

# Türkiye’de Muhasebeci Eğitiminin Gelişim Süreci: IFAC Standartları ile Mukayeseli Bir İnceleme



Doç. Dr. Mehmet Özbirecikli



Arın Pastacıgil

**Doç. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ**

Mustafa Kemal Üniversitesi, İİBF

**Arın PASTACIGİL**

Mustafa Kemal Üniversitesi, Sos. Bil. Ens.

## Özet

Muhasebecilik, tüm toplumların hayatında önemli rolü olan bir meslektir. Dünya çapında gerçekleşen piyasa ekonomisine geçiş, yatırımların artması ve faaliyetlerin daha büyük boyutlara ulaşarak ulusal sınırları aşması nedeniyle artık muhasebecilerin geniş ufuklu, küresel bir dünya görüşüne sahip olmaları gerekmektedir.

Hızlı değişim, muhasebecilerin faaliyet gösterdiği çevrenin temel özelliği haline gelmiştir. Değişim küreselleşme, bilgi ve iletişim teknolojileri, düzenleyicileri ve gözetim kurullarını da içeren çıkar gruplarının genişlemesi gibi gelişmelerden kaynaklanmaktadır. Günümüzde muhasebecilerin sadece kredi kuruluşlarının ve yatırımcıların değil, aynı zamanda diğer çıkar gruplarının da finansal ve finansal olmayan bilgi ihtiyaçlarına cevap vermeleri beklenmektedir. Muhasebecilerin sürekli değişime ayak uydurabilmesi, önemli ölçüde mesleki bilgi, mesleki beceri ve mesleki değerler, etik ve niteliklere bağlıdır. Bu nedenle, muhasebeci olmak isteyenlerin yenilikleri öğrenme ve uygulama konusunda sürekli istekli olması gerekir.

Bu çalışmada, ülkemizde muhasebecilerin mesleki eğitimine yönelik yasal düzenlemeler tarihsel gelişim açısından incelenmekte ve söz konusu yasal düzenlemeler güncel haliyle ülkemizin de üyesi olduğu Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun yayımladığı Uluslararası Muhasebeci Eğitimi Standartları ile mukayese edilmektedir. Böylece ülkemizdeki düzenlemelerin ve uygulamaların IFAC standartlarına uyum düzeyi tespit edilmeye çalışılmaktadır.

**Anahtar Sözcükler:** Türkiye’de muhasebeci eğitimi, IFAC muhasebeci eğitimi standartları.

**Abstract (The Development Process of Accountants Education in Turkey: A Comparative Analysis with the IFAC Standards)**

Accountancy is a profession that plays an important role in all societies. As the world moves toward global market economies, and with investments and operations crossing borders to an ever greater extent, professional accountants need a broad global outlook to understand the context in which businesses and other organizations operate.

Rapid changes have been the main characteristic of the environment in which professional accountants work. Pressures for change are coming from many sources including globalization, information and communication technologies, and the expansion of stakeholder groups, including regulators and oversight boards. Professional accountants are now expected to serve the needs not only of investors and creditors but also the information needs of many other users of financial and nonfinancial information. To enable adaptation to constant change depends on a set of professional knowledge, professional skills, and professional values, ethics and attitudes broad enough. Therefore individuals who become professional accountants should have a constant desire to learn and apply what is new.

This study aims to investigate the current regulations on education of professional accountants from perspective of historical development process and compare them to general framework of International Education Standards for

Professional Accountants issued by The International Federation of Accountants (IFAC) in order to reveal to what extent the said regulations and applications are in accordance with IFAC standards.

**Key Words:** Education for professional Accountants in Turkey, IFAC education standards.

## 1. Giriş

90'lı yıllardan önce ülkemizde muhasebeciler mesleğe usta çırak ilişkisi düzeyinde verilen eğitimle başlıyor, zaman içinde kendini geliştirme becerisine sahip olanlar muhasebeci olduklarına kanaat getirince bir büro açıp muhasebecilik yapabiliyorlardı. Muhasebecilik ülkemizde 90'lı yılların başından itibaren yasayla tanımlanmış bir meslek haline gelmiştir. Nitekim 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 13 Haziran 1989'da, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 26 Aralık 1992'de, çıkmıştır. Dolayısıyla muhasebe mesleği ile ilgili düzenlemeler en fazla 20 yıllık bir geçmişe sahiptir.

Ülkemizde muhasebeci eğitiminin tarihçesi daha da kısadır. Nitekim ülkemizde muhasebecilerin eğitimine yönelik ilk kurumsal adım, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)'un 1993'te Temel Eğitim Staj Merkezi (TESMER)'i faaliyete geçirmesi ile atılmıştır.

Zaman içinde muhasebecilerin yetiştirilmesi ve eğitimi muhasebecinin kayıt yapmak ve beyanname hazırlamak gibi temel konuları öğrenmesinin çok ötesine geçmiştir. Muhasebeci eğitimi konusuna güncel anlamda baktığımızda muhasebe mesleğine girmek isteyenlerin sadece mesleki bilgi değil aynı zamanda mesleki beceri, mesleki değerler ve etik, teknolojik gelişmelerden yararlanma konularında da temel bilgilerle donanması gerektiğini görürüz. Hiç kuşkusuz bu donanım meslek mensuplarının yaşam boyu öğrenme sürecine temel teşkil etmektedir.

Söz konusu bilgi donanımı ihtiyacının karşılanmasında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

(International Federation of Accountants-IFAC)'nın muhasebeci eğitimi standartlarının önemli bir rehber niteliğinde olduğu görülmektedir. Nitekim 1977 yılında Münih'te yapılan 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi (World Congress of Accountants)'nde kurulan

IFAC'ın temel amacı muhasebe mesleğini dünya çapında geliştirmektir.

IFAC tarafından hazırlanan ve 2005 yılından itibaren geçerli kabul edilen, dünyanın IFAC üyesi olan tüm muhasebe örgütleri tarafından uygulanması mümkün ve gerekli olan muhasebeci eğitimi standartları, muhasebecilerin bilgi donanımı ihtiyacının dünya standartlarında karşılanması amacıyla tasarlanmıştır. IFAC tarafından düzenlenen standartların, muhasebeci adaylarının öncelikle edinmesi gereken bilgilerin genel eğitim ve mesleki eğitim şeklinde iki ana grupta düzenlenmiş olduğu görülmektedir. 2005 yılındaki bu gelişmelerden sonra TESMER eğitim çalışmalarına farklı boyutlar kazandırmaya başlamıştır.

Son olarak Temmuz 2008'de yapılan yasal düzenlemenin TESMER'in eğitim çabalarını pekiştirici nitelikte olduğu görülmektedir. Şöyle ki; 3568 Sayılı yasanın *Reklam Yasağı* başlıklı 44. maddesi 26.07.2008 tarih ve 5786 sayılı Kanunun 17. maddesiyle değiştirilerek "**Mesleki geliştirme eğitimi**" adını almıştır. Kanun metninde "*Meslek mensuplarının, mesleki faaliyetlerini fiilen devam ettirmeleri için Birlik ve odalar tarafından düzenlenecek mesleki geliştirme ve eğitim seminerlerine katılmaları zorunludur...*" denmektedir.

Giriş niteliğindeki bu kısa açıklamalardan dahi görüldüğü üzere ülkemizde muhasebe mesleğinin ve muhasebeci eğitiminin 20 yıllık bir sürecin sonunda geldiği noktaya TESMER'in IFAC standartları

çerçevesinde geliştirdiği ve teknoloji ile desteklediği çalışmalar sayesinde ulaşılmıştır.

Bu çalışmada ülkemizde muhasebecilerin eğitimine yönelik yasal düzenlemeler tarihsel gelişim boyutu da dikkate alınarak IFAC tarafından yayımlanmış olan Uluslar arası Muhasebeci Eğitimi Standartları (UMES) (International Education Standards for Professional Accountants-IESs) ile karşılaştırılmaktadır. Böylece IFAC üyesi 78 ülkeden biri olan ülkemizdeki uygulamaların zaman içinde UMES ile ne ölçüde uyumlu hale getirildiği ortaya konulmaya çalışılmaktadır.

Çalışma genel olarak UMES'in ana hatlarını ifade eden alt başlıklarda organize edilmiştir. Bu alt başlıklarda öncelikle her bir UMES hakkında bilgi verilmekte, daha sonra ise söz konusu UMES'e ülkemizde karşılık gelen yasal düzenleme veya uygulama tarihsel boyutu ile açıklanmaktadır. Aynı başlık altında söz konusu UMES ile ülkemizdeki uygulamanın mukayesesi yapılmaktadır.

## 2.UMES ve Türkiye'deki İlgili Yasal Düzenlemeler

### 2.1.UMES 1: Bir Mesleki Eğitim Programına Giriş Koşulları

Muhasebe meslek mensubu yetiştirilmesine yönelik olarak düzenlenen bu programlara kaydolmak için en azından bir fakülte veya meslek yüksek okulu mezunu olma şartı aranmaktadır. Muhasebeci adayları mezuniyet durumlarına göre bir programa başlamaktadır. Ayrıca bu programlara katılan kişilerin muhasebe alanında temel bilgilere sahip olması gerekmektedir.

#### 2.1.1.UMES 1'in Türkiye'deki Karşılığı

3568 Sayılı Kanun'un uygulanmasına yönelik 22 Mayıs 1992 tarihli yönetmeliğin geçici 2.maddesinde "13.6.1989 tarihinde Kanunun 4. maddesinde yazılı şartlan taşımaları ve hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında lisans seviyesinde veya diğer yüksek öğrenim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla

*birlikte, sayılan bu bilim dallarında lisansüstü seviyede mezun olmaları şartıyla; Kamu kuruluşlarında veya bilânço usulünde defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derecede imza yetkisine haiz olarak, muhasebenin fiilen sevk ve idare edilmesinden ya da mali denetiminden sorumlu olarak en az beş yıl çalışmış olanlar serbest muhasebeci mali müşavir olmaya hak kazanırlar. Bu kişiler 13.6.1989 tarihinden itibaren beş yıl içinde ilgili vergi dairelerinden veya ilgili kuruluşlardan alacakları çalışma sürelerini tevsiik eden belgeleri odaya ibraz etmek suretiyle serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatı almak için bu Yönetmelik hükümlerine göre müracaatta bulunabilirler."* Denmiş ve mesleğe giriş bu şekilde başlamıştır.

Kanun'un 4.maddesinde meslek mensubu olabilmenin genel şartları belirtilmiştir. Bunlar:

a) T.C. vatandaşı olmak (yabancı SMMMler hakkındaki hüküm saklıdır).

b) Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak.

c) Kamu haklarından mahrum bulunmamak.

d) (5786 sayılı Kanun'un 2. maddesiyle 26.07.2008'de değişmiş hali): ...kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûm olmamak.<sup>1</sup>

e) Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak.

f) Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak.

5. maddede ise meslek mensubu olabilmenin özel şartları sıralanmaktadır:

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

<sup>1</sup> 5786 Sayılı Kanunla değişmeden önceki hali: Taksirli suçlar hariç olmak üzere; affa uğramış olsalar dahi ağır hapis veya 5 yıldan fazla hapis yahut zimmet, ihtilas, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, inancı kötüye kullanma, dolanlı iflas gibi yüz kızartıcı suçlar ile istimal ve istihlak kaçaklığı dışında kalan kaçakçılık suçları, resmî ihale ve alım satımlara fesat karıştırma veya Devlet sırlarını açığa vurma, vergi kaçaklığı veya vergi kaçaklığına teşebbüs suçlarından dolayı hüküm giymiş bulunmamak.

b) En az üç yıl staj yapmış olmak. <sup>2</sup>

26.07.2008 tarih ve 5786 sayılı Kanunun 4.maddesiyle değişen maddeye göre Serbest muhasebeci mali müşavirlik stajı, bağımsız çalışan serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir yanında veya şirketlerinde yapılır. Staja başlayabilmek için staja giriş sınavını kazanmak ve Birlik tarafından kurulan TESMER'in eğitim programını tamamlayıp başarılı olmak şarttır. TESMER'in kurs ve seminerlerinde geçen ve altı ayı aşmayan süreler, staj süresinden sayılır.

c) Serbest muhasebeci malî müşavirlik sınavını kazanmış olmak.

d) Serbest muhasebeci malî müşavirlik ruhsatını almış olmak.

5786 sayılı Kanun ile 3568 sayılı Kanun'un YMM olabilmenin şartlarının açıklandığı 9. maddesi değiştirilmiştir. Buna göre, vergi inceleme yetkisine sahip olanlar ve SMMMler ile hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış olanlardan bu mesleklerde 10 yılını dolduranlar, sınavda başarılı olmak şartıyla YMM olabileceklerdir. Dolayısıyla YMM'liğe sınavsız geçiş kaldırılmıştır.

### 2.1.2.UMES 1'in Türkiye'deki Uygulama ile Karşılaştırılması

Ülkemizde muhasebe mesleğine giriş koşulları genel olarak UMES'in çerçeve koşullarına uymaktadır. Ancak ülkemizde, yukarıda (a) bendinde sayılan branşların içerikleri incelendiğinde, muhasebe mesleğine girişi mümkün olan öğretim elemanlarının ve lisans mezunlarının muhasebe konusundaki öğrenim seviyelerinin birbirinden çok farklı olduğu görülmektedir. Gerçekten de hukuk fakültelerinde neredeyse hiç olmamakla birlikte; iktisat, kamu yönetimi gibi bölümlerde genellikle muhasebe derslerinin sadece iki yarıyıl genel muhasebe dersi seviyesinde verildiği bilinmektedir. Dolayısıyla, işletme ve maliye gibi muhasebe derslerinin yoğun bir şekilde verildiği bölümlerde öğrenim gören öğrencilerin muhasebe mesleğine giriş

açısından daha uygun bir altyapıya sahip oldukları görülmektedir. Benzer şekilde SMMM veya YMM olmak için maliye, işletme, muhasebe ve bankacılık bölümlerinde görev yapanlara tanınan yasal haklar hukuk, iktisat, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış olanlara da tanınmaktadır. Bu anlamda ülkemizde mesleğe giriş için alınması gereken lisans eğitimi altyapısının UMES'in amacı ile örtüşmediği söylenebilir.

Öte yandan 5786 sayılı kanun ile başka ülkelerde görmediğimiz SM ve SMMM ikileminin giderildiği, staj süresinin uzatıldığı ve mesleğe sınavsız geçişlerin kaldırıldığı görülmektedir. SM olma hakkının Temmuz 2008'den itibaren kaldırılması, mesleğe fakülte mezunlarının girmesini mümkün kılmaktadır. Bu anlamda 5786 mesleğin eğitim düzeyini yükselterek IFAC standartlarını aşmaktadır. Çünkü IFAC yüksekokul mezunlarının mesleğe girişini mümkün görmektedir. Ayrıca fakülte mezunlarına uygulanan staja başlama sınavı da mesleğe girmek isteyenlerin fakülte sıralarından itibaren hazırlıklı olmalarını sağlayıcı bir etkiye sahiptir.

### 2.2.UMES 2: Mesleki Eğitim Programlarının İçeriği

Mesleki eğitim programının esasını oluşturan bilgi üç ana başlıkta toplanmaktadır:

- A- Muhasebe ve finans ile ilgili bilgiler
- B- Örgütsel bilgi ve işletme bilgisi
- C- Bilgi teknolojisi bilgisi

*A- Muhasebe ve finans ile ilgili bilgilerin içermesi gereken konular*

- a- Finansal muhasebe ve raporlama
- b- Yönetim muhasebesi ve kontrol
- c- Vergi
- d- İşletme ve ticaret hukuku
- e- Denetim ve sigorta
- f- Finansal ve Finansal yönetim
- g- Mesleki değerler ve meslek etiği

Yukarıda başlıklar halinde verilen bu esas bilgiler alt konu başlıkları ile şu şekilde açıklanmıştır:

<sup>2</sup> 5786 Sayılı Kanunla değişmeden önceki hali: Staj amacıyla serbest muhasebeci malî müşavir veya yeminli malî müşavir yanında iki yıl çalışmış olmak.

a- Muhasebe düşüncesinin ve mesleğinin tarihi

b- Finansal konularda karar alan yöneticilerin, işletme faaliyetlerinin raporlanması sürecindeki içerik, kavram yapı ve anlam ile ilgili bilgi ihtiyacı (iç ve dış kullanımda) ve bu ihtiyacın karşılanmasında muhasebe bilgilerinin rolü

c- Ulusal ve uluslararası muhasebe ve denetim standartları

d- Muhasebe düzenlemeleri

e- Planlanma, bütçelenme, maliyet muhasebesi, kalite kontrol, başarı ölçümü, örnek alma gibi konuları kapsayan yönetim muhasebesi

f- İşletme varlıklarının korunmasını, finansal verilerin doğruluğunu ve kesimliğini sağlayan kavramlar, metotlar ve kontrol süreçleri

g- Vergilendirmenin finansal ve yönetsel kararlara etkileri

h- İşletmenin, sosyal güvenlik ve şirketler kanununu içeren yasal çevresine yönelik bilgiler

i- Risk değerlendirmesi, hile bulma ve bunların gerçekleştirilmesi için gereken

j- entelektüel ve işlemsel esasları içeren denetimin doğasına ilişkin bilgiler

k- Finansal tabloların analizi, finansal araçlar, ulusal ve uluslararası sermaye piyasaları, kaynak yönetimi konularını kapsayan finans ve Finansal yönetim bilgileri.

l- Mesleki ve toplumsal açıdan, muhasebe mesleğinin etik ve mesleki sorumlulukları

m-Devlet ve karar amacı gütmeyen işletmeler muhasebesi

n- İşletmelerde finansal olmayan bilgilerin kullanılması

*B- Örgütsel bilgi ve işletme bilgisinin içermesi gereken konular*

a- İktisat (makro ve mikro)

b- İşletme çevresi

c- Şirket yönetişimi

d- İşletme etiği

e- Finansal piyasalar

f- Sayısal yöntemler

g- Örgütsel davranış

h- Yönetim ve stratejik karar verme

i- Pazarlama

j- Uluslararası işletmecilik ve küreselleşme

*C- Bilgi teknolojisinin içermesi gereken konular*

a- Genel bilgi teknolojisi bilgisi

b- Bilgi teknolojisi kontrolü

c- Bilgi teknolojisi yeterliliği

d- Bilgi teknolojisi kullanıcılarının yeterliliği

e- Bilgi sistemleri yöneticisi, değerlendirmecisi veya tasarımcısının her birinin veya bir ekip olarak bütününün rolleri ve yeterlilikleri

**2.2.1. UMES 2'nin Türkiye'deki Karşılığı**

Ülkemizde TESMER tarafından yayımlanan 5 Ocak 2005 tarih ve 2005/00006 no'lu genelge ile "*Staj Yönetmeliği'nin 10. maddesi gereğince; Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir aday meslek mensuplarının staj sırasında zorunlu*

*lu eğitime tabi olacakları*" belirtilmektedir. Söz konusu zorunlu eğitim; Ocak/2005 döneminde staja başlamış olan 2005/1 ve sonraki dönem aday meslek mensuplarını kapsamaktadır. Söz konusu genelgede ayrıca, "*Zorunlu Eğitim, Merkezimizde oluşturulan Bilgi İşlem Merkezinde izlenecek olup; bu eğitime katılmayan stajyerlerin stajları Staj Yönetmeliğinin 24/b maddesi gereğince iptal edilecektir.*" Denmektedir.

TESMER'in stajyerler için oluşturduğu bu eğitim projesi kapsamında, stajına yeni başlamış olanlara staj süreleri boyunca dörder ay aralıklarla (yılıda 3 kez) eğitim içerikli CD'ler gönderilmektedir. Stajyerler, kendilerine gönderilen CD'leri izlemek zorundadırlar. Bu projede kullanılan teknoloji, stajyerlerin CD'leri izleme durumlarının TESMER tarafından izlenmesine olanak vermektedir. Ayrıca CD'lerde yer alan derslerin sonunda kısa test sınavları yer almaktadır. Bir sonraki aşamaya geçmek için bu testlerden de başarılı olunması gerekmektedir.

Stajyerlerin zorunlu eğitimi projesi; lisans mezunu stajyerlerin zorunlu eğitimi, önlisans mezunu stajyerlerin zorunlu eğitimi ve lisans mezunu stajyerlerin zorunlu

eğitimi olmak üzere üç farklı eğitim düzeyine göre tasarlanmıştır. Her bir düzeyde yer alan derslerin sayısı ve içerikleri farklıdır.

Öğrenim düzeyi yükseldikçe derslerin kapsamı ve ders sayısı artmaktadır. Lise, ön lisans, lisans düzeylerindeki CD'lerde aynı adı taşıyan derslerin kapsamı öğrenim düzeyi arttıkça genişlemektedir. Proje kapsamındaki tüm düzeylerde yer alan dersler; **Tablo 1**'de görüldüğü gibi, muhasebe grubu, hukuk grubu ve destek grubu olarak üç grupta toplanmıştır.

Bu eğitim projesinde kullanılan teknoloji, TESMER'e, her bir stajyerin hangi dersi ne kadar izlemiş olduğunu, testlerden başarılı olup olmadığını takip edebilme olanağı vermektedir. Stajyerlerin devam ve başarı

durumları, her ay yapılacak güncelleştirme işlemi sırasında merkezi veri tabanına aktarılacaktır. Bu işlem, normal bir eğitim kurumundaki öğrencilerin derse devam ve başarı durumlarının belirlenmesi gibi düşünülebilir. Bu nedenle stajyerlerin aylık güncellemeleri aksatmadan yapmaları gerekmektedir. Kendilerine gönderilen CD'lerde yer alan dersleri takip etmemiş ve test sınavından başarılı olmamış bir stajyer stajı bitmiş sayılmayacaktır.

**Tablo 1. Derslerin Gruplara Göre Dağılımı**

Lisans Düzeyi Dersler	Grubu	Önlisans Düzeyi Dersler	Grubu	Lise Düzeyi Dersler	Grubu
Def.ve Belgeler	Muhasebe	Def.ve Belgeler	Muhasebe	Def.ve Belgeler	Muhasebe
Beyannameler	Muhasebe	Beyannameler	Muhasebe	Beyannameler	Muhasebe
Denetim	Muhasebe	Denetim	Muhasebe	Fin. Muhasebe	Muhasebe
Fin.Muhasebe	Muhasebe	Fin. Muhasebe	Muhasebe	Maliyet Muh.	Muhasebe
Fin. Tab. Anlz.	Muhasebe	Fin. Tab. Anlz.	Muhasebe	Şirk. Muh.	Muhasebe
Maliyet Muh.	Muhasebe	Maliyet Muh.	Muhasebe	Meslek Hukuku	Hukuk
Muh. Stand.	Muhasebe	Şirketler Muh.	Muhasebe	Sos. Güv. Huk.	Hukuk
Şirketler Muh.	Muhasebe	Meslek Hukuku	Hukuk	Temel Hukuk	Hukuk
Yönetim Muh.	Muhasebe	Sos. Güv. Huk.	Hukuk	Ticaret Hukuku	Hukuk
Meslek Hukuku	Hukuk	Temel Hukuk	Hukuk	Vergi Hukuku	Hukuk
Sos. Güv. Huk.	Hukuk	Vergi Hukuku	Hukuk	Büro Yönetimi	Destek
Ticaret Hukuku	Hukuk	Büro Yönetimi	Destek	Hizmet Paz.	Destek
Vergi Hukuku	Hukuk	Hizmet Paz.	Destek	Temel İktisat	Destek
Büro Yönetimi	Destek	Temel İktisat	Destek	Temel İşl.	Destek
Hizmet Paz.	Destek	Temel İşl.	Destek		
İnsan Kay Yön.	Destek	Ticari Mat.	Destek		
İstatistik	Destek				
İşletme Fin.	Destek				
SPK Araçları	Destek				
SP Mevzuatı	Destek				
Ulus.Muh.Kur.	Destek				

### 2.2.2. UMES 2'nin Türkiye'deki Uygulama ile Karşılaştırılması

Yukarıda UMES 2'de mesleki eğitim programının esasını oluşturan bilginin;

A-Muhasebe ve finans ile ilgili bilgiler

B-Örgütsel bilgi ve işletme bilgisi

C-Bilgi teknolojisi bilgisi

Şeklinde 3 ana başlıkta gruplandırıldığı ifade edilmişti. Bu itibarla mukayese de bu 3 ana başlık dikkate alınarak yapılmalıdır.

#### • UMES-2/A: Muhasebe ve finans ile ilgili bilgi

Meslek etiği ile ilgili konuların haricinde A başlığında yer alan konuların neredeyse

tümünün TESMER'in programında yer aldığı görülmektedir.

#### • UMES-2/B: Örgütsel bilgi ve işletme bilgisi

Şirket yönetimi, işletme etiği, yönetim ve stratejik karar verme gibi konuların haricinde B başlığında yer alan konuların da TESMER'in programında yer aldığı görülmektedir.

#### • UMES-2/C: Bilgi teknolojisi bilgisi

UMES-2/C'de yer alan konulara TESMER'in programında yer verilmediği görülmektedir. Ancak zaten teknoloji odaklı bir eğitim sistemi olan bu eğitim programında,

temel bilgi teknolojisi bilgisi olmayan adayların sistemde yer almaları mümkün değildir. Bu anlamda TESMER'in eğitim programında, adayların sahip olduğu temel bilgiyi güçlendirecek dersler eklenmesi gerekebilir.

2005 yılında TESMER tarafından atılan bu adımlardan önce Türkiye'de meslek mensubu ve aday meslek mensuplarının mesleki gelişimini sağlamaya yönelik yukarıdaki içeriğe sahip ve **zorunlu** olan eğitimler yoktu. Meslek odalarının stajyer adaylarına ve meslek mensuplarına, katılım sayısı yeterli olduğu zaman düzenlediği dar kapsamlı eğitim kurslarına ve seminerlere de, katılım zorunluluğu olmaması nedeniyle, katılımın düşük olduğu bilinmektedir. Katılımın zorunlu olmaması ve bilgi edinme bilincinin yeterince gelişmemiş olması nedeniyle, meslek mensupları veya adaylar bu tür eğitim programlarına genellikle sınav veya yeni vergi uygulamaları nedeniyle kendilerini zorunlu hissedip katılmaktaydı. Tüm bu düzenlemelerden sonra eğitime katılımların artması beklenmektedir.

### 2.3.UMES 3: Mesleki Beceriler

Beceriler, mesleki yeterliliğe ulaşılması için gerekli olan yetenekler setinin bir parçasıdır. Bu yetenekler bilgi, beceriler, mesleki değerler, meslek etiği ve mesleki davranışlardır. Muhasebe mesleği mensubu olmak isteyen bireylerin kazanmaları gereken beceriler şunlardır:

#### A-Entelektüel beceriler

- İnsanlardan, yazılı ve elektronik kaynaklardan bilgi bulma, alma, düzenleme ve anlama becerisi
- Araştırma, soruşturma, mantıksal ve analitik düşünme, sonuç çıkarma ve eleştirel analiz yapma kapasitesi,
- Tanıdık olmayan bir ortamda, beklenmedik bir şekilde gelişen bir sorunu tanımlama ve çözme becerisi

#### B- Teknik ve fonksiyonel beceriler

- Sayısal (matematiksel ve istatistiksel uygulamalar) ve bilgi teknolojisi becerileri
- Karar modelleme ve risk analizi
- Ölçme

d- Raporlama

e- Yasal koşullara uyum

#### C- Kişisel beceriler

- Kendi kendini yönetebilme
- Girişim, etkileme ve kendi kendine öğrenme
- İşleri dar zamanda organize edebilme ve sınırlı kaynakları öncelikleri dikkate alarak paylaşabilme becerisi
- Değişime ayak uydurabilme becerisi
- Karar verirken, mesleki değerlerin, meslek etiğinin ve mesleki davranışlarının etiklerini dikkate alabilme becerisi
- Mesleki şüphecilik

#### D- Kişiler arası ve iletişim becerileri

- Başkaları ile bilgi alışverişi içinde ve çatışmaları çözerek çalışabilmek
- Takım çalışması yapabilmek
- Kültürel ve entelektüel açıdan farklı insanlarla karşılıklı etkileşimde bulunabilme
- Kabul edilebilir çözümlerde uzlaşma ve mesleki koşullarda anlaşma
- Kültürler arası bir ortamda etkin bir şekilde çalışabilme
- Resmi, gayri resmi, yazılı ve sözlü iletişimde düşünce ve görüşlerini ifade edebilme, tartışma, bildirme ve savunma
- Kültürel ve dil farklılıklarını hassas bir şekilde dikkate alarak etkin bir şekilde okuma ve dinleme

#### E- Örgütsel ve işletme yönetimi becerileri

- Stratejik planlama, proje yönetimi, insan ve kaynak yönetimi ve karar verme
- Görevlerin organize edilmesi ve dağıtılması, insanların güdülenmesi ve geliştirilmesi
- Liderlik
- Mesleki yargı

### 2.3.1. UMES 3'ün Türkiye'deki Karşılığı

Yukarıda UMES 3'de mesleki beceriler başlığında sayılan konuların bazıları TESMER'in programında yer alan bazı derslerin içeriğinde olmakla birlikte bu

konudaki esas önemli eğitim yeri stajın yapıldığı, mesleğin öğrenildiği işyerleri ve iş ortamlarıdır. Ancak ülkemizde meslek mensuplarının stajyerlere burada sayılan konuları kazandırmalarını salık veren bir mekanizma yoktur. Bu açıdan mesleki becerilerin mesleğe başlaman öğrenilmesini beklemek en azından bugün için erkendir.

### 2.3.2. UMES 3'ün Türkiye'deki Genel Uygulama ile Karşılaştırılması

- Genellikle yanında staj yapılan meslek mensubu, teorik bilgilerini pratiğe dökmemiş stajyerlere ofisin günlük ve çok

bilgi-beceri gerektirmeyen işlerini yaptırmaktadır. Zaten mükellef sayısından kaynaklanan aşırı iş yükü nedeniyle kendine zaman ayırmakta güçlük çeken birçok meslek mensubunun stajyerlerin entelektüel, teknik ve fonksiyonel, kişisel ve kişiler arası iletişim becerileri, örgütsel ve işletme yönetimi becerilerini geliştirmeye zaman ayırmalarını beklemek mümkün görünmemektedir. Ayrıca meslek mensupları içinde bu nitelikleri kazandırmak bir yana kendisi sahip olmayanlar da vardır.

- Birçok meslek mensubu stajyer çalıştırmayı sigorta giderleri nedeniyle maddi bir yük olarak görmektedir. Bu bakış açısı ile stajyer eğitimi standartlara uymamaktadır.

- Bu standart yabancı dilin önemini hatırlamamıza da vesile olmaktadır. Nitekim muhasebeci olmak için ya da olduktan sonra yabancı dille ilgili hiçbir koşul aranmamaktadır. Bir mecburiyet olmadığı için yabancı dil öğrenimi muhasebecilerin önemsemediği bir konudur. Oysa günümüzün değişen koşullarında, dünyada en azından mesleki anlamda gelişim sağlayacak türde olup bitenleri okuyup anlayacak düzeyde bir İngilizce yabancı dil bilgisine sahip olunmalıdır. Öte yandan Türkiye'de yatırım yapan yabancı yatırımcıların Türk denetim ve muhasebe firmalarını tercih etmelerinde yabancı dilin nasıl bir rekabet avantajı sağlayacağı açıktır.

### 2.4. UMES 4: Mesleki Değerler Etik ve Davranışlar

Toplumun muhasebe mesleğinden beklentileri yüksektir. Muhasebe meslek mensuplarının karar verme sürecinde önemli

rolleri olması nedeniyle, mesleki ve yönetsel kararların potansiyel etik etkilerinin farkında olmaları gerekir.

Eğitim programlarında yer alan etik değerler ve davranışların kapsamı aşağıdaki unsurları içermelidir:

- a- Toplum çıkarları ve sosyal sorumluluk duyarlılığı,
- b- Sürekli gelişim ve yaşam boyu öğrenme,
- c- Güvenilirlik, sorumluluk, zamanlılık, saygı,
- d- Yasalar ve düzenlemeler.

Her bir programda öğretilen mesleki değerler, etik ve davranışlar her ülkenin kendi ulusal ve kültürel çevresini ve amaçlarını yansıtacağı için, tüm programların en az şu unsurları içermesi gerekmektedir:

- a- Etiğin doğası,
- b- Ayrıntılı kurallara göre ortaya çıkan farklılıklar dikkate alınarak bir etik çerçeve oluşturulması, bunun avantajlarının ve sakıncalarının vurgulanması,
- c- Dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterliliğe ve gereken özene bağlılık ve gizlilik gibi temel etik ilkelere uyum,
- d- Mesleki davranış ve teknik standartlara uyum,
- e- Bağımsızlık, şüphecilik, hesap verme ve kamu beklentileri kavramları,
- f- Etik ve meslek: sosyal sorumluluk,
- g- Etik ve yasa,
- h- Etik dışı davranışların bireyler, meslek ve toplum açısından sonuçları,
- i- İşletme ve iyi yönetim ile ilgili etik
- j- Etik ve muhasebeci: çıkarların çatışması, etik çıkmazlar ve çözümleri.

### 2.4.1. UMES 4'ün Türkiye'deki Karşılığı

23.08.1997 tarihli staj yönetmeliğinin 6. maddesinde stajın hedefleri "*Mesleğin gerektirdiği ahlaki nitelikler ve meslek bilincini yerleştirmek*" olarak yazılmıştır. Ahlak kelimesinin 1997'de muhasebe meslek adayları için telaffuz edilmesinden on yıl sonra bile etiğin eğitimle kazanılabileceği dikkatlerden kaçmış ve 19 Ekim 2007 Tarih ve 26675 sayılı Resmi Gazete ile muhasebecilerin uyacakları etik ilkeler yayımlanmış ancak etik



kavramı muhasebeci adaylarının eğitiminde yer almamıştır.

TÜRMOB'un hazırladığı "serbest muhasebeciler, serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlerin mesleki faaliyetlerinde uyacakları etik ilkeler hakkında yönetmelik" in UMES 4 ile ilgili kısmı aşağıdaki gibi özetlenebilir:

Meslek mensubunun belirleyici özelliklerinden biri kamu yararına uygun hareket etme sorumluluğudur. Bu sorumluluğun yerine getirilebilmesi için meslek

mensubunun bu Yönetmelikle getirilen etik ilkelerine uyması gerekmektedir. [.....]

Madde 1-Temel etik ilkeleri

a) Dürüstlük: Meslek mensuplarının tüm meslekî ve iş ilişkilerinde doğru sözlü ve dürüst davranmalarındır.

b) Tarafsızlık: Yanlı veya önyargılı davranarak; üçüncü kişilerin haksız ve uygunsuz biçimde yaptıkları baskıların meslek mensuplarının meslekî kararlarını etkilememesi veya engellememesidir.

c) Meslekî Yeterlilik ve Özen: Meslek mensubunun meslekî faaliyetlerini yerine getirirken teknik ve meslekî standartlara uygun olarak, özen ve gayret içinde davranmasıdır.

ç) Gizlilik: Meslek mensubunun meslekî ilişkileri sonucunda elde ettiği bilgileri açıklamasını gerektirecek bir hak veya görevi olmadıkça üçüncü kişi veya gruplara açıklamaması ve bu bilgilerin meslek mensubunun veya üçüncü kişilerin çıkarları için kullanılmamasıdır.

d) Meslekî Davranış: Meslek mensubunun mevcut yasa ve yönetmeliklere uymasını ve mesleğin itibarını zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınmasını ifade etmektedir.[.....]

Madde 62 – (1) Yönetmeliğin bu Kısımında, 1. Kısımda açıklanan kavramsal çerçevenin bağımlı çalışan meslek mensupları tarafından nasıl uygulanacağını açıklamaktadır.

(3) Bağımlı çalışan meslek mensubu maaşlı bir işgören, bir ortak, yönetici, işletmenin sahibi ve aynı zamanda yöneticisi veya bir gönüllü olabilir. Meslek mensubunun işveren işletme ile ilişkisinin yasal biçimi, uyması gereken etik sorumlulukları üzerinde bir etki yapmamaktadır.

(4) Bağımlı çalışan meslek mensubunun işveren işletmenin yasal amaçlarını ileriye götürmek gibi bir sorumluluğu bulunmaktadır. Bu Yönetmelik bağımlı çalışan meslek mensubunun bu sorumluluğunu yerine getirmesini engellemeyi hedeflememekte, bunun yerine, temel etik ilkelere uyum konusunda çatışma yaratabilecek durum ve koşulları dikkate almaktadır.

(5) Bağımlı çalışan meslek mensubu genelde bir işletmede üst düzey bir pozisyona sahiptir. İşletme içinde pozisyonu ne kadar üst düzeyde ise, uygulama ve davranışları etkileyebilme fırsatı da o kadar fazla olacaktır. Bu nedenle, bağımlı çalışan meslek mensubunun işveren işletme içinde üst yönetimin etik konulardaki hassasiyetini vurgulayan etik temelli bir kültürün oluşmasını desteklemesi beklenmektedir.[.....]

#### 2.4.2. UMES 4'ün Türkiye'deki Uygulama ile Karşılaştırılması

Yukarıda sözü edilen yönetmelik UMES 4'ün amacını meslek mensuplarına yasal boyutta yansıtmaktadır. Ancak burada mukayese edilen konu eğitim konusudur. Eğitimin yasalarla verilmesinin mümkün olmadığı dikkate alındığında, mesleki değerler ve etik konusunun anlatılacağı derslerin de TESMER'in eğitim programına konulması gerektiği açıktır. Ülkemizde muhasebe mesleği eğitiminin en önemli kurumu olan TESMER'in programında mesleki değerler ve etik eğitimi içerikli bir ders olmaması ülkemizdeki muhasebe eğitimi uygulamalarını IFAC standartlarından uzaklaştırmaktadır. Unutulmamalıdır ki önemli olan etik kavramının öğrencilere öğretilmesi, mesleğe girişte pekiştirilmesidir. Bu pekiştirme

genellikle etik ilkelerin örnek olaylarla ilişkilendirilmesi ve uyarlanması yolu ile sağlanmaktadır. Dolayısıyla meslek mensubu adayının etikle ilgili yasalardan ziyade mesleki değerlerin ve etiksel davranışların ruhunu yani özünü kavraması önemlidir. Ülkemizde özellikle birçok işletme fakültesinde ve bölümünde “işletme etiği” dersi verilmektedir. Etik kavramının üniversite öğreniminde ilk dönemlerden itibaren belleklere yerleştirilmesi ve yaşam tarzı haline getirilmesi yarının meslek mensuplarının değer yargılarının şekillendirilmesi açısından büyük önem taşımaktadır.

## **2.5. UMES 5: Uygulama Deneyiminin Koşulları**

Muhasebe mesleği ile ilgili uygulama deneyimi ön yeterlilik sürecinin bir parçası olmalıdır. Bu süreç, adayların mesleki

yeterliliklerini göstermeleri için gereken mesleki bilgi, mesleki beceriler ve mesleki değerlerin, etiğin ve davranışların kazanılmasını sağlayacak uzunlukta ve yoğunlukta olmalıdır.

Deneyim kazanma dönemi, muhasebe meslek mensubunun hizmet sunduğu çevrenin farklılığına bağlı olarak değişiklik gösterebilir. Bununla beraber bir muhasebecinin mesleki tecrübe kazanması için en az üç yıllık bir sürenin geçmesi gerektiği belirtilmektedir. Yüksek lisans derecesini tamamlayanlar için bu sürenin sadece 12 ay kısılması söz konusudur. Bunun nedeni, ilgili bir dalda yapılacak yüksek lisansın deneyim kazanma dönemine 12 aydan daha fazla katkı sağlayamayacağı düşüncesidir.

Eğitim rehberinde “konuyla ilgili deneyim” (relevant experience) terimi kullanılmaktadır. Bu terim: deneyimin, mesleki bilgi, mesleki beceriler ve mesleki değerlerin, etiğin ve davranışların kullanılmasına uygun bir çalışma ortamında kazanılması gerektiğini vurgulamaktadır. Bu nedenle, muhasebecilerin, konu ile ilgili deneyimlerini meslek kuruluşları tarafından kabul edilen muhasebe pozisyonlarında kazanmaları gerekmektedir.

Uygulama deneyimi, stajyerlere aşağıdaki unsurlarla yeterliliklerini geliştirecekleri bir meslek çevresi ortamı sağlar:

a- İşletmenin ve iş ilişkilerinin nasıl çalıştığını anlamak için örgütsel anlayışın geliştirilmesi,

b- İşletmenin faaliyetleri ve fonksiyonları ile muhasebenin işleri arasında ilişki kurma,

c- Hizmetlerin sağladığı çevrenin farkında olmak,

d- Mesleki bilgi, mesleki beceriler ve mesleki değerlerin, Etiğin ve davranışların gerçek hayat ortamında geliştirilmesi,

e- İleri sorumluluk düzeylerinde çalışma olanağına sahip olma.

Meslek kuruluşlarının içinde bulunduğu çevresel faktörleri farklılığı nedeniyle “konu ile ilgili deneyim” kavramı da farklılık gösterebilir. Ancak meslek kuruluşlarının kabul edilebilir deneyimler kazanma konusunda hemfikir olmaları gerekir.

Bu konuda aşağıdaki çalışmalar önerilmektedir:

a- Öğrencilere ve işverenlere ayrıntılı olarak hazırlanmış el kitabı formunda rehberlerin temin edilmesi.

b- Öğrencilerin kazandıkları deneyimin rapor edilmesini ve kontrolünü sağlayan bir kontrol mekanizmasının kurulması,

c- Daha önce yeterliliği onaylanmış olan muhasebecilerin yeterliliğinin gözden geçirilmesi ve böylece yeniliklere ve gelişmelere adaptasyon sağlayamayanlara ihtiyaç duydukları alanlarda önerilerde bulunulması,

d- Etkin bir deneyim programını sağlanması için meslek kuruluşları, muhasebeciler ve işverenler arasında sıkı bir iş birliğinin kurulması.

### **2.5.1. UMES 5'in Türkiye'deki Karşılığı**

3568 Sayılı kanunun uygulanmasına yönelik ilk staj yönetmeliği 01.08.1992'de çıkarılmış daha sonra 23.08.1997'de çıkan yönetmelikle iptal edilmiştir. 10.07.2008'de 5786 sayılı kanunla revize edilen staj yönetmeliğinin değerlendirmemizle ilgili maddelerine aşağıda yer verilmektedir.

**Madde 5-** Aday meslek mensuplarının stajıyla ilgili ilkeler aşağıda belirtilmiştir:

a) Stajın amacı, mesleki disiplin, bilgi, deneyim ve yeterliliğe sahip meslek mensubu yetiştirmektir.

b) Aday meslek mensuplarının kendilerini yetiştirmelerine imkân sağlayacak ve yanında veya gözetim ve denetiminde staj yapılan meslek mensubunun mesleki faaliyetlerini aksatmayacak bir staj uygulaması esastır.

c) Aday meslek mensuplarının kendilerini yetiştirmelerine imkân sağlayacak ve yanında veya gözetim ve denetiminde staj yapılan meslek mensubunun mesleki faaliyetlerini aksatmayacak bir staj uygulaması esastır.

**Madde 6-** Stajın hedefleri:

a) Mesleğin gerektirdiği ahlaki nitelikler ve meslek bilincini yerleştirmek

b) İlgili mevzuatı ve uygulamayı doğru ve etkili bir biçimde öğretmek ve mesleki bilgileri geliştirmek

c) Yabancı dil ve bilgisayar eğitimine imkân sağlamak

d) Meslekte standartlaşmayı temin etmektir.

**Madde 15-** Yanında Staj Yapılacak Meslek Mensupları

1-Serbest Muhasebeci adayları stajlarını Yeminli Mali Müşavir, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Serbest Muhasebecilerin yanında ve/veya onların denetim ve gözetiminde yapabilirler.

2- Serbest Muhasebeci Mali Müşavir adayları ise stajlarını Yeminli Mali Müşavir veya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin yanında ve/veya onların denetim ve gözetiminde yapabilirler.

**Madde 16-** Staja her yılın Mayıs, Eylül ve Ocak aylarında başlanır. Staj kesintisiz yapılır. Yapılan denetlemelerde 1 yılda 3 defa mücbir sebep olmaksızın staj mahallinde bulunmayanların stajı iptal edilir.

Staj sırasında mesleğin icrasına ait tüm konuların staj mahallinde, aday meslek mensubuna gösterilmesi ve öğretilmesi esastır.

**Madde 17-** Staja devam zorunludur. Staj süresi hiçbir şekilde kısaltılamaz. Aday meslek mensubu yanında veya gözetim ve denetiminde staj yaptığı meslek mensubunun

gösterdiği işleri zamanında yapmaya mecburdur.

### 2.5.2. UMES 5'in Türkiye'deki Uygulama ile Karşılaştırılması

Yasal düzenlemelerde her ne kadar "Staj sırasında mesleğin icrasına ait tüm konuların staj mahallinde, aday meslek mensubuna gösterilmesi ve öğretilmesi esastır" denmiş olsa da bu standardın ülkemizde karşılığını bulabilmesi tamamıyla aday meslek mensubunun staj yaptığı yerde kendini geliştirebilmesi için sağlanan ortama bağlıdır. Ülkemizde staj ortamının standartta belirtildiği gibi olması stajyerin şansına bağlıdır. Staj sürecinin uygunluğu şansa bağlı olunca akla bazı sorular gelmektedir.

Ülkemizde staj yapanlar ve yaptırınlar 3 yıllık staj sürecinin başlıca amacının UMES 3'de belirtilen mesleki becerilerin

ve değerlerin kazanılması olduğunun bilincinde midir? Staj ortamlarının mesleki becerilerin edinilmesine olanak sağlayacak düzeyde olduğu söylenebilir mi? Ülkemizde ne tür sorunlar yaşanmaktadır?

Aşağıda sıralanan birkaç örnek bu konudaki endişeleri somut olarak ortaya koymaktadır:

▪ Eğitim altyapısı ve staj sürecine bakışı stajyere yarar sağlayabilecek ortam oluşturmaya uygun düzeyde olmayan meslek mensupları vardır.

▪ Stajyeri 3 yıllık staj sürecinde kendisinin bilgi ve deneyimi ile kanaat notuna muhtaç olduğu düşüncesiyle algılayan meslek mensupları işyerinde vasıfsız bir elemene verdikleri basit işleri stajyere yüklemektedir.

▪ Bazı meslek mensupları stajyerleri, kendi sigorta primlerini ödemeleri şartı ile kabul edebilmektedir. Stajın bu şekilde başlaması staj sürecinin amacı ile daha başından itibaren örtüşmemektedir. Staja bu şekilde başlayan bu tür stajyerler ise sözde çalıştıkları büroya hiç uğramayabilmektedirler.

Gerçekten de staj sürecine bu şekilde bakmayan bir meslek mensubu bulmak büyük bir şans olurdu. Oysa staj ortamı şansa değil standartlara bağlı olmalı, özellikleri mümkün

olduğunca homojen olmalıdır. Bu homojen yapının tesisi için meslek mensuplarına büyük sorumluluklar düşmektedir.

Peki, meslek mensuplarının UMES 5'e uygun davranmak için ne yapması gerekir?

▪ Bir meslek mensubunun stajyere yarar sağlayabilecek bir ortam oluşturabilmesi için öncelikle kendisinin UMES 3'te sayılan konularda donanımlı olması gerekir.

▪ Staj süreci UMES 3'de belirtildiği gibi, adayların mesleki yeterliliklerini göstermeleri için gereken mesleki bilgi, mesleki beceriler ve mesleki değerlerin, etiğin ve davranışların kazanılmasını sağlayacak yoğunlukta geçmeli, meslek mensubu da staj sürecini bir gözetim ve mesleğin geleceği için eğitim sorumluluğu olarak görmelidir.

Staj sürecini; kendini geliştirmiş, deneyimli ve donanımlı meslek mensupları gözetiminde layığı ile tamamlayan adayların mesleki beceriler ve değerleri önemli ölçüde kazanması mümkündür.

## **2.6. UMES 6: Mesleki Yetenek ve Yeterliliğin Değerlendirilmesi**

Adayların mesleki yetenek ve yeterliliklerinin resmi bir şekilde değerlendirilmesi gerekir. Bu standart bir adayın mesleki yetenek ve yeterliliğinin, meslek mensubu olma öncesindeki son değerlendirmesinin koşullarını tanımlamaktadır. Bu konuda bazı ölçütler belirlenmiştir:

A- Coğrafi özellikler, eğitim ve diğer kaynak imkânları, test edilecek aday sayısı ve adayların özgeçmişi, eğitimi düzeyi ve deneyim durumu gibi faktörleri farklılık göstermesi nedeniyle meslek kuruluşları kendi değerlendirme metotlarını kendileri saptayabilirler.

B- Duruma göre yazılı veya sözlü olabilecek sınavların eğitim döneminin sonunda veya sonlarına doğru yapılması önerilmektedir.

C- Sınavların sadece teorik bilgileri ölçen tarzda yapılması adaylarla ilgili sağlıklı bir yeterlik değerlendirmesine imkân

vermeyecektir. Çünkü adaylar yazılı sınavdaki yeterliliklerinin yanı sıra, aşağıda belirtilen konularda da yeterli olduklarını göstermek zorundadır:

a- Müfredatta yer alan belirli konularla ilgili teknik bilgiye sahip olma,

b- Teknik bilgiyi analitik ve pratik tarzda uygulayabilme,

c- Edindiği bilgileri, çok yönlü veya karmaşık bir problem karşısında çözüm yaratabilecek şekilde kullanabilme,

d- Belirli bir problemi, problemle ilgili bilgileri problemle ilgisi olmayan bilgilerden ayırmak suretiyle çözebilme,

e- Çok bilinmeyenli bir problemle karşılaşılması durumunda, problemi tanımlayabilme,

f- Alternatif çözüm yolları oluşturabilme,

g- Bilgi ve beceri çeşitliliğini bütünleştirebilme,

h- Gerçekçi önerileri mantıksal bir şekilde formüle etmek suretiyle kullanıcılarla etkin iletişim kurabilmek,

i- Etik çıkmazları tanımlayabilme

Yetenek ve yeterliliğin ölçülmesine yönelik son (final) değerlendirme:

a- Adayların cevaplarının önemli bir kısmının bir forma kaydedilmiş olmasını gerektirmelidir,

b- Güvenilir ve geçerli olmalıdır,

c- Değerlendirmenin güvenilir olabilmesi için mesleki bilgi, mesleki beceriler, mesleki değerler, meslek etiği ve mesleki davranışları tümünü yeterli bir şekilde içermelidir,

d- Ön yeterlilik programı sonunda uygulamaya yakın bir şekilde yapılmalıdır.

### **2.6.1. UMES 6'nın Türkiye'deki Karşılığı**

3568 Sayılı kanunun 5. maddesinin d bendinde stajın tamamlanabilmesi için aday meslek mensubunun ara dönem ve staj bitirme değerlendirmeleri ile yanında staj yapılan meslek mensubunun tezkiyesinin olumlu olması gerektiği ifade edilmektedir. Ayrıca aynı kanunun 7. maddesinde Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik Sınavı ile ilgili açıklamada "Serbest muhasebeci malî

müşavirlik sınavı Birlik tarafından yazılı olarak yapılır.“denmektedir.

3568 Sayılı kanunun, Yeminli Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınav Yönetmeliği'nin konumuzla ilgili kısımları şöyle özetlenebilir:

**Madde 8-** Birlik; Yeminli Mali Müşavirlik sınavlarını yılda iki kez, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik sınavlarını ise staj

dönemlerini gözeterek yılda üç kez yapar. Sınav günleri ve yerleri, sınav gününden en az bir ay önce Resmi Gazete'de yayımlanarak ve Odaların ilan tahtalarına asılmak suretiyle ilan edilir.

**Madde 14-** Sınavlar, meslek mensubunun teorik ve uygulama bilgisini ölçmek üzere meslek unvanları itibariyle, aşağıda belirtilen konulardan ayrı ayrı yapılır.

Yeminli Mali Müşavirlik sınav konuları	Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik sınav konuları
1) İleri Düzeyde Finansal Muhasebe, 2) Finansal Yönetim, 3) Yönetim Muhasebesi, 4) Denetim, Raporlama ve Meslek Hukuku, 5) Revizyon, 6) Vergi Tekniği, 7) Gelir Üzerinden Alınan Vergiler, 8) Harcama ve Servet Üzerinden Alınan Vergiler, 9) Dış Ticaret ve Kambiyo Mevzuatı, 10) Sermaye Piyasası Mevzuatı	1) Finansal Muhasebe, 2) Finansal Tablolar ve Analizi, 3) Maliyet Muhasebesi, 4) Muhasebe Denetimi, 5) Vergi Mevzuatı ve Uygulaması, 6) Hukuk (Ticaret Hukuku, Borçlar Hukuku, İş Hukuku, SSK ve Bağ-Kur Mevzuatı, İdari Yargılama Hukuku) 7) Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Meslek Hukuku

**Madde 16-** a) Yeminli Mali Müşavirlik sınavında başarılı sayılmak için sınav konularının her birinden 100 üzerinden en az 50 alınması şartıyla, alınan notların aritmetik ortalamasının en az 65 olması gerekir.

b) Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik sınavında başarılı olmak için her konudan 100 üzerinden en az 50 almak şartıyla, sınavın tüm konularının notları toplanır ve aritmetik ortalaması alınır. Başarılı sayılmak için bu ortalamanın en az 60 olması gerekir. Yanında staj yapılan meslek mensubu tarafından verilen tezkiye not ortalaması ayrı bir ders gibi ortalamaya dahil edilir.

**Madde 17-** Sınav Komisyonu, bu Yönetmeliğin 16'ncı maddesinde belirtilen notlama yöntemine göre cevap kâğıtlarını ve sonucunu notlandırır ve değerlendirir.

Sınav kâğıtlarında her sorunun notunun ayrı ayrı verilmesi esastır. Bunların toplamından o konudaki yazılı sınav notu ortaya çıkar.

Sınav komisyonu, adayların her sorudan aldıkları notları ve toplam sınav notunu liste halinde, tutanakla tespit eder ve bu

tutanaklar sınav evrakı ile birlikte saklanır. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik sınavlarında staj sırasındaki tezkiye not ortalaması ayrı bir ders gibi tutanakta gösterilir. Sınav sonuçları, sınavın bitiminden itibaren iki ay içinde Odalarda ilan tahtasına asılmak suretiyle ilan edilir.

### 2.6.2.UMES 6'nın Türkiye'deki Uygulama ile Karşılaştırılması

UMES-6 Türkiye'de kısmen uygulanmaktadır. Staj esnasında uygulama eğitimi verilmesi ve staj bitiminde müfredatta yer alan konularla ilgili teorik bilgi düzeyinin ölçülmesi standartla örtüşmektedir. Odaların uyguladığı eğitim programları ve staj ortamları genellikle adayın problem tanımlayabilme, alternatif çözüm yolları oluşturabilme, çözüm bulma, etik çıkmazları tanımlayabilme gibi beceriler geliştirmelerine uygun olmadığı için bu konularda ne ölçüde beceri kazandıklarının ölçümü de yapılmamaktadır.

### 3. Genel Değerlendirme

Standartlarda yer alan konular, meslek mensuplarının bilgi donanımı için

tasarlanmıştır. Aşağıda özetlendiği üzere, Ülkemizdeki muhasebeci eğitim programlarının buanlamda zenginleştirilmesi ve programların amaca uygun bir şekilde yürütülmesi, muhasebe mesleğinin ülkemizdeki geleceği açısından yönlendirici olacaktır. Nitekim IFAC'ın belirlemiş olduğu 6 temel standart Türkiye'deki uygulamalar açısından değerlendirildiğinde;

1- Muhasebe mesleğine giriş koşullarında aranan fakülte/bölüm sayısı muhasebe mesleğinin kapsamını aşmaktadır. UMES 1'e uyum için mesleğin sadece işletme ve maliye gibi muhasebe öğrenimine ders sayısı itibarıyla daha fazla önem veren bölümlere yönlendirilmesi gerekir. Ancak ülkemizde mesleğe giriş hakkının sadece fakülte mezunlarına tanınması ile UMES 1'in aşıldığı söylenebilir. Bu durum mesleğin geleceği açısından umut verici bir adımdır.

2- Mesleki eğitim programında UMES 2'de belirtilen konulardan bilgi teknolojileri ve 2007 yılına kadar ihmal edilen etik konularına özellikle yer verilmesi ve bu konudaki eksikliğin eğitimle giderilmesi gerekmektedir.

3- Staj döneminde teorinin yanında uygulamaya ve mesleki becerilerin kazandırılmasına yönelik çalışmalara yer verilmesi gerekmektedir. UMES 3'te belirtilen konuların stajyerlere kazandırılmasında meslek mensuplarına önemli sorumluluklar düşmektedir.

4- Mezun olduğunda bir işletmenin hangi bölümünde çalışırsa çalışsın lisans öğreniminden itibaren öğrencilere etik ilgili dersler verilmelidir. Muhasebe mesleğine yönelen öğrenciye de, staja başlama ve değerlendirmede ve hatta meslek mensubu olduktan sonra da zorunlu eğitimlerle etik davranma anlayışının kazandırılması gerekmektedir. Meslek adayı yanında staj yaptığı meslek mensubunu model alacaktır. Modelin etik değerlere sahip olmaması verilen teorik eğitimi değersiz hale getirir. UMES 4'e uyum için, belirleyici ve yönlendirici rolleri nedeniyle hem üniversitelere hem de TESMER'e önemli sorumluluklar düşmektedir.

5- Staj ortamlarının daha sıkı denetlenmesi gerekmektedir. Aksi halde staj

ortamları UMES 5'te belirtilen standartlara uygun olmayacaktır.

6- Muhasebeci adayının yeterliliğinin değerlendirilmesinde teorik bilgilerin yeterliliğinin yanında, UMES 6'da belirtildiği gibi, adayın staj sürecinde kazanmış olması gereken; alternatif çözüm yolları oluşturabilme, bilgi ve beceri çeşitliliğini bütünleştirebilme, çok bilinmeyenli bir problemle karşılaşılması durumunda problemi tanımlayabilme, edindiği bilgileri çok yönlü veya karmaşık bir problem karşısında çözüm yaratabilecek şekilde kullanabilme, teknik bilgiyi analitik ve pratik tarzda uygulayabilme gibi yeteneklerin de değerlendirilmesi gerekir. Yeterlilik değerlendirmelerinin bu tür becerileri ölçmek için de yapılması gerekir. Böyle bir ölçüm UMES 5'de tanımlanan staj ortamının tesisini zorunlu kılabilir.

#### 4. Sonuç

Ülkemizde Yasa ile tanımlanmış haliyle en fazla 20 yıllık geçmişi olmakla birlikte kökleri yüzlerce yıl geriye giden ve usta çırak ilişkisine dayalı bir eğitim süreci ile şekillenmiş olan muhasebe mesleği, IFAC tarafından 2005 yılında düzenlenmiş olan eğitim standartlarına TESMER'in çabaları ile yukarıda çizilen çerçevede uyum sağlamaya başlamıştır.

Teknoloji destekli TESMER eğitim programları etkin olmakla birlikte giderilmesi zor olmayan bazı eksikleri bulunmaktadır. Ancak meslek mensuplarının etik anlayış ve stajyerlerin yetiştirilmesine bakış açılarındaki eksikliklerin giderilmesi uzun soluklu bir eğitim süreci ile mümkün görünmektedir. Çünkü mesleğin etik anlayış ve sosyal sorumluluk eksikliğinin giderilmesine yönelik çalışmalar sadece yasalar ve cezalar içeren kanunlarla değil, eğitimle ve mesleki değerlere sahip çıkmayı ve etik davranmayı bilen model meslek mensuplarının yetiştirilmesiyle mümkün olabilir.

Ülkemizde muhasebe meslek mensuplarının eğitim meseleleri bugün ve gelecek için tarihsel bir bakış açısı ile değerlendirildiğinde şu sonuca

ulaşmaktadır: Ülkemizde muhasebenin güncel anlamıyla meslek haline getirilmesinde çok geç kalınmıştır. Ancak bu kısa tarihine rağmen meslek çok önemli aşamaları oldukça hızlı bir şekilde geçmiş ve gelişmiştir. Eğitim seminerlerindeki izlenimlerin bir sonucu olarak özellikle mesleğe son 20 yıllık süreçte giren meslek mensuplarının gelişmelere uyum sağlamada oldukça başarılı oldukları söylenebilir. Mesleğin gelecek nesli ise sadece fakülte mezunlarından müteşekkil olacak ve bunlar serbest muhasebeci mali müşavir sıfatıyla faaliyette bulunacaktır. Bilindiği gibi muhasebe mesleğinin en güncel konularından biri Uluslar arası muhasebe standartlarıdır ve bu standartların muhasebe mesleğini defter tutma faaliyetinden müşavirlik faaliyetine taşıdığı görülmektedir. Müşavirlik kısaca, finansal tabloların tarihi bilgilere ek olarak gelecekteki bazı olayların da tahmin edilmesi ve kaydedilmesi suretiyle hazırlanması ve işletme yönetimine geleceğe yönelik bilgi verilmesi anlamına gelmektedir. Dolayısıyla meslek her geçen gün tarihi bilgilerin özetlenmesi ve raporlanması ile vergi beyannamesinin doldurulması boyutunun ötesine geçmektedir. Bunun için meslek mensubunun gerçekten iyi bir bilgi donanımına sahip olması gerekecektir. Dolayısıyla mesleğin bu yönde gelişmesi mesleki eğitimi ve sürekli öğrenmeyi bir yaşam tarzı haline getirmektedir. Bu açıdan bakıldığında mesleğin geleceğinin umut vaat ettiği ve IFAC standartlarına yakınsamada daha başarılı olabileceği söylenebilir.

### **Kaynaklar**

Fırat, Hüseyin (2004), “Globalleşmenin Ülkemiz Muhasebe Mesleğine Yarattığı Fırsatlar”, Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu, No: 49, s.204

[www.ifac.org](http://www.ifac.org)

Özbirecikli, Mehmet (2007), “Ana Hatlarıyla IFAC Muhasebeci Eğitimi Standartları”, Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği Dergisi (MUFAD), Sayı:33, s.73-80.

3568 Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (13.06.1989 tarih, 20194 sayılı T.C. Resmi Gazete)

Serbest muhasebeciler, serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlerin mesleki faaliyetlerinde uyacakları etik ilkeler hakkında yönetmelik (19 Ekim 2007 Tarih ve 26675 sayılı T.C. Resmi gazete)

3568 Sayılı Kanun’un uygulanmasına yönelik 22 Mayıs 1992 tarihli yönetmelik.

5786 sayılı Kanun (26.07.2008 tarih 26948 sayılı Resmi Gazete).

TURMOB, [turmob.org.tr](http://turmob.org.tr) (erişim 11 Temmuz 2008)

TESMER, [see.tesmer.org.tr](http://see.tesmer.org.tr) (erişim 9 Eylül 2008)

