

**MUHASEBEDE KURUMSALLAŞMA SÜRECİ:  
TÜRKİYEDEKİ GELİŞMELER,  
AZERBAYCAN İÇİN ÖNERİLER**

**Yüksek Lisans Tezi**

**Elnur Safarli**

**Eskişehir, 2019**

**MUHASEBEDE KURUMSALLAŞMA SÜRECİ:  
TÜRKİYE’DEKİ GELİŞMELER,  
AZERBAYCAN İÇİN ÖNERİLER**

**Elnur SAFARLİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**  
**Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı**  
**Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Ergün KAYA**

**Eskişehir**  
**Anadolu Üniversitesi**  
**Sosyal Bilimler Enstitüsü**  
**Mayıs, 2019**

## JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

**Elnur SAFARLI'nın “Muhasebede Kurumsallaşma Süreci: Türkiye'deki Gelişmeler, Azerbaycan İçin Öneriler” başlıklı tezi 02 Temmuz 2019 tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca toplanan İşletme (Muhasebe) Anabilim Dalında, yüksek lisans tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.**

İmza

**Üye (Tez Danışmanı) : Dr.Öğr.Üyesi Ergün KAYA**

**Üye : Prof.Dr.Ayşe Banu BAŞAR**

Üye : Dr.Öğr.Üyesi Ali Emre SARILGAN

Prof.Dr.Bülent GÜNŞOY  
Anadolu Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

## ÖZET

MUHASEBEDE KURUMSALLAŞMA SÜRECİ:

TÜRKİYE’DEKİ GELİŞMELER,

AZERBAYCAN İÇİN ÖNERİLER

Elnur SAFARLI

Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mayıs 2019

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Ergün KAYA

Kurumsallaşma, bir kurumun oluşma basamaklarını, kuruluşunun arka planında yatan mantığı ve işleyiş biçimini kavramsallaştırma sürecindeki önemli bir kavramdır. İşletmelerde, özellikle küçük işletmelerde, kurumsallaşma amacıyla oluşturulan sistem, rekabetçi ve yenilikçi bir yaklaşım adına, işletmenin en uygun olduğu dönemde gerçekleştirildiğinde kuruma birçok katkısı olacaktır.

Muhasebe, işletme dalları içinde en eskisi ve bilgi sistemi olarak en gelişmiş olanıdır. Muhasebenin kurumsal yapısını oluşturan kavramsal çerçeve, ilkeler, kayıt kuralları ve muhasebe kayıt ve raporlama süreci ile ilgili düzenlemeler oldukça kapsamlıdır. Türkiye’de muhasebenin yasal statüye kavuşması ile ilgili düzenlemeler, 1990’lı yıllardan itibaren yapılmıştır. Türkiye’de meslek unvanları; serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir olarak belirlenmiştir. Meslek mensupları, meslek odaları ve bunların bağlı olduğu meslek birliği: TÜRMOB çatısı altında örgütlenmiştir.

Azerbaycan’da muhasebe mesleğinin durumunu ortaya koymak amacıyla 15 açık uçlu soru ile bir araştırma yapılmıştır. Azerbaycan’da kamu ya da özel sektörde muhasebe ile ilgili 10 kişiye bu sorular ulaştırılmış ve dört meslek mensubundan cevap alınmıştır. Azerbaycan’da muhasebe mesleği baş muhasebeci ve serbest muhasebeci (serbest denetçi) unvanları ile düzenlenmiştir. Meslek örgütlenmesi ise henüz tam teşekkül etmemiştir. Mesleki uygulamalar, Milli Mali Mevzuat çerçevesinde yürütülmektedir.

Azerbaycan 1991’de bağımsız bir cumhuriyet haline geldikten sonra ekonomik alandaki gelişmeler, milli maliye ve muhasebe politikalarının uluslararası standartlara uyumlu hale getirilmesine olan ihtiyacı iyice artırmıştır. Azerbaycan’da da bu konuda birçok adımlar atılmıştır. Ancak muhasebede kurumsallaşma süreci ve uluslararası standartlara ulaşmak için yapılması gereken birçok çalışma vardır. Bunun için bu alanda

eğitim kurumları ve eğitim programları geliştirilmeli, uluslararası standartlara uygun bir müfredat geliştirilmelidir. Bu alanda yapılacaklar için seminer ve kurslar düzenlenmelidir. UMS ve UFRS konularında bilgisi olan, yurtdışında bu alanda eğitim almış ya da eğiticilik yapmış kişilerden oluşan bir uzman grup kurulabilir. Muhasebe alanında literatüre katkı sağlayacak araştırmalar yapılarak metodolojik altyapı ile ilgili sorunlar giderilebilir.

**Anahtar Sözcükler:** Azerbaycan, Muhasebe mesleği, Kurumsallaşma, Uluslararası muhasebe standartları.

## **ABSTRACT**

### **THE PROCESS OF INSTITUTIONALIZATION IN ACCOUNTING: DEVELOPMENTS IN TURKEY, SUGGESTIONS FOR AZERBAIJAN**

**Elnur SAFARLI**

**Department of Accounting and Finance**

**Anadolu University, Graduate School of Social Sciences, May 2019**

**Advisor: Dr. Ergün KAYA**

Institutionalization is an important concept describing the process of conceptualization of institutions operational logic, its foundation and formation stages. Considering the competitive and innovative approach, enterprises and particularly small enterprises can benefit from the system created concerning institutionalization in the right time.

Accounting is one of the oldest management branches that has the most advanced information system. Conceptual framework, principles, registration rules, recording and reporting process that constitute the institutional structure of accounting are quite comprehensive. Regulations relating to attain proper legal status of accounting in Turkey were made in 1990s. Accounting profession in Turkey executed under titles such as independent accountant (financial advisor) and certified public accountant. Members of the profession, professional chambers and the professional association to which they belong: organized under the roof of TÜRMOB (Union of chambers of certified public accountants and sworn-in certified public accountants of Turkey).

A study was conducted with 15 open-ended questions in order to reveal the status of the accounting profession in Azerbaijan. 10 questions about accounting in the public and private sectors in Azerbaijan were raised and answered by four professionals. The accounting profession in Azerbaijan is executed under the titles of chief accountant and independent accountant (independent auditor). The professional organization has not yet been fully formed. Professional practices are carried out within the framework of National Financial Regulation.

After Azerbaijan became an independent republic in 1991, the necessity to bring economic sphere, national finance and accounting policies into conformity with international standards increased. Many steps have been taken forward but still there are many works that need to be performed to reach international standards in the process of

institutionalization in accounting sphere. For purpose educational institutions, training programs and curriculum should be established and developed in the field according to the international standards. Seminars and courses should be organized for those related to the field. An expert group of people who knows IAS and IFRS and who have an education or training in this particular field should be established. Researches in the field of accounting should be conducted to eliminate problems related to methodological base and further contribute to the literature.

**Key Words:** Azerbaijan, Accounting Profession, Institutionalization, International Accounting Standards.

## **ÖNSÖZ**

Tarafımcahazırlanmışolan bu tezin ilk önce literatüre ve bölümüm muhasebeye katkı sağlamasını dilerim. Tezin hazırlanmasında yoğun iş yüküne rağmen zamanını, tecrübesini ve bilgi birikimini benimle paylaşan ve her daim yanımda olan tez danışmanım Sayın Dr. Öğr. Üyesi Ergün KAYA'ya teşekkürlerimi sunmayı borç bilirim. Eğitim yolunda desteklerini hiçbir zaman esirgemeyen ve her şartta daima yanımda olan aileme de minnettar olduğumu ifade etmek isterim. Ayrıca yetişmemde emekleri olan tüm hocalarıma ve tez yazım sürecinde yardımlarını esirgemeyen arkadaşlarıma da şükranlarımı sunarım.

02/07/2019

### **ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ**

Bu tezin bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmamın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu olmak üzere tüm aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmanın Anadolu Üniversitesi tarafından kullanılan “bilimsel intihal tespit programıyla” tarandığını ve hiçbir şekilde “intihal içermediğini” beyan ederim. Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçları kabul ettiğimi bildiririm.

.....  
(İmza)

Elnur SAFARLI

## İÇİNDEKİLER

|                                                                  |      |
|------------------------------------------------------------------|------|
| JÜRİ VE ENSTÜTİ ONAYI.....                                       | iii  |
| ÖZET .....                                                       | iv   |
| ABSTRACT.....                                                    | vi   |
| ÖNSÖZ .....                                                      | viii |
| ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ.....                 | ix   |
| İÇİNDEKİLER .....                                                | x    |
| TABLolar DİZİNİ .....                                            | xiii |
| KISALTMALAR LİSTESİ.....                                         | xv   |
| GİRİŞ .....                                                      | 1    |
| BİRİNCİ BÖLÜM .....                                              | 4    |
| TÜRKİYE’DE MUHASEBE MESLEĞİNİN KURUMSALLAŞMA SÜRECİ .....        | 4    |
| 1. KURUMSALLAŞMANIN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ.....                     | 4    |
| 1.1. Kurumsallaşma Kavramı.....                                  | 4    |
| 1.2. Kurumsallaşma Kuramları.....                                | 6    |
| 1.3. Kurumsallaşmanın İlkeleri Ve Unsurları.....                 | 8    |
| 1.3.1. Kurumsallaşma ilkeleri.....                               | 8    |
| 1.3.2. Kurumsallaşmanın unsurları .....                          | 11   |
| 1.4.Kurumsallaşmanın Yararları ve Kısıtlar .....                 | 13   |
| 1.4.1. Kurumsallaşmanın yararları.....                           | 13   |
| 1.4.2. Kurumsallaşmanın kısıtları ve olumsuz yönleri.....        | 14   |
| 2. MUHASEBE MESLEĞİNİN GELİŞİMİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER.....       | 16   |
| 2.1. Ekonomik Sistem ve Ticari İlişkilerde Gelişmeler .....      | 16   |
| 2.2. Kamu Yönetimi, Kamu Finansmanı ve Vergi Düzenlemeleri ..... | 17   |
| 2.3. Ticari Mevzuat ve Sermaye Piyasası Mevzuatı.....            | 18   |
| 2.4. Muhasebe Mesleği Uygulamaları .....                         | 21   |
| 2.5. Muhasebe Eğitimi .....                                      | 22   |
| 3. MUHASEBE MESLEĞİNİN KURUMSALLAŞMASI .....                     | 24   |

|                                                                                      |    |
|--------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 3.1. Muhasebe Mesleğinin Kurumsallaşma Gereksinimi.....                              | 24 |
| 3.2. Muhasebe Mesleğinin Kurumsallaşmasına Katkı Sağlayan Unsurlar .....             | 26 |
| 3.2.1. Türkiye’de muhasebenin kısa tarihi.....                                       | 27 |
| 3.3. Türkiye’de Muhasebe Eğitimi .....                                               | 31 |
| 3.3.1. Muhasebe eğitiminin önemi.....                                                | 33 |
| 3.3.2. Türkiye’de muhasebe eğitimi kademeleri .....                                  | 35 |
| 4. MUHASEBE MESLEĞİNİN TEMEL SORUNLARI VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ .....                      | 39 |
| 5. LİTERATÜR TARAMASI.....                                                           | 42 |
| İKİNCİ BÖLÜM.....                                                                    | 44 |
| AZERBAYCAN’DA MUHASEBE .....                                                         | 44 |
| 1. ARAŞTIRMANIN AMACI, KAPSAMI VE YÖNTEMİ .....                                      | 44 |
| 2.AZERBAYCAN’DA MUHASEBE SİSTEMİ.....                                                | 44 |
| 2.1. SSCB Döneminde Muhasebe Sistemi.....                                            | 44 |
| 2.2. SSCB Sonrasında Muhasebe Sistemi .....                                          | 47 |
| 2.3. Azerbaycan Muhasebe Sistemi .....                                               | 48 |
| 3. AZERBAYCAN’DA MUHASEBE MESLEĞİ.....                                               | 53 |
| 3.1. Muhasebede Meslek Unvanları .....                                               | 53 |
| 3.1.1. Baş muhasebecilik .....                                                       | 53 |
| 3.1.2. Serbest muhasebecilik (denetçilik).....                                       | 54 |
| 3.2. Meslek Örgütlenmesi.....                                                        | 55 |
| 3.3. Muhasebe Eğitimi .....                                                          | 56 |
| 3.4. Muhasebe Mesleğinin Türkiye ve Azerbaycan’daki Durumunun Karşılaştırılması..... | 56 |
| 4. AZERBAYCAN’DA MUHASEBE MESLEĞİNİN KURUMSALLAŞMASI İÇİN YAPILMASI GEREKENLER ..... | 58 |
| 4.1. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Uygulanması.....                          | 59 |
| 4.2. Muhasebe Mesleğinin Kurumsallaşması İle İlgili Tespitler .....                  | 59 |
| 4.3. Muhasebe Mesleğinin Kurumsallaşmasına Yönelik Öneriler .....                    | 62 |

|                      |           |
|----------------------|-----------|
| <b>SONUÇ .....</b>   | <b>64</b> |
| <b>KAYNAKÇA.....</b> | <b>68</b> |
| <b>EKLER</b>         |           |
| <b>ÖZGEÇMİŞ</b>      |           |

## TABLÖLAR DİZİNİ

|                                                                          | <b><u>Sayfa</u></b> |
|--------------------------------------------------------------------------|---------------------|
| <b>Tablo 1.</b> Türk Eğitim Sisteminde Muhasebe Eğitiminin Amaçları..... | 33                  |
| <b>Tablo 2.</b> Azerbaycan Muhasebe Sisteminin Çalışma Esasları.....     | 50                  |
| <b>Tablo 3.</b> Türkiye’de ve Azerbaycan’da Muhasebe Mesleği.....        | 58                  |



## KISALTMALAR LİSTESİ

|           |                                                                                            |
|-----------|--------------------------------------------------------------------------------------------|
| AB        | : Avrupa Birliği                                                                           |
| ABD       | :Amerika Birleşik Devletleri                                                               |
| ACMO      | : Azerbaycan Cumhuriyeti Muhasebeciler Odası                                               |
| Ed.       | : Editör                                                                                   |
| IFAC      | : Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu                                                   |
| İİBF      | : İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi                                                     |
| İMKB      | : İstanbul Menkul Kıymetler Borsası                                                        |
| KGK       | : Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu                                    |
| KOBİ      | : Küçük Ve Orta Büyüklükteki İşletmeler                                                    |
| MMUS      | : Milli MühasibatUçotu Standartları                                                        |
| MOB       | :Müşavirler Odaları Birliği                                                                |
| MSUGT     | : Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği                                                  |
| MYO       | : Meslek Yüksekokulu                                                                       |
| SMMM      | : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir                                                          |
| SPK       | : Sermaye Piyasası Kanunu                                                                  |
| SSCB      | : Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği                                                   |
| TFRS      | : Türkiye Finansal Raporlama Standartları                                                  |
| TFRS      | : Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları                                      |
| TMSK      | : Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu                                                     |
| TMUD      | :Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği                                                        |
| TMUDESK   | : Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu                                          |
| TOBB      | : Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği                                                       |
| TTK       | : Türk Ticaret Kanunu                                                                      |
| TÜRMOB    | : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali<br>Müşavirler Odaları Birliği |
| UFRS/IASC | : Uluslararası Finansal Raporlama Standartları                                             |
| UMS       | : Uluslararası Muhasebe Standartları                                                       |
| VUK       | : Vergi Usul Kanunu                                                                        |
| YMM       | : Yeminli Mali Müşavir                                                                     |

## GİRİŞ

İşletmelerin en önemli hedeflerinden olan sürekliliği sağlayan birtakım unsurlar bulunmaktadır. İşletmelerde sürekliliği sağlayan unsurlardan biri de kurumsallaşmadır. İşletmelerin tüzel bir kişilik kazanmasını sağlayan kurumsallaşma, varlıklarının süreklilik taşıması, kurumsal kimliğin kazanılması ve amaç uyumunun sağlanması kademelerinden sonra ortaya çıkan bir olgudur. Sözü edilen bu kademelerin ifa edilebilmesi için, bilgiye ihtiyaç duyulmaktadır. Bilginin üretilmesi için işletme bünyesinde aktif bir organizasyon oluşturulması gerekmektedir. İşletme bünyesinde oluşturulan bu organizasyon bilgi sistemidir. Muhasebe bilgi sistemi, bilgi sistemleri içinde en iyi gelişmiş olanıdır. İyi işleyen bir muhasebe sistemi, işletmenin kurumsal yapıya kavuşma sürecine de pozitif katkılar sunmaktadır. İşletmeler için kurumsallaşmanın büyük bir öneme sahip olduğu genel kabul gören bir olgudur.

Yaşadığımız çağda her alanda önemi anlaşılan kurumsallaşma çerçevesinde; şeffaflık, hesap verebilirlik, iç kontrol, kurumsal yönetim, denetim, sürdürülebilirlik ve süreklilik gibi konular üzerinde durulmaktadır. Bukonuların üzerinde durulması ve tartışılması, işletmelerin kurumsallaşma süreçlerine katkı sunacaktır. Sürekliliği, sürdürülebilirliği ifade eden kurum sözcüğünden türetilen ve ortak idealleri temsil eden kurumsallaşma kavramı ile işletmelerin yalnızca mal ve hizmet üreten birimler olmadığı; ortak amaçlar için birlikte çaba gösterilen, kuralların egemen olduğu bir yapı niteliği kazanması anlamına gelmektedir. İşletmelerin kurum niteliği kazanabilmek için gösterdiği gayrete ve bu sürece ise kurumsallaşma denilmektedir. Başka bir söyleyişle, kurumsallaşma bir süreç, kurumsallık bir sonuçtur. Süreklilik, örgüt kültürü, yenilikçilik ve profesyonellik, kurumsallaşmanın sağlanması sürecini etkileyen dört önemli faktördür (Syier, 2006: 12). Bu faktörleri, tüzel kişilik kazanma, süreklilik, amaç uyumu ve kurumsal kimlik olarak sıralayan yaklaşımlar da vardır (Örmeci, 2005: 13).

Türkiye’de muhasebe alanında son yıllarda olumlu gelişmeler olmaktadır. Bu olumlu gelişmelere paralel olarak uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının uygulanması konusunda birtakım sorunlar yaşandığı da görülmektedir. Fakat sözü edilen sorunların meslek mensuplarından ve sektörlerden ziyade, bürokratik durumlardan kaynaklandığı düşünülmektedir.

2011 yılında yayımlanan Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun ilk halinde sermaye şirketlerinin tamamının muhasebe finansal raporlama standartlarını dikkate almaları zorunlu hale getirilmesine karşın özellikle kamu bürokrasisinden gelen itirazlar ile

muhasabe finansal raporlama standartlarının uygulanması hakkında hükümler yenilenmiş ve uygulama alanında da yeni düzenlemeler yapılmıştır.

Maliye Bakanlığı'nın etkisi altında olan Türkiye'deki muhasabe kültürü veya iklimi, daima kamu bürokrasisinin ve Maliye Bakanlığı'nın yaptığı düzenlemelere göre şekillenmiştir.

Bilgi çağının getirdiği ihtiyaçlara cevap vermesi gereken muhasabe meslek mensupları, mükemmel iletişim becerileri ve teknik alanda uzmanlık düzeyinde bilgiyle donatılmış olarak yetiştirilmelidir. Profesyonel bir muhasabe meslek mensubunun mesleki bilgi ve becerileresahip olmasının yanında nesnel ve dürüst olması, ahlaki değerleri önemsemesi ve mesleki alanda yeniliklere açık olması gerekmektedir. Sözü edilen bu özellikler dikkate alındığında bu alanda çalışacak bireylerin uluslararası standartlara uygun eğitim almaları gerekmektedir.

Türkiye'de lise, önlisans ve lisans seviyesinde verilen muhasabe eğitiminin uluslararası standartlarda yapılabilmesi için ilk olarak muhasabe alanının ihtiyaçları tespit edilmeli ve bu doğrultuda verilen eğitimin, gelişen ve değişen dünyaya uyum sağlayıp sağlamadığı araştırılmalıdır. Bu araştırmayla elde edilen verilerin, eğitimin yeniden yapılandırılması ve sunulmasıyla uluslararası muhasabe eğitimi standartlarına uygun verilmesiyle belli bir standart yakalanacaktır.

Uzun yıllar SSCB içinde kalan Azerbaycan Cumhuriyeti, 1991'de bağımsızlığını ilan etmesiyle başlayan yeni süreçte gerçekleştirdiği ekonomik reformlar, muhasabe mesleğinde de birtakım ihtiyaçları beraberinde getirmiştir. Bu yeni dönemle birlikte Azerbaycan'ın ekonomisine birçok firma ve kişinin yatırımlarında da yıldan yıla artış olmaktadır. Uluslararası normlara cevap veremeyen Azerbaycan maliye planının ve muhasabe sisteminin yeni baştan kurulmasını gerektirmektedir.

Bu araştırmanın amacı kurumsallaşmanın meslek uygulamalarındaki önemini vurgulamak, Türkiye'de muhasabe mesleğinin kurumsal yapısını incelemek, Azerbaycan'da muhasabe mesleğinin kurumsal gelişimi için öneriler getirmektir.

Çalışmanın amacına uygun olarak, önce literatür taraması yapılmış, mevzuat incelenmiş ve uygulamada gözlem yapılmıştır. Azerbaycan'da meslek uygulaması ile ilgili gerek Maliye Bakanlığı gerekse muhasabe meslek mensuplarıyla yüzyüze görüşmeler yapılarak belgeler derlenmiştir. Elde edilen bulgular, her iki ülkedeki yasal düzenlemeler, meslek örgütlenmesi ve eğitim süreçleri bakımından karşılaştırmalı olarak değerlendirilmiştir.

İki bölümünden oluşan “Muhasebede Kurumsallaşma Süreci: Türkiye’deki Gelişmeler, Azerbaycan İçin Öneriler” adlı çalışmamızın ilk bölümünde kurumsallaşma kavramı, muhasebe mesleğinin gelişimini etkileyen faktörler ve Türkiye’de muhasebe mesleğinin kurumsallaşma süreci ele alınmıştır. Azerbaycan’da muhasebe mesleğinin ele alındığı ikinci bölümde ise muhasebe mesleğinin Azerbaycan’daki durumu ortaya konulmuş, kurumsallaşması için yapılması gerekenler ve buna yönelik öneriler üzerinde durulmuştur.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### TÜRKİYE’DE MUHASEBE MESLEĞİNİN KURUMSALLAŞMA SÜRECİ

#### 1. KURUMSALLAŞMANIN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

##### 1.1. Kurumsallaşma Kavramı

Belirli bir durum ya da özelliğe sahip olan sosyal bir düzen ya da kalıba kurum denilmektedir. Kurumsallaşma ise sözü edilen düzeni ya da bu düzene ulaşma sürecini ifade eden bir kavramdır (Jepperson, 1991:144). Buradan hareketle kurumsallaşmanın tanımı; “istikrarsız, gevşek yapılı ve dağınık etkinliklerden istikrarlı, düzenli ve sosyal bakımdan bütünleştirici kalıpların ortaya çıkması” şeklinde yapılmaktadır (Selznick, 1996). Bir başka söyleyişle kurumlar; toplumsal uzlaşmaya ulaşmak amacıyla kolektif müdahalelerde bulunmak suretiyle değil, çevresel şokların ya da kolektif edimlerin engel olamadığı, kalıplara destek veren ve devam eden rutin hale gelmiş yeniden üretime dönük işlemler yapılarak üretilmektedir. Bu durumuyla kurumsallaşma bir istikrarlılığa, biçime ya da varlığını devam ettirmeye dönüşmektedir (Fidan, 2017:2).

Toplumsal hayatta yaygın kullanılmasına karşın kurum ve kurumsallaşma kavramlarının belli bir nispette belirsizlik taşıdığını belirtmek mümkündür. Çünkü kurumsallaşma bireysel eylemleri olduğu gibi örgütsel eylemleri de kapsamaktadır. Bunun yanında söz konusu eylemlerin arka planındaki alan ya da sektör seviyesinde bir örnekleyici baskıların dikkate alınması gerekmektedir. Bundan dolayı kurumsalcılık yaklaşımlarının tarihsel süreçteki seyrinin tasvir edilmesi, bu karmaşık etkenlerin yorumlanma biçimleriyle ilgili ipuçları sunabilir. Sözü edilen yaklaşımlarda karşılaştırma yapılması, karmaşık alt bileşenlerin anlaşılması için bir kolaylık sağlayabilir

Kurumsallaşma (institutionalization), bir kurumun oluşma basamaklarını, kuruluşunun arka planında yatan mantığı ve işleyiş biçimini kavramsallaştırma sürecindeki önemli bir kavramdır. Kurumsallaşma, esasında bir tür süreçtir. Bu süreç, herhangi bir organizasyonu zaman içinde etkilemektedir. Böylece organizasyonun kendini ötekilerden ayrı tutan, yani kendine özgü tarihini, içinde yer alan bireyleri, onunla bütün haline gelmiş grupları, bu grupların meydana getirdiği kazanılmış yararları ve bu organizasyonun çeşitli ortamlara uyum sağlayabilme yöntemlerini yansıtan bir süreçtir (Selznick, 1957: 16-17).

Kurumsallaşma sürecinden beklenen, kurumun faaliyetlerine devam etmesinde, çalışanların bireysel yöntemlerine bağımlı kalmadan, kurumun kendi çalışma yöntem ve tekniklerini ortaya koyması ve çalışanların kurumdan ayrıldıktan sonra bile işlerde aksama olmadan sürmesi için süreçlerin ve ilgili yapının oluşturulmasıdır.

Kurumsallaşma bir işletmenin faaliyetlerini, şahısların varlığına bağlı olmadan devam ettirebilmesi ve geliştirebilmesi için gereken şartları sağlayan bir yapının kurulmasıdır. Bireylere ve onların işletmeleriyle içselleştirmedikleri, kendilerine özgü çalışma yöntemlerinden bağımsız olmasını sağlayarak kurumun kurumsal nitelikte bir işleyiş yöntemi geliştirilmesi, kurumsallaşmanın temel amacıdır. Çalışanlardan bir bölümünün işten ayrıldığı dönemlerde, işletmenin faaliyetleri aksamadan yürütülebiliyor ve geliştirilebiliyorsa, işletmeye alınan yeni bireyler, faaliyetlerin yürütülme biçimini örgütsel yapı içinde meydana getirdiği kendine özgü sistem içinde öğrenmesi mümkün olabiliyorsa, o işletmenin kurumsallaşma anlamında belli noktalara geldiğini söylemek mümkündür.

Bununla birlikte firmanın sahibi ve yöneticilerinin de işletmeden bir dönem uzak kalmaları halinde onların işletmede olmamaları, faaliyetlerin yürütülmesinde büyük ölçüde problemlere yol açmıyorsa yine işletmenin kurumsallaşma bakımından önemli aşamalar kaydettiği kabul edilebilir. Bu ifade kurucuların veya insan faktörünün sistemin dışında sayılması veya kurumsal yapıda geri plana atılarak süreç ve sistemin daha önemli hale gelmesi anlamına gelmemelidir. İşletmenin kurulma, gelişme ve belli noktaya gelmesinde yöntemler belirleyen ve önemli kararlar alan kurucu ve diğer yöneticilerin öneri, düşünce ve kararları kurumsallaşma sürecinin temelini oluşturacaktır (Gül, 2018: 12). Fakat kurucuların bulunmadığı bir ortamda, faaliyetlerde önemli aksamalar ortaya çıkıyor veya işletmenin kuruluş dönemine göre dikkate değer ölçüde bir büyüme gerçekleşmiş olmasına karşın idari yaklaşım ve süreçler bakımından halen kuruluş dönemindeki uygulamalar devam ettirilmeye çalışılıyorsa, sözü edilen işletmede bir kurumsallaşma süreci başarılı olamamıştır denilebilir.

Bir kurumun kurumsallaşmamış olması, mantıksal tutarlılık ve tanım gereğince mümkün değildir. Daha da önemlisi, bir organizasyon ya da kurumu kurumsallaştırmak, elde edilmiş olan görevlerin teknik ihtiyaçlardan çok, bir bakıma “belli bir değerler bütününe aşlamak” anlamına gelmektedir (Selznik, 1957:18).

## 1.2. Kurumsallaşma Kuramları

Tarihi ve ekonomik koşullara bağlı olarak “kurumsallık” kavramı üzerine ilk çalışmalar, 1900’lü yılların başlarında Amerikalı iktisatçılar tarafından yapılmış olup, bu araştırmalar daha çok sistem içindeki kurumlara ve buradan hareketle ekonomik düzene dönük olmuştur. Kurumlara ve ekonomik yapıya sosyolojik çözümler getirmek isteyen iktisatçılar, özellikle organizasyon kuramları içinde yer alan sistemsel yaklaşımla öne çıkan “çevre” etkeninin organizasyonlara olan etkisi ve devamlı değişim karşısında organizasyon yapısının uyum sağlama gereğine bağlı olarak 1970’li yıllarda “kurumsallık kuramları” ortaya çıkmıştır. Özüne bakıldığında bu teorilerin temelinde kurumcu ekonominin olduğu görülecektir (Usta ve Memiş, 2010: 335).

Kurumsal kuram, özellikle 1970’li yıllarda hızla gelişmiş ve bugünkü düzeyine ulaşmıştır. Selznick’in önceki çalışmaları benzerlik göstermekle birlikte, kurumsal teorinin bugünkü temsilcileri direkt olarak, bilgi sosyolojisi alanından kaynaklanan çalışmalarla ilgilidir.

Schutz, Dilthey ve Husser gibi Alman idealistlere dayanan felsefi altyapısı olan kurumsallık konusunda çalışan isimlerin başında Peter Berger gelmektedir. Berger, sosyal gerçekliğin sosyal etkileşimden meydana gelen insan yapısı olduğu konusunda dikkat çekici çalışmalar yapmıştır. Berger ve arkadaşları, genel olarak, önceden tahmin edilmesi mümkün, biçimsel ilişkiler ve düzenliliğin bir portresi olan bürokrasi anlayışı üzerine tartışmalar yapmışlardır. “Organizasyonlar, modern toplum yapılarında, üstün kurumsal biçimlerdir” görüşünde olan Zucker (1977), bu konudaki görüşlerini ayrıntılı olarak ortaya koymuştur.

Kohn, 1969 yılında yaptığı bir çalışmada, “kurumsal etkilerin biçimsel organizasyonlardan yayıldığı” fikrini ileri sürmüştür. Yine Kohn, kurumsallaşmanın biçimsel organizasyon, yönetim ve kültür olmak üzere üç ana niteliğine dikkatleri çekmiştir.

Kurumsallaşmanın modern toplumlardaki kurallarını ve karmaşık modelleri inceleyen Meyer ve Rowan’ın (1977) çalışmaları örgütsel analiz alanındaki kurumsal uygulamaların en etkili olmuştur. Onlar, sosyal gerçeklerin biçimsel organizasyonların ayrıntılı bir biçimde oluşması için gereken altyapıyı sağlamakta olduğunu iddia etmişlerdir.

1980'li yıllarda “Yeni-Kurumsallık Yaklaşımını” geliştiren DiMaggio ve Powell, kurumsallık teorisine o dönemdeki en önemli katkıyı yapmışlardır. Yeni-Kurumsallık Yaklaşımı, yasal düzenlemeler, mesleki kuruluşlar ve kurumsal çerçeveyi meydana getiren öteki kurumların standart baskılarını örgüt yapıları, faaliyetleri ve stratejileri açısından nasıl gerçekleştirdiklerini açıklamaya çalışır. Bununla birlikte DiMaggio ve Powell, örgütler için çevreyle uyumlu olmanın önemli sonuçlar sağladığını belirtmiştir.

1990'lı yıllara doğru Zucker, kurumların çevreye uyum sürecindeki başarılarına paralel olarak pozitif imaja sahip olacaklarını, böylece varlıklarını sürdürmek için ihtiyaçları olan kaynaklara kolaylıkla ulaşabileceklerini, buna bağlı olarak örgütlerin benzer özellikler taşıyacaklarını fakat bu benzerliğin, verimlilikten ayrı olarak gelişme sağlayamayacağını ileri sürmüştür.

Organizasyonların ampirik testler aracılığıyla, sosyal kuramın işlevsel mantığının gelişmesiyle ortaya çıktığını ileri süren Merton'un öğrencisi olan Selznick'in 1949 yılında geliştirdiği “doğal sistem modeli”, biraz farklı yönleri de olsa günümüzde kurumsal teori adı verilen ve organizasyon analizlerinde kullanılan bir model olmuştur. Organizasyon yapılarına mikrokozmosta bulunan topluluklar olarak bakılan bu modelde çevreyle etkileşim dikkate alındığı için toplumsal değişim dinamikleri büyük bir önem taşımaktadır (Öztürk ve Balcı, 2014:215).

Selznick'in modeli, rasyonel analizi benimsemektedir. Bu formal yapının; örgütsel davranış biçiminde olduğu gibi, irrasyonel boyutlardaki gibi başarısız olması asla söz konusu değildir. Kurumsal yapı; çevresel etkilerden önemli ölçüde etkilenen, organizasyonda yer alan bireylerin özellikleri ve bağlılıklarıyla şekillenmiş uyumlu organizmalardır.

Selznick'in modelinde gerçekleşmesi zorunlu unsurlar ise; organizasyonun çevreyle güvenli ilişkileri, yetki ve iletişimde istikrar, organizasyon içindeki biçimsel olmayan ilişkilerin istikrarı ve homojenliktir (Özkara 1999: 162).

Örgütsel kuramıyla ilgili birçok çalışma yapılmasına karşın kurumsallık teorileri ancak Meyer ve Rowan adlı araştırmacıların çalışmasıyla kabul görür hale gelmiştir. Birçok teoriden meydana gelen bir yaklaşım olan kurumsallık teorileri, Meyer ve Rowan'ın 1977 yılında yazdıkları “Kurumsallaşmış Organizasyonlar: Bir Mit ve Merasim Olarak Biçimsel Yapı” adlı makaleleri ile net biçimde ortaya çıkmıştır. Sözü edilen makalede; organizasyonun yapısal durumundan kaynaklı karar alma biçimleri ve

biçimsel yapıya dair geleneksel düşüncelerden ayrılmak suretiyle radikal analizler yapmışlardır. Biçimsel yapının organizasyon faaliyetlerini oluşturan organizasyonun misyonu, üst düzey çalışanlar ve yapısal düzenlemeler gibi simgesel aksesuarlara sahip olması, söz konusu analizlerin temel noktasıdır. Meyer ve Rowan'ın simgesel amaçlar için kullanılan biçimsel yapının, sistematik bakımdan geliştirilmesine önemli katkıları olmuştur (Dereköy, 2015: 37).

Meyer ve Rowan'ın yaklaşımına göre (Meyer ve Rowan, 1977);

- Örgütsel yapılar, kurumsal mitlerin artmasıyla ortaya çıkar ve zamanla daha karmaşık hale gelir. Kurumsal olarak örgütsel faaliyetlerin sözü edilen mitlerle desteklenmesi gerekmektedir.

- Kurumsal mitlerle meydana gelen organizasyonlar çok daha meşru, başarılı ve uzun ömürlüdür.

- Örgütsel kontrolle ilgili çabalar, özellikle üst düzeyde kurumsallaşmış bağlamda içsel ve dışsal ritüele uygun olduğunu göstermektedir.

- Örgütlerin kurumsal çevreye uyum sağlaması, yaşamsal bir öneme sahiptir. Kurumsal çevrenin kurallarına uymak suretiyle örgütlerin ortak değerlerine saygılı olduklarını göstererek yapılanların öteki kurumlarca sorgulanmasına engel olunmaktadır.

### **1.3. Kurumsallaşmanın İlkeleri ve Unsurları**

Kurumsallaşma basamaklarını geçmiş ve kurumsallaşma sürecini başarıyla tamamlamış olan bütün örgütsel yapıların mutlak suretle verimli ve etkili olarak yönetilebildiğini ifade etmek mümkün değildir. Çünkü tarihsel bakımdan ele alındığında belli dönemlerde kurumsal olarak yüksek performanslara ulaşmış birçok kurumun süreç içinde mevcut değişim ve dönüşümlere uyum sağlamakta başarılı olamadıkları için işlevini kaybettiği, küçüldüğü, hatta yok olduğu görülmüştür.

Bu bölümde bir kurumun iyi yönetilebilmesi ve örgütsel yapının kurumsallaşabilmesi için temel dayanak olan kurumsal yönetim ilkeleri literatür bağlamında ele alınacaktır.

#### **1.3.1. Kurumsallaşma ilkeleri**

Selznick (1996: 271-277) tarafından “kurumsallaşma” adıyla geliştirilmiş ve işletmelerin kurumsal yönetim seviyesini belirlemek için kullanılan saydamlık, biçimlendirme, profesyonelleşme, tutarlılık, kültürel güç ve özerklik olarak altı temel

ilke vardır. Bunlara ek olarak, kurumların yapısal bakımdan gerçekleştirmek zorunda oldukları ve kurumsallaşmanın unsurları adı verilen sadelik, farklılaşma ve esneklik gibi kavramlardan oluşan üç ana unsur da bulunmaktadır.

#### *Saydamlık*

Hesap verilebilirlik de denilen saydamlık, kurumsallık bağlamı içinde bulunan öğelerden birisi olmakla beraber, kurumsal yapıyla ilgili hem finans bilgilerinin, hem de finans dışı kurumsal yönetim araçlarının sunulma durumunu göstermesi bakımından, literatürde kurumsallaşmanın en başta yer alan unsurlarından biri olarak kabul edilmektedir.

Kurumsal yapının iktisadi faaliyetleriyle ortaya çıkan sonuçların ve organizasyonla ilgili farklı birimlerdeki kurumsal yönetim mekanizmalarının işleyişi ve yapısıyla ilgili bilgilerin temel özellikleri barındırması gerekmektedir. Sözü edilen bilgilerin karara varma amacına uygun olarak açık, güvenilir, eksiksiz ve istendiği zaman açıklanması gerekmektedir. Bu yaklaşımda kurum mensupları ile diğer bireylere kurumsal yapının mali durumu, etkinlik düzeyi, izlediği kurumsal yönetim standartlarının niteliği ve niceliğiyle ilgili sağlıklı bir yaklaşım sunmaktadır (Aksu ve Köseadağ, 2005:5).

#### *Tutarlılık*

Kurumsal yapıların hedeflerinin iş ve vizyonla ilgili intibakını önceden belirlemeleri büyük bir önem taşımaktadır. Kurumların yönetiminin taahhütlerine uygun hareket etmesi, farklı dönemlerde ortaya çıkan benzer olaylara aynı özellikte karşılıklar vermesi, kurumda bulunan farklı birimlerin aralarında bir uyum olması ve kurumun amaçları ile kuruma mensup kişilerin amaçlarının uyumlu olması gerekmektedir (Ak, 2010: 79).

Kamuda ve özel sektörde faaliyetlerini sürdüren organizasyonların kurumsallaşma sürecine girdikten sonra birbirlerine benzer bir işleyiş gösterdikleri gözlenmektedir. Söz konusu sistemin işletilmesi, organizasyon yapısının bir disiplin çerçevesine oturtulması, bunun gibi kurumsal yapıların zaman içinde birbirlerine dönüşmek suretiyle birbirlerine benzemelerine yol açmaktadır. Kurumsal yapı içinde bulunan temel değerlerin tanımının yapılması, kurumsal yapılarda tutarlılığın ortaya çıkmasını sağlayan öncelikli bir unsurdur. Kurumlarda güçlü bir organizasyon kültürü ve kültürel gücün olabilmesi, tutarlılıkta belli bir düzeye gelmiş olmasıyla yakından ilgilidir. Tutarlılığın

sağlanmasında ilk olarak kurum yöneticilerinin karar ve faaliyetlerinin uyum içinde olması gerekmektedir. Güvenilirlik ve şeffaflık, kurumların tutarlılığı konusunda olmazsa olmaz ilkelerdendir. İdarenin karar verme mekanizmasının tarafsız olması ve bunu uygulayabilmesi de bir başka önemli faktördür (Ak, 2010: 80).

### *Profesyonelleşme*

Yönetim kadrosuna uzman elemanların alınması, kurumsal ortamın özerklik ve sürekli eğitim gibi profesyonel bireylerin özelliklerini destekleyecek şekilde geliştirilmesi, kurumsal yapıların profesyonelleşmesi sürecinin işaretleri olarak kabul edilmektedir. Bunun yanında kurumsal yapının kamu veya özel sektördeki alanında uzman olduğu; söz konusu sektörlerde yer alan farklı kurumsal yapılarla etkileşim içinde olması olarak da anlaşılması mümkündür (Apaydın, 2009: 13).

Profesyonel iş görenlerin çalışma alanlarında yeterli düzeyde bireyler olarak görülmesi gerekmektedir. Kurumsal yapıların kendi iç bütünlük ve özellikleri dikkate alınarak yapılacak iş bölümüyle çalışanların iş tanımları yapılmalıdır. Söz konusu yaklaşım, kurumsallaşma ve organizasyonel yapının işlemesi konusunda dikkate değer bir işaret olarak kabul edilmelidir (Yazıcıoğlu ve Koç, 2009: 500).

### *Biçimlendirme*

Kurumsal yapı kapsamında süren faaliyetlerin belli bir standarda uygun hale getirilmesine biçimlendirme adı verilmektedir. Bununla beraber kurum çalışanlarının kurum içi faaliyetlerle ilgili tutum ve davranışlarının hangi düzeyde kurumun belirlediği yasa ve izleklere uyularak yönetildiğini ortaya koymaktadır. Sözü edilen yasa ve izleklerin fazlalığı, yani kurumsal yapıdaki formalizasyon derecesinin yükseklik düzeyi, kişilerin yaratıcı faaliyetlerine olumsuz etki etmektedir. (Scott ve Bruce, 1987: 51)

“Davranışları yöneten kurallar açıkça ve detaylı formüle edildiği oranda ve yapıdaki bir pozisyonda yer alan bireyin bireysel niteliklerinden bağımsız olarak rollerin ve rol ilişkilerinin tanımlanma oranında yapılar formalleşmektedir. Buradan hareketle yapının formalleşmesinin yapıyı nesnelleştirdiğini söylemek mümkündür” (Adler & Borys, 1996: 61). Bu yaklaşımın da kurumsallaşmanın gerçekleşmesi sürecine katkısı olmaktadır (Apaydın, 2007, 48).

### *Kültürel Güç*

Kurumun önemli bir kurumsal kültürü olması, kurum üyelerinin yapıya bağlılıklarını geliştirmek, onları kurumsal amaçlar doğrultusunda motive etmek,

kurumun yapısal dinamikleriyle uyum göstermesini sağlamak; çatışmaları minimize etmek, efektif koordinasyon ve değerlerin sonraki nesillere aktarılmasına yardım etmek gibi birçok faydayı da beraberinde getirmektedir. Kurumsal yapı bağlamında ele alındığında ise kurum kültürü ve kültürel güç, kurumun amaçlarının, plan programlarının, ajandasının ve stratejilerinin ortaya çıkartılmasına yardımcı olmaktadır. Aynı zamanda kurum yöneticilerinin plan ve programları hedeflere uygun olarak yönetmesini kolaylaştıran bir unsurdur ve cesaret verici bir kurumsal kültür sahibi olmak birçok pozitif olanakları da yanında getirmektedir. Bu olanaklar sayesinde kurumun dışarıdan görünümü olumlu bir düzeye gelecek ve kurum performansını arttıracak için kuruma olumlu katkılar sağlayacaktır (Akdoğan ve Oflazer, Mirap, 2008:5). Ayrıca çalışanların kurumsal yapıyı daha iyi anlamalarını sağlayan kurum kültürü, bireysel tutum ve davranışı etkileyerek örgütsel verimliliğin artmasını sağlamaktadır (Schein, 1992: 7-8).

### **1.3.2. Kurumsallaşmanın unsurları**

Kurumsal yönetim ilkelerinden sonra kurumsal yönetim unsurlarına da değinmek gerekmektedir. Kurumsal yönetimin sadelik, farklılaşma ve esneklik olmak üzere üç unsuru bulunmaktadır.

#### *Sadelik*

İşleyen bir sistemde bütün organizasyonel yapıyı veya herhangi bir alt sistemin işleyiş ve yapı bakımından farklılaşmasıyla, sözü edilen işleyen sistemde yer alan bireylerin anlayışlarının ve duygusal yaklaşımlarının farklılık göstermesi ve akılcılığı ön sıraya koymaları, kurumsallaşmış organizasyonel yapının sadeliğini ya da karmaşıklığını belirlemektedir. Bu bakımdan bir kurumsal yapı, yalnızca tamamı aracılığıyla değil yapının farklı birimlerinin ilgili olduğu alt çevre unsurlarının özellikleri de işlev ve sistem bakımından farklılık gösterebilir. Çeşitliliklerden uyumlu bir bütün oluşturulabilmesi amacıyla kurumsal yapının sade olması, görev ve sorumlulukların ifa edilmesinde olabilen en kısa görev akışının uygulamaya konulması ve kurumsal stratejinin açık ve net olması gerekmektedir. Ayrıca görevlerin en alt düzeyden hareketle ve en etkin biçimde yapılacak iş yapısının uygulanmaya başlanması sadelik unsuruyla ilgili bir başka önemli noktadır (Sungurtekin vd., 2008: 58).

Sade ve yalın bir kurum yapısının varlığı görevlerin ifa edilme süresinde kısalma sağlarken, bir yandan da kurum mensuplarının bir sorunu benzer şekilde ele almasına

imkân vermektedir. Bu özellikleriyle kurumsal yapının verimliliği artmaktadır. Kurumsal yapılar, etkin ve sade olabilmek için olabildiği düzeyde yalın bir sistematik yapıya ihtiyaç duyarlar (Koçel, 2007: 223). Sözün özü, yalın bir sistematik yapı kurmak, kurumsallaşmayı sağlayan önemli faktörlerden biri olarak kabul edilmektedir (Özuysal, 2006: 30).

#### *Farklılaşma*

Dinamik, değişken ve belirsiz bir çevrede yer alan kurumsal yapının çeşitlilik göstermesi kurumsallaşma düzeyini yükseltirken kurumsal yapının belli ve durağan bir çevrede farklı birimlerinin çok fazla çeşitlilik göstermesine gerek yoktur. Bir kurumdaki iç örgütlenme, ilgili iç ve dış ortam şartlarının durumlarına bağlı olarak şekil almaktadır (Sağlam, 1979: 113).

Farklılaşma çerçevesi içinde ilk durumdaki kurum yapısının farklı birimleri, çeşitliliği olan organizasyonel araçlardan yararlanmak durumundayken, başka durumdaki kurumsal yapıların operasyon birimleriye mevcut ve geleneksel araçlardan yararlanılmasını gerekli kılmaktadır. Kurumsal yapıların alt operasyon birimlerinde bulunan çeşitliliğin fazla olması, bütünleşmeye olan gereksinimi de o ölçüde arttırmaktadır. Bu gereksinimin giderilmesi ise ancak kurumsallaşmış operasyon birimleriyle mümkün olabilmektedir (Süder, 1989: 149).

#### *Esneklik*

Kurumsal yapıların içinde bulundukları ortamla ilişkilerini ele alan Emery ve Trist (1965) çalışmalarında, söz konusu yapıların çevresiyle uyumlu olması ve bu iki yapı arasında etkileşimi sağlayan ilişkiler bütünüünün dört temel üzerinde yükseldiğini ortaya koymaktadırlar.

Bunlar (Emery ve Trist, 1965);

- Kurumsal yapıların maddi, bilgi ve enerji gibi girdilerini sağladığı ortamla etkileşimi,
- Ortam öğeleriyle arasındaki teknolojik, hukuksal ve siyasal alandaki karşılıklı bağımlılık ilişkileri,
- Kurumsal yapı tarafından üretilen mal/hizmeti ilettiği ortamla karşılıklı sonuç ilişkileri,
- Kurumsal yapıların iç birimleri arasında bulunan karşılıklı bağımlılık ilişkisidir.

Karşılıklı ilişkilerin çok güçlü olduğu durumlarda çevre öğelerindeki değişmelerin hangi düzeyde ve nerede olacağını tahmin etmek zordur. Dolayısıyla kurumsal yapıların farklılıklar taşıyan kararlar alarak sözü edilen değişimlere uyumlu hale gelmesi çok da mümkün değildir. Söz konusu uyumu mümkün kılan örgütsel yapılar, kurumsallaşma düzeyleri gelişmiş ve esnek kurumsal yapısı olan örgütsel nitelikteki yapılardır. (Kimberly ve Miles, 1981: 19).

Kurumsal bir yapının ortama uygun olması bakımından esnek bir tutum ve davranış içinde olması kurumsallaşma düzeyinin yüksek olduğunu; ortama uygun olma sürecinde sert davranış özellikleri barındırması ise kurumsallaşma düzeyinin düşük olduğunu ifade etmektedir (Bilgin, 2007: 36).

#### **1.4.Kurumsallaşmanın Yararları ve Kısıtlar**

##### **1.4.1. Kurumsallaşmanın yararları**

İşletmelerde, özellikle küçük işletmelerde, kurumsallaşma amacıyla oluşturulan sistem, rekabetçi ve yenilikçi bir yaklaşım adına, işletmenin en uygun olduğu dönemde gerçekleştirildiğinde sağlanacak katkılar sıralanmıştır(Özgener, 2003: 138);

- Bir konuda karar verme yetkisinin sadece üst kademedeki bulunanlarda toplanmayarak işletme bünyesinde bulunan çalışanlar arasında dağıtılması, sorumlulukların da yetki ile beraber alt kademelere yayılmasına ve ilgililerin yoğun iletişim ağı kullanılmak suretiyle bilgilendirilmelerini sağlamaktadır. Bu sistem de işletme mensuplarının çalıştıkları kuruma olan bağlılıklarını eksiksiz bir sorumluluk bilinciyle ifa etmelerini sağlamaktadır.
- Kurumsallaşma amacına uygun olarak yapılacaklar doğrultusunda işletme sistemlerinin revize edilmesi ya da verimlilik durumu düşük olan sistemlerin ve yapıların kaldırılması ya da bunların örgüt kültürüyle uyum içinde olacak duruma getirilmesi söz konusudur.
- Kurumsallaşma için çalışmalar yapan işletmeler, kısa ve orta vadeli amaçlar öncelikli olmak üzere uzun vadeli amaçları için de birtakım stratejik planlar geliştirirler. Bu çalışmayla işletmenin güçlü ve zayıf olan taraflarını tespit ederek ortaya çıkan tehditlere karşı tedbir alırlar ve fırsatları değerlendirirler.
- Oluşturulan sistem, esneklik ve sadelik ölçütlerine göre kurulur.

- Kurumsallaşma süreciyle beraber çalışanlara verilen önemde artış olur, müşterilere sunulan hizmetin kalitesi ve güvenilirliği yakından izlenir, işletme mensuplarına, kamuoyuna karşı belli bir sorumluluk bilinci oluşur.
- Kurumsallaşma süreci devam ederken marka yaratmak için örgütün kurumsal tasarlanması, kuruluşa ait görsel araçların tamamının düzenlenmesiyle oluşturulur.
- Kurumsallaşma süreciyle birlikte işletmenin başına geçen profesyonel yöneticinin desteği ve yönetim becerisi sayesinde şirket belli bir ivmeyle büyür.
- Kurumsallaşma sürecinde işletmeler çevreyle yoğun etkileşimde bulunurlar.
- İşletmeler, etkin danışmanlık hizmeti sayesinde yeni bir vizyona sahip olurlar, belli bir denetim mekanizması oluşturulur, yönetimle ilgili birçok sorun çözülmeye çalışılır.

#### **1.4.2. Kurumsallaşmanın kısıtları ve olumsuz yönleri**

İşletmelerinkurumsallaşma ve bu bağlamda beklenen gelişmelerin elde edilmesine engel olan temel sebepler şunlardır (Aksoy, Akşahin ve Çabuk, 2009: 48):

- Finans yapısı,
- Rekabet şartları,
- Yasal uygulamalar,
- Özellikle aile işletmelerinde birinci kuşağın alışkanlıklarına bağlılıkları.

Uzun dönem finansal kaynaklarının eksik olması veya hiç olmaması, kurumsallaşmaya engel olan önemli unsurlar olarak görülmektedir. Şirket yönetimi tarafından uygun bulunan ve çekirdekten yetişmiş elemanların çalıştırılması, teknik alanda uzmanlığın yetersiz olmasına yol açar ve bu durum da kurumsal bir yapı oluşturma noktasında dikkate değer bir engel olarak kabul edilmektedir. Aynı sektörde yer alan diğer işletmelerle işbirliği içinde olmamak ile baskıcı ve yoğun rekabet şartları da kurumsallaşmaya engel olan unsurlardır.

Bununla beraber piyasada bulunan bankacılık, girişimci ve eğitim desteği konusundaki yetersizlikler de kurumsallaşmak isteyen işletmelerin bu isteğini olumsuz biçimde etkilemektedir. Özellikle aile işletmesi özelliği taşıyan küçük işletmelerde aile içi ilişkilerin niteliği, birinci neslin geleneksel değerlerine ve misyonlarına bağlı olmaları da kurumsallaşmayı engellemektedir. Çünkü aile bireylerinin birinci kuşağı

değişim sürecine ayak uydurmakta zorluk çekmekte, sıkı bağlarla takip ettikleri geleneksel değer, tutum ve davranışların başarının tek anahtarı olduğunu düşünmektedirler. Söz konusu bu yaklaşımda işletmelerin kurumsallaşmasına engel olan nedenlerdendir.

Bir örgütsel yapının kurumsal değişimdeki durumunun açıklanmasında, örgütün yaşam evresinin kuruluş, büyüme, olgunluk veya düşüş aşamalarının hangisinde olduğu; örgütün içinde olduğu kurumsal kapsamın devlet, düzenleyici kurum, mesleki kurum, öncü veya lider örgüt gibi temel unsurları, bu unsurların örgütten beklentileri ve baskı kurma gücü, örgütün kurumsal unsurları yönlendirme ve etkileme gücü, örgütün kurumsal çevresinde yer alan değerlere uyma veya bunları içselleştirme düzeyi, örgütsel temel kalıplardan örgüt üyelerinin tatmin olması veya tatmin olmamasıyla kurumsal çevrede alternatif kalıpların varlık durumu temel değişkenler olarak ele alınıp değerlendirilmelidir (Özkara, 2000: 17). Kurumsallaşma ihtiyacı, öncelikle, işletmelerin büyüme süreci içinde belli bir kademeye gelmesiyle belirgin hale gelir (Ateş, 2005: 123). Çünkü işletmenin finansmana olan ihtiyacının iyice arttığı büyüme aşamasında; yönetim, finansman, üretim ve pazarlama işlevlerinde kurumsallaşma ihtiyacı ve nitel değişim ortaya çıkar.

Büyüme aşamasına yükselemeyen işletmelerin kurumsallaşmak için çaba harcaması ise işletmeyi sıkıntıya sokmaktadır. Çünkü kurumsallaşmak için oluşturulan sistemin katı kuralları işletmeyi hareket edemez hale getirmektedir. Kurumsallaşmak için atılan adımlar ve tespit edilen kurallar; bürokratik işlemlerin çoğalmasına, giderek sistem üzerinde hâkimiyet kurmasına ve bir sürecin ardından işleyişin yavaşlamasına yol açmaktadır. Bu bağlamda işletmelerde, özellikle de küçük işletmelerde zamanı gelmeden yapılan kurumsallaşma çalışmaları; çok da gerekli olmayan yeni iş yükü oluşturacağı için işletmelere yeni meşguliyetler çıkarmaktadır. Bundan dolayı da işletmelerin pratik yapısı zayıflamaktadır. Kurumsallaşma çalışmalarının bir gereği olarak kurulan kalite yönetim sistemleri ise (ISO 9000, vb) işletmeler için faydalı bir araç olmakla beraber; bu da bir işletmeyi tek başına bir kurum haline getirmeye yetmez.

## **2. MUHASEBE MESLEĞİNİN GELİŞİMİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER**

Dinamik bir yapısı bulunan işletmeler, faaliyette bulundukları ortamda belirli bir konumda olmayı istemektedirler. Dolayısıyla işletmelerin varlıklarını sürdürebilmeleri yeni ortama uyumlu olma becerilerine bağlıdır.

İşletmelerin en başta iş çevresinde ortaya çıkan değişimleri yakından takip etmeleri gereklidir. Alıcılarda ortaya çıkan yeni arzu ve taleplerin değişim yönü, yapısal farklılıklar işletmelerin devam eden tutumlarını değiştirerek yeni kararlara varmalarını zorunlu hale getirebilir. Bundan dolayı işletme, kendi etrafını iyi gözlemlemek ve burada ortaya çıkan değişikliklere göre pozisyon almak durumundadır (Sürmen ve Aygün, 2013: 362-364).

Belli bir ortamda yürütülen muhasebe faaliyetleri, objektif ve gerçekçi verilerle yürütülmektedir. Mali nitelik taşıyan işlemlerin oluşturduğu sorunların ve aşırı kullanımlara engel olunabilmesi için, ortamla ilgili konulara mutlaka muhasebe sisteminde yer verilmesi, artık zorunlu hale gelmiştir. Böylece birçok unsurdan kaynaklanan durumu, bunların kullanılışını, işlemlerle ortaya çıkan değişimleri, ilgili kişilere ve kuruluşlara ileterek bir bilgi sistemi meydana getirilmiş olmaktadır (Kırlioğlu ve Can, 1998: 43).

### **2.1. Ekonomik Sistem ve Ticari İlişkilerde Gelişmeler**

Ekonomik sistem ve teknolojiye ortaya çıkan gelişmeler, muhasebe bilimi ve mesleğini de bu gelişmeleri takip eden, bunları yönlendiren, analiz eden bir noktaya getirmiştir. Profesyonel muhasebeciliğin bir gereği olan bu durumun içeriği oldukça büyük bir öneme sahiptir.

Ekonomik olaylar, gelişim ve değişim gösterdikçe muhasebe mesleğinden beklenen hizmetlerde de önemli artışlar olmuştur. Bu hizmetlerden bazıları; yönetim ve maliyet muhasebesi, bütçeleme ve kurumsal yönetim, denetçilik, bilgi işlem sistemlerinin yeniden yapılandırılması, risk yönetimi değerlendirme ve derecelendirme işlemleri, AR-GE faaliyetleri, finansal raporlama tekniklerinin değerlendirilmesi ve buna benzer tekniklerin geliştirilmesidir. Sözü edilen bu maddeler, gelişen şartların ve ilerleyen zamanın etkisiyle sürekli değişiklik göstermektedir.

Ekonomik alanda yapılan faaliyetlerin öneminin artmasıyla beraber, bu faaliyetleri kaydeden ve raporlanmasını sağlayan muhasebecinin ve muhasebe mesleğinin öneminin de artmasını sağlamıştır. Bundan dolayı ilgili meslek mensuplarının güncel gelişmeleri

izleyerek değişen ve gelişen düzen içinde kendilerini geliştirmeleri büyük bir önemtaşımaktadır(Ertürk, 2006).

Muhasebe mesleğini etkileyen gelişmelerden bir başkası ise ekonomik krizlerdir. Ekonomik krizlerin yaşandığı ülkelerde muhasebecilere iki önemli görev düşmektedir. Bunlardan ilki, kriz gelmeden önce bir önlem almak suretiyle mükellefin ekonomik krizi en az zararla atlatması için neler yapılabileceğinin tespit edilmesi; ikinci görev ise, ekonomik kriz sonrasında krizin en düşük hasarla atlatılabilmesi için gereken önlemin alınmasıdır. Muhasebeci kendini de mükellefini de bütün risklerden korumayı bilmelidir. Ekonomik krizleri en hafif hasarlarla atlatan şirketlerin ortak özelliği düşük seviyede finansal kırılganlığa sahip olmaktan geçmektedir (Uzay, 2004: 38-39).

## **2.2. Kamu Yönetimi, Kamu Finansmanı ve Vergi Düzenlemeleri**

Kamu yönetimi, finansmanı ve vergi düzenlemeleri anlayışında ortaya çıkan değişiklikler muhasebe uygulamalarını da etkilemektedir. 1980’den sonra ortaya çıkan yeni kamu yönetimi anlayışı birçok şeyi değiştirmiştir. Bu anlayış performans ölçümünü öne çıkarmakta, klasik bürokratik yapılanmayı terk ederek yarı otonom yapılanmayı gündeme getirmekte ve girdi kontrolünden ziyade çıktı kontrolüne önem vermekte, ömür boyu prensibi yerine dönemlik sözleşmeleri öngörmektedir. Bu anlayış, reklam ve halkla ilişkileri önemserken, sabit maaşı değil performansa göre ücretlendirmeyi benimseyen bir anlayıştır. Merkezi personel denetiminden çok başarıma serbestisini önemseyen anlayış, kendi kendine düzenlemeye, yasamadan daha fazla değer vermektedir (Özer, 2005:11). Kamusal hizmetlerin üretilmesi ile yönetilmesi fonksiyonlarını birbirinden ayıran anlayış, yönetim sorumluluğunu kendisinde tutarak hizmet üretimini pazar şartlarına bırakmaktadır (Eryılmaz, 2002: 57).

Türkiye’de yeni kamu yönetimi anlayışının benimsenmesiyle birlikte farklı bir bütçe hazırlama ve bu bağlamda farklı bir hesap verme şeklini öngören 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2004) yürürlüğe girmiştir. Söz konusu kanun, kamu yönetimi alanında performansa dayalı hesap verme sistemini de hesap verme sistemlerinin bir unsuru haline getirmiştir (Ateş ve Çetin, 2004: 280). Bu süreçte kamu mali yönetimine getirilen yenilikler, uluslararası standartlara ve küresel rekabete uyum sağlama çabasına uygun olarak şekil almıştır (Güzelsarı, 2007: 161).

Yeni kamu yönetimi döneminde Sayıştay’ın yapacağı dış denetim gibi kamu kurum ve kuruluşlarının içinde görev yapan iç denetçilerin yapacağı denetim, yeni usul

ve esaslara göre şekillenmektedir. Sayıştay, 1990'ların ortalarından sonra performans denetimi grubu oluşturmuş, bununla ilgili çeşitli raporlar hazırlamış, yayınlar yapmış; bir bakıma kendisini yeni döneme hazırlamıştır.

### **2.3. Ticari Mevzuat ve Sermaye Piyasası Mevzuatı**

Ticaretve sermaye piyasası ile ilgili mevzuat, muhasebe uygulamalarının gelişimini etkilemektedir. 1956'dan bu yana yürürlükte olan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu, dünya ticaretindeki gelişmelere bağlı olarak ihtiyaçları karşılayamaz duruma gelmiştir. Serbest piyasa ve rekabet ekonomisinin küresel olarak yaygınlaşmasıyla şirket ve işletmeler, uluslararası alanda daha rahat hareket eder duruma gelmiş ve bu da uygulaması daha kolay ve küresel düzenle uyumlu bir Ticaret Kanunu'nu gerekli kılmıştır. Sözü edilen gelişmeler kapsamında Türkiye'nin Avrupa Birliği uyum sürecinden dolayı ilk olarak temel kanunlarda değişikliğe gitmesi, sermaye ve finans piyasalarıyla ilgili düzenlemelerden başlayarak ulusal ve uluslararası anlamda ticari hayata kolaylık getiren hükümler getirmesi zorunlu hale gelmiştir.

Türkiye'nin AB'ye uyum sürecinden başka uluslararası ticaret, hizmet, endüstri, sermaye ve finans piyasalarının parçalarından biri olmak için özellikle finansal raporlama yönetimi konusunda şeffaflık gibi genel kabul görmüş ve güncel kavramları kapsayan yeni bir ticaret kanunu yapmaya ihtiyaç olmuştur. Bunun yanında 2001 yılında Türk Medeni Kanunu'nda, 2011 yılında BorçlarKanununda ve Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanunu'nda köklü değişikliklere gidilmesi, Türk Ticaret Kanunu'nun yenilenmesini zorunluluk haline getiren önemli diğer nedenlerdir.

Öte yandan dünya ticaretinde ortaya çıkan küresel gelişmelere bağlı olarak mevcut yasalar yetersiz kalmıştır. Sermaye, emek ve üretimin siyasi ve coğrafi sınırı olmaması, günden güne şiddeti artan bir rekabet ortamı ve daha önemli olan dünya pazarının esasında büyük bir yerel pazardan başka bir şey olmadığıalgısını ortaya koymuştur.Sözü edilen gelişmelerden dolayı Türkiye'nin AB'ye uyum sürecinin gereği olarak başta temel kanunlarda değişikliğe gidilmesi, sermaye ve finans piyasalarıyla ilgili düzenlemelerden başlanarak ulusal ve uluslararası anlamda ticaret hayatına kolaylık getirici hükümlerin yürürlüğe sokulması zorunlu hale gelmiştir. Bunun yanında teknolojik gelişmelerle birlikte internet teknolojisinin günlük ve mesleki hayatı önemli ölçüde değiştirmesi, mesleki yasa ve uygulamaların yenilenmesinide zorunlu hale getirmiştir (Altunyıldız, 2012: 25).

14 Şubat 2011 tarih 27846 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu, kapsamlı olarak değerlendirildiğinde, yalnızca içerik olarak değil sistematik alanda da birçok yenilik getirdiği görülecektir. Yeni TTK başta denetimle ilgili hükümler olmak üzere hükümlerin birçoğunun Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve muhasebe ilkelerinden etkilenmek suretiyle hazırlandığı dikkati çekmektedir. Özellikle bazı maddelerinde, muhasebenin tutarlılık ve şeffaflık temel ilkelerine atıflar olduğu görülmektedir (www.gib.gov.tr).

Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve 6102 sayılı Yeni TTK’da muhasebe uygulamaları ve muhasebe standartları konusunda olduğu gibi denetim uygulamaları ve denetim standartlarıyla ilgili konularda da devrim sayılabilecek niteliğinde yasal düzenlemelerle yenilikler getirmiştir. Yeni TTK ile artık vergisel yükümlülükleri ifa etmek için tutulan muhasebe anlayışı bırakılarak, muhasebenin asıl fonksiyonu olan ticari işletmeyle ilgisi bulunan üçüncü kişilere ve yönetime mali durumla ilgili uluslararası standartlarda raporlama yapmak suretiyle doğru bilgi verme amacı ağırlık kazanmıştır. Bir başka deyişle, yeni TTK’ya göre muhasebe artık vergi kanunları dikkate alınarak değil; Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nın (UFRS) tercümesi niteliğindeki Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun (TMSK) yayımladığı Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) uyarınca tutulmaktadır. Dolayısıyla muhasebenin “vergisel özellikler” taşıma niteliği sona ermekte ve Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve de ifade edildiği üzere finansal raporlama, kamu sektörü için tutulmayablaşmaktadır.

Böylece vergi ile ilgili veri ve sonuçlar muhasebe çalışmalarının bir sonucu olarak ortaya çıkacaktır. Yeni TTK hükümlerince halka açık şirketlerde olduğu gibi; bu niteliğe sahip olmayan şirketlerin de muhasebe sistemleri TMS/TFRS ile uyumlu duruma getirilmektedir. Türkiye’nin şu anki muhasebe sistemi, bazı istisnai durumlar hariç, mevzuat olarak Vergi Usul Kanunu (VUK), 6762 sayılı TTK, Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği dikkate alınarak düzenlenmektedir.

Yeni TTK’nın ticari defterler ile finansal tablolara ve raporlamaya dair çalışmaları öncelikli olarak ilgili hükümlerin tamamına uygulanacaktır. Yeni TTK 1523.maddesinde KOBİ ölçütlerinin sermaye şirketleri bakımından da geçerli olduğu ve bu kıstasların üzerinde özelliklere sahip olan sermaye şirketlerinin ise büyük sermaye şirketi kabul edileceği belirtilmiştir. Yeni TTK denetim ve muhasebe meslekleri

bakımından mesleğin önemini açığa çıkaran yeni iş alanları ile beraber muhasebe mesleğini, vergi muhasebeciliğinden bilgi muhasebeciliği noktasına taşıyan bir dönüm noktasıdır. Yeni TTK'nin denetim ve muhasebe ile ilgili uygulamalarına getirdiği yenilikleri şu şekilde sınıflandırmak mümkündür (Ulusay vd, 2012: 13).

- Defterler ve belgelere ilişkin yenilikler.
- Envanter ve değerlemelerle ilgili yenilikler,
- Muhasebe standartlarını uygulama yükümlülüğüyle ilgili yenilikler,
- Bağımsız denetime ilişkin yenilikler.

Yine muhasebe uygulamalarını yakından etkileyen bir düzenleme olarak, 06 Aralık 1981 tarihli Resmi Gazetede 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu yayımlanmıştır. Sermaye Piyasası Kanununun düzenlenmesiyle ilk olarak kamunun aydınlatılması amaçlanmıştır. Kanunda amaç: “tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın katılımını sağlamak” (md.16) biçiminde ifade edilmiştir. Bu amacı gerçekleştirebilmek için göz önünde bulundurulması gereken hedeflerden “sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışması” kamuyu aydınlatma prensibinin benimsenmesini zorunlu hale getirmektedir. SPK m. 22/6: Sermaye Piyasası Kuruluna (SPK), kamunun bilgilendirilmesini sağlamak üzere, özellikle bilanço, denetim raporları, yıllık raporlar, kâr ve zarar tablosu ile diğer tablolarla ilgili standartlar belirlemek yetkisini vermiştir. Daha önce ifade edilen madde uyarınca SPK'nın muhasebe standartlarını tespit etmedeki amacı kamuyu aydınlatmaktır (Tetik 1989: 21).

Sermaye Piyasa Kurulu, Kanundayer bulan mali tablolara dair esasların saptanmasıyla ilgili hükümlerden hareket ederek kurulduğundan beri “sermaye piyasasında mali tablo ve raporlara ilişkin ilke ve kurallar” hakkında birçok tebliğ yayınlanmıştır. Söz konusu tebliğlerin bir bölümünde değişikliklere gidilmiş, bir bölümü ise zaman içinde yürürlükten kaldırılmıştır. SPK Kanuna tabi ortaklıklar, aracı kurumlar tarafından düzenlenen raporlar ve mali tablolarla bunların hazırlanma ilkeleri ile ilgili kişi ve makamlara sunulmasına dair ilke ve kuralları tespit etmek için 29.01.1989 tarihli ve 20064 sayılı ResmiGazete’de XI/I no’lu“Sermaye Piyasasında Mali Tablo Raporları İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ” yayımlanmıştır. Bu tebliğde ifade edilen ilke ve kurallara, Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi olan aracı kurumlar ve ortaklıkların uymaları zorunlu hale getirilmiştir. SPK'nın XI/1 Seri

no'lu“Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar” hakkında tebliğinin 2. Bölümünün başlığı “Mali Tablolara İlişkin Uygulama Standartları”dır. Söz konusu bölümde, işletmelerin mali tablolarıyla ilgili düzenleme yaparken finansal tablo kalemlerinin değerlemesi ve bunların sunulmasına dair kurallar bulunmaktadır. (Yalkın 1997: 30). SPK tarafından 01.03.1995; 23.11.1996 ve 19.02.1996 tarihlerinde yayınlanan iki tebliğde “muhasabe standartları hakkında tebliğ” ifadesi tercih edilmiştir. SPK'nın Mali Tablo ve Raporları Düzenlenmesine İlişkin İlke ve Kurallarına İlişkin Tebliğler, Sermaye Piyasası mevzuatında “muhasabe standartları” başlığıyla 5. Bölümde verilmiştir.

SPK sistemi içinde kabul edilmiş olan muhasabe ilkeleri genel olarak şöyledir:

*“Genel Kabul Görmüş Muhasabe İlkeleri, Kurulun düzenlemelerinde yer alan muhasabe standartları ile Kurulca düzenlenmeyen konularda, muhasabe kavramlarına uygun olarak, işletmenin içinde bulunduğu sektörde söz konusu işletme büyüklüğü için yaygın olarak kullanılan veya bilim çevrelerinde genel kabul gören veyahut bunlar dışında olup uluslararası standartlarda benimsenen esasları ifade eder.”*

Bu tanım uyarınca SPK, muhasabe standartlarını tespit etme yetkisinin kendisinde olduğunu ifade etmektedir.

#### **2.4. Muhasebe Mesleği Uygulamaları**

Muhasebe uygulamalarında özellikle teknolojik gelişmelere bağlı olarak ortaya çıkan değişimler muhasabe mesleği için de önemli değişimlere imkan sağlamaktadır. Muhasebe sürecinde; işlemler yapılırken bilgisayarların etkin bir şekilde kullanılabilir hale gelmesi; belgeleme, raporlama ve kaydetme gibi birçok süreci de değiştirmiştir. Eskiden yalnızca olayları kaydetmeye dayanan bir defter tutma planı olmaktan öte işlevi olmayan muhasabe, bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişmelere paralel olarak bir planlama, analiz ve değerlendirme aracı konumuna gelmiştir. Sözü edilen gelişmelere bağlı olarak muhasebecilerin görevlerinde ve sorumluluk alanlarında da aşamalı bir değişim süreci yaşanmıştır. İşletme yönetimi; muhasabe mesleğinin kurumsallaşmasıyla ilgili önemli noktalara gelindiği süreçte, bilgiyi üreten ve aynı zamanda bunları yöneten kişi olan muhasebecilerden teknolojik yeniliklerle iyice etkin hale gelen bilgi ve kontrol

sistemleriyle ilgili plan yapmasını ve işletilme sürecinde aktif olmasını beklemektedir (Uyar, 2006:7).

Günümüzde üretim ve tüketimin hızla artması, kaynakların kısıtlı olması ve pazarların paylaşılmış olması gibi birçok sebep, firmalar arasında sert bir rekabet ortamına yol açmıştır. Günümüzün sert rekabet ortamı; geleceği göremeyen, planlarını uzun vadeli yapamayan ve müşterinin değişen taleplerine cevap verme noktasında zayıf kalan firma ve organizasyonların hayatlarını sürdürmeleri çok zor hale gelmiştir.

Teknoloji alanında gerçekleşen yenilikler ve artan rekabet ortamı, işletmelerin üretim ortamlarında ve iş yapma yöntemlerinde de bazı değişiklikler meydana getirmiştir. Üretim ortamında yaşanan değişimler, işletmelerin maliyet hesaplama ve maliyet kontrol fonksiyonlarında da bir değişime neden olmuş; en önemlisi muhasebe mesleğinde kurumsallaşma ve standartlaşmayı bir bakıma zorunlu hale getirmiştir. Çünkü değişmiş üretim ortamı içinde geleneksel maliyetleme yöntemleri, doğru maliyet bilgilerine ulaşmada yeterli olmaktan uzak kalmıştır. Son dönemlerde güvenilir maliyet bilgilerine ulaşmak konusunda, maliyet ve yönetim muhasebesinin yeni yöntemleri olan ve dünya genelinde kullanılan standart faaliyet tabanlı maliyetleme ile hedef maliyetleme gibi yöntemlerden faydalanılmaktadır (Kabaklı, 2007:51).

## **2.5. Muhasebe Eğitimi**

Muhasebe eğitimi, işletmenin alacağı kararlara yararlı olacak bilgilerin belirlenmesi, toparlanması, işlenmesi, ölçülmesi, doğruluğunun kontrol edilmesi, bir rapor olarak özetlenmesi ve rapor haline getirilen bilgilerin karar verme basamaklarında nasıl kullanılacağı konusunda öğrencilere bilgi verilmesi ve bu bilgilerin uygulamaya konulmasında öğrencilerin yeteneklerinin geliştirilmesi, bilgilendirilmesi sürecidir. Muhasebe eğitimi; birbirini takip eden kuramsal yapı ve uygulamalardan oluşmaktadır. Bu açıdan ele alındığında muhasebe eğitimi, muhasebenin bilimsel yönüyle ilgili bilgi kazandırılmasının yanında, öğrenilenlerin kullanılmasıyla ilgili kuralların ve yöntemlerin tatbik edilmesiyle başarı sağlanan bir süreç olmaktadır (Daştan, 2008:34-35).

Muhasebe eğitimi, alanla ilgili kişiye, mesleğin gereği olan bilgi ve becerinin kazandırılması amacıyla uygulanan mesleki bir eğitimidir (Orhan ve Tazegül, 2012:50). Bir başka söyleyişle muhasebe eğitimi, bu alanda eğitim verilecek bir birey veya grup

tarafından edinilmiş etik, kültürel, teknik veya entelektüel bilgilerin tamamına denilmektedir (Güney, 2003:22).

Muhasebe eğitiminin temel amacı, hem kuramsal olarak muhasebe kavramının, ilke ve standartlarının, hem de uygulanan yöntem ve tekniklerin öğrencilere kazandırılması, bir bilgi birikiminin oluşturulması, analiz edilmesi ve ölçülmesi kademesinde kullanılabilir olmasıdır (Tazegül vd., 2013:88). Kabul edilebilir kalite düzeyinde bir muhasebe eğitimiyle öğrencinin en uygun standartta bir kuram-uygulama düzeyine sahip olmalarının yanında, kültürel ve sosyal değerleri özümsemiş, kanunlara saygılı, mesleki ve etik kuralları özümsemiş bir kişilik kazanması da sağlanmalıdır (Daştan, 2008: 35-36).

Muhasebe eğitim programları, dünyada ortaya çıkan değişmelerle ihtiyaçları karşılayacak şekilde yapılandırılmalı; öğrencilerin kurumsal ve standart muhasebe yaklaşımını kavraması sağlanmalıdır. Bilgiyi oluşturma, iletişim becerileri, bunları kullanma becerileri, liderlik becerileri kazandırılmalıdır (Zaif ve Ayanoglu, 2007:118).

### **3. MUHASEBE MESLEĞİNİN KURUMSALLAŞMASI**

#### **3.1. Muhasebe Mesleğinin Kurumsallaşma Gereksinimi**

Muhasebe uygulamalarını yönlendiren ve finansal tablo hazırlanmasını düzenli hale getiren; finansal tablolarla ilgili ilkelerin uygulamada işlerlik kazanmasını sağlayan esaslar, yöntemler ve standartlar kurumsallaşmayı oluşturan temel unsurlar olarak kabul edilmektedir. Kurumsallaşmanın muhasebe mesleğine katkıları şöyle sıralanabilir (Ataman ve Akay, 2005: 5-6):

- İşletmelerin finansal performanslarını analiz ve değerlendirmenin en doğru biçimde yapılarak ileriye dönük gerçekçi planların sağlanması ile isabetli hedef ve amaçların tespit edilmesi konusunda faydalıdır.
- İşletmelerin farklı dönemlerdeki finansal performanslarını karşılaştırmalarına ve bununla elde edilen sonuçlardan hareketle işletme için önemli konularda isabetli ve geleceğe yönelik kararlar almaya yardım etmektedir.
- İşletmelerde denetimlerin suhulet içinde yapılmasını sağlamaktadır.
- Muhasebe eğitime kolaylık getirmektedir.

Muhasebe mesleğinin kurumsallaşması sürecinde önemli kılavuzlardan olan standartlaşmayla ilgili en önemli kaynak, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi tarafından 1973 ile 2000 yılları arasında yayınlanmış olan Uluslararası Muhasebe Standartlarıdır. 2001 yılında IASC, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuştur. Bundan sonra IAS ismi terk edilerek IFRS ismi alınmıştır (Yalkın ve Demir, 2006:203).

Uluslararası muhasebe standartlarının oluşması, dolayısıyla kurumsallaşmanın temelinde ilgili kişiler ve birimler açısından anlaşılabilir, güvenilir, ihtiyaca cevap veren, karşılaştırılması mümkün, tam ve önemli finansal tablo bilgilerinin sağlanabilmesi ile ülkeler ve şirketler bazında bir karşılaştırmaya gidilebilmesi, bilgilerin raporlanması sırasında birliğe varılmasını gerekli kılmıştır. Ulusal muhasebe standartlarının belirlenmemesi, kurumsallaşmanın sağlanamaması, özellikle faaliyetlerini uluslararası alanda sürdüren şirketler için büyük sorunlar oluşturmaktadır. Bundan dolayı da finansal tablolarda bulunan bilgilerin güvenilirliği ve geçerliliği konusunda şüphelere neden olmaktadır.

Bu bağlamda son dönemde ABD'de genel kabul gören muhasebe standartları ile UFRS arasında bulunan farklılıklar, yatırımcıların huzursuz olmalarına neden olmuştur.

Bu durum, dünya genelinde kabul edilecek muhasebe standartlarının tespit edilmesi için, muhasebe düzenlemesiyle uğraşan otoriteleri teşvik ederek uluslararası alanda kabul görecektir finansal raporlama standartlarının geliştirilmesi ve bunun uygulamaya konulması hakkında fikir birliğine varmalarını sağlamıştır (Akdoğan, 2006: 2).

Türkiye'de muhasebe mesleğinin kurumsallaşması muhasebe standartlarında belli çizginin yakalanması devletin öncülüğünde gerçekleşmiş; siyasal ve ekonomik bakımdan güçlü ilişkiler içinde olunan ülke kanunları ve uygulamaları örnek alınmıştır. İlk dönemlerde Fransız mevzuatı, sonra Alman mevzuatı etkili olmuş, 1950'den sonra Amerika Birleşik Devletleri ile ekonomik, kültürel ve siyasal alanda gelişen ilişkilerden dolayı Amerikan sisteminin etkisi söz konusu olmuştur. AB'ye tam üye olmak için başvurunun yapıldığı 1987'den sonra AB'nin ve en son Uluslararası Muhasebe Standartları, muhasebe standartlarının belirlenmesi ve doğal olarak muhasebe mesleğinin kurumsallaşması konusunda etkili olmuştur (Ataman, Gökçen ve Çakıcı, 2006: 4).

Türkiye'de muhasebe uygulamalarının, genel olarak Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'nda bulunan hükümler tarafından yönlendirildiği fakat bununla ilgili hükümlerin ihtiyaca çözüm üretmediği ya da uygun olmadığı durumlarda, yasal statüsü olan kuruluşların bazılarının, kendi yetki alanında bulunan işletmeler için muhasebe uygulamalarını yönlendirmeye dönük çalışmalar yaptıkları görülmektedir (Korkmaz, 2007: 96). Türkiye'de muhasebe standartlarının belirlenmesi ve muhasebe mesleğinin kurumsallaşması konusunda ilk önemli girişim, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği – TMUD tarafından, Uluslararası Muhasebe Standartlarının Türkçeye çevrilerek yayımlanması olmuştur. Dikkate değer bu girişim, eksik yaptırım gücünden dolayı bilimsel bir eseri dünyamıza kazandırmaktan öteye gitmemiştir. Ancak TMUD, demokratik bir sivil örgüt olmanın getirdiği sorumluluğu ifa ederek Türkiye'de ilk kez birçok kişinin böylece uluslararası muhasebe standartlarından ve Türkiye'deki muhasebe sorunlarından haberdar olmasına vesile olmuştur (Çelik, 2013: 32-33).

1994 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği – TÜRMOB, uluslararası muhasebe standartları ile Türkiye muhasebe uygulamalarının uyum içinde olması ve muhasebe mesleğinin kurumsallaşması amacıyla standartlar geliştirmeyi amaçlayan ve muhasebe bilgileriyle ilgisi bulunan tarafların tamamının temsilcisinin bulunduğu özerk bir yapıya sahip Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunu (TMUDESK) kurmuştur.

TMUDESİ, yetkilerini devrettiği 2001'e dek bünyesinde 19 tane "Türkiye Muhasebe Standardı" geliştirilmesini sağlamıştır. Dünya genelinde faaliyetlerini sürdüren işletmelerin ve diğerkuruluşların finansal tablolarının dünya standartlarına göre düzenlenmesini ve muhasebe mesleğinin kurumsallaşmasını sağlamak, TMUDESİ'in temel amacıdır(Bayazıtlı, vd., 2006:56).

### **3.2. Muhasebe Mesleğinin Kurumsallaşmasına Katkı Sağlayan Unsurlar**

Ekonomik küreselleşmenin iyice yaygınlaştığı dünyada, işletme faaliyetleri de her dönemde olduğundan daha geniş sınırlara yayılarak büyümektedir.Büyüyüp gelişen ve faaliyet alanları her dönem biraz daha genişleyen işletmeler, birçok karmaşık faaliyetin ve organizasyonun içinde yer almaktadırlar. Hızla ilerleyen bilgi teknolojileri, muhasebe alanına da birçok imkân sunmaktadır (IFAC, 2003; 28).

İşletmelerin etkin ve verimli faaliyetlerde bulunabilmeleri, ancak değişen şartlara uyum göstermeleri ve doğru kararlar almalarıyla ilgilidir. Yeni gelişen bu durum, finansal nitelik taşıyan bilgileri sağlamasından dolayı işletmelerde muhasebenin gerekliliğini ve önemini arttırmıştır. Sürekli değişimden kaynaklanan şartlar, işletmeleri etkilediğı gibi hiç kuşku yok ki muhasebe uygulamalarını da etkilemektedir. Muhasebede ortaya çıkan bu değişim ve gelişmelere bağılı olarak alanında uzman olan muhasebecilere ihtiyaç artmaktadır.

Muhasebe kuram ve uygulama olmak üzere iki temel unsurdan oluşmaktadır. Muhasebenin kuramsal yönüyle uygulama yönü birbiriyle sürekli etkileşim içindedir. Muhasebe uygulamalarının ise, hesap planı ve raporlama sistemi olarak iki temel yapısı bulunmaktadır. Bu yapıların da muhasebe kuramında ifade edilmekte olan kavramlara, ilkelere ve standartlara uygun, dolayısıyla kurumsal bir yapı içinde, üretilmesi çok önemlidir (Nalbantoğlu,VİSempozyum: 2003).

Muhasebe uygulamaları, bir yönüyle devletin yapısı, küreselleşme, teknolojik yenilikler, devlet kurumlarının örgütlenmesi, eğitim düzeyi, kültürel etkenler, toplumun ekonomik ve sosyal yapısı, ulusal ve uluslararası standartlar gibi birçok faktörden etkilenmektedir. Bundan dolayı muhasebe uygulamalarının standartlara uygun olması ve kurumsallaşması büyük bir önem taşımaktadır.

Türkiye'de muhasebe anlayışının dünya standartlarına ulaşması için birçok çalışma yapılmıştır. Söz konusu çalışmalar, muhasebe tarihiyle birlikte bu bölümde ele alınmıştır.

### 3.2.1. Türkiye’de muhasebenin kısa tarihi

Türkiye’de 1850 ile 1925 yılları arasında Fransız Ticaret Kanunundan uyarlanan 1850 tarihli Ticaret Kanunu (Kanunname-i Ticaret) yürürlükte olduğundan, Fransız ekolü ağır basmaktadır. Kanuni Sultan Süleyman döneminde Fransızlara sağlanan kapitülasyonlardan (1535) dolayı, Fransa ile çok sıkı ekonomik ve ticari ilişkiler kurulmuştur. Fransızlarla iyice gelişen ilişkiler Osmanlı Devleti’nin Fransa’dan etkilenmesine neden olmuştur. Bu bağlamda 1850 tarihli Ticaret Kanunu’nda, tüccarların tutmak zorunda olduğu defterlerle ilgili bazı hükümler getirilmiştir. Milli niteliğe sahip özel işletmenin olmadığı bu dönemde söz konusu işlemler, Yahudi, Ermeni, Rum ve Fransız tüccarlara uygulanmıştır. Devletin vergi denetimi için kontrol amaçlı yaklaşımından doğan muhasebe uygulamaları, vergi temelli bir anlayışın doğmasına da yol açmıştır. (Dinç ve Atasal, 2016: 269).

1926’dan sonra Türkiye’nin muhasebe uygulamalarında, Alman Ticaret Kanunu esas alınarak hazırlanmış olan ve 1926’da yürürlüğe giren 856 sayılı Ticaret Kanunu’ndan dolayı özellikle Almanlardan etkilendiği görülmektedir (Altıntaş, 2011: 166-167 ve 177). Bu dönemde 856 sayılı Ticaret Kanunu’yla işletmelere bilanço, kâr ve zarar hesaplarının düzenlenmesi gibi konularda birtakım esaslar getirilmiş, hesap tutma şekli ve kâr hesaplanmasıyla ilgili usuller belirlenmiştir (Öz ve Çevikcan, 2010: 116). Bu dönemde milli nitelik taşıyan özel işletme bulunmadığı için söz konusu düzenlemeler, genellikle devlet kuruluşlarına yönelik yapılmış, bu muhasebe uygulamaları devlete ait kuruluşlarda gelişim göstermiştir (Güvemli, 2001: 6).

1926 ile 1950 yılları arasında yapılan düzenlemeler, Muamele Vergisi Yasası ve Kazanç Vergisi Kanunu ile iki kısımda toplanabilir (Öz ve Çevikcan, 2010: 116). Muamele Vergisi ve Kazanç Vergisi ile beyan usulünün başlaması, Türkiye’de muhasebe uygulamaları için bir dönüm noktasıdır. Bunun yanında verilen beyannamelerle ilgili tartışmalar olmasıyla devletin, beyanın doğruluğuyla ilgili denetim yapma ihtiyacı doğmuştur. Bu bağlamda 1936’da 2996 sayılı Maliye Vekâleti Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkındaki Kanun ile varidat (gelir) kontrolörleri müessesesi oluşturulmuştur. Bu kontrolörlerle başlayan uygulamalar zaman içinde genişlemiş; vergi denetmenleri, gelirler kontrolörleri ve hesap uzmanları gibi bazı isimler almıştır. Muhasebeyle ilgili olarak defter kayıtları, belgeler, finansal tabloların oluşturulması ve sağlama yapılması kazanç vergisi ile olmaya başlamıştır (Güvemli, 2001: 147). Bu

dönemde muhasebe alanındaki düzenlemeler, işletmelerin gereksiniminden doğmuştur (Altıparmak, 2002: 37).

Türkiye'nin Amerika Birleşik Devletleri ile ekonomik ve askeri olarak yakın ilişkiler kurduğu 1960 yılından sonra, muhasebe uygulamalarında da ABD etkisi görülmeye başlamıştır. Nitekim tekdüzen muhasebe sistemi oluşturmakla ilgili çabanın da bu dönemde arttığı görülmektedir. Muhasebeyle ilgili yapılan düzenlemeler, özellikle ABD'de kullanılan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (Generally Accepted Accounting Principles(GAAP) esas alınmak suretiyle gerçekleştirilmiştir. 1960'larda planlı kalkınma döneminin başladığı Türkiye'de, muhasebe tekniklerinin takibi zorunlu olmuştur. İlk kez bu dönemde, muhasebe kuramı ile uğraşan bilim insanlarıyla uygulama alanında çalışanlardan oluşan bir çalışma komisyonu kurulmuştur. Dört yıllık bir çalışma sürecinden sonra, kurul tarafından 1968 yılında sekiz adet elkitabı yayımlanmıştır (Kızıl, vd., 2015:79). 1971'de kurulmuş olan Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Komisyonu'nun hazırladığı 07.07.1971 tarih ve 7/2767 sayılı Tekdüzen Muhasebe Sistemi adlı kararname 01.01.1972 tarihinde yürürlüğe girerek tespit edilen Kamu İktisadi Teşebbüslerinde (KİT) uygulamaya konulmuştur (Öz ve Çevikcan, 2010: 118). 1960 ile 1972 yılları arasında oluşturulmak istenen Tekdüzen Muhasebe Sistemi de kamu sektörüne yönelik olarak hazırlanmıştır.

1980 yılından sonra dışa açılma politikası izlemeye başlayan Türkiye'de uluslararası sermaye hareketleri hız kazanmıştır (Güvemli, 2001: 62). Bu süreçte 1981'de 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile Sermaye Piyasası Kurulu kurulmuştur. Bir kamu kurumu olan Sermaye Piyasası Kurulu, 1984 yılında muhasebe alanında Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ni benimsediğini ilan etmiş ve yalnızca Sermaye Piyasası Kurulu'na tabi işletmelerde geçerli olacak Sermaye Piyasası Kurulu, Standart Genel Hesap Planını yayımlayarak Türkiye'de muhasebe alanında özel sektöre yönelik gerçekleştirilmiş ilk çalışmayı yapmıştır. Aynı dönem içinde, Sigorta Murakabe Kurulu'nun yaptığı çalışmalar sona ermiş ve 01 Ocak 1994'ten itibaren yürürlüğe giren sigorta sektörüne yönelik Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ni benimseyen tekdüzen hesap planı yayımlanmıştır.

Maliye Bakanlığı tarafından 26.12.1992'de yayınlanan ve 01.01.1994 tarihinde zorunlu hale getirilen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT), Türkiye'de özel sektöre yönelik muhasebe uygulamalarının dönüm noktasıdır. Söz konusu düzenlemelerle amaçlanan; bilanço esaslı defter tutan gerçek ve tüzel kişilerin,

işletmelerin ve girişimcilerin faaliyetlerinin ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesidir. Ayrıca mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik özelliklerini korumak suretiyle gerçek durumu ortaya koymasının sağlanması ve işletmeleri denetlemede kolaylık sağlaması amaçlanmıştır (Altıntaş, 2011: 177-178).

2000’li yılların başlarında Türkiye’de faaliyet gösteren işletmelerin finansal tablolarının düzene konulmasını esas almak ve muhasebe ilkelerinde tekdzeni sağlamak için Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) bünyesinde Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) 1994 yılında kurulmuştur (Ayboğa, 2002: 48; Kocamaz, 2012: 116). TMUDESK’in yerine 1999 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’na ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1’inci madde ile önce Başbakanlık’a, sonra da Maliye Bakanlığı’na bağlanan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 2008: 5). Türkiye’nin AB’ye tam ye olmak istediği sürecin başladığı 2005’ten sonra mevzuatın tamamı, AB mktesebatıyla uyum içinde olması zorunlu hale gelmiştir. Bu bağlamda 1999’da Adalet Bakanlığı’na bağlı Ticaret Kanunu Komisyonu kurulmuştur. Bu komisyona, 2007’de yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) taslağını hazırlamak için görev verilmiştir. Bu taslakta TMSK’nın yetkileri ile Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) da yer bulmuştur (Kocamaz, 2012: 113).

TMS yayımlandıktan sonra 2005’ten itibaren borsada işlem gören ve SPK mevzuatına tabi şirketlerin TMS ilkelerini uygulamaları zorunlu olmuştur. Bu tarihte, Türkiye’de gerçeğe uygun finansal rapor hazırlamanın ilk defa zorunlu hale getirilmesi son derece önemlidir. O dönemde, sınırlı uygulama alanı olan TMS, TMSK’nın 2011’e kadar 9’u Finansal Raporlama Standardı ve 29’u Muhasebe Standardı olmak üzere 38 standart ve 26 tane Standart yorumu Türkçe’ye çevrilerek tebliğler olarak Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Bu süreçte standartlar, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’nun yayımladığı standartlara uyumlu hale gelmiştir (Karabayır ve Ertugay, 2010: 197). 14.02.2011 tarihli ve 6102 sayılı ResmiGazete’de yayımlan ve 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe giren yeni TTK’nın muhasebe uygulamaları ile beraber sermaye şirketlerinin tamamı için, TMS’ye göre finansal tabloları hazırlamak ve bağımsız denetim zorunlu hale getirilmiştir (Ulusay vd., 2012: 12; Deloitte, 2011: 1).

02.11.2011 tarihli 660 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur (Pekdemir, 2011: 120). Kamu tüzel kişiliğe sahip KGK, “yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ile doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamak” amacıyla çalışmaktadır(Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu).

### **3.2.2 Türkiye’de Meslek Olarak Muhasebe**

Türkiye’de muhasebe mesleği Sermaye Piyasasında yaşanan gelişmelerle paralel bir ilerleme göstermiştir. Sermaye piyasasında yaşanan gelişmeler, muhasebe mesleğiyle ilgili kanun çalışmalarının yapıldığı 1938-1989 arasındaki 50 yıldan fazla zamandaki faaliyetlerin sonuçlandırılmasında önemli katkılar sunmuştur. 1985’te Sermaye Piyasası Kanunu’nun kabulü ve 1986’da İMKB’nin tekrar açılmış olması, Türkiye’de sermaye piyasasıyla ilgili çalışmalara hız kazandırmış; nihayet muhasebe mesleği yasal bir çerçeveye kavuşmuştur. Muhasebe mesleğinin Türkiye’deki geçmişi çok eski olmakla beraber mesleğin yasal bir zemine oturması 13.06.1989’da 3568 Sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” kabul edilmesiyle olmuştur. Değişikliğe gidilmeden önce muhasebe mesleğine mensup olanlar üç farklı adla anılmaktaydı (Boyar, 2011: 6).

3568 sayılı Kanun ile muhasebe meslek ünvanları; serbest muhasebecilik, serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yemini mali müşavirlik olmak üzere üç gruba ayrıldığı halde, 10.07.2008 tarihli ve 5786 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle meslek;

- Serbest muhasebeci mali müşavirve
- Yeminli mali müşavir

olarakikibashlıkta düzenlenmiştir.

Serbest muhasebeci olarak adlandırılan mesleğin görev alanı, gerçek ya da tüzel kişilere ait muhasebe defterlerini tutmak, mali tablolarını ve vergi beyannamelerini düzenlemek olarak belirtilmiştir. Geçiş dönemi için öngörülen bu meslek grubuna olan ihtiyaç zaman içinde ortadan kalktığı düşüncesiyle bu meslek unvanı kaldırılmıştır.

Serbest muhasebeci mali müşavirlerin görevleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Gerçek ya da tüzel kişilere ait muhasebe defterlerini tutmak,

- Mali tabloları ve vergi beyannamelerini düzenlemek,
- Muhasebe sistemlerini kurup geliştirmek,
- Muhasebe ve finans, işletmecilik mevzuatı ile mali mevzuat ve bu alanlardaki uygulamalara dair işleri düzenlemek, bunlarla ilgili danışmanlık hizmeti vermek,
- Sözü edilen konularda belgelere dayanarak inceleme, denetim ve tahlil yapmak,
- Mali tablolar ve beyannamelerle ilgili yazılı görüş beyan etmek, rapor düzenlemek,
- Bilirkişilik, tahkim ve benzeri faaliyetlerde bulunmak.

Yeminli mali müşavirlik mesleği mensupları ise, serbest muhasebeci mali müşavirlerin yaptıkları denetim ve danışmanlık hizmetlerinin tamamını yapmaktadır. Yeminli mali müşavirler, serbest muhasebeci mali müşavirlerin yaptıklarının dışında tasdik yapma yetkisi ile de donatılmışlardır. Tasdik yapma faaliyeti, özellikle vergi beyannameleri ile vergi beyannamelerinin eki olan mali tablolarla ilgili olarak uygulanmaktadır. Yeminli mali müşavirlerin bunun dışında, mevzuatta ifade edilen başka konularda da tasdik yapma yetkisi vardır (Yalkın, 2001: 18-19).

Muhasebe mesleğiyle ilgili 3568 sayılı Kanunla ifade edilen görevleri bir özet olarak ele almak gerekirse serbest muhasebeci mali müşavirin görevi, muhasebe kaydını yürütmek ve denetlemek; yeminli mali müşavirin görevi ise denetim ve tasdik yapmaktır. Türkiye’de muhasebe mesleğine mensup olanlar, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) çatısı altında bir araya gelmişlerdir. Muhasebe sistemlerinde ve uygulamalarında etkili olan TÜRMOB, bu mesleklere yön vermektedir. Öte yandan geçmişi 1942 yılına uzanan ve 1967’de kurulan bir sivil toplum örgütü olan Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği de faaliyetlerine devam etmektedir (Boyar, 2011: 7-8).

### **3.3. Türkiye’de Muhasebe Eğitimi**

Türkiye’de muhasebe eğitimi ilk kez 1868’de açılan Mekteb-i Mülkiye-yi Şahane adlı okulda başlamıştır. Daha sonra 1883’te kurulmuş olan Hamidiye Ticaret Mekteb-i Alisi adındaki okulda muhasebe eğitimi verilmiştir. Sonraki dönemde sözü edilen okul Ticaret Mekteb-i Alîsi adıyla eğitim vermeye devam etmiştir. Bünyesinde süresi 3 yıl olan orta ve yine 3 yıl olan yüksek dereceli kısımlar olan bu okulun orta

kısımında genel mesleki bilgiler, yüksek dereceli bölümünde ise muhasebeyle ilgili kuramsal dersler verilmiştir(Özdoğan, 1978: 13).

Kurtuluş Savaşı sonrasında, 1922’de, özel sektörün kurduğu İstiklal Numune Mektebi adındaki okula, 1924 yılında İstiklal İlk Ticaret Mektebi adı verilmiş ve ilk ticaret okulu olarak eğitim vermeye başlamıştır. Bu dönemde Ankara, İstanbul, İzmir, Trabzon gibi şehirlerde bu tür okullar açılmış ve 1925’te İstanbul’daki Ticaret Okulu yenilenmek suretiyle ilk kısmı lise düzeyinde eğitim veren Yüksek Ticaret Okulu olmuş, ikinci kısmı ise yüksek eğitim veren bir ticaret yüksekokuluna dönüşmüştür. Bir süre İktisat Bakanlığı’nın bünyesinde olan bu okullar, 1927’de Milli Eğitim Bakanlığı bünyesine alınmıştır (Turan, 1992: 37-43).

Mesleki eğitim; bireyin bir mesleği öğrenmesi için gereken bilgi ve uygulamabecerilerini kazandıran ve bireyin zihinsel, duygusal, ekonomik ve toplumsal bakımdan gelişmesini sağlayan bir süreçtir. Bireyi bütün yönleriyle geliştirmeyi amaçlayan mesleki eğitim, toplumda istihdam sağlamaya dönük eğitim kademelerinin tamamını içeren teori ile uygulamayı, eğitim ile işi bir araya getiren bir özellik taşımaktadır (Bay, 2010: 4).

Mesleki ve teknik eğitim günümüzde, ilköğretim eğitimini tamamlamış bireylerin, yaşam boyu öğrenme anlayışı kapsamında belirli bir meslek alanında yetiştirilmek için düzenlenmiş örgün ve yaygın mesleki eğitim kurumları ile çıraklık eğitim merkezlerinde yapılan faaliyetlerle gerçekleştirilmektedir. Mesleki ve teknik eğitim; toplumun ve bireylerin gereksinimlerine cevap vermek üzere belli bir meslek alanına dair beceri, bilgi ve davranış kazandıran, kişinin yetenek ve becerilerini geliştirmek suretiyle toplum içinde ekonomik sosyal bakımdan güçlü kişiler yetiştirme sürecidir (MEB, 2010: 14).

Muhasebe eğitimi; Milli Eğitim Bakanlığı’na bağlı Mesleki ve Teknik Anadolu Liselerinde verilmektedir. Orta öğretimden başka da Meslek Yüksekokulları ile İktisadi ve İdari Bilimler Fakültelerinde muhasebe alanında eğitim yapılmaktadır. Türk eğitim sistemi içinde ortaöğretim, yüksekokul, lisans ve lisansüstü düzeyinde muhasebe eğitimi verilmektedir. Bu eğitim düzeylerinin genel ve özel amaçları Tablo 1’de ortaya konulmuştur.

Tablo 1. *Türk Eğitim Sisteminde Muhasebe Eğitiminin Amaçları*

| AŞAMA                       | GENEL AMAÇLAR                                                                                                                              | ÖZEL AMAÇLAR                                                                                                                                                                              |
|-----------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Orta Öğretim Düzeyi</b>  | Sektörün ihtiyaçları, teknolojik ve bilimsel gelişmeler istikametinde gereken mesleki yeterliklere sahip özellikte elemanları yetiştirmek. | Muhasebenin temel, bilgi ve becerileri ile temel yeterlikleri kazandırmak.<br>Muhasebenin gerektirdiği iş ve işlemleri yapabilmelerini sağlamak ve özel mesleki yeterlikleri kazandırmak. |
| <b>Lisans Düzeyi</b>        | Öğrencilerin konularla ilgili belli bir bilgi düzeyine ulaşmasını sağlamak.                                                                | Öğrencilere, iş hayatı içinde muhasebe verilerini kolayca ve doğru biçimde değerlendirebilecekleri mesleki ve bilimsel formasyon kazandırmak.                                             |
| <b>Yüksek Lisans Düzeyi</b> | Öğrencilerin lisans düzeyinde öğrendiklerini daha detaylandırmak suretiyle bir alanda vererek uzmanlaşmalarını sağlamak.                   | Öğrencileri muhasebe alanında bilimsel araştırmalar yapmaya yönlendirmek, bununla ilgili yaratıcılıklarının artmasını sağlayacak formasyonu kazandırmak.                                  |
| <b>Doktora Düzeyi</b>       | Konuyla ilgili detaylı bilgiye sahip öğrencilerin teoride ve uygulamada ileri düzeyde bilgi edinmesini ve çalışma yapmasını sağlamak.      | Literatüre, evrensel muhasebe bilimine katkıda bulunacak ve çağdaş bilimsel yenilikleri yansıtmaya özelliğine sahip çalışmalar kazandırmaktır.                                            |

Kaynak: Çaldağ, Bayırlı ve Altay, 2004.

### 3.3.1. Muhasebe eğitiminin önemi

Üretim sistemi içinde yer alan işletmelerin birçoğu, genel olarak büyük ölçeğe sahiptir. Bu işletmelerde görev yapan personelin hakları ve yükümlülükleridaha önce yapılmış sözleşmelerle belirlenmektedir. İşletmelerin çalışanları üzerindeki beklentilerinin birçoğu karmaşık iş ortamında, mesleki alandaki bilgilerin ve becerilerin genç nesillere öğretilmesi ve aktarılabilmesi, ancak eğitim kurumları sayesinde olabilmektedir. Yetişmiş insan gücünün oluşturulması için gereken eğitim yöntemleri, ilköğretim düzeyinden yükseköğretim düzeyine kadar sözü edileneğitim kurumlarında uygulanmaktadır. Eğitim sisteminin temel görevi, nitelikli insan gücünün yetişmesini sağlamaktır. Bundan dolayı mesleki teknik eğitimi veren kurumlar,kalifiye ara eleman yetiştirmekteyken; yükseköğretim kurumları ise üst düzeyde nitelikleriolan

insan gücü yetiştirmeyi amaçlamaktadır. Eğitim ile istihdamın birbirlerine bağlı olmasından dolayı, istihdam piyasasının beklentisine cevap veren kaliteli iş gücünün meydana gelmesi, eğitim kalitesini gösteren en önemli ölçütlerden biridir (Kurnaz, 2007: 29).

Sözü edilen eğitimle ilgili süreç ise, belirli bir amaç istikametinde etkileşim içinde olan ve birbirlerine bağımlı farklı unsurlardan meydana gelmektedir. Mevcut yapı içindeki bu unsurlar sabit değil, değişmeye yatkındır. Bundan dolayı mevcut sistemdeki unsurlardan herhangi birinde bir değişim olması sistemi bütünüyle etkilemektedir (Sevim, 1996: 17).

Muhasebe birimi, gelişme gösteren Pazar gereksinimine koşut olarak pazarın büyümesine bağlı olarak daha kapsamlı bir alanda hizmet vermeye başlamıştır (Tenker, 1979: 5). Bu genişlemeye bağlı olarak bu birimde faaliyet gösteren iş gücüne olan ihtiyaçta da artış olmuştur. Rekabetin iyice yoğunlaştığı ortamda işletme yöneticilerinin ortaya çıkan değişmelere uyum gösterebilmesi ve başarıya ulaşabilmesi için, sezgilerinden ziyade bilimsel veriler dikkate alarak karara varma anlayışını benimsemeleri gerekmektedir. Bu bağlamda yöneticilerin işine yarayacak verileri sunmaları için muhasebe birimine ihtiyaç vardır (Dalğar, 2012: 86).

Muhasebenin tanımı ile fonksiyonlarından hareket ederek muhasebe eğitimini; işletme yöneticilerine gereken ve faydalı olan bilgilerin tespit edilmesi, bir araya getirilmesi, ölçümlenmesi, hazırlanması, kaydının yapılması, doğruluğunun kontrolü, anlaşılması kolay raporlar biçiminde özetlenmesi, yorum yapılarak incelenmesi ve elde edilen verilerin karar vermede kullanılması amacıyla öğrencilerin bilgilendirilerek yeteneklerinin geliştirilmesi biçiminde tanımlanması mümkündür (Akman ve Muğan, 2004:1).

İşletmeler, bilgi kullanıcıları tarafından talep edilen verileri sunabilmeleri, vergi ödevini ifa edebilmeleri, yükümlülüklerini yapabilmeleri, kendilerinin kâr-zarar durumlarını saptayabilmeleri gibi sebeplerle bünyeleri içinde bir muhasebe birimine ya da dışarıda bir muhasebeciye ihtiyaç duymaktadır. Gelişmekte olan ekonomiye sahip ülke kategorisinde yer alan bir ülke olarak Türkiye’de de uygulanması ve sürdürülmesi mümkün bir kalkınmayı sağlayabilmek için işletmeler; işletme yönetimi, dönemsel veya kesitsel ekonomik durum göstergeleri, vergi yönetimi, uygulaması ve politikaları gibi uygulamalar için muhasebe alanının büyük bir ihtiyacını karşıladığı ortadadır.

### **3.3.2. Türkiye’de muhasebe eğitimi kademeleri**

Türkiye’de muhasebe eğitimi ortaöğretim, yüksekokul, lisans düzeylerinde üç ayrı kademede yapılmaktadır.

#### **3.3.2.1. Ortaöğretim düzeyinde muhasebe eğitimi**

Birçok seçkin meslek alanında olduğu gibi muhasebemesleğinde deönemli bireğitim sürecine ihtiyaç duyulmaktadır. Alan için gerekli olan mesleki bilgi beceri ilebireysel niteliklerin kazanılması uzun süreli meslek eğitimisayesinde olmaktadır. Meslek mensubu, alanında çalışırken mesleki kurallar ile değer yargılarıarasında çelişkiler yaşayabilir. Karşı karşıya kalınan sorunların çözülmesinde, aldığı eğitimden edindikleri ve kazandığı değerler ve etikilkeler önemli yer tutmaktadır (Selimoğlu, 1997:3). Muhasebe eğitimi ile beklenen düzeye ulaşmak amacıyla muhasebe alanının kuramsal bilgileriyle beraber pratiğini meydana getiren uygulamalarla ilgili kazanımlarında verilmesi gerekmektedir. Finansbilgilerini kullanan taraflara, güvenilir ve doğru muhasebe bilgilerinin sunulma biçimiyle ilgili eğitim vermek ve uygulamaları bu doğrultuda oluşturmak, muhasebe eğitiminin amacıdır. Muhasebe eğitimi sürecinde öğrencilere bu mesleğin bir mensubu olması için gereken yeterlilikler verilmeli, denetim ve stres altındayken de iş yapabilme becerisi kazanmaları sağlanmalıdır (Çamtosun, 2008: 89).

Ortaöğretimde Anadolu meslek liseleri ile teknik liseler aracılığıyla yapılan muhasebe eğitiminin amacı, iş piyasasının ihtiyacıolan ara elemanları yetiştirmektir. İlk önce iş piyasasının ihtiyacı karşılanacağı için mesleki eğitimde uygulama öne çıkmaktadır. Bundan dolayı ortaöğretimde verilen muhasebe eğitimi, yükseköğretimde verilen teorik ağırlıklı muhasebe eğitiminden farklılık taşımaktadır (Yardım, 2009: 18).

Türkiye’de Anadolu meslek liseleri ile teknik liselerdeverilen muhasebe eğitiminin süresi 4 yıldır. Sözü edilen bu eğitim,Finansman ve Muhasebe alanının bir alt dalı olan Bilgisayarlı Muhasebe alanında programlanmıştır. Bilgisayarlı Muhasebe alanında eğitim gören öğrencilere 9.Sınıfta bütün liselerde ortak olan kültür dersleri verilmekte, 10.Ve 11.Sınıflarda derslerin ağırlığı meslek derslerine kaymaktadır. Öğrenci 12.Sınıfa geldiği zaman haftanın üç günü Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik bürolarında ya da işletmelerin muhasebe departmanlarında, öğrendikleri kuramsal bilgilerin uygulamada nasıl kullanıldığını görmektedir. Staj süreci mesleki eğitimin önemli evrelerinden biri olarak kabul edilmektedir; çünkü mali müşavirlik

ofislerinde ve muhasebe birimlerinde çalışan öğrencinin mesleğini benimsemesi, sürdürmesi ya da o meslek alanından soğuması sözü edilen staj döneminde olmaktadır. Bir bütün olarak kabul edilen mesleki eğitim alanında verilen emeğin zayi olmaması, istenilen niteliğe sahip ara eleman yetiştire bilmek için mesleki eğitim evrelerinin tamamının dikkatle yapılması gerekmektedir.

Türkiye’de muhasebe mesleğini icra eden Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin birçoğu Ticaret Meslek Lisesi mezunu olduğu ve uzun yıllar alanda çalışmak suretiyle Mali Müşavirlik belgesi aldıkları görülmektedir. Ticaret Meslek Liselerini bitiren gençlerin stajdan sonra Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik bürolarında çalışmayı sürdürmeleri, bu durumun en önemli nedenidir. Daha önce Ticaret Meslek Liselerinden mezun olan bir öğrenci 6 yıllık bir staj sürecinden sonra Serbest Muhasebeci yeterlilik sınavlarına girebilmesi mümkünken, süreç içinde meslek kanununun değiştirilmesi ile bu durum farklılaşmıştır. 3568 sayılı Kanun hükmünce meslek mensubu olabilmek için ilk olarak Kanunda ifade edilen bölümlerden birinden lisans diploması sahibi olmak gerekmektedir. Yani lisans eğitimi almamış, orta öğretim muhasebe bölümü mezunu öğrencinin mali müşavirlik yapabilmesi mümkün değildir.

### **3.3.2.2. Meslek Yüksekokul düzeyinde muhasebe eğitimi**

Ortaöğretim seviyesinde yapılan muhasebe eğitimi dışında, Türkiye’de muhasebe eğitimi yüksekokul düzeyinde gerçekleştirilmektedir. Yüksekokullar bünyesi içinde eğitim veren Muhasebe ve Vergi Uygulaması bölümü, 2 yıl süreli yoğun muhasebe eğitimi verilen ön lisans programıdır.

İki yıl süreli Muhasebe ve Vergi Uygulamaları adındaki muhasebe eğitimi veren ön lisans programlarının amacı ise muhasebe ve vergi alanında hizmet veren, muhasebe ya da müşavirlik bürolarının ve ticari firmaların muhasebe ve finans bölümlerinin ihtiyacına cevap verecek elemanları yetiştirmektir. İki yıl devam eden eğitim sürecinde öğrencilere; muhasebe alanıyla ilgili temel bilgileri kavrayabilme, muhasebenin önemini ve işlevlerinin kavrayabilme, meslekle ilgili mevzuatı takip edebilme, muhasebe kaydı yapabilme becerisi, finansal yapıyı çözümleyebilme ve karara varma süreci içinde finansal değerlerden yararlanabilme, muhasebe belgelerini tanıyabilme, temel finansal tablolar oluşturabilme, finansal tabloları düzenleyebilme ve muhasebeyle ilgili paket programları kullanabilme becerilerinin kazandırılması amaçlanmaktadır.

Ayrıca hukuk sistemi içerisinde vergi hukukunun yeri, vergiye dair temel kavramları, vergilendirme sürecinin basamakları gibi konular öğretilmektedir (www.mersin.edu.tr).

Piyasaya nitelikli ara eleman yetiştirmek amacıyla kurulan bu okullar, daha önce Milli Eğitim Bakanlığı bünyesinde faaliyette bulunmuş; daha sonrada YÖK'ün kuruluşuyla beraber üniversitelere devredilmiştir. Üniversitelerin sayısında artış olmasıyla beraber üniversiteler bünyesindeki bu tür okulların sayısı da artmıştır (Güçlü, 2004).

### **3.3.2.3. Lisans düzeyinde muhasebe eğitimi**

Üniversite eğitimi alan öğrencilerin hayata hazırlanmasını sağlayan önemli süreçlerden biri olan lisans eğitiminde, öğrencilerin kendi alanlarına ilişkin mesleki ve bilimsel yeterlilikler kazandırılması amaçlanmaktadır. Öğrencilerin alanlarıyla ilgili en iyi niteliklere sahip olmalarını sağlamak, bu eğitim sürecinin nihai hedefidir (Bilginer, 1999: 112). Lisans seviyesinde muhasebe eğitimi, üniversitelerin İşletme, Muhasebe, Maliye, İktisat, Hukuk, Bankacılık-Finans, Siyasal Bilimler ve Kamu Yönetimi bölümlerinde temel ders olarak verilmektedir. Ancak bölümlerin adından da anlaşılacağı gibi bu bölümlerin çoğunun temel alanı, muhasebe eğitimi değildir. Bu bölümlerden başka 4 yıllık muhasebe eğitimi verilen; Muhasebe, Muhasebe ve Denetim, Muhasebe Bilgi Sistemleri, Muhasebe ve Finans Yönetimi gibi bölümler de vardır.

Muhasebe mesleğiyle ilgili, temel, teknik konular şunlardır (Kalmış ve Yılmaz, 2004):

- Muhasebe ve muhasebeciliğin tarihi,
- İç ve dış bilgi kullanıcıları için işletmenin mali durumunun ve faaliyetlerinin raporlanmasının içeriği, yapısı ve bunlara dair kavramlar,
- Ulusal ve uluslararası muhasebe ve denetim standartları,
- Muhasebenin kuralları,
- Bütçeleme ve planlama, kalite kontrol, maliyet yönetimi, performans ölçümü ve kıyaslama konularını içine alacak şekilde yönetim muhasebesi,
- Finansal verilerin doğruluğu ve dürüstlüğü ile işletme varlıklarının güvenliğini sağlayan kavramlar, kontrol süreçleri ve yöntemler,
- Vergi ve vergilendirmenin finansal ve yönetsel kararlara etkisi,

- İşletmeleri ilgilendiren başta menkul değerler ve şirketler hukuku olmak üzere hukuki yapı,

- Denetim ile garanti hizmetleriyle ilgili unsurların yapısı-risk değerlendirme, hata tespiti ve bunlara sebep olan süreçsel ve entelektüel temeller dâhil,

- Finans ve finans yönetim bilgisi finansal tablolar analizi, finans araçları, ulusal ve uluslararası sermaye piyasaları ve kaynak yönetimi dâhil,

- Muhasebecinin sorumluluk alanları ve etik değerleri.

#### **3.3.2.4. Lisansüstümühasebe eğitimi**

Muhasebe ve denetim alanında lisansüstü eğitim (yüksek lisans veya doktora) yapmak mümkündür. Bu tür programlar üniversitelere bağlı enstitülerde (genellikle sosyal bilimler enstitüsü) yürütülmektedir.

Muhasebe alanında bir yüksek lisans programına başlayabilmek için en az lisans mezunu olmak gerekmektedir. Genellikle lisans mezuniyet başarı puanı programa girişte etkili olmaktadır. Bunun yanında Lisansüstü Eğitime Giriş Sınavı (ALES) vb. merkezi sınavlardan yeterli puan almak ve/veya kurum kararına bağlı olarak yabancı dil ve mülakat sınavlarına da girerek başarılı olmak gerekmektedir.

Yüksek lisansta en az iki dönem ders, bir veya iki dönem tez uygulaması yapılmaktadır. Tezsiz yüksek lisans programlarında ise, derslerin devamında dönem projesi hazırlanarak süreç tamamlanmaktadır. Doktora programlarında da en az iki dönem ders, devamında daha uzun bir süre (4 veya 6 dönem) tez yazım süreci vardır.

Doktora programlarına başlayabilmek için yüksek lisans mezunu olmak, yine yüksek lisansa girişte olduğu gibi daha yüksek bir merkezi sınav puanı ile yabancı dil puanına sahip olmak gerekmektedir. Giriş için yeterlik koşulları genellikle ilgili enstitüye bağlı anabilim dalları tarafından belirlenmektedir. Yeterli koşullar sağlandığında lisans mezuniyetine dayalı doktora yapmak da mümkündür.

İlgili alanda lisansüstü eğitimi tamamlamış olmak, SMMM staj süresini kısaltmaktadır. Asıl amaç ise akademik kariyer basamaklarını tırmanmak olarak değerlendirilebilir.

#### 4. MUHASEBE MESLEĞİNİN TEMEL SORUNLARI VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Yaşadığımız dönemde ülkelerin ekonomik büyüklükleri ile gelişmişlik düzeyleri, o ülkenin dünya geleceğinde söz sahibi olmaları noktasında belirleyici bir nitelik taşımaktadır. Bu anlayışa göre; ekonomik özgürlük alanlarının genişletilmesi, bir başka söyleyişle piyasa ekonomisiyle ilgili kuralların işlerlik kazanması en başta gelen amaç olduğu gibi kalkınmanın ve büyümenin de temel aracı niteliğindedir.

Bir ülkenin ekonomik modellerinin ortak noktaları ve birçok değişkeni olmakla birlikte ekonomik kurum ve kuruluşlar, ekonomi yapısının en önemli unsurlarıdır. Muhasebe sistemleri de söz konusu yapının önemli bir bileşenidir. Muhasebe sistemi işleyişi ve muhasebe mesleğinin yürütülmesi ile ilgili olarak karşılaşılan sorunlar şöyle sıralanabilir: Denetim yetersizliği, Yasal düzenlemelerle ilgili sorunlar, Muhasebe meslek eğitimi ile ilgili sorunlar, Muhasebe büroları ile ilgili sorunlar, Muhasebe meslek odaları ile ilgili sorunlar, vb.

##### •Denetim Yetersizliği

İşletmelerin iş süreçlerinin en önemli unsurlarından olan muhasebe sistemlerine gerekli önemin verilmemesi, Türkiye'deki ekonomik kurum ve kuruluşların temel problemidir. Bu noktada belirgin bir iç denetim eksikliğinden söz etmekle birlikte kamu denetimlerinin yeterli düzeyde ve zamanında yapılamaması, bu planlamanın öneminin azalmasına neden olmaktadır. Belirli periyotlarda denetimi yapılan ve yol haritası bilinen ticari işletmelerin ömrü daha uzun süreli olacaktır. Sözü edilen düzende denetim yapılması, işletmelerin ülke ekonomisine sağlamış olduğu katma değer her geçen gün artarak sürmesini sağlayacaktır. Etkisi yüksek bir denetim mekanizması, muhasebe sürecinin dinamik ve sağlıklı olmasını sağlayacaktır.

Öte yandan Türkiye'de birtakım nedenlerle kamu alacaklarını tahsil etmek içinsık sık çıkarılan vergi afları da muhasebe sisteminin önemini azalttığı gibi sağlıklı kurgulanmasına da engel olmaktadır. Hatta stok affı, matrah artırım ortaklar cari affı ve kasa affı kimi konuların da af kapsamına alınması denetimi gereksiz ve hatta yapılmaz hale getirmektedir.

Hem kamu denetiminin, hem de şirket içi denetimin gerektiği şekilde yapılmaması; sistematik bir muhasebe organizasyonundan ve değer verilen bir Bağımsız Denetim mesleğinden söz edilmesini güçleştirmektedir.

### •Yasal Düzenlemelerle İlgili Sorunlar

Serbest Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik mesleğiyle ilgili yasal düzenlemeler; İngiltere’de 1870’te, Fransa’da 1881’de, ABD’de 1886’da, Hollanda’da 1895’te, Almanya’da 1899’da, İsviçre’de 1941’de, Brezilya’da 1946’da, Yunanistan’da 1950’de yapılmıştır. Türkiye’de ise, Muhasebe ve Mali Müşavirlik mesleğiyle ilgili düzenlemeler, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile ancak 1989’da yapılmıştır. Adı geçen Kanunda da pek çok eksiklik ve yetersizlik bulunmaktadır. Bundan dolayı gelinen noktada; meslek odaları ve TÜRMOB başta olmak üzere ekonomik sivil toplum kuruluşlarının tamamı ile ilgili bakanlıkların katılacağı bir komisyon tarafından çağın gereklerini uygun, küreselleşen dünyaya uyum gösteren yeni bir meslek yasası hazırlanması bir zorunluluk haline gelmiştir.

### •Muhasebe Meslek Eğitimi İle İlgili Sorunlar

ÖSYM verilerine göre her yıl İİBF’lere yüz binden fazla kişinin kayıt yaptırdığı bilinmektedir. Bu istikamette yine söz konusu bölümlerden on binlerce mezun verilmektedir. Bunlardan kaçının Muhasebe mesleğinde kariyer yapacağı veya kaçının mesleğin diğer alanlarına yöneleceği konusunda bir veriye sahip değiliz. Hatta bu alandaki çalışmalar gösteriyor ki İİBF mezunları; öncelikle kamuda, sonra bankacılık sektörüne iş aramakta; bu tercihlerin gerçekleşmemesi durumunda alanlara yönelmekte oldukları söylene bilir. Hatta stajyer mali müşavirler; staj süresi devam ederken kamuda ve bankacılık sektöründe iş arayanların bir hayli fazla olduğu bilinmektedir. Sevekiye yoğun emek harcanarak icra edilen mesleklerden biri olan mali müşavirlik mesleğinin böyle bir ortamda; mesleğine bağlı, bilinçli, örgütüne bağlı, meslektaşlarına saygılı, mesleğin dinamiklerine uygun hareket edebilecek bir meslek mensubu yetiştirmek kolay olmamaktadır. Bu ilkelere uygun meslek mensupları yetiştirmek ancak muhasebe mesleğinin son değil ilk tercih olmasıyla mümkün olacaktır.

TÜRMOB öncülüğünde; meslek odaları, üniversiteler ve ilgili bakanlık yetkilileri bir araya gelmek suretiyle mali müşavirlik mesleğinin ve bunun uzmanlık isteyen alt dallarının üniversitelerde ayrı bölümlerde okutulması konusunda bir çözüm üretmeleri faydalı olacaktır.

### •Muhasebe Büroları İle İlgili Sorunlar

Bugüne dek sistemin önemli bir unsuru olan, genellikle de bir tek kişiye bağlı olarak faaliyetini sürdüren muhasebe bürolarının emek yoğun dönemden bilgi yoğun dönemhızla geçilen bu çağda,varlıklarını bu halde sürdürmeleri neredeyse mümkün değildir. Hem dünya çapında yaşanan gelişmeler, hem ülke şartlarından dolayı devamlı değişen mevzuat, artan elektronik uygulamalar ve teşviklerle beraber tek bir kişi üzerine kurulumuhasebe bürolarının artık işlevsiz duruma geldiği söylenebilir.

Ülkenin ekonomi sisteminin dinamik unsurları olan vergi mükelleflerini korumanın yanında yeni muhasebeciler için iş olanakları yaratmak amacıyla muhasebe bürolarıyla ilgili düzenlemelere gidilebilir.

Yıllar boyu üzerinde durulan, SMMM ve lise stajyeri zorunluluğu ve kota uygulaması gibi konular büyük bir dikkatle ele alınmalıdır. Etkin ve uygulamaya dayalı stajın zorunlu olmadığına birçok zeminde; meslekte yeni bireylerin serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatı alır almaz muhasebe büroları açmaları, hem işletmeler,hem de mali müşavirlerin rekabeti konusunda büyük bir risk oluşturmaktadır. Bu sorunun çözülmesine katkı sağlamak bakımından muhasebe bürosu açılması için belli bir süre alanda çalışma şartı getirilmesi gerekmektedir.

### •Muhasebe Meslek Odaları İle İlgili Sorunlar

Alanda yaşanan problemlerin çözülmesi konusunda Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odaları'nıyeterli yetki ile donatılması ve üyeleriyle daha sıkı bir iletişim içinde olmaları faydalı olacaktır. Meslek odaları karşı karşıya kaldıkları sorunları kendi başlarına çözebilecek yetkinlikte ve güçte olmalıdır. Her odanın ekonomik ve bölgesel farklılıklara sahip olduğu dikkate alındığında merkezden gelen standart direktifler, uygulama noktasında sorunlara neden olabilmektedir. Bunun için odalar ve bölgeler dikkate alınarak yeni projeler geliştirilmesi gerekmektedir.

Meslek odalarının işlevlerini yerine getirebilmeleri için, büro denetimleri, etik denetimleri ve hattastajyer denetimleri adil ve sağlıklı bir şekilde yürütülmelidir.

### •Diğer Sorunlar

Muhasebe mesleğinin yukarıda değinilen yapısal sorunlarından başkadiğer sorunları arasında tahsilat sorunu, unvan kargaşası, bürolarda çalışan mali müşavirlerindüşük ücret sıkıntısı, yetersiz beyanname süresi, bürokrasinin fazla olması gibi sorunlar da sayılabilir.

## 5. LİTERATÜR TARAMASI

Muhasebede kurumsallaşma konusunu ele alan çalışmalar, yabancı literatürde 1980'lerden itibaren özellikle bilgi sistemleri konusunda başlamış ve günümüze kadar devam etmiştir. Bu dönemdeki çalışmalardan Dimaggio ve Powel' 1983 ve 1991 yıllarındaki çalışmaları ilk örneklerdendir. Bu iki çalışmada, muhasebe bilgi sisteminde ortaya çıkan değişimle birlikte kurumsallaşma sosyolojisi arasındaki ilişki ele alınmış ve bu iki kavram arasında doğrusal bir ilişki bulunduğu tespit edilmiştir.

Yine kurumsallaşma sosyolojisinin muhasebe bilgi sistemi üzerindeki rolü, Whitley (1999) ve Modell (2002) tarafından ele alınmış ve muhasebe bilgi sisteminin organizasyon sürecinde dikkate değer bir etkisi olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Collier (2001), muhasebe bilgi sisteminde ortaya çıkan değişimin, işletmelerin organizasyon ve kurumsallaşma gücünden hangi düzeyde etkilendiğini ortaya koymuştur.

Scapens ve Jazayeri (2003) ile Qualtrone ve Hopper (2005), muhasebe bilgi sistemindeki değişime bağlı olarak organizasyonda ortaya çıkan değişimi ve bu iki kavramın arasındaki ilişkiyi tartışmışlardır.

Tsameny, Mathew ve Cullen (2006) yaptıkları çalışmada, muhasebe bilgi sistemiyle kurumsallaşmanın ilişkisini ele almış ve bütünsel bir muhasebe bilgi sisteminin, inşası yeniden yapılacak kurumsal organizasyonlar için çok önemli bir unsur niteliği taşıdığı sonucuna varmışlardır.

Yerli literatür incelendiğinde, muhasebede kurumsallaşmanın özellikle bilgi sistemi ile ilgisi konusunda çalışmalar yapıldığı görülmektedir. Kurumsallaşma ile muhasebe bilgi sistemi arasındaki ilişkiyi inceleyen ilk çalışmalardan biri, Ömürbek (2003) tarafından gerçekleştirilmiştir. Sözü edilen çalışmada, kurumsal kaynak planlaması konusunda muhasebe bilgi sisteminin rolü sorgulanarak kurumsallaşmada muhasebe bilgi sisteminin önemi hakkında bilgi verilmiştir.

Karacaer ve İbrahimoglu (2003) yaptıkları çalışmada, işletme yönetiminde muhasebe bilgi sistemi, verimlilik ve iç kontrol ilişkisi üzerinde durulmuş ve bunların önemi vurgulanmıştır.

Alagöz, Zerenler ve Yılmaz (2006) yaptıkları bir çalışmada ise, Konya ili çevresindeki KOBİ'lerle ilgili araştırma yaparak bu işletmelerin finansman ve muhasebede bilişim sistemlerini kullanmalarının örgütsel verimliliğe ve

kurumsallaşmaya etkisi incelenmiştir. Bu araştırmayla, finansman ve muhasebede bilişim sistemlerinin etkinleştirilmesiyle örgütsel verimliliğin artacağı ve kurumsallaşma sürecinin hızlanacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Varıcı(2007) yüksek lisans çalışmasında muhasebe bilgi sisteminin kurumsallaşma düzeyini nasıl etkilediğini ele almıştır. Varıcı tarafından Doğu Karadeniz Bölgesi ele alınarak yapılan çalışmada bilgi sisteminin kurumsallaşma konusunda önemli bir etkiye sahip olduğu sonucuna varılmıştır.

Benzerbir çalışma Aysan (2007) tarafından yapılmıştır. Aysan çalışmasında muhasebe ve kurumsal yönetim ilişkisini ele almıştır.

Dinç (2009) araştırmasında muhasebe bilgi sisteminin kurumsallaşmada etkisini incelemiştir. Marmara ve Doğu Karadeniz bölgelerinde faaliyette bulunan KOBİ'ler karşılaştırılmıştır. Bu çalışmada muhasebe bilgi sisteminin kurumsallaşmayı olumlu olarak etkilediği sonucuna varılmıştır.

2009'da Dinç ve Abdioğlu tarafından gerçekleştirilen bir çalışmada muhasebe bilgi sistemi ile kurumsal yönetim anlayışı arasındaki ilişki değerlendirilmiştir. Araştırma sonucunda bu iki olgu arasında doğrusal ve önemli bir ilişki olduğu saptanmıştır.

Bu konudaki bir diğer çalışma ise, Hatunoğlu ve Güneş (2012) tarafından gerçekleştirilmiştir. Sözü edilen çalışmada, kurumsal yönetim uygulamalarının muhasebe bilgi sistemine etkileri kuramsal bir yaklaşımla anlatılmıştır. Çalışmada, kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmasıyla muhasebe bilgi sisteminde olumlu sonuçlara ulaşılabileceği savı ileri sürülmüştür.

Dinç ve Karakaya (2014) çalışmalarında işletmelerin en önemli hedeflerden birinin kurumsallaşma olduğu düşüncesinden hareketle kurumsallaşmanın önemli bir unsuru olan etkin bilgi sistemi üzerinde durulmaktadır.

## İKİNCİ BÖLÜM

### AZERBAYCAN'DA MUHASEBE

#### 1.ARAŞTIRMANIN AMACI, KAPSAMI VE YÖNTEMİ

Bu araştırmanın amacı Türkiye’de muhasebe mesleğinin gelişim sürecini özet olarak ortaya koymak ve buradan hareketle Azerbaycan’da muhasebe mesleğinin durumunu incelemek, mesleğin kurumsallaşmasına katkı sağlamak için ülkenin mesleki düzenleme, örgütlenme ve eğitim yapısını karşılaştırarak geliştirici öneriler sunmaktır.

Bu amaçla kurumsallaşma ile ilgili literatür taranmış, Türkiye’de muhasebe meslek mevzuatı ve örgütlenme yapısı incelenmiş muhasebe eğitiminin genel çerçevesi belirlenmiştir.Çalışmayı tamamlayıcı nitelikte 15 açık uçlusoru hazırlanarak, Azerbaycan’da muhasebe mesleği ile ilgili kamu ve/veya özel sektörde çalışan 10 meslek mensubunabu sorular ulaştırılarak cevaplandırılması istenmiştir.

Araştırma kapsamında, ikisi kamu görevlisi, biri baş muhasebeci, biri de serbest denetçi olmak üzere 4 meslek mensubundan geri dönüş sağlanmıştır. Serbest denetçi meslek mensubu ile ayrıca yüz yüze görüşülmüştür. Gerek online gerekse de yüz yüze alınan cevaplar birleştirilerek değerlendirilmiş, elde edilen bulgular kendi gözlem bilgi ve yorumlarımızla birlikte sonuç bölümünde özetlenmiştir.

#### 2.AZERBAYCAN'DA MUHASEBE SİSTEMİ

Azerbaycan’da muhasebenin gelişimi; Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği dönemi ve Azerbaycan Cumhuriyeti dönemi olmak üzere iki bölümde ele alınmıştır.

##### 2.1. SSCB Döneminde Muhasebe Sistemi

Azerbaycan’da SSCB döneminde gelişmeye başlayan muhasebenin çokuzun olmayanbir geçmişi vardır. Sözü edilen dönemdeki muhasebe bağımsız özelliğe sahip değildir. İşletmelerde istatistik ve yönetim standart muhasebe uygulamalarıyla sürdürülmekteydi (Aliyev ve Salahov, 2002: 24).O dönemde muhasebe sisteminin temel amacı işletme içindeki ve dışındaki paydaşlarına ekonomik ve finansal özellikteki verilerin akışını sağlamaktan ziyade; sosyalist devlet yapısının malvarlığını muhafaza etmek, devletin sosyalist gelişim planının uygulamaya konulması ve malların maliyetinin doğru hesaplanmasını amaçlamıştır (Yıldırım ve Tek, 2002: 7). Bu amaca ulaşmak için de işletmelerin mali faaliyetleri ve hesapları, devlet tarafından sıkı sıkıya kontrol ediliyordu. Devlet, maliyethesapları, hammadde kullanımı, üretim giderlerinin

kontrol edilmesi, dönem sonu mali sonuçların tespiti, kârın kullanımı, işletmenin varlık durumunun kontrol edilmesi ve denetlenmesi görevlerini yapıyordu.

SSCB’de ekonomik değerler yalnızca devlet eliyle üretildiği için, özel sektör faaliyetleri olmadığından ekonomik değerler de devletin elinde toplanmış ve devlet tarafından yönetilmiştir (Başaran, 2001: 91). Bu sebeple de maliye politikaları ile bütün iktisat politikası arasında neredeyse hiçbir fark kalmıyordu. Bu süreçte iktisadi kurumların merkezde toplanmış olmasının sağladığı verimlilik SSCB’nin akıbetini belirlemiştir.

Ticari işletmelerin tamamının devlete ait olması, SSCB’nin ekonomik sistemini diğer ülkelerin ekonomik sistemlerinden farklı kılmaktaydı. Muhasebekayıt sistemlerini etkileyen bu durumdan dolayı muhasebe kayıtlarının temel amacı, hatta tek amacı devlete mali veri sunmak olmuştur. Muhasebe çalışanları, muhasebe kayıtlarını tutmakta ve takip etmekte,SSCB Maliye Bakanlığı’nın talimatlarına sıkı sıkıya bağlı kalmak zorundaydılar. SSCB döneminde sürdürülen idarenin ekonomiyi yönetmesi, muhasebe verilerinden elde edilen bilgilerden hareketle karar verme ve kaynak kullanma düşüncesini ortadan kaldırmıştı. Bu dönemde iktisadi kararların tamamı, merkezi hükümet tarafından alınırken; serbest piyasa ekonomisi koşullarında faaliyette bulunan birimler de bu kararlara uymak zorunda kalmışlardır (Karcıoğlu, 2014: 520).

Azerbaycan’da geç olmakla birlikte başlayan muhasebe uygulamaları sisteminde önceSSCB, ardından da Rusya’nınbariz bir etkisi olmuştur. Azerbaycan muhasebe tarihini daha iyi anlamak için SSCB muhasebe sisteminin tarihindeki önemli noktaları ele almakta fayda vardır.

Rusya’da muhasebe alanında ilk kitap 1736’da yayınlanmış; Çar Büyük Petro, 1772’de çift taraflı kayıt sisteminin kurulmasını sağlamıştır. 1772 yılında Moskova’da Rusya’nın ilk Ticari Bilimler Akademisi kurulmuş, çift taraflı kayıt sistemi ilk ders kitabı 1773’te yayımlanmıştır. İhtilal sonrası SSCB’de 1923 ve 1926 yıllarında ülke içindeki bütün girişimler için çift kayıt sistemini zorunlu hale getirilmiştir. Yine 1926’daI. Beş Yıllık plan çerçevesinde bütün girişimlere tek tip muhasebe sistemi uygulama zorunluluğu getirilmiştir. Stalin, 1931 yılında her konuda olduğu gibi muhasebe sisteminde de batı ile bağları koparmıştır. 1965 yılında SSCB ekonomik sisteminin bir reforma ihtiyacıolduğu kendi yöneticileri tarafından ifade edilmeye başlanmıştır. Bundandolayı yatırımların getirisinin ve girişimlerin performanslarının

ölçümünde bir standart kullanılmaya başlanmıştır. Gorbaçov'un 1987'de başa geçmesiyle Batıya yakınlaşma ve sistemde reform hareketi başlatılmıştır. Ekonominin dışa açılmasıyla beraber muhasebe sisteminde de paydaşların amaçları doğrultusunda Batılı esaslar uygulamaya konulmuştur. 1989 yılında Gorbaçov, Maliye Bakanlığına muhasebe sisteminin daha etkin hale getirilmesi için talimat vermiştir (Hacıosmanoğlu, 1982: 25-26).

Azerbaycan'da muhasebe sistemi gelişim sürecine göre beş bölümde ele alınmaktadır (Aliyev, Salahov ve Mammadov, 1998: 7):

1. 1864-1898 dönemi: Muhasebenin bir bilim niteliği kazanması;
2. 1898-1917 dönemi: Muhasebenin kademeli olarak geliştiği dönem;
3. 1917-1936 dönemi: Devlet mülkiyetine dayalı ve devlete ait muhasebenin standartlaştığı dönem;
4. 1936-1990 dönemi: Sosyalist muhasebe sisteminin güçlendiği ve geliştiği dönem;
5. 1990 Sonrası: Piyasa ekonomisi şartlarına uygun muhasebe sisteminin getirildiği dönem.

1917 Komünist Devrim sonrası SSCB'de muhasebecilik mesleğinin kronolojisi ise şöyle şekillenmektedir (Ehmedov, 2007: 26-27-34-51):

- 1923 ile 1926 yılları arasındaki süreçte SSCB'deki girişimlerin tamamı için çift kayıtlı sistem uygulanması zorunlu hale getirilmiştir.
- 1926'da "birinci Beş Yıllık" plan kapsamında teşebbüslere tek tip düzen üzerine kurulu muhasebe sistemi uygulanması zorunlu hale getirilmiştir.
- Stalin, 1931'de diğer birçok alanda olduğu gibi muhasebeyle ilgili konularda da Batı ile bağları koparmıştır.
- 1965 yılında SSCB'nin ekonomik reforma olan ihtiyacı belirgin bir duruma gelmiştir. Bu bağlamda yatırımların getirilerinin, performanslarının ve girişimlerinin tespit edilmesinde standart bir ölçü uygulanması benimsenmiştir.
- Gorbaçov ile 1987'de bir reform ve batılılaşma hareketi başlamıştır. Ekonominin dış dünyaya açılmasıyla beraber iş ortaklıklarının amaçlarına uygun olarak Batılı esas ve ilkelerin muhasebe sisteminde de uygulamasına karar verilmiştir.

•Gorbaçov, 1989 yılında daha etkin bir muhasebe sistemi uygulamasına dair Maliye Bakanlığı'na talimat vermiştir.

HemSSCB'de,hem de sosyalist diğer ülkelerde muhasebe sisteminin temel niteliği bütün muhasebe uygulamalarının merkezileştirilmiş olmasıdır. Merkeziyetçi yaklaşım, bilimsel sosyalist düşüncenin gerçekleşmesi noktasında önemli katkısıolan kaynakların tamamının tahsis edilmesi konusunda ana yönlendirici unsurlardan birisidir. Uygulamada mali tablolar ve muhasebe departmanı ile Maliye Bakanlığı uygulanacak muhasebe yöntem ve süreçleri beraber tespit edilmektedir. Bununla beraber ekonomik işlemlerin tamamında da muhasebe uygulamalarının tek düzen hesap planına uygun olarak sunulması gerekmektedir (Aliyev, Salahov ve Memmedov, 1998: 5-6).

## **2.2. SSCB Sonrasında Muhasebe Sistemi**

Bir ülkede ortaya çıkan para, dış borç, bankacılık, reel sektör ya da ödemeler dengesi krizleri,işletmeleri genellikle makro açıdan olumsuz yönde etkilemektedir. Krizle beraber meydana gelen sermaye ve para piyasasındaki gelişmeler, döviz kurundaki artışlar, düşük kapasite kullanmaktan kaynaklanan boş kapasite maliyetleri, değişken faizli borçlanmaya dayalı finansman giderleri, işletmenin mali durumunu olduğu gibi muhasebe sistemini de etkilemektedir (Özkan, 2005: 167). Sözü edilen problemlerin tamamı SSCB'nin dağılma sürecinden sonra piyase ekonomisine geçmek için uğraşan ve Ermenilerle savaşmak zorunda kalanve Ermenilerin soykırımı varan katliamlarına maruz kalıp büyük kriz yaşamak durumunda olan Azerbaycan'da uygulanan muhasebe sistemlerini etkilemiştir (Abdullayeva, 2006: 63-64).

Azerbaycan bağımsız bir cumhuriyet haline geldikten sonra ülke genelinde daha önce olmayan faaliyet türlerinin ortaya çıkması, yabancı gerçek ve tüzel kişilerinülkenin ekonomik sistemine yeni sermaye girişleri yapmalarıyla ithalat ve ihracatın hızla artış göstermesi, yabancı iş adamlarının siparişlerinden dolayı milli kurumlarda, özellikle mal ve hizmet sektöründe yaşanan gelişmeler, ekonomik sistemde gerçekleştirilen yeniliklerle birlikte ekonomi alanında birçok iyileştirmelerin yapılması, totaliter idare yapısının yerine demokratik idare sisteminin uygulamaya konulması ve bunun geliştirilmesi, milli maliye ve muhasebe politikalarının uluslararası standartlara uyumlu hale getirilmesine olan ihtiyaç iyice artmıştır. Bu bağlamda, Azerbaycan Cumhurbaşkanı'nın, 26 Aralık 2002 tarihli 827 sayılı "Azerbaycan Cumhuriyeti'nin 2003 yılı devlet bütçesi hakkında kanun" adlı yasanın kabul edilmesiyle ilgili

beyannamesinin 6. Bendi, Azerbaycan Cumhuriyeti Bakanlar Odası'na uluslararası muhasebe standartlarınageçilmesine yönelik olarak Milli Muhasebe Standartları hazırlanmasına ve bunun uygulamaya konulmasına yönelik önlemlerin alınması konusunda yetki verilmiştir (Ceferov, 2002: 14).

Azerbaycan'ın bağımsızlık sürecinden sonra yönetim sisteminin belli bir standarda oturması, ancak birkaç yılda mümkün olmuştur. Bu konuda özellikle devlet yönetimi konusunda otuz yılı aşkın bir deneyimi olan Haydar Aliyev'in 1993 yılında Cumhurbaşkanı seçilmesiyle beraber Azerbaycan'ın yönetim yapısında dikkate değer değişimler olmuştur. Sözü edilen tarihten sonra her alanda olduğu gibi Azerbaycan muhasebe sisteminde de önemli gelişme ve değişimler yaşanmıştır (Kerimov, 2009: 12, 18, 20).

20 Eylül 1994'te Haydar Aliyev tarafından "Esrin Müqavilesi" (Asrın Anlaşması) adı verilen Azerbaycan Devlet Petrol Şirketi ile dünyanın önemli birçok petrol şirketi arasında "Hazar Denizi'nin Azerbaycan'a ait Bölümünde Azeri, Çırağ, Güneşli Yataklarının Birlikte İşlenmesi ve Paylaşılması Hakkında" anlaşmanın imzalanması, Azerbaycan muhasebe sistemi üzerinde etkili olan en önemli olaydır.

Nihayet 1995'ten itibaren Azerbaycan'da muhasebe sisteminin gelişim sürecini etkileyen önemli üç kararın kabulüyle birlikte Azerbaycan muhasebe tarihinde önemli aşamalar kat edilmiştir. Bunlar:

- Ticari defterler ve muhasebe kayıt belgeleriyle ilgili yeni düzenlemeler,
- Düzenlenecek mali tabloların tespit edilmesi,
- Yeni hesap planının benimsenmesi.

Bunların yanında Bilgisayarlı Muhasebe Uygulanmasına geçilmesi, bir diğer yeniliktir.

### **2.3. Azerbaycan Muhasebe Sistemi**

Faaliyetlerini Azerbaycan'da sürdüren işletmelerde muhasebe sistemi oluşturulması ve bunun uygulamaya konulmasının genel prensipleri, bu konuda devletin görevlerinin düzenlenmesi, kayıt tutma sisteminin ve muhasebe belgelerinin tespit edilmesi için 24 Mart 1995'te "Muhasebe Hakkında Kanun" kabul edilmiştir (Gasımov, 2002: 38). Sözü edilen kanunda belirtildiği üzere muhasebe; işletmenin varlık, sermaye ve kaynaklarının, bütün varlıklarının, genel olarak bütün ekonomik ve ticari ilişkilerinin gerçek göstergeleri temelinde parayla ifade edilebilen, aralıksız,

bütünüyle belgeye dayalı ve muhasebe kayıtları sayesinde karşılıklı olarak ilişkilendirilmiş, bütün ekonomik ve ticari faaliyetlerinin muhasebe kayıtları kapsamında çift taraflı muhasebe sistemiyle toplanma ve raporlanma sistemidir.

Günümüzde Azerbaycan'da ekonomik faaliyetlerde muhasebe sistemlerinin yapısı, kontrol edilmesi ve yönetilmesi birbiriyle ilişkisi bulunan üç yönde yapılmaktadır. Bunlar (Rzayev, 2005: 21).

- Yönetim Bilgi Sistemi (YBS)
- Muhasebe Bilgi Sistemi (MBS)
- İstatistik Bilgi Sistemi (İBS)

#### *Yönetim Bilgi Sistemi*

İşletmenin bölüm ve şubelerinde, üretim alanlarında, rutin kontrollerinde ve yönetiminde kullanılmakta olan muhasebe sistemidir. Özellikle, anlaşmaların ifa edilmesi, iş, mal ve hizmetlerin tasarlanması, bunlarla ilgili hazırlık yapılması, ürünlerin satılması, piyasa araştırması yapılması ve buna benzer durumlarda YBS verileri esas alınmaktadır.

#### *Muhasebe Bilgi Sistemi*

Ülkenin en önemli bilgi sistemlerinden birisidir. Çünkü muhasebe, işletmelerin ekonomik ve ticari faaliyetlerinin miktarını ve kalitesini ortaya koyan bilgileri mevcut kanunla tespit edilmiş belgeler temelinde, miktar ve parayla ifade edilmesi mümkün bilgileri öğrenmekte ve sürekli kontrolünü hayata geçirmektedir. MBS'de bütün faaliyetler sırasıyla, tam ve doğru olarak yalnızca muhasebe belgeleri sayesinde hayata geçirilmektedir.

#### *İstatistik Bilgi Sistemi*

Genel olarak muhasebe, ülke ekonomik yapısının ayrı ayrı alanlarında denetleme, birbirleriyle ilişkilendirerek yoklama, analiz etme ve gruplaştırılma gibi istatistiksel verilerin alınarak işlenmesi olarak tanımlanmaktadır (Karimov, 2004: 10-11). İstatistik yönlü muhasebe ise; ekonominin durumu ve gelişim trendi, mal stokları, ülkede yaşayanların sayısı, yaşı, cinsiyeti ve mesleği hakkında bilgiler derleyen ve söz konusu bilgileri anlamlı biçimde özetleyerek raporlayan bilgi sistemidir.

Bugün Azerbaycan'da muhasebe sistemi dört aşamada düzenlenmektedir. Bu seviyelerden her biri muhasebe sisteminin esasları ile bunların uygulanma yönlerini

ortaya koymaktadır. Azerbaycan’da muhasebe sisteminin düzenlenmesiyle ilgili kanuni esaslar Tablo 2’de gösterilmiştir (Abbasov, 2003: 3).

**Tablo 2.***Azerbaycan Muhasebe Sisteminin Çalışma Esasları*

| Seviyeler                           | Belgeler                                                         | Belgeleri Hazırlayan Kurumlar          |
|-------------------------------------|------------------------------------------------------------------|----------------------------------------|
| 1.AC Kanunu                         | Kanunlar, yasalar, fermanlar, direktifler...                     | Milli Meclis, Azerbaycan Cumhurbaşkanı |
| 2. Normatif                         | Muhasebe Standartları                                            | AC Maliye Bakanlığı, AC Merkez Bankası |
| 3. Metodoloji                       | Normatif belgeler (standartlardan farklı) metodoloji gösterişler | AC Maliye Bakanlığı, Valilikler        |
| 4. İşletmenin Muhasebe Politikaları | İşletme içi fermanlar, emirler...                                | İşletmeler, Denetim şirketleri         |

Kaynak: Maliye ve Muhasebe Dergisi; Sayı 7-8 (127-128); Bakü-2003 s:3

Azerbaycan’da muhasebe sistemi, 24 Mart 1995 tarihli Muhasebe Hakkında kanuna, Azerbaycan Maliye Bakanlığı’nın 01 Ocak 1996 tarihli Müesseselerin Muhasebe Hesap Planı ve Onun Uygulanmasına Dair talimatı ve 23 Ocak 1997 tarihli Müesseselerin Muhasebe Politikaları Hakkında kararlarıyla düzenlenmiştir. (Rzayev, 2005: 21). Sözü edilen kanunlar uyarınca Azerbaycan’da faaliyette bulunan kamu, tüzel ve özel her türde işletme, çalışmalarıyla ilgili her türlü gelir ve giderlerinin bir muhasebe sistemi içinde tutmak zorundadırlar. Muhasebe Hakkında yasa, muhasebe sisteminin Azerbaycan Cumhuriyeti’nde devlet tarafından düzenlendiğini ortaya koymaktadır. Ayrıca muhasebe sisteminin bir plan dahilinde sürdürülmesinin temel prensiplerini, şirket, işletme ve diğer tüzel kişilerin bu alandaki hukukunu, sorumluluklarını, görevlerini, mali raporlarının yayımlanma esaslarını, muhasebeyle ilgili belgelerin doğruluğunu ve boyutlarını belirlemektedir.

Yukarıda ifade edilen muhasebe türlerinde para ve maliyet gibi değerlendirme ölçülerinin yanı sıra iş süresi; gün, saat, dakika olarak dikkate alınmaktadır.

Azerbaycan muhasebe sistemi, kaynakların oluşması, kaynakların kullanılmasını muhasebe sistemi içinde belge ve kayıtlarla ilgili kişilere ve kuruluşlara ileten bilgi sistemini başarıyla oluşturmuştur. Bunun yanında muhasebeyle ilgili temel kavramlar, muhasebe standartları ve ilkelerine ilişkin reformlar yapılmış, üretim sürecinde veri

toplama işleminden bilginin üretilmesi ve kullanılması basamağına dek muhasebeyle ilgili bilgilerinin birçok ölçüsü ve kriteri tespit edilmiştir. Azerbaycan muhasebe sisteminin uluslararası muhasebe standartlarına uygun duruma gelmesi için çalışmalar yapılmış ve bu amaçla Azerbaycan Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı, 1996'da Hesap Planı'nı yürürlüğe sokmuştur.

Azerbaycan'da muhasebe standartlarına "Milli MuhasibatUçotu Standartları (MMUS/(AC Muhasebe Standardı))" adı verilmektedir. Azerbaycan'da uygulamaya konulan muhasebe belgeleri, normatif ve talimatlar 29 Haziran 2004 tarihli "MuhasibatUçotu Hakkında" AC Kanunu dikkate alınarak düzenlenmektedir. Sözü edilen kanun uyarınca, ülkede faaliyette bulunan işletmelerin tamamının kâr ya da zarar etmesine bakılmadan muhasebe kayıtları tutmaları zorunludur (Kerimov, 2009: 15).

MMUS'nin kabul edilmesi ve zaman içinde uygulamaya konulabilmesi için Azerbaycan Bakanlar Odası, "2005-2008 Yıllarında MMUS'nin Uygulanması Üzere Program" adında bir kararı uygulamaya koymuştur. Bunun ardından ülke için büyük önemi olduğu kabul edilen 20 tane büyük kamu işletmesinin muhasebe sistemlerini MMUS'a uygun duruma getirilmesi için Bakanlar Kurulu'nda karar alınmıştır. Azerbaycan MMUS,kamu kuruluşları, ticari işletmeler ve sivil toplum örgütleri olmak üzere farklı üç işletme kategorisine uygun olarak hazırlanmıştır. MB tarafından ticari işletmeler için yayımlanmış olan MMUS aşağıda verilmiştir.

MMUS 1 "Finansal Tabloların Sunuluşu üzere"

MMUS 2 "Özkaynak Değişim Tablosu üzere"

MMUS 3 "Cari Kurumlar Vergisi üzere"

MMUS 4 "Ertelenmiş Kurumlar Vergisi üzere"

MMUS 5 "Nakit Akım Tablosu üzere"

MMUS 6 "Gelirler üzere"

MMUS 7 "Maddi Duran Varlıklar üzere"

MMUS 8 "Stoklar üzere"

MMUS 9 "Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar üzere"

MMUS 10 "Değerlendirilmiş Yükümlülükler, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Aktifler üzere"

MMUS 11 "Muhasebe Politikaları,Değerlendirmelerde Deyişilikler ve Hatalarüzere"

- MMUS 12 “Maddi Olmayan Duran Aktifler üzere”
- MMUS 13 “Borçlanma Maliyetleri üzere”
- MMUS 14 “Kiralama İşlemleri üzere”
- MMUS 15 “Finansal Araçlar – Bilgilerin Açıklanması ve Sunulması üzere”
- MMUS 16 “İnşaat Sözleşmeleri üzere”
- MMUS 17 “Subvansiyonların Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması üzere”
- MMUS 18 “İşletme Birleşmeleri üzere”
- MMUS 19 “Örgütlerin Finansal Tabloları ve Birleştirilmiş (Konsolide) Finansal Tablolar üzere”
- MMUS 20 “Bağlı Ekonomik kuruluşlarda Yatırımlar üzere”
- MMUS 21 “Örgütlerin Ortak Faaliyetleri Hakkında Finansal Tabloları üzere”
- MMUS 22 “Kur Değişiklerinin muhasebeleştirilmesi üzere”
- MMUS 23 “Satış İçin Öngörülen Duran Varlıklar ve Durdurulan İşlemler üzere”
- MMUS 24 “Varlıklarda Değer Düşüklüğü üzere”
- MMUS 25 “İlgili Tarafların Bilgilerinin Açıklanması üzere”
- MMUS 26 “Gerçeğe Uygun Değer üzere”
- MMUS 27 “Gayrimenkul Varlık Yatırımları üzere”
- MMUS 28 “Tarım üzere”
- MMUS 29 “Ara Dönem Finansal Raporlama üzere”
- MMUS 30 “Yüksek Enflasyonlu Ortamında Finansal Tabloları üzere”
- MMUS 31 “Emeklilik Teminatı Üzere kayıt ve raporlama”
- MMUS 32 “Milli Muhasebe Uçotu Standartlarının İlk Kez Uygulanması üzere”
- MMUS 33 “Pay Bazlı Ödeme üzere”
- MMUS 34 “İşletim Kesimleri üzere”
- MMUS 35 “Hisse Başına Gelir üzere”
- MMUS 36 “Finansal Araçlar: Tanıma ve Değerlendirme üzere”
- MMUS 37 “Çalışanların Ödüllendirilmesi üzere”

Türkiye’de muhasebe standartlarında dünya standartlarına ulaşma süreci, devlet öncülüğünde tamamlanmış; önce siyasal ve ekonomik olarak iyi ilişkilerin olduğu ülkelerin sistemleri örnek alınarak, daha sonra da 1987’den sonra ABtam üyelik sürecinde Avrupa düzenlemelerinin etkisiyle istenilen standartlara ulaşılmıştır. (Ergünden, 2008: 114). Azerbaycan’da da muhasebe standartlarının gelişim süreci, tıpkı Türkiye’de olduğu gibi devletin liderliğinde gerçekleşmiş, siyasal ve ekonomik olarak yoğun ilişkileri olan ülkelere alınan yasalarla uygulamalar geliştirilmiştir. Bağımsızlık elde edildikten sonra gerçekleştirilen bu ilerlemelerden sonra Azerbaycan muhasebe sistemi, UMS’nin etkisiyle MMUS’yi oluşturmuştur.

### **3.AZERBAIJAN’DA MUHASEBE MESLEĞİ**

Azerbaycan’da muhasebecilik mesleğinin ilkeleriyle ilgili düzenlemeler, 25 Mart 1995 tarihli ve 998 Sayılı Muhasebe Hakkında Azerbaycan Cumhuriyeti’nin Kanunu ile yapılmıştır. Sözü edilen Kanun md.1 uyarınca; Azerbaycan’da muhasebe sisteminin devlet birimlerinde idare edilmesi kuralını, işletmelerde belli bir muhasebe oluşturulması ve devamının sağlanmasına dair temel ilkelerini, hukukunu, görevlerini, sorumluluklarını ve faaliyetlerin sonuçlarını ilgili mevzuata uygun olarak değerlendirmeye, denetlemeye tabi tutmak suretiyle gerçek durumu, ilgili kişi, kurum ve devletin resmi makamlarının istifadesine objektif olarak arz edilmesinin şartlarını tespit etmek, bu düzenlemenin temel amacıdır (998 Sayılı Kanun, 1995).

Kanunun 11 ve 12. maddesinde muhasebe mesleğine ilişkin temel kurallar ifade edilmiştir. İşletme içinde ve dışında faaliyette bulunan muhasebe mesleği mensupları sözü edilen kanunla **baş muhasebeci** ve **serbest muhasebeci** olarak ikiye ayırmıştır (İbadov, 2012).

#### **3.1. Muhasebede Meslek Unvanları**

##### **3.1.1. Baş muhasebecilik**

998 Sayılı Muhasebe Hakkında Azerbaycan Cumhuriyeti’nin Kanunu md.10’un 2. fıkrası uyarınca şirket ve işletmelerde mali işler, işletme yöneticisi ya da baş muhasebeci tarafından yönetilir. Muhasebe departmanlarının olmadığı küçük işletmelerde ise muhasebe hizmetlerinin yapılan anlaşmalara uygun olarak dışarıdan bir başka tüzel ya da özel kişiden alınması mümkündür. Bir görev olan baş muhasebecilik, işletmelerdeki muhasebe departmanlarının yöneticilerine verilmektedir (İbadov, 2012).

Azerbaycan Cumhuriyeti İş Kanunu (Emek Mecellesi) uyarınca baş muhasebeci olmanın temel koşulu, çalışma iznine sahip olmak ve muhasebe alanında lisans eğitimi almış olmaktır. Yalnızca zorunlu hallerde; lisans eğitimi muhasebe alanında yapmamış fakat minimum beş yıl süreyle muhasebe stajı yapan kişilerin baş muhasebeci olmaları mümkündür (998 Sayılı Kanun, 1995).

İşletmenin muhasebe sistemini kurmak, gelişmesini sağlamak; muhasebe, işletmecilik, mali mevzuat finans ve bunların uygulamalarına ilişkin işleri düzenlemek ve bu konularda müşavirlik yapmak, baş muhasebecilerin görevleridir. Sözü edilen konularda belgelere dayalı olarak tahlil, inceleme, denetleme yapmak, mali tablolar ve beyannameler ile ilgili konularda görüşlerini yazılı olarak bildirmek, bu konularda rapor, tutanak ve buna benzer evrak düzenlemek; bilirkişilik ve tahkim gibi işler yapmaktır. Baş muhasebeci işten ayrıldığı zaman görev yaptığı işletmenin muhasebe durumu tespit edilmiş bir komisyonca denetlenir ve bulgu bir rapor haline getirilerek yeni görevliye devredilir. Sözü edilen belgeden üç tane hazırlanır ve bu belge işletme yöneticisine onaylatıldıktan sonra belgelerden bir tanesi muhasebe departmanında bırakılır (998 Sayılı Kanun, 1995: 10. madde).

### **3.1.2. Serbest muhasebecilik(denetçilik)**

Muhasebe Hakkında Azerbaycan Cumhuriyeti'nin Kanunund.11'de serbest muhasebecilik mesleğinden kısaca bahsedilmektedir. Bir kişinin Serbest Muhasebeci olabilmesi ve bununla ilgili hakları kazanabilmesi için Azerbaycan Cumhuriyeti Muhasebeciler Odası'ndan (ACMO) bununla ilgili lisansın alınması gerekmektedir. Serbest muhasebecilik mesleğinin bütün hak ve sorumlulukları kanunlarla belirlenmiştir (998 Sayılı Kanun, 1995: 11. madde).

Önceden ismi ACMO olan meslek odasının adı sonradan değiştirilmiş ve Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası (ACDO) olmuştur. Bu değişiklikten sonra serbest muhasebecilik mesleğinin adı ve görev kapsamı **serbest denetçilik** olarak kullanılmıştır. Bununla ilgilidüzenlemeler, kanun ve normlarda yapılmıştır.

16 Ekim 1994 tarih ve 882 sayılı Denetçilik Hizmeti Hakkında Azerbaycan Cumhuriyeti Kanunu'nda serbest denetçi olmak için gerekli olan şartlar tespit edilmiştir. Sözü edilen şartlar şunlardır:

- Azerbaycan Cumhuriyeti vatandaşı olmak,

- Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmak, ceza ya da disiplin soruşturmasına bağlı olarak memuriyetten çıkarılmamış ve kamu haklarından mahrum bırakılmamış olmak,

- Serbest denetçilik sınavında başarılı olmak(Denetçi unvanını almak için yapılan sınavlar Denetçiler Odasının görevlendirdiği komisyon tarafından yapılır.Sınavlar, Denetçiler Odası Statüsünde belirtilen kurallara göre düzenlenir),

- Muhasebe, iktisat, hukuk ve maliye alanlarında en az lisans düzeyinde eğitim almış olmak,

- Muhasebe alanında en az üç yıl süreyle iş stajı yapmak,

- Kanunda ifade edilen suçlardan dolayı hüküm giymemiş olması ve suçun karşılığında kanuni yükümlülüğünün yapılmış olması gerekmektedir (882 Sayılı Kanun, 1994: 6. madde).

### **3.2. Meslek Örgütlenmesi**

Muhasebe raporlarının oluşumunun kompozisyonu, içeriği ve metodolojik temelleri, 24 Mart 1995 ve 29 Haziran 2004 tarihli Azerbaycan Cumhuriyeti “Muhasebe Hakkında” kanunlarında tanımlanmıştır. Bu kanunlarda Azerbaycan Cumhuriyeti'nde muhasebe devlet düzenlemesinin kuralları, muhasebe (finansal) raporlarının hazırlanması ilkeleri, muhasebe bilgilerinin doğruluğundan söz edilmiştir.

Bu kanuna esasen Azerbaycan'da meslek unvanları baş muhasebecilik ve serbest muhasebecilik olarak iki unvanda ele alınmıştır.

Muhasebe genel hukuki rehberlik Azerbaycan Cumhuriyeti Hükümeti ve Azerbaycan Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı tarafından yapılır. Azerbaycan Cumhuriyeti Hükümeti tarafından 20 Şubat 2003 tarihli, 29 sayılı kararnameyle onaylanan Uluslararası Muhasebe Standartlarına geçiş amacıyla, 2003-2007 yıllarında ve sonraki yıllarda bu standartlarda uygulanan değişiklikler ve eklemeler dikkate alınarak ulusal muhasebe standartlarının hazırlanması ve uygulanması için bir program kabul edilmiş ve bunların aşamalı olarak uygulanması sağlanmıştır(Abbasov, 2015: 47).

29 Haziran 2004'te Azerbaycan Cumhuriyeti'nin muhasebe üzerine yeni Kanunu, muhasebeciler ve muhasebe ve raporlama konularında diğer kişiler için temel düzenleyici belge olup, 1995 yasasından farklı olarak yeni gereklilikler düzeyinde

geliştirilmiş ve yürürlüğe girmiştir. Piyasa ekonomisinde muhasebeyi daha da geliştirmek ve organize etmek için önde gelen bir temel olan yasa, uluslararası muhasebe standartlarına uyum sağlamak için geniş bir fırsat sunmaktadır.

2004 yılında Azerbaycan Cumhuriyeti'nin “muhasebe üzerine” yeni Kanunu, 1995 yasasının aksine, 6 bölümden, 19 maddeden oluşmaktadır (Abbasov, 2015: 478).

### **3.3. Muhasebe Eğitimi**

Mesleki eğitimin amacı, toplumun hedefleri ve iş çevrelerinin talepleri doğrultusunda bireylere belirli bir mesleğin gerektirdiği bilgi, beceri ve uygulama yeterliliklerinin kazandırılmasıdır.

Küreselleşen dünyada muhasebe bilgilerine olan gereksinim gittikçe artmış ve önem kazanmıştır. İşletmeyle ilgilenen taraflar artık ülke sınırları dışına çıkmış, muhasebede üretilen bilgilerle uluslararası düzeyde ilgilenilir duruma gelmiştir. Bu yüzden de muhasebe eğitime olan ihtiyaç daha da artmıştır.

Azerbaycan'da muhasebe eğitimi ilk olarak lisans düzeyinden başlıyor. Bu eğitimi almak için üniversite sınavında belirli bir puan barajını geçmek gerekmektedir. Genelde lisans eğitiminde meslek hakkında ve iş hayatına dair bilgiler öğretiliyor. Muhasebe eğitimi daha da geliştirmek isteyen kişiler, eğitime yüksek lisans ve doktora olarak devam edebiliyorlar. Bundan başka belirli uluslararası muhasebe programlarının eğitimi veren kurslar da mevcut.

Şu anda Azerbaycan'da muhasebe alanında çalışmaya başlamak için öncelikle ekonomi anabilim dalının muhasebe bölümünden lisans diploması veya uluslararası nitelikli ACCA F3 sertifikası gereklidir.

### **3.4. Muhasebe Mesleğinin Türkiye ve Azerbaycan'daki Durumunun Karşılaştırılması**

Ekonomik açıdan benzer olan ülkelerin muhasebe sistemleri de birbirine yakındır. Çünkü muhasebe mesleği diğer meslekler gibi dış çevreden etkilenmektedir. Azerbaycan ve Türkiye muhasebe uygulamalarının da birçok ortak yanı vardır. Bu ortak yanlar kendini muhasebe belgeleri, tutulması zorunlu defterler ve kayıt düzeni açısından göstermektedir. Türkiye'de muhasebe 13.06.1989'da 3568 Sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” kabul edilmesiyle, Azerbaycan'da ise, 25 Mart 1995 tarihli ve 998 Sayılı Muhasebe Hakkında Azerbaycan Cumhuriyeti'nin Kanunu ile meslek olarak tanınmaya

başlamıştır. Türk muhasebe sisteminde muhasebe ile ilgili kararlar SMMM ve YMM odaları ve TÜRMOB, Azerbaycan muhasebe sistemindeyse Maliye Bakanlığı (MB) tarafından belirlenmektedir.

Muhasebe meslek mensupları Türkiye’de Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir, Azerbaycan’da ise Baş Muhasebeci ve Serbest Denetçi olarak adlandırılıyor. Türkiye’de muhasebe mesleğiyle ilgili 3568 sayılı Kanunla ifade edilen görevleri bir özet olarak ele almak gerekirse serbest muhasebeci mali müşavirin görevi, muhasebe kaydını yürütmek ve denetlemek; yeminli mali müşavirin görevi ise denetim ve tasdik yapmaktır. Azerbaycan’da ise Serbest Muhasebeci, Azerbaycan Cumhuriyetinin verdiği lisansa göre Cumhuriyet sınırlarında muhasebe işlemleri yapmaya hak kazanan bir kişidir. Baş muhasebeci ise şirket ve işletmelerde mali işleri yöneten kişilerdir.

İki ülkenin muhasebe eğitim durumlarını karşılaştırsak Muhasebe eğitimi; Milli Eğitim Bakanlığı’na bağlı Mesleki ve Teknik Anadolu Liselerinde verilmektedir. Orta öğretimden başka da Meslek Yüksekokulları ile ve İktisadi ve İdari Bilimler Fakültelerinde muhasebe alanında eğitim yapılmaktadır. Türk eğitim sistemi içinde ortaöğretim, yüksekokul, lisans ve lisansüstü düzeyinde muhasebe eğitimi verilmektedir. Azerbaycan’da ise bu eğitim lisans, yüksek lisans ve doktora seviyesinde verilmektedir. Bundan başka belirli uluslararası muhasebe programlarının eğitimi veren kurslar da mevcuttur.

Staj süreci mesleki eğitimin önemli evrelerinden biri olarak kabul edilmektedir; çünkü mali müşavirlik ofislerinde ve muhasebe birimlerinde çalışan öğrencinin mesleğini benimsemesi, sürdürmesi ya da o meslek alanından soğuması sözü edilen staj döneminde olmaktadır. İki ülkede de muhasebeci olarak çalışmak için en az 3 yıl staj şartı vardır.

*Tablo 3. Türkiye’de ve Azerbaycan’da Muhasebe Mesleği*

|            | <b>Mevzuat</b>                                   | <b>Örgütlenme</b>                       | <b>Unvanlar</b>                   | <b>Eğitim ve Staj</b>                                  |
|------------|--------------------------------------------------|-----------------------------------------|-----------------------------------|--------------------------------------------------------|
| Türkiye    | 3568 sayılı, 1989 tarihli Meslek Kanunu          | SMMM ve YMM odaları ve TÜRMOB           | SMMM ve YMM                       | En az lisans derecesi ve en az 3 yıl staj              |
| Azerbaycan | 998 sayılı,1995 tarihli Muhasebe Hakkında Kanunu | AC Maliye Bakanlığı, AC Merkezi Bankası | Baş Muhasebeci ve Serbest Denetçi | En az lisans eğitimi veya 5 yıl muhasebe alanında staj |

Her iki ülkede de muhasebe meslek mensubu olmanın koşulları çok yakındır. Temel olarak, bu koşullar altında, ülkenin vatandaşı olması ve yasalara saygılı olması gerektiği belirtilmektedir. Bundan başka meslek mensubu olmadan önce staj yapma zorunluluğu olması da iki ülkede benzer durumlardan biri. Ana farklardan birimuhasebe sistemlerinde ve uygulamalarında etkili olan ve bu mesleğe yön veren Türkiye’de SMMM ve YMM odaları ve TÜRMOB, Azerbaycan’da ise Maliye Bakanlığıdır. Türkiye’de 5786 sayılı Kanun’dan önce muhasebe mesleği üç gruba ve Azerbaycan’da ise 998 sayılı Kanun ile iki gruba ayrılmaktadır. Bu meslek mensuplarından Serbest Muhasebeci kısmen Baş Muhasebeciye, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir ise Serbest Muhasebeci / Denetçi’ye eşdeğer olmaktadır. Yaptıkları işleri ve sorumlulukları göz önünde bulundurmak söz konusu olduğunda, uygunluk bulunmaktadır. 5786 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinden sonra, Azerbaycan’da Baş Muhasebe mesleği Türkiye’nin muhasebe sisteminde hiçbir karşılığı yoktur. Muhasebe mesleği ile bağlantılı olan yasalar Azerbaycan’da yetersiz kalmaktadır. Meslek mensuplarına ait şartlar, haklar, sorumluluklar, eğitim koşulları, vazifeler ve diğer benzer nitelikler, kanunlarda ya çok kısa yer almış veya ilgili kurumlara bırakılarak yer verilmemiştir. Türkiye’de bu konuda oldukça kapsamlı maddeler var.

#### **4. AZERBAIJAN’DA MUHASEBE MESLEĞİNİN KURUMSALLAŞMASI İÇİN YAPILMASI GEREKENLER**

Bu bölümde önce Azerbaycan’da öncelikli konu olarak görülen “uluslararası muhasebe standartlarına uyum” konusu üzerinde durulmuş, daha sonra muhasebe mesleğinin kurumsallaşması ile ilgili tespitler ve öneriler ele alınmıştır.

#### **4.1. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Uygulanması**

Çağımızda imkânların artmasıyla mesafelerin yaklaştığı dünyada işletme ve şirketler; teknoloji, küreselleşme ve rekabet şartlarından dolayı sürekli olarak bir değişim yaşamaktadır. Yatırımların, ulusal işletme sayısının, uluslararası işletmelerin faaliyetlerinin ve işlem hacimlerinin sürekli artması ile iyice karmaşık hale gelen muhasebe işlemlerinin yeni kurallara göre düzenlenmesi ve bu düzenlemelerin ülkeler arasında uyumlu hale getirilmesi bir zorunluluk olmuştur (Kutlu, 2008: s. 49).

Malibilgiler ile zengin raporlar kullanarak işletmeyle ilgili birtakım bilgiler üreterek tarafların bilgi ihtiyaçlarını karşılama görevini üstlenen muhasebe; mali tablolar ile işletmenin faaliyetlerini ve ekonomik gerçeklerini; açık, anlaşılması kolay, uygun, tarafsızca karşılaştırılabilir bir yaklaşımla ve tam olarak yansıtmalıdır (Quliyev, Fetullayev ve Kerimov, 2011: 41).

Devletlerin farklı muhasebe sistemleri kullanmalarından dolayı uluslararası meydana gelen problemlere kuramsal ve pratik olarak bazı çözüm yolları önerilmiştir. Uluslararası Muhasebe Uyumlaştırması ve Muhasebe Standartlarının Yakınsanması gibi öneriler, ülkelerin tamamının kullanabileceği bir muhasebe standardı geliştirmeyi amaçlamaktadır (Quliyev, Fetullayev ve Kerimov, 2011).

Muhasebe standartlarına dikkat edilmeden hazırlanmış olan mali tablolar; nitelik ve nicelik bakımından yetersiz olmasından dolayı yanlış değerlendirme yapılmasına ve yanlış kararlar alınmasına neden olabilir. Muhasebe standartları, ortak bir dil konumunda olan ve muhasebe sistemleri arasında karşılaştırmayı mümkün kılan ve bir tutarlılığı olan özelliğe sahip olduğundan dolayı önem taşımaktadır (Yazıcı, 2003: 36).

Uluslararası muhasebe standardı kavramı, finansal bilginin ilgililere iletilmesi noktasında farklı alternatifler sunan, uluslararası platformda raporlamaya imkantanıyan, işletmelere kendileri için en uygun stratejiyi seçmelerine imkân veren bir kavramdır (Atmaca ve Çelenk, 2011: 114).

#### **4.2. Muhasebe Mesleğinin Kurumsallaşması İle İlgili Tespitler**

Azerbaycan muhasebe sisteminde; kamu kurumları, devlet bütçesine bağlı diğer işletmeler ticari işletmeler ve ticari amacı olmayan işletmeler şeklinde

düzenlenmiştir.Sözü edilen sistem, Azerbaycan Hükümeti Maliye Bakanlığı'na oluşturulmuş ve sürecin yürütülmesi de Bakanlık tarafından yapılmaktadır. Yani 24 Mart 1995 tarihinde kabul edilen Muhasebe Hakkında kanunla birlikte Azerbaycan Cumhuriyeti devleti, işletmelerde muhasebe sisteminin kurulması ve uygulanması konusundaki ilkeleri belirlemeye başlamıştır.

Azerbaycan'da muhasebeye ilişkin konularda planların yapılması Maliye Bakanlığı'nın görevi olmakla beraber 29 Haziran 2004 tarihli Muhasebe Hakkında Kanun, md.5/2 uyarınca muhasebe alanındaki düzenlemeler yapma yetkisi olan kuruma finansal raporlama ve muhasebe konusunda danışmanlık vermesi için Muhasebe Danışma Şurası adında bir kuruloluşturulması talep edilmiştir. Bundan muhasebe ve finansal raporlamayla ilgili çalışmalarda devletin düzenlemelerinin etkin olmasını sağlamak amaçlanmaktadır. UFRS ile ilgili çalışmaların tamamında Muhasebe Danışma Kurulunun danışmanlığına müracaat edilmektedir.

Ticari kuruluşlarınmuhasebeleri için uygulanan standartlar, uluslararası muhasebe standartlar dikkate alınarak oluşturulmuştur. Azerbaycan'ın muhasebe uygulamalarıyla ilgili muhasebe mevzuatında; söz konusu mevzuatın finansal raporlamalarda şeffaflık ilkesine uygun davranılması ve ülkede bulunan muhasebe standartlarını uluslararası muhasebe/finansal raporlama standartları çerçevesinde geliştirmeyi amaçladığı belirtilmektedir. Bu amacın ticari işletmeler açısından olduğu gibi ticari olmayan işletmeler için de geliştirilmesinin gerekliliği vurgulanmıştır (Azerbaycan Cumhuriyeti Muhasebe Kanunu).

Tarihsel süreç, Azerbaycan devletinin muhasebe standartlarını dünya standartları ile birleştirmiştir. Özellikle SSCB döneminden sonra başlayan ticari yenilenmedöneminde muhasebe ve finansal raporlama konularındaki yenilenmeler genel sürecin gerisinde kaldığından dolayı bu konudaki eksiğin giderilmesi ve standartların uluslararası düzeye getirilmesi için bir yenilenme programı hazırlanmıştır. UFRS'ye geçişi sağlamak için Bakanlar Kurulu'nun 20 Şubat 2003 tarihli kararıyla ulusal finansal raporlama standartlarının 2003-2007 yıllarını da içine alan ulusal standartların hazırlanması ve uygulanması programı yürürlüğe girmiştir (Rzayev,2005:30-36). 9 Şubat 2005 tarihinde "Muhasebe Hakkında" Azerbaycan Cumhuriyeti Kanunu söz konusu programın kapsamında Cumhurbaşkanının emriyle yürürlüğe girmiştir.

UFRS'ye geçişte gerçekleştirilen bir başka önemli aşama ise, Azerbaycan Cumhuriyeti Bakanlar Kurulu tarafından 18 Haziran 2005 tarihinde kabul edilen 139 No'lu 2005-2008 yıllarında Milli Muhasebe Standartlarının Kullanılması Programı Hakkında karardır. Sözü edilen programın gerçekleştirilmesiyle birlikte muhasebe ve finansal raporlama alanında uluslararası standartlara ulaşmak amacıyla Milli Muhasebe Standartları konusunda bazı çalışmalar yapılmıştır (Mammadzade, 2016:59).

Muhasebe Hakkında kanunmd. 7 dikkate alınarak Bakanlar Kurulu'nun 2005 yılının Ağustos ayında yaptığı 250 No'lu düzenlemeyle Milli Muhasebe Standartları tasarlanmıştır. 2006'da uluslararası standartların, Azerbaycan Türkçesine tercüme edilen belgelerinin UMSK tarafından onaylanması süreci başlatılmıştır. UMSK tarafından belirlenmiş olan Ernst&Young, PriceWaterhouseCoopers ve MooreStephens gibi uluslararası denetim firmaları konuyla ilgili değerlendirme yapmıştır (Caferov, 2009:4-7).

UFRS ile uyumlu Milli Muhasebe Standartlarının (MMS) oluşturulması tasarısı Azerbaycan Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı'nın 27 Haziran 2005 tarih ve I-79 No'lu kararıyla kabul edilmiştir. UFRS'yle uyumlu hale getirilmiş, işletme türleri için uygun MMS'yi, Azerbaycan'da faaliyet gösteren işletmelerin kullanması zorunlu hale getirilmiştir. UFRS'ye uygun olarak ticari işletmeler için 37 MMS ile 27 MMS uygulama öneri ve yorumlarını içeren standartlar paketi hazırlanmıştır. Bunun yanında Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları esas alınarak kamu kurumları için 24 MMS; Sivil Toplum Kuruluşları için 1 adet Milli Muhasebe Standardı ve nihayet "Küçük Ölçekteki İşletmelerde Basitleştirilmiş (sadeleştirilmiş) Muhasebe Kurallarının Yürütülmesi" adlı yönerge hazırlanmıştır (Caferov, 2009:3).

Azerbaycan'da kullanılmakta olan Milli Muhasebe Standartları denilen standartlar ile UFRS arasında teorik bakımdan bir farklılık olmamasına rağmen teknik konularda bazı farklı uygulamalar da varlığını korumaktadır. Finans raporları düzenleme örneklerinin olmadığı UFRS'de, yalnızca raporlar için asgari talepler bulunmaktadır.

Muhasebe Hakkında kanun, md. 4.4 uyarınca kredi kurumlarıyla ilgili muhasebe düzenlemeleri ve finans raporlarını şekil ve içeriklerine dair düzenlemeler, Azerbaycan Cumhuriyeti Merkezi Bankası tarafından muhasebeyle ilgili düzenleme yetkisi olan kurum Maliye Bakanlığı ile birlikte yürütülmektedir.

Alınan cevaplardan ortak noktalar aşağıda özetlenmiştir.

- İlk başta muhasebe alanında yapılacak yeniliklerin desteklenmesi,
- Yerel ticari işletmelerin finansal tablolarını sunacakları kurum belirtilmesi,
- Kanunda işletmelerin mali tablolarını web sayfalarına yerleştirmeleri belirtiliyor. Ancak bu isteğin zorunlu tutulması ve bunu yapmayan işletmelerin ceza uygulanmasına tabi tutulması,
- Ticari kuruluşların, muhasebecilerin ve yöneticilerin UMS hakkında eğitilmesi,
- Muhasebe uzmanlarının uluslararası muhasebe standartlarına dayalı bilgilerini artırmak için, ACCA, CIMA, CPA ve SIA gibi muhasebede uluslararası tanınmış niteliklerle aynı kaliteye sahip ulusal dilde niteliklerin geliştirilmesi. Tabii ki, bu kolay bir işlem değil. Öncelikle, muhasebe alanında tek bir terminoloji geliştirilmesi
- Üniversitelerde Azerbaycan dilinde uluslararası standartlara dayanan muhasebe kursları düzenlenmeli ve bunu destekleyecek, kaliteli ders kitaplarının yayınlanması gereklidir.

#### **4.3. Muhasebe Mesleğinin Kurumsallaşmasına Yönelik Öneriler**

Bağımsızlığına 1991’de kavuşmuş genç bir devletin küresel standartlara ulaşması kolay değildir. Bu bağlamda Azerbaycan’da uluslararası muhasebecilik mesleğinde uluslararası standartların sağlanması konusunda bazı eksiklikler vardır. Bu eksikliklerin giderilmesi ve Azerbaycan’da Muhasebe Mesleğinin Kurumsallaşmasına aşağıdaki önlemler alınarak mümkün olacağı düşünülmektedir:

1. Muhasebe, finansal raporlama ve denetim alanında çağın şartlarına ve gelişmelerine uygun uzman personel yetiştirmeyi amaçlayan eğitim kurumları ve eğitim programlarının geliştirilmesi sağlanmalıdır.
2. Muhasebe, finansal raporlama ve denetimle ilgili eğitim programlarında kullanılan müfredat UMS ve UFRS ile uyumlu duruma getirilmelidir.
3. Eğitim programlarında görev alacak eğiticilerin kendilerini geliştirmelerine yardımcı olmak için seminer ve kurslar düzenlenmeli; eğiticilerin bu faaliyetlere katılmaları teşvik edilmelidir.
4. Bu alandaki eğitim, seminer ve kursların verimli ve amaca uygun olarak gerçekleşmesi için UMS ve UFRS konularında bilgisi olan, bu konularda eğitim

almış ya da eğitimcilik yapmış kişilerin tespit edilerek bu kişilerin oluşturduğu uzman bir grup kurulmalıdır.

5. Muhasebe, finansal raporlama UMS ve UFRS alanında eğitim almakta olan yükseköğretim öğrencilerine yönelik seminerler ve kurslar düzenlenmelidir.

6. Muhasebeyle ilgili öğretim yapan kurumlarda muhasebe sistemiyle bilgiler, eski literatürden yararlanılarak öğretilmeye devam edildiğinden dolayı literatürün yenilenmesi gerekmektedir.

7. Uluslararası ve Milli Muhasebe Standartları ile ilgili uygun eğitim kaynakları hazırlanmadığından dolayı metodolojik altyapı ile ilgili sorunlar yaşanmaktadır. Bunun giderilmesine yönelik çalışmalar yapılmalıdır.

8. Meslek örgütlenmesinin sağlamlaştırılması için mesleğe girişler özendirilmeli, uygulama disiplini sağlanmalıdır.

9. Staj uygulamaları ve meslek sınavları ile ilgili şeffaflık sağlanmalıdır.

10. Muhasebe mesleğinin bağımsız ve etik uygulama boyutuna özen gösterilmeli, kamuoyu bu konuda bilgilendirilmeli, işletmelerle kamu otoriteleri arasında mesleği geliştirme amacıyla işbirliği yapılması sağlanmalıdır.

## SONUÇ

Kurumsallaşma, bir kurumun oluşma basamaklarını, kuruluşun arka planında yatan mantığı ve işleyiş biçimini kavramsallaştırma sürecidir denilebilir. Bu süreç, herhangi bir organizasyonu zaman içinde etkilemektedir. Etkileme sürecinde kurumsallaşma diğerlerinde ayrı özellikleri olan; yani kendine özgü tarihini, içinde yer alan bireyleri, onunla bütün haline gelmiş grupları, bu grupların meydana getirdiği kazanımları ve bu organizasyonun çeşitli ortamlara uyum sağlayabilme yöntemlerini yansıtan bir süreçtir. Kurumsallaşma sürecinden beklenen, kurumun faaliyetlerine devam etmesinde, çalışanların bireysel yöntemlere bağımlı kalmadan, kurumun kendi çalışma yöntem ve tekniklerini ortaya koyması ve çalışanların kurumdaki ayrıldıktan sonra bile işlerde aksama olmadan sürmesi için süreçlerin ve ilgili yapının oluşturulmasıdır.

İşletmelerde, özellikle küçük işletmelerde, kurumsallaşma amacıyla oluşturulan sistem, rekabetçi ve yenilikçi bir yaklaşım adına, işletmenin en uygun olduğu dönemde gerçekleştirildiğinde birçok katkısı olacaktır. Kurumsallaşma, karar verme yetkisinin işletme bünyesinde bulunan tüm görevliler arasında dağıtılmasını, sorumlulukların da yetki ile beraber alt kademelere yayılmasını ve ilgililerin yoğun iletişim ağı kullanılmak suretiyle bilgilendirilmelerini sağlamaktadır. Böylece işletme mensuplarının çalıştıkları kuruma olan bağlılıklarını eksiksiz bir sorumluluk bilinciyle ifa etmeleri mümkün olmaktadır. Kurumsallaşma ile işletme sistemlerinin revize edilmesi ya da verimlilik durumu düşük olan sistemlerin ve yapıların kaldırılması ya da bunların örgüt kültürüyle uyum içinde olacak duruma getirilmesi mümkün hale gelebilmektedir.

Kurumsallaşmayı başaran işletmeler, amaçları için stratejik birtakım planlar geliştirebilmektedirler. Kurumsallaşma, esnek ve sade bir sistem oluşturulmasını sağlamaktadır. Kurumsallaşma süreciyle beraber çalışanlara verilen önem artmakta, müşterilere sunulan hizmetin kalitesi ve güvenilirliği yakından izlenmektedir. Kurumsallaşmayla işletmenin profesyonel yöneticinin desteği ve yönetim becerisi sayesinde şirket belli bir ivmeyle büyür. Kurumsallaşma sürecinde işletmeler çevreyle yoğun etkileşime girmektedirler. İşletmeler, etkin danışmanlık hizmeti sayesinde yeni vizyon kazanırlar; işletmelerde belli bir denetim mekanizması oluşturulur.

Türkiye’de muhasebe mesleği hem önemine, hem de ihtiyaç duyulmasına göre en başta gelen mesleklerdendir. Bu meslek incelendiğinde görüyoruz ki, 1989 yılından önce mali müşavirlik ve muhasebecilik açısından ülke ihtiyaçlarına cevap verecek bir seviyede değildi. Türkiye’de muhasebe mesleği 1989 yılında, 3568 sayılı kanunla ilk defa meslek olarak tanımlanmaya başlamıştır. Bu kanunla bu mesleği yapanlar "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Malî Müşavir ve Yeminli Malî Müşavir" olarak üç unvanda adlandırılmışlardır. Bu sayede daha sonra tek düzen muhasebe sistemi uygulanmaya başlamış ve bu meslekte çalışanlar arasında uygulama farklılıkları ortadan kalkmıştır. İlgili Kanunda 2008 yılında yapılan değişiklikle “Serbest Muhasebecilik” unvanı kaldırılmış ve meslek bugünkü yapısına kavuşmuştur.

Türkiye de muhasebe mesleğini fiilen yerine getiren meslek mensupları Serbest Muhasebeci Mali Müşavir-SMMM unvanını taşımaktadır. Yeminli Mali Müşavirler-YMM ise, ağırlıklı olarak bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştirmektedir.

3568 sayılı Kanunun 4.md.göremuhasebe meslek mensuplarının taşıması gereken ortak özellikler şunlardır,

- Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmak
- Kamu haklarından mahrum bulunmamak
- Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmak
- Mesleğin şeref ve haysiyetine uymayan durumları olmamak
- Yüz kızartıcı suçlardan hüküm giymemiş olmak
- Ceza veya disiplin soruşturması nedeni ile memuriyetten çıkarılmış olmamak

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olmak için aşağıdaki şartlara uymak gerekir;

-İktisat, işletme, hukuk, maliye, muhasebe, kamu yönetimi, bankacılık ve siyasal bilimler dalında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber, bu fıkarda belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak,

- En az 3 yıl staj yapmış olmak,
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik sınavını kazanmış olmak,
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ruhsatını almış olmak.

Staja başlamak içinse başvurular yapıldıktan sonra senede 3 defa yapılan staja başlamak için değerlendirme sınavına girmek gerekmektedir.

Yeminli Mali Müşavirlerin (YMM), şirketlerin muhasebe sistemlerinin oluşturulması, muhasebe sisteminin mevzuata uygun şekilde işleyip işlemediğinin denetlenmesi, muhasebe işlemlerinin, mali tabloların, beyannamelerin incelenerek tasdik edilmesi görevleri vardır.

10 yıllık serbest muhasebeci mali müşavirlik görevini tamamlayarak yeminli mali müşavir sınavından başarı ile geçen SMMM, Yeminli Mali Müşavir ruhsatına hak kazanırlar. Yeminli Mali Müşavirlerin defter tutma yetkisi yoktur ve görevleri denetleme ve tasdik işlemleridir.

Azerbaycan 1991’de bağımsız bir cumhuriyet haline geldikten sonra ekonomik alandaki gelişmeler, milli maliye ve muhasebe politikalarının uluslararası standartlara uyumlu hale getirilmesine olan ihtiyacı iyice artırmıştır. Azerbaycan’da muhasebe sistemi gelişim sürecine göre beş bölümde ele alınmaktadır:

- 1864-1898 dönemi: Muhasebenin bir bilim niteliği kazanması;
- 1898-1917 dönemi: Muhasebenin kademeli olarak geliştiği dönem;
- 1917-1936 dönemi: Devlet mülkiyetine dayalı ve devlete ait muhasebenin standartlaştığı dönem;
- 1936-1990 dönemi: Sosyalist muhasebe sisteminin güçlendiği ve geliştiği dönem;
- 1990 Sonrası: Piyasa ekonomisi şartlarına uygun muhasebe sisteminin getirildiği dönem.

Azerbaycan’da muhasebecilik mesleğinin ilkeleriyle ilgili düzenlemeler, 25 Mart 1995 tarihli ve 998 Sayılı Muhasebe Hakkında Azerbaycan Cumhuriyeti’nin Kanunu ile yapılmıştır. Kanuna göre muhasebe mesleği mensupları baş muhasebeci ve serbest muhasebeci (serbest denetçi) olarak ikiye ayrılmaktadır. İlgili kanunlar uyarınca Azerbaycan’da şirket ve işletmelerde mali işler, işletme yöneticisi ya da baş muhasebeci tarafından yönetilmektedir. Azerbaycan İş Kanunu uyarınca baş muhasebeci olmanın temel koşulu, çalışma iznine sahip olmak ve muhasebe alanında lisans eğitimi almış olmaktır. İşletmenin muhasebe sistemini kurmak, gelişmesini sağlamak; muhasebe, işletmecilik, mali mevzuat, finans ve bunların uygulamalarına ilişkin işleri düzenlemek ve bu konularda müşavirlik yapmak, baş muhasebecilerin görevleridir. Sözü edilen

konularda belgelere dayalı olarak tahlil, inceleme, denetleme yapmak, mali tablolar ve beyannameler ile ilgili konularda görüşlerini yazılı olarak bildirmek, bu konularda rapor, tutanak ve buna benzer evrak düzenlemek; bilirkişilik ve tahkim gibi işler yapmaktır.

Önceden serbest muhasebeci denilen serbest denetçi olmak için gerekli olan şartlar tespit edilmiştir. Buna göre bu işi yapacak kişi Azerbaycan Cumhuriyeti vatandaşı olmalı, medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmalı; ceza ya da disiplin soruşturmasına bağlı olarak memuriyetten çıkarılmamış ve kamu haklarından mahrum bırakılmamış olmalıdır. Ayrıca muhasebe, iktisat, hukuk ve maliye alanlarında en az lisans düzeyinde eğitim aldıktan sonra serbest denetçilik sınavında başarılı olmalıdır. Muhasebe alanında en az üç yıl süreyle iş stajı yapmalıdır.

Muhasebe alanında çağın şartlarını karşılayan, kendi alanında uzman personel yetiştirmeyi amaçlayan eğitim kurumları geliştirilmelidir. Muhasebe, finansal raporlama ve denetimle ilgili eğitim programlarında kullanılan müfredat UMS ve UFRS'yle uyumlu duruma getirilmelidir. Geliştirilen eğitim kurumlarında eğitim programını yönetecek eğiticilerin kendilerini geliştirmesi için seminerler düzenlenmeli, bundan başka, bu eğiticilerin daha da gelişmesi için yurtdışındaki kurslara gönderilmeli ve daha sonrasında eğitimini tamamlayan uzman kişilerden gruplar kurulmalıdır.

Uluslararası ve Milli Muhasebe Standartları ile ilgili uygun eğitim kaynakları hazırlanmadığından altyapıda da sorunlar yaşanmaktadır. Bu sorunların giderilmesine yönelik de çalışmalar yapılmalıdır. Staj uygulamaları ve meslek sınavları şeffaf ortamda yapılmalıdır.

Sonuç olarak bu çalışmadaiki ülkenin de muhasebe sistemi ele alınarak eksileri ve artıları değerlendirilmiştir. Muhasebenin son yıllarda gelişmeye başladığı Azerbaycan'da hem kendi yorumlarımızdan, hem de yaptığımız görüşmelerden çıkan sonuçlara göre, muhasebede SSCB'den ayrıldıktan sonra daha çok önem verilmeye başlanan kurumsallaşmayı tam olarak gerçekleştirmek ve mesleğin günün koşullarına uygun gelişmesini sağlamak, aynı zamandakiğer ülkelerle ekonomik ilişkilerde ilerleme için uluslararası standartlara tam uygun hale getirmek gerekmektedir.

## KAYNAKÇA

- Abbasov Q. (2015). *MühasibatUçotu*. Bakü.
- Adler, P. S. ve Borys, B. (1996). Twotypes of bureaucracy: enablingandcoercive. *AdministrativeScienceQuarterly*, 41 (1), 61-89.
- Ak, B. (2010). *Aile İşletmelerinde Kurumsallaşmanın İşletme Başarısına Olan Etkileri: Aydın İlinde Faaliyet Gösteren Aile İşletmeleri Örneği*. Yayımlanmamış Doktora Tezi. Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın.
- Akdoğan, A., Oflazer, M, S. (2008). “Aile İşletmelerinde Örgüt Kültürü: Büyük Ölçekli Aile İşletmeleri İle Küçük Ölçekli Aile İşletmelerinin Örgüt Kültürü Açısından Kıyaslanmasına Yönelik Olarak Kayseri’de Bir Uygulama”, 3. *Aile İşletmeleri KongresiKongre Kitabı*, İstanbul.
- Akdoğan, Nalan (2006). “Türkiye Muhasebe Standartlarının İlk Uygulamasında Uyulacak Esaslar ve TFRS’ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi” *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt:8, Sayı:1, Mart:1-28
- Akman, N. H. ve Muğan, C. Ş. (2004, Mayıs). *Muhasebe Eğitiminde Öğretim ve Öğrenim Yöntemleri İle Ders Başarısı Arasındaki İlişki: Pilot Çalışma*. XXIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, İstanbul Üniversitesi, Antalya.
- Aksoy, Ufuk Alpşahin ve Çabuk Adem. (2009). “Kobi’lerdeki Toplam Kalite Yönetimi Uygulamalarının Kurumsallaşma Üzerindeki Etkileri”, <http://sbe.balikesir.edu.tr/dergi/edergi/c9s16/makale/c9s16m3.pdf>, (Erişim: 18.12.2012).
- Aksu, M. H. ve Köseadağ, A. (2006). “İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Şirketlerinin Şeffaflık Ve Kamuyu Bilgilendirme Bakımından Derecelendirilmesi”, *1st International And 7th National Conference Of Accountancy in Turkey: CorporateGovernanceAnd Auditing*, Antalya, 20-24, 2005, Ankara: Türmob.
- Alagöz, Ali, Muammer Zerenler ve Baki Yılmaz. (2006). “Konya İlinde Faaliyet Gösteren Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Muhasebe-Finans Bilişim Sistemleri Kullanımının Örgütsel Verimliliğe Etkileri Üzerine Bir Araştırma”; *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*; 6 (12):273-291, 2006
- Aliyev, H., Salahov, A. ve Mammadov A., (1998). *Kooperasiya Sisteminde Muhasebe I Bölüm*; Azerbaycan Devlet İktisat Üniversitesi; İktisadi Analiz Fakültesi, Bakü.

- Aliyev, H.H. ve Salahov, A.S., (2002). Amerika, Rusya ve Azerbaycan’da Muhasebe Bilgi Sisteminin Farklı Ve Benzer Yönleri, Maliye ve Muhasebe, Bakü.
- Altıntaş, A. T. (2011). Uluslararası Muhasebe ve Türkiye’de Muhasebe Hukuku, İ.Ü. Sosyal Bilimler Dergisi, (1), 162-174.
- Altıntaş, N. (2011). Türkiye’de Muhasebe Hukukunun Çerçevesi, İ.Ü. Sosyal Bilimler Dergisi, (1), 175-188.
- Altıparmak, A. (2002). Türkiye’de Devletçilik Döneminde Özel Sektör Sanayiinin Gelişimi, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (13), 35-59.
- Altunyıldız, Ziya (2012).Değişimin Şifreleri: Yeni TTK.
- Apaydın, F. (2009). “Kurumsal Teori ve İşletmelerin Kurumsallaşması”, *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi*, C. 10, S. 1.
- Ataman G. B., Gökçen G., Çakıcı C. (2006). Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları, İstanbul.
- Ataman, Başak ve Akay; Hüseyin (2004). *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Ateş, Hamza ve Çetin, Dilek, (2004). “Kamuda Performans Yönetimi ve Performansa Dayalı Bütçe”, *Çağdaş Kamu Yönetimi II*, (ed.) Muhittin Acar ve Hüseyin Özgür, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, s. 129-158.
- Ateş, Özgür, (2005). *Aile Şirketleri: Değişim ve Süreklilik*, Ankara Sanayi Odası Yayını, Ankara.
- Ayboğa, H. (2002). “Globalleşme Sürecinde Muhasebe Alanındaki Gelişmelere Ülkemizin Uyumu”, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 5 (8), 39-55.
- Aysan, Mustafa.A. (2007). “Muhasebe ve Kurumsal Yönetim”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (35), ss.17-24.
- Başaran Ali, (2001), “SSCB’den Rusya Federasyonuna İntikal Eden Bütçe Açığı Sorunu, Maliye Politikaları 1985-1995”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 138, Eylül-Aralık 2001.
- Bay, M. (2010). *MEGEP Kapsamında Ticaret Meslek Liselerindeki Muhasebe Eğitimi Uygulamasında Karşılaşılan Aksaklıklar ve Çözüm Önerileri: Ankara Örneği*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara.
- Bayazıtlı,E; Çelik, O. ve Üstündağ, O. (2006). *Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış*, Tesmer Yayınları, Ankara.

- Bilgin, N., (2007). *Aile Şirketleri Kurumsallaşma Eğilimleri: Ankara Kobi Örneği*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Bilginer, N. (1999). Lisans Düzeyindeki Muhasebe Eğitiminde Bir Motivasyon Aracı Olarak Sunum Kalitesinin Etkileri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 1(3), 111-120.
- Boyar, Ender. (2011). *Türkiye'de Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Tükenmişlik Durumlarının Araştırılması*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Çaldağ, Y., Bayırlı, R. ve Altay, A. (2004). Muhasebe doktora programlarının etkinliğinin artırılması. XXIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, <http://www.isletme.istanbul.edu.tr/tmes2004/bildiri7.doc> (erişim: 01.02.2019).
- Çamtosun, İ. (2008). *Mesleki Eğitim ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi Sürecinde Ticaret Meslek Liselerindeki Muhasebe Eğitiminin Meslek Yüksekokullarındaki Muhasebe Eğitimine Etkileri: İstanbul'da Bir Alan Araştırması*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Çelik, S. (2013). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Bakış Açılarının Değerlendirilmesine İlişkin Ampirik Bir Çalışma: Niğde Örneği*. Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde.
- Dalğar, H. (2012). İşletmelerin Muhasebeye Bakışı ve Muhasebecilerden Beklentileri Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 37, 85-102.
- Daştan, A. (2008). *Bilgi ve Eğitim Teknolojilerinde Yaşanan Gelişmelerin Muhasebe Eğitimine Etkisi: Türkiye Değerlendirmesi*. SıramatYayınları, Ankara.
- Deloitte, (2011). Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Şirketim, TOBB Yayınları, Ankara.
- Dereköy, Feyza, (2015). “Kurumsal Yönetim ve Temel Dinamikleri”, *Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, C. 4, S. 1, Haziran 2015.
- DiMaggio, P. (1991). “Constructing an organizational field as a professional project: U.S. art museums, 1920-1940’ in The new institutionalism in organizational analysis. W. Powell and P. DiMaggio (eds.), 267-292. Chicago: University of Chicago Press.

- DiMaggio, Paul J ve Walter W. Powell, (1983), “The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields.” *American Sociological Review*. 48, 147–160.
- DiMaggio, Paul J ve Walter W. Powell, (1991), *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, The University of Chicago Press, Chicago.
- Dinç, E. ve Atasel, O. Y. (2016). “Türkiye’deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci ve Mevcut Durumun İncelenmesi”, *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, (12): 267- 283.
- Dinç Engin ve Hasan Abdioğlu (2009). “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İMKB-100 Şirketleri Üzerinde Ampirik Bir Araştırma”, *Balıkesir Üniversitesi, SBE Dergisi*, 12(1), 157-184.
- Dinç, Engin (2009). *KOBİ’lerin Kurumsallaşmasında Muhasebe Bilgi Sisteminin Etkisine Yönelik Bir Araştırma*, Karadeniz ve Marmara Bölgeleri Karşılaştırması, Murathan Yayınevi, Trabzon.
- Dinç, Engin ve Karakaya, Aykut, (2014). “Muhasebe Bilgi Sistemi ve Kurumsallaşma Düzeyi Arasındaki İlişkiye Yönelik Bir Araştırma”, *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Nisan 2014 / Yıl: 14 / Sayı: 27, s. 21-50.
- Emery. F., & Trist, E. (1965). “The causal texture of organizational environments”. *Human Relations*, 18, 21–32.
- Ergünden, A. Engin, (2008), “Japon Muhasebe ve Türk Muhasebe Sisteminin Karşılaştırılması”, Doktora Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Ertürk, Cihat (2006), Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mesleğinin Vizyonu, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/cihat/002/>; (Erişim tarihi: 28.04.2019).
- Eryılmaz, B. (2002). *Kamu Yönetimi*. Erkam Matbaası, İstanbul.
- Fetullayev R., Kerimov A. ve Quliyev. V. (2011). *Beynelxalq Uçot ve Hesabata Giriş, GAAP ve IFRS Esasında*, Bakü
- Fidan, Tuncer, (2017), “Kurumsalcılık Yaklaşımları ve Yeni Kurumsalcılık Perspektifinden Eğitim Örgütleri”, *Medeniyet Eğitim Araştırmaları Dergisi*, C. 1, S.1, 2017, s.1-16
- Gelir İdaresi Başkanlığı, [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr); (Erişim: 11.02.2019).
- Gelişmeler ve Geleceğe Yönelik Değerlendirmeler, *Mali Çözüm Dergisi*, 67.

- Güçlü, F. (2004). *Muhasebe Eğitimi Açısından Meslek Yüksekokulları. Hacettepe Üniversitesi Ankara Meslek Yüksekokulu Deneyimi*. XXIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, İstanbul Üniversitesi, Antalya.
- Gül, Erkan, (2018). *Yerel Yönetimlerde Kurumsallaşmanın Kurum Performansına Etkisi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gebze Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gebze.
- Güney, A. (2003). *Finansal Muhasebe Eğitiminin Yükseköğretimde Programlanması ve Ders İçeriklerinin Oluşturulması*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Güvemli, O. (2001). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Cumhuriyet Dönemi XX. Yüzyıl*, İstanbul: Proje Danış A.Ş.
- Güzelsarı, Selime (2007). *Küresel Kapitalizm ve Devletin Dönüşümü Türkiye’de Mali İdarede Yeniden Yapılanma*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi SBE, Ankara.
- Hacıosmanoğlu M. Çetin, (1982). “Tek Merkezden Yönetilen (Planlı) Bir Ekonomiden Piyasa Ekonomisine Geçişte Muhasebenin Rolü: Sovyetler Birliği Örneği”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 106 Ocak-Şubat 1982.
- Hatunoğlu, Zeynep ve Nadire Güneş (2012). Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Muhasebe Bilgi Sistemine Etkisi”, II. Bölgesel Sorunlar ve Türkiye Sempozyumu, 1-2 Ekim 2012.
- IFAC (2003). *International Education Standards for Professional Accountants*. (IES 1-6).
- Jepperson, R. L. (1991). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. W. W. Powell ve P. J. DiMaggio (Ed.). *The New Institutionalism in Organizational Analysis* içinde (s. 143-163). Chicago: University of Chicago Press.
- Kabaklı, Savaş (2007). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Gelişmeler*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Projesi, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kahramanmaraş.
- Kalmış, H. ve Yılmaz, B. B. (2004). *Lisans Seviyesindeki Muhasebe Eğitiminin Mevcut Durumu ve Geliştirilmesi İçin Yapılması Gereken Geliştirmeler*. XXIII Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, İstanbul Üniversitesi, Antalya.

- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), (t.y.). Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Tanıtımı, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/ KGK\\_Brosur.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/ KGK_Brosur.pdf), (20.07.2016).
- Karabayır, M. E. ve Ertugay E. (2010). “Kronik: Finansal Raporlama Standartlarının Dünyü ve Bugünü”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 65 (4), 195-198.
- Karacaer, Semra ve Nurettin İbrahiboğlu (2003). “İşletme Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sistemi, İç Kontrol ve Verimlilik İlişkisi ve Önemi”, *H.Ü. İİBF Dergisi*, C. 21, S. 1, ss.211-228.
- Karcioğlu, Reşat ve İbadov, Elsever, (2014). “Azerbaycan ve Türkiye Muhasebe Standartlarının Karşılaştırılması”, *Qloballaşma Prosesinde Qafqaz ve Merkezi Asiya* IV BeynelxalqKonqresi. Azerbaijan. May 2014:14.
- Kırlıoğlu, H. ve Can, A. V., (1998). *Çevre Muhasebesi*, Değişim Yayınları.
- Kızıl, C. Akman, V. Zorkalkan, T. & Türkmen, R. (2015). Muhasebenin Tarihine Küresel Kapsamda ve Türkiye Kapsamında Vergisel Bir Bakış, *Sosyal Bilimler Uluslararası Hakemli Akademik Dergi*, 1 (3), 70-87.
- Kimberly, J. R., Miles, R. M. (1981). “TheOrganizational Life Cycle: Issue in theCreation, TransformationandDecline of Organizations”,Jassey-BassPublishers, 2nd ed., San Fransisco.
- Kocamaz, H. (2012). “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci”, *KSÜ İİBF Dergisi*, 2 (2), 105-120.
- Koçel, T., (2007). *İşletme Yöneticiliği*, Beta Yayınları, İstanbul.
- Kurnaz, I. (2007). *İstihdam Edilebilirliğin Önemi Açısından Eğitim -İstihdam İlişkisi ve Ankara Bölgesi İmalat Sanayii Uygulaması*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara.
- Meyer, J. W. ve Rowan, B. (1977). “Institutionalizedorganizations: Formalstructure as mythandceremony”. *Americanjournal of sociology*, 83(2), 340-363.
- Millî Eğitim Bakanlığı. (2010). *Türkiye’deki Mesleki Eğitim ve Öğretim Strateji Belgesi 2010-2013*, [http://abm.tobb.org.tr/haberler/Mesleki%20Egitim%20Strateji%20Belgesi%20\(taslak\)-%202010.pdf](http://abm.tobb.org.tr/haberler/Mesleki%20Egitim%20Strateji%20Belgesi%20(taslak)-%202010.pdf), (erişim: 01.02.2019).
- Modell, Sven, (2002). “Institutionalperspectives on costallocations: integrationandextension.”, *Euro. Account. Rev.* 11, 653– 679.

- Nalbantoğlu, Rıfat (2003). Muhasebe Uygulamaları Konusunda Meslek Mensuplarının Bakış Açıları, VI. Muhasebe Denetimi Sempozyumu (16 - 19 Nisan 2003).
- Orhan, M.S. ve Tazegül, A. (2012). “Muhasebe Öğretim Programının Öğretim Elemanlarının Görüşlerine Göre Değerlendirilmesi: Meslek Yüksek Okullarında Bir Uygulama”. *Mesleki Bilimler Dergisi*, 1(3): 48-66.
- Ömürbek Vesile, (2003). *Kurumsal Kaynak Planlamasında Muhasebe Bilgi Sisteminin Rolü*, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Doktora Tezi, Isparta.
- Örmeci, Ebru, (2005). *Kurumsallaşma Sürecindeki İşlemlerde İnsan Kaynakları Yönetiminin Önemi ve Yaşanan Sorunlar Üzerine Bir Araştırma*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü; İstanbul.
- Öz, E. ve Çevikcan, F. (2010). Vergi Kanunlarıyla Getirilen Düzenlemelerin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi, *Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 2 (1), 113-128.
- Özdoğan Turanlı, S. (1978). *Muhasebe öğretim metotları el kitabı*. Ankara: Ticaret ve Turizm Yüksek Öğretmen Okulu Yayınları.
- Özgener, Şevki, (2003). “Büyüme Sürecindeki Kobi’lerin Yönetim Ve Organizasyon Sorunları: Nevşehir Un Sanayi Örneği”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 20, Ocak-Haziran
- Özkara Belkıs, (1999). *Evrimsel ve Devrimsel Örgütsel Değişim*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, Afyon.
- Özkara, Belkıs, (2000). “Kurumsallaşma Teorisinde Örgütsel Değişim Sorunu”. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 2, Sayı: 1, Temmuz.
- Öztürk, İ. ve Balcı, A. (2014). “Millî Eğitim Bakanlığı’nın 652 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname İle Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Ankara İli Kamu İlkokul ve Ortaokul Yöneticilerinin Görüşleri”, *Eğitim Bilimleri Araştırmaları Dergisi-Journal of Educational Sciences Research*, 4(1), 213-241.
- Özuysal, H. D. (2006). *Aile Şirketlerinin Kurumsallaşmasında Aile Anayasasının Önemi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Pekdemir, R. (2011). “TMS-TFRS Diye Diye...”, *Mali Çözüm Dergisi*, (107), 117-128.

- Rzayev, Q. R. (2005). Mali Tabloların Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uygun Muhasebe İşlemlerinin Formalaşması ve Nazariyesi Maliye ve Muhasebe Dergisi; Azerbaycan Yayın Evi; Sayı 5 (149).
- Sağlam, M., (1979). *Örgütsel Değişme*, Ankara Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, Ankara.
- Schein, E. H. (1992). "Organizational Culture And Leadership". Jossey-Bass Publisher, 2nd Edition, San Fransisco.
- Selimoğlu, S. K. (1997). Muhasebe Meslek Ahlakı (Etiği) Yaklaşımı. III. Türkiye Muhasebe Denetim Bildiri Kitabı. İstanbul: İSMMMO Yayınları.
- Selznick, P. (1957). "Leadership in administration". New York: Harper and Row.
- Selznick, P. (1996). "Institutionalism" old" and" new". *Administrative Science Quarterly*, 41(2), 270-277.
- Sevim, Ş. (1996). *Muhasebe Eğitim Sisteminin İşletmelerin Beklentilerine Yönelik Yeniden Yapılandırılması*. Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi Yayınları.
- Sungurtekin, P. (2008), *Aile Şirketlerinin Kurumsallaşma Süreci ve Bir Uygulama Örneği*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Süder, A. (1989). "Organizasyonda İçsel Farklılaşma", *İşletme Fakültesi Dergisi*. C.18, S. 2.
- Sürmen, Y. ve Aygün, D., (2013), "Muhasebe Çevresi ve Çevrenin Muhasebeye Etkisi", *Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*, Gümüşhane Üniversitesi, S. 17.
- Syeier, Lloyd, (2006). "Değişen Dünya ve Aile Şirketleri", *ASOMEDYA Dergisi*, Mart/Nisan, ss.11-12.
- Tazegül, A., Senger, Ö. ve Kaygın, C.Y. (2013). "MYO'larında Muhasebe Eğitiminin Önemi ve Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Bölümünde Okuyan Öğrencilerin Bölümden Memnuniyetlerinin ve Mesleki Beklentilerinin Ridit Analizi ile Değerlendirilmesi: Kars -Ardahan – Iğdır Örneği". *Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, (2): 85-112.
- Tenker, N. (1979). Türkiye'de Holdingler ve Vergi Muhasebesi Açısından İncelenmesi. *Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi*, 128, 5.
- Tetik, Nalan, (1989). *Kamuyu Aydınlatma İlkesi Açısından Gelir Gider Tablosunun İncelenmesi*. Yayımlanmış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara.

- Tsameny, MathewA., John Cullen a, Jos'eMar'iaGonz'alezGonz'alez, (2006), "Changes in accountingandfinancialinformationsystem in a Spanish electricitycompany: A newinstitutionaltheoryanalysis", *Management Accounting Research* ,17, 409–432.
- Turan, K. (Kemal). (1992). *Mesleki ve teknik eğitimin gelişmesi*. İstanbul: Milli Eğitim Basımevi.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (2008). *TMSK 2007 Yılı Faaliyet Raporu*, <https://docplayer.biz.tr/1268154-Turkiye-muhasebe-standartlari-kurulu-faaliyet-raporu-2008-tmsk.html>, (erişim: 20.12.2018).
- Uluslan, H., Elçin, E. ve Köylü, Ç. (2012). "6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nın Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (55), 11-34.
- Usta R. ve Memiş, Ö. G. L., (2010), "Belediye hizmetlerinde kalite: Giresun Belediyesi örneği". *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.15 S.2.
- Uyar, Süleyman (2006). "Bilgi Teknolojisindeki Gelişmelerin Muhasebe Mesleğine Etkileri", *Bilgi Ekonomisi*, (Ed.) Nihal Kargı, Ekin Kitabevi, Ankara.
- Uzay, Şaban, (2004), "21. Yüzyılın Başında Muhasebe Mesleğini Etkileyen Gelişmeler ve Geleceğe Yönelik Değerlendirmeler", *Mali Çözüm Dergisi*. (67).
- Varıcı, İdris, (2007), *Muhasebe Bilgi Sisteminin Kurumsallaşma Üzerine Etkisi: Orta ve Doğu Karadeniz'deki KOBİ'ler üzerine Bir Uygulama*, YL Tezi, KTÜ/SBE, Trabzon.
- Whitley, R. (1999), "Firms, institutionsandmanagementcontrol: thecomparativeanalysis of coordinationandcontrolsystems." *Accounting, Organization, andSociety*. 24 (5–6), 507–524.
- www.mersin.edu.tr. (2017). *Mersin Üniversitesi*.<http://www.mersin.edu.tr/akademik/erdemli-meslek-yuksekokulu/bolumler/muhasebe-ve-vergi-bolumu/programlar/muhasebe-ve-vergi-uygulamalari-ikmep>, (erişim: 01.02.2019)
- Yalkın Y. K. V. Demir (2006). "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye'de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi", 17. Dünya Muhasebe Kongresi, *Mali Çözüm Dergisi*, 2006, Sayı:76, Kasım, 291-312

- Yalkın, Y. K. (2001). *Genel Muhasebe İlkeleri Uygulaması: Tek Düzen Muhasebe Sistemi* (12. b.). Ankara: Turhan Yayıncılık.
- Yalkın, Y.K (1997). “Türkiye’de Ortak Muhasebe ve Denetim Standartları”, XVI. *Türkiye Muhasebe Kongresi*, İstanbul,
- Yardım, E. (2009). *Ortaöğretimde muhasebe eğitiminin megep ile yeniden yapılandırılması sonrası öğrenci ve işveren memnuniyetinin incelenmesi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi, Kütahya.
- Yazıcıoğlu, İ. ve Koç, H. (2009). “Aile İşletmelerinin Kurumsallaşma Düzeylerinin Belirlenmesine Yönelik Karşılaştırmalı Bir Araştırma”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S. 21.
- Yıldırım, Oya ve Tek, Nergis, (2002). *Finansal Muhasebe*; Dokuz Eylül Üniversitesi; İ.İ.B.F; Birleşik Matbaacılık, İzmir.
- Zaif, F. ve Ayanoğlu, Y. (2007). “Muhasebe Eğitiminde Kalitenin Arttırılmasında Ders Programlarının Önemi: Türkiye’de Bir İnceleme”. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9 (1): 115-136.
- Zucker, L. G. (1977). “The role of institutionalization in cultural persistence”. *American Sociological Review*, 726-743.

## **EKLER**

### **MUHASEBEDE KURUMSALLAŞMA SÜRECİ:**

#### **TÜRKİYE’DEKİ GELİŞMELER, AZERBAYCAN İÇİN ÖNERİLER**

Sayın Yetkili,

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

Elnur Safarli  
Anadolu Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Muhasebe Yüksek Lisans

Dr. Öğr. Üyesi Ergün Kaya  
Anadolu Üniversitesi  
İşletme Fakültesi  
(Tez Danışmanı)

#### **AZERBAYCAN’DA MUHASEBE MESLEĞİ HAKKINDA SORULAR**

1. Azerbaycan’da Muhasebe Mesleğinin tarihçesi ne zamana dayanmaktadır?
2. Muhasebe mesleğinin ilk uygulamalarına ait yazılı kaynaklar var mıdır?
3. Muhasebe meslek yasası ne zaman yürürlüğe girmiştir?
4. Muhasebe mesleği hangi isim/ünvan ile yürütülmektedir?
5. Muhasebe mesleğine girişte eğitim şartı var mıdır? Nasıl?
6. Muhasebe meslek eğitimi nerede ve nasıl verilmektedir?
7. Muhasebe mesleğine girişte sınav var mıdır? Varsa sınav kapsamı nedir?
8. Meslek giriş sınavları hangi sıklıkta yapılmaktadır?
9. Meslek sınavları hangi kurum tarafından yapılmaktadır?
10. Muhasebe mesleğine girişte staj şartı var mıdır? Varsa süresi ne kadardır?
11. Muhasebe meslek mensuplarının üye olduğu meslek odası var mıdır?
12. Meslek odasına üye olma ve üyeliğe devam etme koşulları nelerdir?
13. Muhasebe uygulamalarına ilişkin sorunları ve şikayetleri inceleyen/sonuçlandıran bir kurum var mıdır?
14. Muhasebe mesleği ile ilgili işlemler hangi bakanlık bünyesinde yürütülmektedir?
15. Muhasebe mesleğinin kurumsallaşmasına yönelik yapılması gerekenler ve mesleğin yürütülmesine ilişkin önerileriniz nelerdir?