDESK Türkiye Muhasebe Standartları'nın Yürürlüğe Girmesi	1997
Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)'nin Kurulması	1999
Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) Kurulması	2003
Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Yürürlüğe Girmesi	2005
5786 Sayılı Kanun'un Yürürlüğe Girmesi	2008
Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGK)	2011
6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Yürürlüğe Girmesi	2012

#### 4. LİTERATÜR TARAMASI

Muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin gelişim sürecine ve muhasebe meslek mensuplarına yönelik literatür incelendiğinde; bu konuda çeşitli çalışmalar yapıldığı ancak, yapılan çalışmalarda araştırma yöntemi olarak anket uygulamasına yer verildiği görülmektedir. Bu çalışmada ise muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin gelişim süreci nitel araştırma yöntemlerinden biri olan görüşme yöntemi kullanılmıştır. Gerek anket yöntemi kullanılarak gerekse de teorik düzeyde kalınan muhasebe meslek mensuplarına yönelik olarak yapılan çalışmalardan bazıları aşağıdaki gibidir.

Güvemli (2009) çalışmasında,1989 yılında kabul edilen muhasebe meslek yasasının 2009 yılına kadar birçok açıdan değerlendirmesini yapmış; Serbest Muhasebeci unvanının kaldırılmış olmasının ortaya koyduğu sonuçlar üzerine durmuş ve örgütsel yapının iki önemli unsurundan biri olan Odalar sisteminin hızlı bir şekilde yaygınlaşma süreci yaşadığı ve güçlü bir merkezi örgüt oluşturduğu; sayısal anlamda Serbest Muhasebeci Mali Müşavir lehine önemli artışlar gösterdiği buna karşılık Yeminli Mali Müşavir mesleğinde son on yıldır duraklama yaşandığı ve bu durumu ortaya çıkaran olguların tartışılması gerektiği sonucuna ulaşmıştır. Çalışmada ulaşılan en önemli diğer bir tespit ise Türk Meslek Örgütünün Türkiye'nin bulunduğu coğrafyaya öncülük yapabilecek niteliklere sahip bir konuma ulaşıldığıdır.

Ayboğa (2016) çalışmasında, ülkemizde muhasebe mesleğinin ve meslek mensubunun küreselleşme sürecinde yaşanan gelişim ve değişimlerden etkilendiği hususu üzerinde durarak, küreselleşme sürecinde muhasebe alanındaki yasal düzenlemelere dikkat çekmiştir. Çalışmada, dünyadaki ve ülkemizdeki muhasebe mesleğindeki etik-ahlak kurallarından bahsedilmiştir. Teorik bir özellik arz eden çalışmada, daha çok meslek mensuplarına ait etik kurallar üzerinde durulmuştur.

Atabay (2011) ise Osmanlı'dan günümüze muhasebenin gelişiminde hukukun yerini ve önemini araştırarak günümüz hukuk fakültelerinde bu önemin derecesini ortaya koymaya çalışmıştır. Elde edilen sonuçlar doğrultusunda hukuk fakültelerinde verilen muhasebe derslerinin içerikleri konusunda önerilerde bulunulmuştur.

Bozdemir (2012), 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun uygulanması hususunda muhasebe meslek mensuplarının görüşlerini, önerilerini, beklentilerini, tereddütleri ile Kanunun uygulanması tarihine kadarki sürede ne kadar hazır oldukları hususlarını ampirik bir çalışma ile ortaya koymuştur. Çalışmada Erzurum'da faaliyet gösteren Erzurum Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına kayıtlı meslek mensuplarına Kanunun muhasebe uygulamaları ile ilgili anket çalışması yapılmıştır. Bu çalışma ile meslek mensuplarının Yeni Türk Ticaret Kanununun uygulanmasına tam anlamıyla hazır olmadıkları sonucuna varılmıştır.

Güneş vd., (2012) çalışmalarında,küreselleşme sürecinin muhasebe uygulamalarına olan etkilerini ele almışlardır. Muhasebe uygulamalarının dünyada ve Türkiye'de gelişim süreci incelenmiş, dünyada ortak bir muhasebe dilinin geliştirilmesi amacıyla oluşturulan Uluslararası Muhasebe Standartları ve Küçük ve Orta Boy İşletmeler için Muhasebe Standartları açıklanarak Tek Düzen Muhasebe Uygulaması arasındaki farklar ampirik olarak ortaya konulmuştur.

Tetik vd.,(2008) Antalya ilinde Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavire yönelik olarak yaptıkları çalışmalarında; meslek mensuplarının küreselleşme ve teknolojik gelişmelerin neresinde oldukları, mesleğin geleceğine nasıl baktıkları, beklentileri ve karşılaştıkları sorunları incelemişlerdir. Araştırma sonucunda, meslek mensuplarının teknolojiyi, mükellefe hizmet anlamında tek bir amaç için kullandıkları, ancak elektronik haberleşme, veri entegrasyonu ve mükelleflerin kendi bilgilerini uzaktan erişim olanağının sağlanması gibi konularda teknolojiden yeteri kadar yararlanmadıkları bulgularına ulaşmışlardır.

Otlu ve Durmuş (2010) ise Elazığ ilindeki Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin muhasebe mesleğine bakış açıları belirlenmeye çalışılmışlardır. Bu amaçla, meslek mensuplarına anket uygulanmıştır. Çalışma sonucunda, meslek mensuplarının büyük bir bölümü, muhasebe mesleğinin geleceğine bakış açılarının pek olumlu olmadığı buna rağmen, muhasebe mesleğinin saygın ve geçerli bir meslek olarak gördükleri tespit edilmiştir.

Yıldırım'ın (2008) çalışmasında, muhasebe meslek mensupları ile muhasebe eğitimi veren öğretim elemanlarının stres düzeyleri araştırılmıştır. Bu amaç doğrultusunda, 73 muhasebe meslek mensubu ve öğretim elemanı üzerinde anket çalışması yapılmıştır. Araştırmada t testi ve tek yönlü varyans analizi kullanılmıştır. Araştırma sonucunda, muhasebe meslek mensupları ile muhasebe eğitimi veren öğretim elemanlarında iş stresinin yüksek boyutta olduğu tespit edilmiştir.

Gündüz ve Özel'in (2016) çalışmalarında, Uşak ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının sorunlarının ve bu sorunların çözümüne yönelik beklentilerinin neler olduğu tespit edilmeye çalışılmıştır. Ayrıca meslek mensuplarının mesleki memnuniyetleri Kruskal-Wallis testi ile analiz edilmiştir. Çalışma sonucunda meslek mensuplarının sorunlarının henüz çözülmediği ve buna rağmen meslek mensuplarının genel olarak mesleklerinden memnun oldukları ortaya çıkmıştır.

Sallabaş (1996) çalışmasında, Amerika ve Avrupa ülkelerinde muhasebe mesleğinin nasıl icra edildiğinden bahsetmiştir. Ayrıca, Türkiye'de muhasebe mesleğinin tarihi gelişimine değinilerek 3568 Sayılı yasanın mesleğe getirdiği olumlu ve olumsuz yönlerinin ortaya çıkarılması ve mesleğin gelişimine katkıda bulunacak çalışmalarla ilgili açıklamalarda bulunulmuştur. Çalışma kapsamında herhangi bir uygulama yapılmamış olup, 3568 Sayılı yasa değerlendirilmiş ve yasa kapsamında yer alan konulara eleştiri getirilmiştir.

Yıldız (1998) çalışmasında yeminli mali müşavirlere yasa ile verilen ağır görev ve sorumluluğun yasal bir çerçeveye açık ve net olarak oturtulmadığı, kanunlarla düzenlenmesi gereken birçok konunun Maliye Bakanlığı'nca yönetmelik ve genel tebliğlerle yapıldığı tespit etmiştir. Yeminli mali müşavirlere, 3568 Sayılı yasa ile tanınan beyan tasdiki yetkisinin oldukça önemli olmasından dolayı tasdikten doğan sorumluluğun da daha güvenilir bir çerçeve içerisine alınması gerektiği belirtilmiştir. Yeminli mali müşavirlik mesleği ile ilgili yasadan kaynaklanan boşlukların yine yasa ile düzeltilmesinin ve meslek mensuplarının sayısının artarak ülke geneline yeterince dağılmasının, kalkınma konusunda büyük rol oynadığı ifade edilmiştir.

Özyürek (2009) ise çalışmasında, Ankara SMMM ve YMM Odasına kayıtlı meslek mensuplarının görüşlerini alarak, muhasebe meslek mensuplarının sorunlarını belirlemeye yönelik

anket çalışması yapmış ve muhasebe meslek mensuplarının iş tatmini, beklentileri, karşılaştıkları sorunlar belirlenerek çözüm önerileri getirmiştir.

Terzi (2010) alışmasında, Rize ilinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarına mesleğe bakış aıllarını incelemek amacıyla anket uygulamıştır. Yapılan anket sonuçlarına göre; Rize'deki meslek mensuplarının, ekonomik sorunlarla mücadele ederken mesleğin saygınlığını tatminkâr buldukları ancak mesleki yasaların gelişiminin yetersiz olduğu ve mesleğin siyaset ile i içe geçmesinden rahatsız oldukları sonucuna varılmıştır. Mevcut olumsuzluklara karşın meslek mensuplarının mesleğin geleceğinden ümitli oldukları da belirtilmiştir.

## 5. ARAşTIRMANIN SÜRECİNİN AŐAMALARI

3568 Sayılı yasa ve sonrasındaki yasal düzenlemelerin SMMM mesleğine etkisinin nitel araştırma yöntemi ile incelenmesini gerçekleştirmek üzere Sivas ilinde bir araştırma yapılması planlanmış ve bu araştırma sürecine ait aşamalar aşağıda kısaca açıklanmıştır.

### 5.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmada, kendileriyle yüz yüze görüşme yapılan SMMM'lerin görüşleri işığında, 3568 Sayılı yasa ve sonrasındaki yasal düzenlemelerin serbest muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğine etkisini tespit etmek ve mesleğin gelişim yönünü belirlemek amaçlanmıştır.

### 5.2. Araştırmanın Yöntemi

Nitel araştırmayı, "gözlem, görüşme ve doküman analizi gibi nitel veri toplama tekniklerinin kullanıldığı, algıların ve olayların doğal ortamda gerçekçi ve bütüncül bir biçimde ortaya konmasına yönelik nitel bir sürecin izlendiği araştırma" olarak tanımlamak mümkündür (Karataş, 2015:72). Nitel araştırma, istatistiksel veri analizine dayalı nicel araştırmanın aksine, insanların olaylara ne tür anlamlar yükledikleri, başka bir ifadeyle olayları nasıl niteledikleri sorusuna cevap aramaktadır (Özdemir,2010:341). Nitel araştırmalarda araştırmacı, küçük grupla çalışmasına rağmen ayrıntılı ve zengin bir bilgi sağlar. Fakat elde edilen veriler, genelleme yapmak için kullanılmaz, sadece var olan olguyu ortaya çıkarmak için kullanılır (Erdoğan,2007:160). Bu yöntemde, veriler bir hipotezi kabul etmek ya da reddetmek amacıyla toplanmamakta; elde edilen veriler sayılarla ve rakamlarla değil sözlerle ve betimlemelerle ifade edilmekte dolayısıyla gözlemsel analiz ve dil vurgusu ön planda tutulmaktadır (Yıldırım ve şimşek,2013:48).

Nitel araştırmada veriyi toplamak için üç tür yöntem kullanılır. Bunlar; görüşme, gözlem ve yazılı materyallerin incelenmesidir. Nitel yöntemlerden en sık kullanılanı ise görüşme tekniğidir. Görüşme tekniği, insanların bakış aıllarını, öznel deneyimlerini, duygularını, değerlerini ve algılarını ortaya koymada kullanılan oldukça güçlü bir yöntemdir. Görüşme sürecinin, gözlem ve yazılı dokümanlardan elde edilen verilerle desteklenmesi araştırmanın geçerliliğini ve güvenilirliğini artırmaktadır (Karataş,2015:63).

Görüşme tekniğinde, belirlenen konuyla ilgili olarak, sınırlı ve ulaşılabilir sayıda kişilerin görüşlerine başvurulacak olunmasına, araştırma konusu ile ilgili derinlemesine bilgi elde edilmek istenmesine, görüşme yapılan kişinin görüşleri doğrultusunda araştırma konusuyla ilgili yeni fikirlerin ve bilgilerin ortaya konulmak istenmesine yönelik niteliklere uygunluk vardır (Erdoğan,2007:231).



Bu araştırmanın örneklem seçiminde, veri toplama aracı geliştirme ve veri analiz sürecinde nitel araştırma yönteminden biri olan görüşme tekniğinden yararlanılmıştır. Nitel araştırma yöntemlerinden görüşme tekniğinin tercih edilmesinde en büyük etken bu tekniğin bünyesinde daha önce ifade edilen özellikleri barındırmasıdır. Kısaca deneklerin deneyimlerinden ortaya çıkan düşüncelerinin sistematik olarak incelenmesinde kullanılması, araştırmanın konusunu oluşturan olgunun içinde bulunduğu doğal ortama duyarlılık sağlaması, araştırmacının katılımcı rolünün olması, algı ve tutumların ortaya konulması ve araştırmanın esnekliğine imkân tanınması gibi etkenlerden dolayı bu teknik tercih edilmiştir.

Araştırma, Nisan ve Haziran 2016 tarihleri arasında Sivas il merkezinde yürütülmüştür. Görüşmede kullanılan veri toplama aracı yapılandırılmış açık uçlu sekiz (8) sorudan oluşmaktadır. Verilerin toplanmasında yüz yüze görüşme yöntemi benimsenmiş ve görüşülen kişilerin anlatımına ya da düşüncesini ifade ediş biçimine müdahale olmaksızın fikir ve görüşlerine başvurulmuştur. Görüşme ses kayıt cihazı ile kayıt altına alınmıştır. Görüşmeler katılımcıların ofislerinde gerçekleştirilmiştir.

### 5.3. Evren ve Örneklem

Araştırma 1980'lerden günümüze kadar serbest muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğini bağımlı veya bağımsız olarak icra eden meslek elemanlarını kapsamaktadır. Sivas SMMM Odası yetkilileriyle yapılan görüşmelerde bu döneme ait Sivas il merkezinde bulunan meslek elemanı sayısının yaklaşık 40 kişi olduğu tespit edilmiştir. Bu meslek elemanlarında 26'sına ulaşıp görüşme talebinde bulunulmuştur. Bu SMMM'lere ait bilgiler, Tablo 2'de yer almaktadır.

**Tablo 2: Görüşme Talebinde Bulunulan SMMM'ler**

SMMM'nin Kodu <sup>6</sup>	Çalışıyor/ Çalışmıyor	Serbest/ Bağımlı	SMMM'nin Kodu	Çalışıyor/ Çalışmıyor	Serbest/ Bağımlı
SMMM 1	Çalışıyor	Serbest	SMMM 14	Çalışıyor	Serbest
SMMM 2	Çalışıyor	Serbest	SMMM 15	Çalışıyor	Serbest
SMMM 3	Çalışıyor	Serbest	SMMM 16	Çalışıyor	Serbest
SMMM 4	Çalışıyor	Serbest	SMMM 17	Çalışıyor	Serbest
SMMM 5	Çalışıyor	Serbest	SMMM 18	Çalışıyor	Serbest
SMMM 6	Çalışıyor	Serbest	SMMM 19	Çalışıyor	Serbest
SMMM 7	Çalışıyor	Serbest	SMMM 20	Çalışmıyor	Emekli
SMMM 8	Çalışıyor	Serbest	SMMM 21	Çalışmıyor	Emekli
SMMM 9	Çalışıyor	Serbest	SMMM 22	Çalışmıyor	Emekli
SMMM 10	Çalışıyor	Serbest	SMMM 23	Çalışmıyor	Emekli
SMMM 11	Çalışıyor	Serbest	SMMM 24	Çalışmıyor	Bağımlı
SMMM 12	Çalışıyor	Serbest	SMMM 25	Çalışmıyor	Bağımlı
SMMM 13	Çalışıyor	Serbest	SMMM 26	Çalışıyor	Bağımlı

<sup>6</sup> İlgili SMMM'lerin isimleri, kendileri izin vermedikleri için paylaşılmamıştır.

Tablo 2'deki SMMM'lerden görüşme talebini kabul edenlerin bilgileri ise, Tablo 3'te yer almaktadır.

**Tablo 3: Görüşme Talebini Kabul Eden SMMM'ler**

SMMM'nin Kodu	Çalışıyor/ Çalışmıyor	Serbest/ Bağımlı	Görüşme Tarihi
SMMM 1	Çalışıyor	Serbest	01.04.2016
SMMM 2	Çalışıyor	Serbest	16.05.2016
SMMM 3	Çalışıyor	Serbest	16.05.2016
SMMM 4	Çalışıyor	Serbest	05.04.2016
SMMM 13	Çalışıyor	Serbest	10.05.2016
SMMM 17	Çalışıyor	Serbest	16.06.2016
SMMM 18	Çalışıyor	Serbest	17.06.2016
SMMM 24	Çalışıyor	Bağımlı	06.06.2016
SMMM 25	Çalışıyor	Bağımlı	10.06.2016
SMMM 26	Çalışıyor	Bağımlı	14.06.2016

Tablo 3'ten de grldğ gibi görüşme talebini kabul eden SMMM sayısı 10'dur.

Araştırmaya katılan SMMM'lerin, görüşme sırasında sergiledikleri tavırlar ve araştırmacıda bıraktıkları izlenimler zet halinde Tablo 4'te yer almaktadır.

**Tablo 4: Deneklerin Görüşme Sırasında Sergiledikleri Tavırlar**

SMMM'nin Kodu	Sergilediği Tavrı
SMMM 1	Bilgisini paylaşmaya açık, yardımsever
SMMM 2	İstekli, bilgili, sıcakkanlı
SMMM 3	Telaşlı, gönüllü
SMMM 4	Bilgili, karşılaştırma kabiliyeti yüksek, istekli
SMMM 13	Eleştirel, yardımsever
SMMM 17	Sıcakkanlı, yardımsever
SMMM 18	Eleştirel, bilgisini paylaşmaya kapalı
SMMM 24	Sıcakkanlı, yardımsever, bilgili
SMMM 25	Bilgili
SMMM 26	zensiz yaklaşımlı

#### 5.4. Bulgular ve Yorum

Araştırmanın bu aşamasında, görüşme yoluyla elde edilen ses kayıtlarından hareketle SMMM'lerin, her bir soru için verdikleri cevaplar dikkatlice dinlenmiş ve her soru açısından deneklerin ortak vurguları belirlenmeye; ardından her soru için belirtilen ortak görüşlerin odaklandığı ortak noktalar tespit edilmeye çalışılmıştır.

Görüşmede sorulan sorulara ait bilgiler Tablo 5'te yer almaktadır.

**Tablo 5: Görüşmede Deneklere Yöneltilen Sorular**

Soru No	Soru Metni
S1	Muhasebe ve mali müşavirlik mesleği ve meslek mensubunun ekonomik hayattaki yeri ve önemi hakkında düşünceleriniz nelerdir?
S2	Muhasebe ve mali müşavirlik mesleğini bir kariyer mesleği haline getiren gelişmeler nelerdir?
S3	3568 Sayılı meslek yasasının muhasebe ve mali müşavirlik mesleği üzerine etkisi nasıl ve ne yönde olmuştur?
S4	Tekdüzen muhasebe sisteminin getirilmiş olması uygulama amacına hangi yönlerden ve hangi düzeyde hizmet etmiştir?
S5	3568 Sayılı yasada yapılan staj süresinin 3 yıla çıkarılması gibi değişiklikler hakkında neler söylersiniz? Sizce yerinde bir düzenleme miydi?
S6	Ülkemizde TMS'ye uyumlu rapor düzenlemenin şu an uygulanabilirliği hakkında düşünceleriniz nelerdir? Bu standartların muhasebe ve mali müşavirlik mesleklerine katkısı nasıldır?
S7	6102 Sayılı TTK'nın mesleğe getirdiği yenilikler konusunda görüşleriniz nelerdir?
S8	TÜRMOB'un kurulması ile mesleğin gelişiminde hızlı iyileşmeler yaşanıp yaşanmadığı hakkında düşünceleriniz nelerdir?

Görüşme talebine olumlu yaklaşan 10 SMMM'nin her bir soru için verdikleri cevaplar analiz edilerek ulaşılan ortak vurgular, her bir soru için oluşturulan tablolar yoluyla özetlenmeye çalışılmıştır. Bu toplalarda yer alan verilerden hareketle her bir sorunun en öne çıkan vurguları belirlenmeye çalışılmıştır.

**Soru1: Muhasebe ve mali müşavirlik mesleği ve meslek mensubunun ekonomik hayattaki yeri ve önemi hakkında düşünceleriniz nelerdir?**

Bu soruya ait denek görüşlerinin ortak vurguları Tablo 6'da yer almaktadır.

**Tablo 6: Araştırmaya Katılan SMMM'lerin Soru 1'e İlişkin Vurguları**

SMMM'nin Kodu	İlgili SMMM'nin Vurgusu
SMMM 1	Mesleğin dünyada yaşanan değişimlere paralel gelişim gösterdiği; sosyal sorumluluk çerçevesinde mesleğin icra edilmesi noktalarında olmuştur.
SMMM 2	Mesleğin zaman içerisinde gelişerek hayatın akışı içerisinde önemli bir yer tuttuğu ancak gelişen teknoloji ve bürokratik sıkıntılardan dolayı meslek mensuplarının omuzlarında fazla yük taşıdığı yönünde olmuştur.
SMMM 3	Mesleğin ekonomik hayatta önemli bir yer tuttuğu ancak yaptıkları işin karşılığını alma konusunda sıkıntılar yaşadıkları yönündedir.
SMMM 4	Meslek mensubunun ekonomik hayatta çok büyük öneme sahip olduğu ancak mesleğin ülkemizde henüz tam olarak oturmadığı yönünde olmuştur.
SMMM 13	Mesleğin ülke ekonomisine tartışılmaz katkısı olduğu ve meslek mensubunun sosyal sorumluluk çerçevesinde kıyaslanamaz bir üstünlüğünün ve özverisinin olduğu yönündedir.
SMMM 17	Mesleğin vergi disiplinini artırarak ülke ekonomisine büyük oranda katkı sağladığı yönünde olmuştur.
SMMM 18	Meslek mensuplarının ve mesleğin özellikle vergi konusunda ülke ekonomisine katkı sağladığı yönündedir.
SMMM 24	Muhasebe ve mali müşavirlik mesleğinin ekonomik hayatta çok önemli bir yeri olduğu gibi toplum ve devlet yönetimi için de büyük bir öneme sahip olduğu yönündedir.
SMMM 25	Mesleğin özünde şeffaflık ilkesinin yer alması bağımsız denetimin bu ilke ışığında yapılmasını sağlaması ve meslek mensuplarının bu konuda katkı gösterdikleri yönündedir.
SMMM 26	Meslek mensubunun devlet ile mükellef arasında köprü görevi gördüğü yönündedir.

SMMM'lerin, Soru 1 için belirttikleri görüşlerinden elde edilen ortak vurgular incelendiğinde genel olarak vurguların;

- ✓ Mesleğin sürekli gelişim gösterdiği,
- ✓ Meslek mensuplarının ekonomik hayatta önemli rol onadıkları ve ülke ekonomisine katkı sağladıkları ve
- ✓ Gelişen ekonomik yapıyla birlikte sorumluluklarının arttığı yönünde olduğu söylenebilir.

**Soru 2: Muhasebe ve mali müşavirlik mesleğini bir kariyer mesleği haline getiren gelişmeler nelerdir?**

Bu soruya ait denek görüşlerinin ortak vurguları Tablo 7'de yer almaktadır.

**Tablo 7: Araştırmaya Katılan SMMM’lerin Soru 2’ye İlişkin Vurguları**

SMMM’nin Kodu	İlgili SMMM’nin Vurgusu
SMMM 1	Mesleği kariyer mesleği haline getiren ülke ekonomisinin gelişmesi ve bu gelişmeyi sağlamak için yapılan idari ve kanuni çalışmalar üzerinde olmuştur.
SMMM 2	3568 Sayılı meslek yasasının çıkarılmasıyla mesleğin kariyer mesleği haline gelmesidir.
SMMM 3	Ekonomik hayattaki değişim ve gelişimlerin muhasebe ve mali müşavirlik mesleğinin kariyer mesleği olmasında etken olduğu yönündedir.
SMMM 4	Bu mesleğin daha kapsamlı bir şekilde öğretileceği yüksekokullar olması gerektiği yönündedir. Ayrıca muhasebe ve mali müşavirlik mesleği şayet iyi bir donanım olmadan yapılacak olursa, bu mesleği yapan kişilerin kariyere uzaklaşacağı ve mesleğin sıradan bir kâtiplikten farklı olmayacağı yönünde olmuştur.
SMMM 13	Mesleğin bir yasaya dayandırılarak kariyer mesleği olması yönündedir.
SMMM 17	Mesleğe getirilen yasal düzenlemeler ve mesleğe ulaşmada gösterilen çabanın önemidir.
SMMM 18	Uluslararası muhasebe standartlarının gelişmişliği ve yeniliklere açık beşeri sermayenin entegre bilgi sistemlerinden beslenmesinin, mesleğin kalitesini yükselttiği yönündedir.
SMMM 24	Mesleğin kariyer mesleği olmaya açık olması ve 3568 Sayılı yasayla birlikte daha çok önem kazanması yönündedir.
SMMM 25	Yapılan reformlarla mesleğin kariyer mesleği haline gelmiş olmasıdır.
SMMM 26	Mesleğin belli bir yasaya dayandırıldıktan sonra kariyer mesleği olarak görülmeye başladığı yönünde olmuştur.

SMMM’lerin, Soru 2 için belirttikleri görüşlerinden elde edilen ortak vurgular incelendiğinde genel olarak vurgular;

- ✓ Mesleğin kariyer mesleği haline gelmesinde özellikle 3568 Sayılı yasa ve benzeri düzenlemelerin ve
- ✓ Ekonomik hayattaki değişim ve gelişimin etkili olduğu yönündedir.

**Soru 3: 3568 Sayılı meslek yasasının muhasebe ve mali müşavirlik mesleği üzerine etkisi nasıl ve ne yönde olmuştur?**

Bu soruya ait denek görüşlerinin ortak vurguları Tablo 8’de yer almaktadır.

**Tablo 8: Araştırmaya Katılan SMMM'lerin Soru 3'e İlişkin Vurguları**

SMMM'nin Kodu	İlgili SMMM'nin Vurgusu
SMMM 1	Çıkarılan meslek yasağı ile birlikte muhasebe ve mali müşavirlik mesleğinin yasal statüye kavuşması ve meslek mensubunun toplumda önemli bir yere gelmesi yönünde olmuştur.
SMMM 2	Yasayla birlikte mesleğin daha ciddi şekilde icra edildiği yönündedir.
SMMM 3	Yasanın mesleğe kattığı faydaların yanı sıra meslek mensuplarının sorumluluğunu artırdığı yönünde olmuştur.
SMMM 4	Bu yasayla mesleğin bir dayanağı olması, yasanın mesleğe kariyer ve saygı kazandırması yönünde olmuştur.
SMMM 13	Yasayla birlikte mesleğe disiplin gelmesi yönündedir.
SMMM 17	Yasanın meslek mensubuna olumlu katkıda bulunduğu yönündedir.
SMMM 18	Kanunun meslek ve meslek mensubu üzerinde önemli etkileri olduğu yönündedir.
SMMM 24	Bu yasanın meslek mensuplarına yol gösterici nitelikte olduğu ve yasanın mesleğe nitelik kazandırdığı yönünde olmuştur.
SMMM 25	Yasanın meslek mensubuna görev ve yetkileri hakkında bilgi vermiş olması, aynı zamanda meslek mensubunun mesleğini etik kurallar çerçevesinde icra edebilmesine olanak sağlaması yönünde olmuştur.
SMMM 26	Kanunla birlikte mesleği icra edebilecek kişilerin eğitimine önem verilmeye başlanması ve mesleği icra edecek kişilerin sınırlandırılması yönünde olmuştur.

SMMM'lerin, Soru 3 için belirttikleri görüşlerinden elde edilen ortak vurgular incelendiğinde genel olarak vurguların;

- ✓ 3568 Sayılı yasa ile mesleğin yasal bir statü kazandığı,
- ✓ Toplumdaki saygınlığını artırdığı,
- ✓ Meslek mensuplarına yol gösterici olduğu ve
- ✓ Mesleğe daha fazla disiplin, ciddiyet ve sorumluluk getirdiği yönünde olduğu görülmektedir.

**Soru 4: Tekdüzen muhasebe sisteminin getirilmiş olması uygulama amacına hangi yönlerden ve hangi düzeyde hizmet etmiştir?**

Bu soruya ait denek görüşlerinin ortak vurguları Tablo 9'da yer almaktadır.

**Tablo 9: Araştırmaya Katılan SMMM’lerin Soru 4’e İlişkin Vurguları**

SMMM’nin Kodu	İlgili SMMM’nin Vurgusu
SMMM 1	Tekdüzen muhasebe sisteminin mesleğe birlik ve beraberlik getirdiği yönünde olmuştur.
SMMM 2	Tekdüzen muhasebe sisteminin kolaylaştırıcı yönünün yanı sıra henüz tam seyrini almamış bazı durumlarla karşı karşıya kalındığı yönünde olmuştur.
SMMM 3	Tekdüzen muhasebe sisteminin getirilmesinin mesleğe olumlu katkı sağladığı yönündedir.
SMMM 4	Tekdüzen muhasebe sisteminin getirmiş olduğu en önemli unsurun uygulamada birliği sağması yönünde olmuştur.
SMMM 13	Tekdüzen muhasebe sisteminin gelmesiyle muhasebenin tek bir dili olduğu yönündedir.
SMMM 17	Tekdüzen muhasebe sisteminin uygulama birliğinin sağlanmasında büyük katkısı olduğu yönündedir.
SMMM 18	Tekdüzen muhasebe sisteminin eksik yönlerinin olmasına rağmen muhasebeye birliktelik kazandırdığı yönünde olmuştur.
SMMM 24	Tekdüzen muhasebe sisteminin getirilmiş olmasıyla günümüzde karmaşık ve anlamsız sayılabilecek hesapların ortadan kalkması ve denetim kolaylığı sağlanması yönünde olmuştur.
SMMM 25	Tekdüzen muhasebe sisteminin muhasebe tanımında yer alan aşamaların sırasıyla uygulanması, eğitim ve iş dünyası arasında ortak terimlerin kullanılarak muhasebede birliğin sağlanması ve denetim standartlarının belirlenmesine zemin hazırladığı yönünde olmuştur.
SMMM 26	Tekdüzen muhasebe sisteminin uygulamada birliktelik getiren bağlayıcı kurallar içerdiği ve sistematik olarak kalıplaştırılmış olduğu için meslek mensuplarını sınırlayıcı nitelikte olduğu yönündedir.

SMMM’lerin, Soru 4 için belirttikleri görüşlerinden elde edilen ortak vurgular incelendiğinde genel olarak vurgular;

- ✓ Muhasebe uygulamalarında birliğin ve
- ✓ Aynı dili konuşmanın yolunu açtığı yönünde olmuştur.

**Soru 5: 3568 Sayılı yasada yapılan staj süresinin 3 yıla çıkarılması gibi değişiklikler hakkında neler söylersiniz? Sizce yerinde bir düzenleme miydi?**

Bu soruya ait denek görüşlerinin ortak vurguları Tablo 10’da yer almaktadır.

**Tablo 10: Araştırmaya Katılan SMMM'lerin Soru 5'e İlişkin Vurguları**

SMMM'nin Kodu	İlgili SMMM'nin Vurgusu
SMMM 1	Yasada yapılan değişikliklerden staj süresinin 3 yıla çıkarılmasının mesleği icra edecek kişilere büyük katkısı olacağı yönündedir.
SMMM 2	Yasada yapılan serbest muhasebeciliğin kaldırılmasında haksızlıklar olduğu ve staj süresinin uzatılmasıyla mesleği yapmak isteyen gençlerin zor bir süreçten geçtiği yönünde olmuştur.
SMMM 3	Staj süresinin uzatılmasının olumsuz olduğu yönündedir.
SMMM 4	Yapılan değişikliğin meslek mensubu sayısını azaltmaya yönelik olduğu yönündedir.
SMMM 13	Staj süresi ile ilgili değişikliğin mesleğin büyük bir uygulama alanı olduğundan dolayı yerinde bir düzenleme olduğu ancak serbest muhasebecilik mesleğinin kaldırılmasında gecikmeler yaşandığı yönünde olmuştur.
SMMM 17	Bu mesleği icra etmek isteyen kişilerin özverili davranması gerektiği yönünde olmuştur.
SMMM 18	Yapılan değişikliklerin alanında uzman kişiler tarafından düşünülerek yapıldığı yönündedir.
SMMM 24	Yapılan düzenlemelerin yerinde olmadığı ve daha farklı alternatiflerle daha iyi sonuçlara ulaşılabileceği yönündedir.
SMMM 25	Staj süresinin uzatılmasının yerinde bir karar olduğu ancak stajyerlerin haklarının iyileştirilmesi yönünde olmuştur. Serbest muhasebecilik mesleğinin kaldırılmasına ilişkin vurgusu ise; gelişen ekonomide değişen şartlar göz önüne alındığında doğru bir karar olduğu yönünde olmuştur.
SMMM 26	Mesleğin daha elit bir meslek haline getirilmesinde ve mesleği icra eden kişilerin yeterli düzeyde bilgi ve birikime sahip olmaları açısından yapılan düzenlemelerin mesleğe olumlu katkı sağladığı yönünde olmuştur.

SMMM'lerin, Soru 5 için belirttikleri görüşlerinden elde edilen ortak vurgular incelendiğinde aşağıdaki sonuçlara ulaşılabilir:

- ✓ Staj süresinin uzatılmasının ve serbest muhasebecilik ünvanının kaldırılmasının lehinde ve aleyhinde görüşler vardır.
- ✓ Staj süresinin uzatılmasının mesleğe katkısının iyi yönde olduğu/olacağına yönelik görüşler ağırlıktadır.

**Soru 6: Ülkemizde TMS'ye uyumlu rapor düzenlemenin şu an uygulanabilirliği hakkında düşünceleriniz nelerdir? Bu standartların muhasebe ve mali müşavirlik mesleğine katkısı nasıldır?**

Bu soruya ait denek görüşlerinin ortak vurguları Tablo 11'de yer almaktadır.



**Tablo 11: Araştırmaya Katılan SMMM’lerin Soru 6’ya İlişkin Vurguları**

SMMM’nin Kodu	İlgili SMMM’nin Vurgusu
SMMM 1	Ülkemizde TMS’ye uygun rapor düzenlemenin şu an uygulanabilir olmadığı yönündedir.
SMMM 2	Sivas’taki firmaların TMS’yi uygulayabilecek nitelikte firmalar olmadığı ve bu firmaların uygulamaları ile devletin sisteminin arasında büyük farklılıklar olduğu yönündedir.
SMMM 3	TMS’nin uygulanmadığı yönündedir.
SMMM 4	TMS’nin uygulanabilmesi için yeterli düzeyde çalışmalar yapılmadığı yönündedir.
SMMM 13	Dünya ile entegre olmamızı sağlayacak bu tür standartların ülkemiz için çok önemli olduğu ancak ülkemizde bu tür standartları uygulayabileceğimiz altyapının bulunmamasından dolayı uygulama açısından problemler yaşadığımız yönünde olmuştur.
SMMM 17	TMS üzerinde çalışmaların sürdürülmesi gerektiği yönündedir.
SMMM 18	TMS’nin güç anlaşılabilir olmasının uygulama zorluklarını da beraberinde getirdiği ancak gelişen ülkemiz ve ekonomimiz için gerekli bir düzenleme olduğu yönündedir.
SMMM 24	Ülkemizde yeni bir uygulamaya geçiş dönemlerinin çok sıkıntılı olduğu gibi ülkemizdeki işletmelerin ve meslek mensuplarının TMS’ye geçişte de sıkıntılar yaşadığı ancak bu sıkıntıların zaman içerisinde atlatılabileceği yönündedir.
SMMM 25	Küresel dünya işletmeleriyle rekabet etmek istiyorsak bu tür standartların kavranması gerektiği yönünde olmuştur.
SMMM 26	TMS’ye uygun rapor düzenlemek için meslek mensubunun kendisini geliştirmesi gerektiği yönündedir.

SMMM’lerin, Soru 6 için belirttikleri görüşlerinden elde edilen ortak vurgular incelendiğinde genel olarak vurgular;

- ✓ Bu standartların önemli ve gerekli olduğu
- ✓ Açıklayıcı bilgilerin ve çalışmaların yetersiz olmasından dolayı bu standartların uygulanmasında sorunlar yaşanacağı yönünde olmuştur.

**Soru 7: 6102 Sayılı TTK’nın mesleğe getirdiği yenilikler konusunda görüşleriniz nelerdir?**

Bu soruya ait denek görüşlerinin ortak vurguları Tablo 12’de yer almaktadır.

**Tablo 12: Araştırmaya Katılan SMMM'lerin Soru 7'ye İlişkin Vurguları**

SMMM'nin Kodu	İlgili SMMM'nin Vurgusu
SMMM 1	6102 Sayılı TTK'nın getirdiği yeniliklerle yeni iş kolları oluşturması yönünde olmuştur.
SMMM 2	6102 Sayılı TTK'nın mesleğe getirdiği en önemli yeniliğin denetim konusunda olduğu yönündedir.
SMMM 3	Bir yenilik yapılmadan önce yapılacak yenilikle ilgili zemin hazırlanması gerektiği yönünde olmuştur.
SMMM 4	Bu konuyla ilgili yorum yapmanın henüz erken olduğu yönündedir.
SMMM 13	6102 Sayılı yasanın ilk çıktığında çok ideal olduğu ancak zaman içerisinde yapılan görüşmeler neticesinde amacından uzaklaştığı yönündedir.
SMMM 17	Bu konuda hukuki olarak bir yenilik olduğu ancak mesleki anlamda fazlaca bir yenilik olmadığı yönündedir.
SMMM 18	6102 Sayılı kanunla ilgili beklentilerin yüksek olduğu ancak beklentilere cevap veremediği yönünde olmuştur.
SMMM 24	Bu yasanın mesleğe kattığı en önemli gelişimin Türkiye Muhasebe Standartları'na uyulması zorunluluğu getirdiği yönündedir.
SMMM 25	6102 Sayılı TTK'nın bilginin ve bilmenin önemli olduğu bilinciyle muhasebe faaliyetlerinin tümünün bilirkişilerce yapılmasına vurgu yaptığı yönündedir.
SMMM 26	6102 Sayılı kanuna meslek mensuplarının henüz uyum sağlayamadığı ve bu kanunun meslek mensuplarını sınırlayıcı nitelikte olduğu yönündedir.

SMMM'lerin, Soru 7 için belirttikleri görüşlerinden elde edilen ortak vurgular incelendiğinde genel olarak vurgular;

- ✓ Bu yasanın, beklentileri karşılayamadığı,
- ✓ Mesleki anlamda yeni iş kolları oluşturması, muhasebe standartlarının önemini vurgulaması dışında büyük bir değişiklik getirmediği yönünde olmuştur.

**Soru 8: TÜRMOB'un kurulması ile mesleğin gelişiminde hızlı iyileşmeler yaşanıp yaşanmadığı hakkında düşünceleriniz nelerdir?**

Bu soruya ait denek görüşlerinin ortak vurguları Tablo 13'te yer almaktadır.

**Tablo 13: Araştırmaya Katılan SMMM’lerin Soru 8’e İlişkin Vurguları**

SMMM’nin Kodu	İlgili SMMM’nin Vurgusu
SMMM 1	TÜRMOB’un mesleğin gelişiminde önemli katkılarda bulunduğu yönündedir.
SMMM 2	TÜRMOB’un mesleğin gelişiminde çok büyük katkıları olduğu ancak siyasetle iç içe olması bakımından eleştiri aldığı yönündedir.
SMMM 3	TÜRMOB’un bazı konularda eksikliklerinin olduğu yönündedir.
SMMM 4	TÜRMOB’un meslek mensuplarının beklentilerini karşılayamadığı yönündedir.
SMMM 13	TÜRMOB’un meslek mensubunun gelişimine ve haklarına önem verdiği yönünde olmuştur.
SMMM 17	TÜRMOB’un mesleğin gelişimine olumlu etki gösterdiği yönünde olmuştur.
SMMM 18	TÜRMOB’un meslek mensuplarının ihtiyaçlarını tespit sürecinde ve problemlerini çözüm aşamasında tartışılmaz bir etkisi olduğu yönündedir.
SMMM 24	TÜRMOB’un kurulmasının ülkemizde mesleğin hak ettiği konuma gelmesinde büyük önem arz ettiği ancak bazı konularda etkili karar alamadığı yönünde olmuştur.
SMMM 25	TÜRMOB’un kurulmasıyla mesleğin gelişiminde hızlı iyileşmeler olduğu ve TÜRMOB’un eğitime verdiği büyük önem üzerinedir.
SMMM 26	TÜRMOB’un eleştirilecek taraflarının olmasına rağmen meslek mensubu yetiştirmede önemli katkılar sağladığı yönündedir.

SMMM’lerin, Soru 8 için belirttikleri görüşlerinden elde edilen ortak vurgular incelendiğinde genel olarak vurguların;

- ✓ TÜRMOB’un mesleğin gelişimine ve meslek mensuplarının haklarının korunmasında çok büyük bir etkisinin ve öneminin olduğu,
- ✓ Bununla beraber meslekle ilgili bazı konularda eksikliklerinin bulunduğu yönünde olmuştur.

## 6. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Bu çalışma ile 3568 sayılı yasa ve sonrasında getirilen yasal düzenlemelerin mesleğe etkisinin ve katkısının tespit edilmesi amaçlanmış ve bu amacın gerçekleştirilmesi için de nitel araştırma yöntemlerinden biri olan görüşme tekniği kullanılmıştır. Görüşme talebine olumlu yaklaşan 10 SMMM’ye 8 adet açık uçlu soru yöneltilmiş ve bu sorulara ait görüşler kayıt cihazı ile kayıt altına alınmıştır. Bu kayıtlar dikkatlice dinlenmiş ve her soru için deneklerin bildirdikleri görüşlerin ortak vurgusu elde edilmeye çalışılmıştır.

Verilencevaplardan hareketle meslekle ilgili olarak SMMM görüşlerinin genel anlamda ortak vurgusu şöyle özetlenebilir:

- ✓ Meslek, sürekli olarak değişim ve gelişim gösteren dinamik bir yapıya sahiptir.
- ✓ Ekonomik hayatın önemli aktörlerindedir.
- ✓ 3568 Sayılı yasa, mesleğe hem hukuki statü kazandırmış hem de mesleğin kariyer mesleği olmasının önünü açmıştır.
- ✓ Tekdüzen hesap planı muhasebe uygulamalarında aynı dili konuşmayı mümkün kılmıştır.

- ✓ Staj süresi hakkında hem lehte hem de aleyhte görüşler vardır.
- ✓ Muhasebe standartları önemli ve gereklidir.
- ✓ 6102 Sayılı yasa beklentileri karşılayamamıştır.
- ✓ TÜRMOB, mesleğin nitelik olarak gelişimine, meslek elemanlarının saygınlığına ve haklarının korunmasına katkı sağlamaktadır.

Bütün bu bilgiler ışığında; ortaya koydukları finansal bilgilerle toplumun hemen her kesiminin alacağı kararlara yol gösteren SMMM mesleğinin özellikle 3568 Sayılı yasanın kabulü ve TÜRMOB'un kurulması ile birlikte ekonomik hayatta önemli görev icra eden, saygın, kariyerli ve sürekli gelişim ve değişim gösteren dinamik bir meslek haline geldiği söylenebilir.

**KAYNAKÇA**

ATABAY, Esra (2011). “Osmanlı’dan Günümüze Muhasebenin Gelişiminde Hukuk Yeri Mevcut Hukuk Fakültelerinde Muhasebe Derslerinin Önemi”, **Akademik Bakış Dergisi**, Sayı:25, Temmuz-Ağustos, s.1-14.

AYBOĞA, Hanifi Globalleşme Sürecinde Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensuplarına Eğitimi”, <http://dosya.marmara.edu.tr>, Erişim Tarihi: 25.11.2016.

AYSAN, Mustafa (1996). “Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 37, s.1-9.

BAŞER, Metin (1999). “Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesinde Türkiye, 21. Yüzyıla Girerken Muhasebe Denetimi Mesleği ve Teknolojik Gelişmeler”, **4. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, Antalya, İSMMM Yayınları, No:30, s.62.

BOZDEMİR, Enver (2012). “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesine Yönelik Ampirik bir Çalışma”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Nisan, s.101-122.

ÇARIKÇIOĞLU, Peyami (1995). “Türkiye’de Muhasebe Denetiminin Gelişimi”, Türkiye Muhasebe ve Denetim Mesleğinin Gelişimi”, **I. Türkiye Muhasebe ve Denetim Sempozyumu**, Silivri, İstanbul SMMM Yayınları, Yayın No: 16, İstanbul, s.150-151.

ERDOĞAN, Mehmet (2007). “Yeni Geliştirilen Dördüncü ve Beşinci Sınıf Fen ve Teknoloji Dersi Öğretim Programının Analizi; Nitel Bir Çalışma”, **Türk Eğitim Bilimleri Dergisi**, Cilt:7, Sayı:2, s.221-154.

ESENDEMİRLİ, Ebru (2013). “Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol ve YMM’lere Yönelik Bir Uygulama”, **MÖDAV**, 2013/2, s.91-123.

GÜLER, Selim ve Miray Gülçiçek (2010). “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin tarihi Gelişimi”, **Kamu Hesaplarına Uzman Bakış**, s.57-71.

GÜNDÜZ, Meral ve Ercan Özel (2016). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunları ve Mesleki Memnuniyetlerinin Analizi: Uşak İli Örneği”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Nisan 2016, s.67-90.

GÜNEŞ, Recep, Ahmet Fethi Durmuş ve Bilal Solak (2012). “Küreselleşmenin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, **Akademik Yaklaşımlar Dergisi**, Kış, Cilt:3, Sayı:2, s.57-66.

GÜVEMLİ, Oktay (2009). “Türkiye’de Muhasebe Meslek Örgütünün 20.Yılı Bir Değerlendirme”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 44, Ekim, s.6-16.

GÜVEMLİ, Oktay (2013). “Cumhuriyet Döneminde Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesi Üzerine”, **Muftav Dergisi**, Ocak 2013, s.136-151.

KARATAŞ, Zeki (2015). “Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri”, **Manevi Temelli Sosyal Hizmet Araştırmaları Dergisi**, Sayı:1, Ocak 2015, s.62-80.

KÖROĞLU, Çağrı (2015). “Türkiye’de Cumhuriyetin İlanından Günümüze Kadar Muhasebe Denetimi Konusunda Yaşanan Gelişmeler”, **Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Temmuz, Cilt:8, Sayı:3, s.31-44.

SALLABAŐ, Kadir (1996). **Muhasebe Mesleđi ve 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Műşavirlik ve Yeminli Mali Műşavirlik Kanununun İncelenmesi ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar**, İstanbul Üniversitesi, S.B.E., Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

SELİMOĞLU, Seval Kardeş, Mehmet Özbirecikli, şaban Uzay ve Süleyman Uyar (2015). **Bağımsız Denetim**, 1. Baskı, TÜRMOB Yayınları, Ankara.

SOYDAN, Tarık (2013). “Osmanlı’dan Cumhuriyet Dönemine Türkiye’de Temel Eğitimin Gelişmesi ve Finansmanı Sorunu”, **Karadeniz Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:5, Sayı:8, s.53-72.

TETİK, Nilüfer, Fatma Kınay ve Ayşegöl Ciğer (2008). “Antalya İlindeki Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Durum Analizi ve Beklentilerini Saptamaya Dönük Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Nisan, Sayı:38, s.70-79

TERZİ, Ahmet (2010). **Muhasebe Mesleği ve Rize’deki Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma**, Atatürk Üniversitesi, S.B.E., Yüksek Lisans Tezi, Erzurum.

OTLU, Fikret ve A. Fethi Durmuş (2010). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Mesleğine Bakış Açılarının Değerlendirilmesi ve Elazığ İli Uygulaması”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Mayıs, s.77-92.

ÖZDEMİR, Murat (2010). “Nitel Veri Analizi: Sosyal Bilimlerde Yöntembilim Sorunsalı Üzerine Bir Çalışma”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Haziran, Cilt:11, Sayı:1, s.323-343.

ÖZYÜREK, Hamide (2009). **Türkiye’de Muhasebe ve Muhasebe Mesleğinin Tarihi, Muhasebecilerin İş Tatmini, Beklentileri, Karşılaşılan Sorunlar**, Ufuk Üniversitesi, S.B.E., Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

YILDIRIM, Ali ve Hasan şimşek (2013). **Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri**, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

YILDIRIM, Suat (2008). “Muhasebe Öğretim Elemanları ve Meslek Mensuplarının Mesleki Stres Düzeyi Üzerine Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Nisan, Sayı:38, s.153-162.

YILDIZ, Hasan (1998). **Yeminli Mali Műşavirlik Mesleđinin Geliřimi, Bugünkü Konumu, Uygulama Alanları-Örnekler**, Atatürk Üniversitesi, S.B.E., Yüksek Lisans Tezi, Erzurum.

TÜRMOB Hakkında, <http://www.turmob.gov.tr>, (22.06.2016).

12.11.1987 Tarihli Resmi Gazete.

KGK Hakkında, <http://www.kgk.gov.tr>, (06.12.2016).