

**EĞİTİM**  
yayınevi

# COVID 19 VE MUHASEBE MESLEĞİNDE DİJİTALLEŞME

ZEKERİYA EROĞLU  
MEHMET AKİF ALTUNAY



# COVID 19 VE MUHASEBE MESLEĞİNDE DİJİTALLEŞME

ZEKERİYA EROĞLU  
MEHMET AKİF ALTUNAY

**EĞİTİM**  
yayınevi

## COVID 19 VE MUHASEBE MESLEĞİNDE DİJİTALLEŞME

Zekeriya Eroğlu - Mehmet Akif Altunay

**Genel Yayın Yönetmeni:** Yusuf Ziya Aydoğan (yza@egitimyayinevi.com)

**Genel Yayın Koordinatörü:** Yusuf Yavuz (yusufyavuz@egitimyayinevi.com)

**Sayfa Tasarımı:** Eğitim Yayınevi Grafik Birimi

**Kapak Tasarımı:** Eğitim Yayınevi Grafik Birimi

T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı

**Yayıncı Sertifika No:** 47830

**E-ISBN:** 978-625-6382-04-6

1. Baskı, Kasım 2022

### Kütüphane Kimlik Kartı

## COVID 19 VE MUHASEBE MESLEĞİNDE DİJİTALLEŞME

Zekeriya Eroğlu - Mehmet Akif Altunay

138 s., 165x240 mm

Kaynakça var, dizin yok.

E-ISBN: 978-625-6382-04-6

Copyright © Bu kitabın Türkiye'deki her türlü yayın hakkı Eğitim Yayınevi'ne aittir. Bütün hakları saklıdır. Kitabın tamamı veya bir kısmı 5846 sayılı yasanın hükümlerine göre kitabı yayımlayan firmanın ve yazarlarının önceden izni olmadan elektronik/ mekanik yolla, fotokopi yoluyla ya da herhangi bir kayıt sistemi ile çoğaltılamaz, yayımlanamaz.

**EĞİTİM**

YAYINEVİ

**Yayınevi Türkiye Ofis:** İstanbul: Eğitim Yayınevi Tic. Ltd. Şti., Atakent mah. Yasemen sok. No: 4/B, Ümraniye, İstanbul, Türkiye

**Konya:** Eğitim Yayınevi Tic. Ltd. Şti., Fevzi Çakmak Mah. 10721 Sok. B Blok, No: 16/B, Safakent, Karatay, Konya, Türkiye  
+90 332 351 92 85, +90 533 151 50 42, 0 332 502 50 42  
bilgi@egitimyayinevi.com

**Yayınevi Amerika Ofis:** New York: Egitim Publishing Group, Inc.  
P.O. Box 768/Armonk, New York, 10504-0768, United States of America  
americaoffice@egitimyayinevi.com

**Lojistik ve Sevkiyat Merkezi:** Kitapmatik Lojistik ve Sevkiyat Merkezi, Fevzi Çakmak Mah. 10721 Sok. B Blok, No: 16/B, Safakent, Karatay, Konya, Türkiye  
sevkiyat@egitimyayinevi.com

**Kitabevi Şubesi:** Eğitim Kitabevi, Şükran mah. Rampalı 121, Meram, Konya, Türkiye  
+90 332 499 90 00  
bilgi@egitimkitabevi.com

**İnternet Satış:** www.kitapmatik.com.tr  
+90 537 512 43 00  
bilgi@kitapmatik.com.tr

 **kitapmatik**  
İnternetteki kitaplarınız

## İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	VII
KISALTMALAR.....	IX
GİRİŞ.....	11

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### MUHASEBE MESLEĞİ VE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI

1. MUHASEBE MESLEĞİ .....	15
1.1. Genel Olarak Muhasebe Mesleği .....	15
1.2. Muhasebe Mesleğinin Gelişimi ve Vizyonu .....	16
1.3. Muhasebe Mesleğinin Önemi .....	18
1.4. Muhasebe Mesleğinde Bilgi Sağlama .....	20
1.5. Muhasebe Mesleği ile İlgili Uluslararası Kuruluşlar .....	22
1.5.1. International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebe Federasyonu).....	23
1.5.2. International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu).....	23
1.5.3. International Auditing and Assurance Standards Board (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu).....	24
1.5.4. The European Accounting Association (Avrupa Muhasebe Derneği) .....	24
1.5.5. Association of International Certified Professional Accountants (Amerikan Kamu Muhasebecileri Enstitüsü) .....	25
1.5.6. International Association for Accounting Education and Research (Uluslararası Muhasebe Eğitimi ve Araştırma Birliği).....	26
1.6. Muhasebe Mesleği ile İlgili Ulusal Kuruluşlar .....	27
1.6.1. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) .....	27
1.6.2. Temel Eğitim ve Staj Merkezi (TESMER).....	30
1.6.3. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) .....	31
1.6.4. Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı (MÖDAV) ...	32
2. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI .....	32
2.1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler .....	33
2.1.1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Mesleğinin Tanımı ve Önemi .....	33
2.1.2. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Mesleğinin Konusu ve Genel Şartları .....	33
2.1.3. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Mesleğinin Eğitimi ve Belgelendirilmesi .....	34
2.1.4. Bağımlı ve Bağımsız Serbest Muhasebeci Mali Müşavirin Görev ve Sorumlulukları.....	36
2.2. Yeminli Mali Müşavirler .....	40

2.2.1. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Tanımı ve Önemi .....	40
2.2.2. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Konusu ve Genel Şartları .....	40
2.2.3. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Eğitimi ve Belgelendirilmesi .....	41
2.2.4. Yeminli Mali Müşavirin Görevleri ve Sorumlulukları .....	42
2.3. Diğer Muhasebe Meslek Mensupları .....	44
2.3.1. Ön Muhasebe Elemanı .....	44
2.3.2. Muhasebe Meslek Elemanı .....	44
2.3.3. Denetçiler .....	45
2.3.4. Adli Muhasebeciler .....	45

## İKİNCİ BÖLÜM

### MUHASEBE HİZMETLERİNİN DİJİTALLEŞMESİ VE COVID-19 SALGININ ETKİLERİ

3. İŞLETMELERE YÖNELİK MUHASEBE HİZMETLERİ .....	48
3.1. Genel Olarak Muhasebe Hizmetleri .....	48
3.2. Vergi Muhasebesi Hizmetleri .....	50
3.3. Danışmanlık Hizmetleri .....	52
3.3.1. Finansal Danışmanlık Hizmetleri .....	52
3.3.2. Karar Destek Hizmetleri .....	53
3.3.3. Hukuksal Destek Danışmanlığı .....	54
3.4. Denetim ve Kontrol Destek Hizmetleri .....	54
4. MUHASEBE HİZMETLERİNDE DİJİTALLEŞME .....	56
4.1. Genel Olarak Dijitalleşme .....	56
4.2. Muhasebe Hizmetlerinde Dijitalleşme .....	57
4.3. Dijitalleşmenin Muhasebe Mesleğine Etkileri .....	58
4.4. Muhasebe Bilgisi Sunulan Kamu Kurumlarının Dijitalleşmesi .....	60
5. MUHASEBE HİZMETLERİNDE KULLANILABİLECEK DİJİTAL TEKNOLOJİLER .....	63
5.1. Muhasebe Hizmetlerinde Yapay Zekâ .....	63
5.1.1. Yapay Zekânın Muhasebe Temel Fonksiyonlarına Etkisi .....	64
5.1.2. Yapay Zekânın Muhasebe Alanında Yapmış Olduğu İşlemlerin Hukuken Geçerliliği .....	66
5.2. Muhasebe Mesleğinde Blockchain Teknolojisi .....	67
5.3. Muhasebe Hizmetlerinde Kullanılabilecek Dijital İletişim Araçları .....	68
5.3.1. Zoom Cloud Meetings .....	68
5.3.2. Skype .....	69
5.3.3. Microsoft Teams .....	69
5.3.4. Whatsapp .....	70
5.3.5. Bulut Teknolojileri .....	71
5.3.6. Telegram .....	71
5.3.7. Adobe Connect .....	72
5.3.8. Intranet .....	73
5.3.9. Diğer Araçlar .....	73

5.4. Mali Müşavirlik Hizmetlerinde Kullanılan Dijital Araçların Güvenirliliği ....	74
5.5. Mali Müşavirlik Hizmetlerinde Kullanılan Dijital Araçların Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Kapsamında İncelenmesi .....	75
6. COVID-19'UN DİJİTALLEŞMEYE ETKİLERİ .....	77

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### DİJİTALLEŞMENİN MUHASEBE HİZMETLERİNE ETKİLERİNİN BAĞIMSIZ MUHASEBECİLER BAĞLAMINDA ANALİZ EDİLMESİ

7. LİTERATÜR TARAMASI.....	79
8. ARAŞTIRMANIN TASARIMI.....	88
8.1. Araştırmanın Amacı .....	88
8.2. Araştırmanın Kısıtları.....	89
8.3. Araştırmanın Yöntemi.....	89
8.4. Araştırmanın Örnekleme .....	90
8.5. Araştırmanın Verilerinin Toplanması.....	91
8.6. Araştırmanın Verilerinin Analizi.....	91
8.7. Araştırmada Karşılaşılan Güçlükler .....	92
9. ARAŞTIRMANIN BULGULARI .....	93
9.1. Dijitalleşmenin Bağımsız Muhasebecilerin Hizmet Sunumunu Etkilemesine İlişkin Bulgular.....	93
9.2. Dijitalleşmenin Bağımsız Muhasebe Bürolarındaki İstihdama Etkisine İlişkin Bulgular.....	95
9.3. Dijitalleşmenin BSMMM'lerin Kişi veya Kurumlarla İletişimini Etkilemesine İlişkin Bulgular.....	98
9.4. Dijitalleşme Açısından Muhasebe Mesleğinin Sunduğu Hizmetlerin Geleceğini Nasıl Gördüklerine İlişkin Bulgular .....	102
9.5. Katılımcıların Muhasebe Mesleğinin ve Bağımsız Muhasebecilerin Geleceğin Dijital Muhasebe Hizmetlerine Nasıl Uyum Gösterebileceklerine İlişkin Görüşler .....	104
9.6. Dijitalleşme Konusunda Mesleki Kurum ve Kuruluşların Bağımsız Muhasebecilere Destek Verip Vermedikleri ile İlgili Bulgular.....	107
9.7. Bağımsız Muhasebecilik Hizmetleri Tamamen İletişim Programları Kullanılarak Hiç Yüz Yüze Gelmeden Verilebilir mi, Verilmeli mi? ile İlgili Bulgular .....	110
9.8. COVID-19 Salgın Bağımsız Muhasebe Hizmetlerinin Dijitalleşmesine Yönelik Bir Etkisi Olup Olmamasına Yönelik Bulgular.....	113
9.9. Sorulan Sorular Dışında Katılımcıların Muhasebe Mesleği Hakkındaki Görüşleri .....	116
SONUÇ VE ÖNERİLER .....	121
KAYNAKÇA .....	125
Ek-1. Görüşme Formu.....	137
Ek 2. Katılımcı Profili .....	138

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Muhasebe ve Bilgi İşleme Döngüsü.....	21
Şekil 2. Muhasebe Hizmetleri .....	49
Şekil 3. Vergi Muhasebesi Süreci .....	50
Şekil 4. Araştırmanın İzlemi.....	90
Şekil 5. Analiz Süreci .....	92
Şekil 6. Katılımcıların Dijitalleşmenin Muhasebe Hizmet Sunumuna Etkilerine Yönelik Verdikleri Cevaplardan Oluşturulan Kodlar ve Kategoriler.....	93
Şekil 7. Dijitalleşmenin Bağımsız Muhasebe Bürolarındaki İstihdama İlişkin Verdikleri Cevaplardan Oluşturulan Kodlar ve Kategoriler .....	96
Şekil 8. Dijitalleşmenin BSMMM'lerin Kişi veya Kurumlarla İletişimini Etkilemesine İlişkin Verdikleri Cevaplardan Oluşturulan Kodlar ve Kategoriler .....	99
Şekil 9. Katılımcıların Dijitalleşme Açısından Muhasebe Mesleğinin Sunduğu Hizmetlerin Geleceğini Nasıl Gördüklerine İlişkin Verdikleri Cevaplardan Oluşturulan Kodlar ve Kategoriler .....	102
Şekil 10. Katılımcıların Muhasebe Mesleği ve Bağımsız Muhasebeciler Geleceğin Dijital Muhasebe Hizmetlerine Nasıl Uyum Gösterebileceklerine İlişkin Verdikleri Cevaplardan Oluşturulan Kodlar ve Kategoriler .....	105
Şekil 11. Dijitalleşme Konusunda Mesleki Kurum ve Kuruluşların Bağımsız Muhasebecilere Destek Verip Vermediklerine İlişkin Cevaplardan Oluşturulan Kodlar ve Kategoriler .....	107
Şekil 12. Bağımsız Muhasebecilik Hizmetlerinin Dijitalleşme Kullanılarak Yüz Yüze Gelmeden Verilebilir mi, Verilmeli mi? Sorusuna İlişkin Cevaplardan Oluşturulan Kodlar ve Kategoriler .....	110
Şekil 13. COVID-19 Salgınının Bağımsız Muhasebe Hizmetlerinin Dijitalleşmesine Yönelik Bir Etkisi Oldu Mu? Sorusuna İlişkin Cevaplardan Oluşturulan Kodlar ve Kategoriler.....	113

## TABLolar LİSTESİ

Tablo 1. Beyannameleri İmzalatmaya Zorunlu Olmama Şartları.....	51
Tablo 2. İletişim Abone Sayıları.....	78

## ÖNSÖZ

Covid-19 salgınıyla birlikte ivme kazanan Dijitalleşme süreci günümüzün en tartışmalı konularından biridir. Mesleklerde vizyon değişikliğe varacak ölçüde etki yapan dijitalleşmenin en çok etkilediği mesleklerden biri de muhasebe mesleğidir. Misyonu gereği ticari faaliyetlere, teknolojiye ve bilgi ihtiyacına çok duyarlı olan muhasebe dijitalleşme sürecinde de öncü mesleklerden biri olagelmıştır.

Covid-19 salgını muhasebe mesleğinin iş yapış şekli kadar iletişimini de dönüştürmüştür. Bu dönüşüm muhasebe ile birlikte muhasebe bilgi kullanıcıları dediğimiz gruplarda da yaşanmaktadır. Devletin vergisel denetimi artırmak amacıyla beyannameleri ve bildirimleri dijital olarak alması, kamuyu aydınlatma gereği ticari gelişmelerden kamunun anında haberdar edilmesi, işletmelerde rekabet gereği artan kaliteli muhasebe bilgisine erişim için yapılan teknolojik yatırımlar bu sistemlerle bütünleşik muhasebe mesleğinin dijitalleşmesini de şekillendirmiştir.

Elinizdeki bu kitap muhasebe mesleğinde yaşanan dijitalleşme sürecinin Covid-19 salgınında yaşadığı ivmelenmeyi bağımsız serbest muhasebeci ve mali müşavirlerin tecrübeleri bağlamında sizlere sunmayı amaçlamıştır.

Kitabın ortaya çıkmasında katkısı bulunan katılımcılardan çalışmayı değerlendiren hocalarımıza kadar herkese ayrı ayrı teşekkür ederiz.

Kitabın muhasebe literatürüne ve muhasebe mesleğinin dijitalleşme sürecine katkı sunmasını dileriz. Kitaba getirilecek eleştirilerin de muhasebe mesleğine katkı sunacağı inancındayız.

Zekeriya EROĞLU

Doç. Dr. Mehmet Akif ALTUNAY





## KISALTMALAR

<b>AICPA</b>	: American Institute of Public Accountants (Amerikan Kamu Muhasebeciler Enstitüsü)
<b>ASMMMO</b>	: Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
<b>BSMMM</b>	: Bağımsız Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
<b>EAA</b>	: European Accounting Association (Avrupa Muhasebe Derneği)
<b>GİB</b>	: Gelir İdare Başkanlığı
<b>IAAER</b>	: International Association for Accounting Education and Research (Uluslararası Muhasebe Eğitimi ve Araştırma Birliği)
<b>IAASB</b>	: International Audit and Assurance Standards Board (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu)
<b>IAPC</b>	: International Auditing and Assurance Standards Board (Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi)
<b>IASC</b>	: (International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
<b>ICPA</b>	: Independent Certified Public Accountants (Bağımsız Serbest Muhasebeci Mali Müşavir)
<b>IFAC</b>	: International Federation of Accounting (Uluslararası Muhasebe Federasyonu)
<b>IFRIC</b>	: The IFRS Interpretations Committee (Uluslararası Finansal Raporlama Standart Yorumlama Komitesi)
<b>IOSCO</b>	: International Organization of Securities Commissions (Uluslararası Menkul Kıymetler Örgütü)
<b>ISA</b>	: International Standards on Auditing (Uluslararası Denetim Standartları)
<b>ISRE</b>	: International Standard on Review Engagements (Gözden Geçirme Sözleşmelerine İlişkin Uluslararası Standartlar)
<b>ISRS</b>	: International Standard on Related Services (Uluslararası İlgili Hizmet Standartları)
<b>İSMMMO</b>	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
<b>İZSMMMO</b>	: İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
<b>İŞKUR</b>	: Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü
<b>KDV</b>	: Katma Değer Vergisi
<b>KGK</b>	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
<b>KVKK</b>	: Kişisel Verileri Koruma Kanunu
<b>MBS</b>	: Muhasebe Bilgi Sistemi
<b>MÖ</b>	: Milattan Önce
<b>MÖDAV</b>	: Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı

<b>SGK</b>	: Sosyal Güvenlik Kurumu
<b>SMMM</b>	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik
<b>SMMMO</b>	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
<b>SMMMYMMK</b>	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu
<b>TDK</b>	: Türk Dil Kurumu
<b>TESMER</b>	: Temel Eğitim ve Staj Merkezi
<b>TMUD</b>	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
<b>TSMMYMMOBY</b>	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Yönetmeliği
<b>TTK</b>	: Türk Ticaret Kanunu
<b>TÜİK</b>	: Türkiye İstatistik Kurumu
<b>TÜRMOB</b>	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
<b>VUK</b>	: Vergi Usul Kanunu
<b>YBS</b>	: Yönetim Bilgi Sistemi
<b>Yİ-ÜFE</b>	: Yurt İçi Üretici Fiyatları Endeksi
<b>YMM</b>	: Yeminli Mali Müşavir

## GİRİŞ

---

Son yıllarda gelişen teknoloji, karmaşıklaşan iş ilişkileri ve küresel düzeyde olumsuz etkileri görülen muhasebe skandalları muhasebe mesleğini daha önemli hale getirmiştir. Muhasebe mesleğini önemli ve vazgeçilmez kılan ekonomik yapı içerisinde üslendiği roldür. Muhasebe mesleği işletmelerin faaliyetlerini takip ederek ortaya çıkan verileri kaydeden, bu veriler üzerinde çeşitli hesaplamalar ve tahminler yaparak ortaya çıkan bilgileri ilgililere sunan bir meslektir. Muhasebenin ürettiği bilgiler işletme içindeki yöneticiler, çalışanlar ve işletme sahiplerinin yanı sıra devletin de dâhil olduğu geniş bir toplum kesimi tarafından kullanılmaktadır. Muhasebe bilgilerini kullanan kişi ve kurumların bu bilgileri kullanım amaçları farklı olsa da bu bilgilere dayalı olarak alınan kararlar bütün ekonomiyi etkiler düzeydedir. Günümüzde bu bilgilerin elde edilmesinde teknolojik araçlar kullanılsa da muhasebe mesleğindeki insan unsuru halen en önemli bileşendir. Bu nedenle büyük işletmeler muhasebe meslek mensuplarını kendi personeli olarak istihdam ederken daha küçük işletmeler ise muhasebe hizmetini Bağımsız Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (BSMMM)'lerden almaktadır.

Muhasebe mesleği, 1989 yılında çıkarılan meslek kanunu ile birlikte daha kurumsal bir yapıya kavuşmuştur. 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu muhasebe mesleğinin konusunu, kapsamını ve şartlarını belirlemiştir. Bu bağlamda muhasebe mesleği “*Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik*” ve “*Yeminli Mali Müşavirlik*” olarak ikiye ayrılmıştır.

Muhasebe mesleğinin muhasebecilik ve mali müşavirlik hizmetleri “Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, genel kabul görmüş muhasebe

prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kar/zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak, muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak ve bu konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak” olarak sayılmıştır. Bu hizmetleri bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlara da “serbest muhasebeci mali müşavir” unvanı verilmiştir. Burada ifade edilen “bir işyerine bağlı olmaksızın” ifadesi genellikle “bağımsız” şeklinde genel kabul görmüş ve kullanılmıştır.

BSMMM’ler işletmelere, devlete ve diğer ilgililere yönelik çok önemli bilgi ve belge üretme hizmetleri vermektedirler. Günümüzde bu hizmetler, gerek finansal gerekse diğer alanlarda gerçekleşen bütün işletme faaliyetlerine ilişkin bilgileri kapsamaktadır. Bütün işletme faaliyetleri muhasebe bilgisine dönüştürüp alınarak kararların daha isabetli olmasını sağlamaktadırlar. Ancak BSMMM’ler bu hizmetlerini birden fazla işletme için vermektedirler. Bu durum BSMMM’lere çok fazla işletmeye ait veriyi işleyip çok fazla kişiye muhasebe bilgisi iletilmesi yükümlülüğünü getirmektedir. Günümüzde bu iş yükünü kaldırabilmek ancak dijital araçların etkin bir şekilde kullanılmasıyla mümkün olmaktadır.

BSMMM’ler muhasebe hizmeti verirken teknolojik araçlardan oldukça faydalanırlar. Teknolojik araçların yoğun kullanılması “*dijitalleşme*” kavramı ile ifade edilmektedir. Dolayısıyla muhasebe hizmetlerinde teknolojik araçların daha yoğun kullanımı “*muhasebede dijitalleşme*” şeklinde ifade edilebilir. Her ne kadar dijital ifadesi “*elektronik gösterim*” olarak sınırlandırılrsa da günümüzde işlemlerin yapılması, kaydedilmesi, işlenmesi, sunulması ve saklanması sürecinin tamamını ifade eder hale gelmiştir. Bu bağlamda muhasebe hizmetlerinin her aşamasında dijitalleşmeden söz edebiliriz.

Muhasebede dijitalleşme, muhasebe iletişimini dönüştürmüştür. Günümüzde muhasebe iletişimi, muhasebe bilgi işlem sistemlerinin işletme ve ilgililerin bilgi işlem sistemleriyle otomatik veri alışverişinden, SMMM’lerin kişi ve kurumlarla iletişiminde teknolojik araçlarına kullanımına kadar geniş kapsamda ele alınmaktadır.

Dijitalleşme konusunda en hızlı adımlar muhasebe bilgi kullanıcılarından biri olan devlet tarafından atılmıştır. Doksanlı yılların sonlarına doğru başlayan devlet kurumlarında e-dönüşüm ve muhasebe ile ilgili devlet kurumlarının sistemlerini dijital hale getirmiştir. Bu durum işletmelerin ve muhasebe mesleğinin dijitalleşmesini hızlandırmıştır. Aslında bir nevi zorunlu hale getirmiştir. BSMMM’lerin dijital dönüşümüne beyannamelerin internet ortamından verilmesi, e-defter kullanımının başlaması, e-fatura kullanımının yaygınlaşması, dilekçelerin, işe başlama ve bırakma beyanlarının internet ortamında verilebilmesi ve işletmelerle bilgi alış-

verişlerinin uzaktan yapılabilmesi örnek olarak verilebilir. Bu sayede şletmeler, muhasebeciler ve diğer kurumlar/kuruluşlar kırtasiyeden, zamandan ve personel giderlerinden tasarruf etmektedir. Ayrıca insan unsurundan kaynaklanan hata ve hilelerin de böylece azalacağını söyleyebiliriz.

Yaşanan küresel gelişmeler de muhasebede dijitalleşmeyi hızlandıran bir süreç olarak karşımıza çıkmaktadır. Dünyanın geri kalanıyla birlikte ölkemizde de 2020 yılı Mart ayında etkili olmaya başlayan COVID-19 salgını muhasebede dijitalleşmeyi zorunlu hale getirmiştir. Yaşanan sokağa çıkma kısıtlamaları, muhasebe faaliyetlerinin mekân ve zaman kısıtı olmadan gerçekleştirilmesini beraberinde getirmiştir. Muhasebe bürolarında çalışmayı gerektiren durumlarda ise BSMMM'ler salgın kısıtlamalarından muaf tutularak muhasebe faaliyetlerini bürolarına gelerek sürdürebilmişlerdir. Ayrıca muhasebe belgelerinin sunulduğu kamu kurumlarının salgın nedeniyle belgeleri dijital olarak talep etmeleri de muhasebede dijitalleşmeyi hızlandırmıştır.

Türkiye'de yaşanan e-devlet süreci COVID-19 salgını sürecinde çoğu işlemin yapılabilmesini sağlayarak yaşanabilecek birçok sorunu ortadan kaldırmıştır. Başlangıçta devlet hizmetlerinin vatandaşa en kolay ve en etkin yoldan, kaliteli, hızlı, kesintisiz ve güvenli bir şekilde ulaştırılması amacıyla kurgulanan e-devlet muhasebe faaliyetlerinin dijitalleşmesine katkıda bulunmuştur. Mekân ve zaman sınırını en aza indiren e-devlet uygulamaları muhasebe faaliyetlerinin yüz yüze gelmeden daha sağlıklı bir şekilde yapılmasını sağlamıştır. Muhasebecilerin ve şletmelerin bu dijitalleşmeye ayak uydurmasıyla birlikte muhasebede dijitalleşme tekâmül etmiştir. Bu nedenle COVID-19 salgının muhasebede dijitalleşme sürecini hızlandırdığı değerlendirilebilir.

Dijitalleşme konusunda bilgisi olan kendini teknoloji ve çağın gereklerine göre güncelleyen diğer bir ifade ile dijitalleşmiş BSMMM'lerin muhasebe faaliyetlerinin COVID-19 sürecinde de sürdürülmesinde daha az sorun yaşadıkları ifade edilebilir. Fakat salgının getirmiş olduğu etkiler ile birlikte daha önceden dijitalleşmeye önem vermeyen BSMMM'lerin bazı sorunlar yaşadığı da söylenebilir. COVID-19 süreciyle birlikte dijitalleşmenin bir zorunluluk haline gelmesi BSMMM'lerin hem kendilerini hem de mükellefleri olan şletmeleri bilgi ve teknoloji olarak geliştirmesini gerektirmiştir.

Bu genel yaklaşımlar çerçevesinde muhasebede dijitalleşmenin ve COVID-19 salgınının muhasebede dijitalleşmeye etkisinin BSMMM'ler tarafından nasıl algılandığının ve değerlendirildiğinin araştırılması ihtiyacı doğmuştur. Bu çalışma ile dijitalleşmenin muhasebe hizmetlerine etkilerini BSMMM'lerin COVID-19 salgını öncesi ve sonrası deneyimleri bağlamında ortaya konulması amaçlanmıştır.

Çalışmanın bir diğer amacı da muhasebede dijitalleşmenin muhasebe hizmetlerinin sunum biçiminde bir değişiklik ihtiyacı oluşturup oluşturmadığını ortaya çıkarmaktır. Bu amaçla BSMMM'ler tarafından verilen muhasebe

hizmetlerinin hiç yüz yüze gelmeden tamamen uzaktan verilip-verilemeyeceğine ilişkin soruya cevap aranmıştır. Özellikle iletişimde yaşanan dijitalleşmenin farklı illerdeki BSMMM ve işletmeler arasında yüz yüze gelmeden hizmet sunulabilmeyi mümkün kılmasının BSMMM'lerce değerlendirilmesi istenmiştir. Böylece muhasebenin geleceğinde muhasebe denetiminde olduğu gibi büyük muhasebe işletmelerinin BSMMM'lerin yerini alıp alamayacağı konusunda bir bakış açısı elde edilebilmiştir.

Çalışmada BSMMM'lerin görüşlerini almada açık, anlaşılabilir ve net ifadeler elde etmek için nitel araştırma yöntemlerinden olgubilim (fenomenoloji) deseniyle araştırma tasarlanmıştır. Araştırmanın verileri görüşme tekniklerinden yarı yapılandırılmış görüşme tekniği ile elde edilmiştir. Çalışmanın araştırma bölümünde yer alan veriler Isparta ilinde hizmet veren 25 BSMMM'yi kapsamaktadır. Sorulan sorulara son katılımcıların benzer cevaplar vermesi nedeniyle görüşme 25. katılımcıda sonlandırılmıştır. Elde edilen veriler nitel araştırma yöntemlerinden içerik analizi tekniği ile analiz edilmiş ve sonuçlar yorumlanmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde muhasebe mesleği ve sunduğu hizmetler ayrıntılı olacak şekilde ele alınmıştır. Ayrıca bu bölümde, muhasebe mesleği ile ilgili hem uluslararası kuruluşların hem de ulusal kuruluşların meslek için ne gibi çalışmalar yaptığına ve nasıl faydalar sağladığına dair resmi sitelerinden yararlanılarak bilgilere yer verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise dijitalleşme, yapay zekâ ve Blockchain kavramları genel hatlarıyla anlatılmıştır. Bu kavramların muhasebe mesleği açısından etkilerine değinilmiştir. Bir başlıkta muhasebe hizmetlerinin sunulmasında kullanılan teknolojik araçlar hakkında bilgilere yer verilmiştir. Ayrıca COVID-19 salgınının muhasebede dijitalleşmeye etkileri literatür taraması şeklinde verilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümde, dijitalleşmenin muhasebe hizmetlerine etkilerinin ortaya çıkartılması için yapılan araştırmaya yer verilmiştir. Dijitalleşmenin etkilerini ortaya çıkarmak için BSMMM'ler ile yapılan görüşmeler değerlendirilerek sonuçlar ve önerilere yer verilmiştir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### MUHASEBE MESLEĞİ VE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI

---

---

#### 1. MUHASEBE MESLEĞİ

İbn Haldun'un 1347 yılında yazdığı Mukaddime adlı eserinde “*malum olsun ki, bu vazife, mülk için zaruri vazifelerdendir. Bu vazife, vergi muameleleri ve tahsili ile meşgul olmak, gelir ve gider itibarıyla devletin hukukunu muhafaza etmek, askerin sayılarını ve isimlerini zapt ve tespit etmek, erzakını ve maaşlarını tayin etmek, takdir edilen ihsanları gününde ödemek, bu işlemlerle ilgili olmak üzere devlet görevlilerini ve yetkili şahısların tertip ve tanzim etmiş oldukları kanun ve esaslara başvurmaktan ibarettir*” diyerek ifade ettiği muhasebe mesleği dünyanın en eski mesleklerinden biridir (İbn Haldun, 2018: 492).

Muhasebe mesleği işletmelerde ortaya çıkan ve çıkacak olan mali nitelikli işlemlerin kaydedilmesi, işlenmesi ve bilgiye dönüştürülmesi ile bu bilgileri anlaşılacak şekilde bilgi kullanıcılarına sunması sürecini planlayan, gerçekleştiren, kontrol eden ve denetleyen bir meslektir. Ayrıca muhasebe mesleği, devletin ekonomik ve sosyal alanda yapılacak çalışmaları yerine getirmesine yardımcı olması ve ülkenin refah düzeyinin yükseltilmesi noktasında önemli bir göreve sahiptir.

#### 1.1. Genel Olarak Muhasebe Mesleği

Meslek, “*belirli bir eğitim sonucunda oluşan, sistemli ve genel özelliklere dayalı, kurallar çerçevesinde topluma yararlı mal üretip ve hizmet vererek karşılığında para kazanmak için yapılan iş*” olarak tanımlanmaktadır (TDK, 2021).

Bir uğraşın meslek olma noktasında bazı şartları ya da özellikleri yerine getirmesi gerekmektedir. Bu nedenle muhasebenin de meslek olarak ifade edebilmesi için aşağıdaki unsurları taşıması gerekmektedir (Ertaş, 2011: 155):



- Sürekli gelişim gösteren ve karmaşık bilgi yapısına sahip,
- Uygulamalarda ortaya çıkan problemlerde çözüm noktasında mesleki yargılardan yardım alınıyor,
- Kamuya yararlı olacak şekilde bir mesleki görevden söz ediliyor olmalıdır.

Özgen (1991: 67) muhasebe meslek mesleğinde yukarıda sayılan unsurlara ilave olarak üniversite eğitimi, toplum çıkarlarını en üst düzeyde tutan bir eğitim ya da anlayış, mesleğe kabulü sağlayan profesyonel niteliklere ilişkin standartlar, otoritesi olan bir profesyonel örgüte bağlı olma, yasal sorumluluk, profesyonel kurallar ve kamu tarafından kabul edilme gibi unsurlarının da bulunması gerektiğini ifade etmiştir. Bütün bu unsurlar göz önüne alındığında muhasebenin bir meslek olarak ifade edilmesi için bütün şartları taşıdığı ve evrensel bir meslek olduğu söylenebilir.

Muhasebe, *“işletmenin varlık ve kaynaklarında değişme yaratan ve para ile ifade edilen ekonomik olayları, kendi ilke ve esasları çerçevesinde sınıflandıran, kaydeden, özetleyerek raporlayan, analiz eden ve yorumlayan bir bilgi sistemi”* şeklinde tanımlanmaktadır. (Çaldağ ve Ayanoğlu, 2017: 3). Bir başka tanıma göre muhasebe *“bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, yapılan işlemler sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayacak bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir bilgi sistemidir”* (Sevilengül, 2020: 3).

Muhasebe mesleği, *“gelişen teknolojik araçlar ve işletmecilik faaliyetleri ile birlikte sürekli olarak kendini güncelleyebilen, ortaya çıkan verileri ihtiyaç duyulan bilgiye dönüştürme aşamasını kendi dinamikleri veya etkileşimde bulunduğu diğer alanların dinamikleriyle sağlayabilen, toplumsal katkısı gün geçtikçe artan bir meslek”* olarak tanımlanmaktadır (Altunay ve Bayrakcıoğlu, 2020: 4). Bir başka açıdan muhasebe mesleği, *“gerçek ve tüzel kişilere ait işletmelerin kamuya karşı olan vergi yükümlülüğünü ve topluma karşı sorumluluklarını doğru ve zamanında yerine getirilmesini sağlayan sistemdir”* (Aratoğlu, 2020: 18). Türkiye’de Muhasebe mesleği 13.06.1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile yasal olarak kabul edilmiş bir meslektir.

Muhasebe mesleğinin genel sınırlarını belirleyen 3568 sayılı meslek kanununda muhasebe mesleğinin tanımına yer verilmemiştir. Kanunda sadece muhasebe mesleğini yapacak olanlar için *“Serbest Muhasebeci Mali Müşavir”* ve *“Yeminli Mali Müşavir”* olarak mesleğe ait bu unvanlardan bahsedilmiştir. Ancak Kanunda SMMM mesleği ile ilgili bağımlı ve bağımsız şekilde bir ayırım yapılmamıştır.

## 1.2. Muhasebe Mesleğinin Gelişimi ve Vizyonu

Muhasebe tarihinin ilk belgelerinin 3400 yıllarına ait olduğunu ve bu belgelerin Eski Mısır’da olduğunu ileri sürmektedirler. Nil vadisinde yer alan bu bulguları, Mezopotamya’da Dicle ve Fırat nehirleri çevresinde yer alan vadilerde kil tabletlere yazılmış bulunan ve günümüze kadar gelen hesap kayıtları izlemektedir. Daha sonra

M.Ö. 490'lı yıllarda günümüz İran'da, İmparator Darius'un dönemindeki muhasebe düzeninden söz edilmektedir (Güvemli, 1995: 103).

Anadolu'da muhasebe kayıt alışkanlığı, 1071 Malazgirt meydan savaşından sonra Türklerin Anadolu'ya ayak basması ile başlamıştır. Abbasilerde (770-1258) doğan, İlhânlılarda (1256-1353) gelişen ve Osmanlılarda (1299 – 1922) mükemmelleşen ve devlet muhasebesinde kullanılan Merdiven Yöntemi çerçevesinde gelişmişlerdir. Türkler Anadolu'ya yerleşince Arap kültürü ile tanışmışlardır. Fakat mali esaslar İlhânlılardan yer edindiği için, muhasebe kayıt kültürü Fars kültürü etkisinde ilerlemiştir. Osmanlı'da iktisadi olarak devletçilik hâkimdir ve merkezîyetçilik anlayışı olmuştur. Mali yönetim içinde faaliyet gösteren devlet muhasebesi, Hazine-i Amire adında merkezi örgüt içinde yer almış ve maliye ve muhasebe bölümlerinin başı (defterdar) tarafından yönetilmiştir. Tanzimat Fermanı (1839) ile Anadolu muhasebe kayıt kültürü sona ermiş ve Batı Avrupa ülkelerinden başta Fransa olmak üzere alınan kayıt kültürü kapsamında gelişmeye başlamıştır. Batı kültürü ile mali örgütlenme ve muhasebe kültürü bu köklü değişimden etkilenmiştir. Bu arada, Orta Doğu'da 770- 1879 tarihleri arasında 1100 yıl boyunca faydalanılmış olan merdiven yöntemi yerini çift taraflı kayıt yöntemine bırakmıştır. 2011 tarihinde kabul edilen yeni Türk Ticaret Kanunu ile muhasebe kayıt kültüründe, batılılaşma süreci yerini, küreselleşme sürecine bırakmıştır (Güvemli, 2015: 5).

Türkiye'de muhasebe mesleğinin gelişimi ve örgütsel yapıların kuruluşu özel işletmelerin gelişimiyle birlikte hareket etmemiştir. Muhasebe mesleğini örgütlenme çalışmaları ilk olarak 1930 yılında başlamıştır. Mesleğin yasallaşması için 1932 yılında sekiz defa girişimde bulunulmuş fakat başarılı olunamamıştır. Fakat Maliye Bakanlığı'nın muhasebe standartlarının gelişmesi için çalışmalara başlamasıyla muhasebe mesleğinin gelişmesinde büyük bir adım olmuştur. 1940 ve 1989 yılına kadar muhasebe mesleğini yapan kişiler sadece işletmelerin vergi borçlarını hesaplayan bir evrak memuru gibi görülmüşlerdir (Ertaş, 2011: 174).

Muhasebe mesleği 1989 Muhasebe Meslek Kanunu çıkana kadar ülkemizde yeterince gelişme göstermemiştir. Bu yasa çıkana kadar muhasebecilerin yaptığı işlerin pek niteliği belirlenmemiş ve fazla etkin olmayan bir meslekten söz edilmiştir. Yasa çıktıktan sonra ilk olarak muhasebecilik bir meslek olarak ifade edilmiştir. En önemli gelişme ise artık muhasebe mesleğini yerine getirmek için belirli bölümlerde eğitim almış olmak gibi şartlar getirilmiştir. Bu meslek yasası ile muhasebe mesleği bir nitelik kazanmış ve önemsenmesi gereken bir meslek haline gelmiştir.

1989 yılından sonra muhasebe mesleği sürekli olarak değişme ve gelişme göstererek gelmektedir. Çağın ilerlemesi ve işletmelerde üretilen bilgilerin önemi arttıkça muhasebe mesleğini yapan kişilerin de önemi gün geçtikçe artmıştır. Muhasebe mesleği artık evrak memuru olmaktan çıkmış ve nitelikli bilgiler üreten bir meslek haline gelmiştir.

Uluslararası muhasebe standartları, açık ve şeffaf bir dil ile bütün sektörlerin ihtiyacı olan karşılaştırılabilir bilgiyi sağlamaktadır. İşletmeler bu standartlara uygun raporlama hazırladıkları zaman varlık ve yükümlülüklerini küresel bir dilde sunmuş olacaklardır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartların (UFRS) öneminin artması ile birlikte birçok ulusal ve uluslararası kuruluş standartların uyumlaştırılması için çalışmalar yapmışlardır (Güdelci, 2019: 210-211). Uluslararası muhasebe standartları ile birden fazla rapor düzenleme yükümlülüklerini azaltma, sağlıklı değerlendirme maliyetlerini azaltma ve karşılaştırılabilirliği sağlama, gibi amaçlara yönelik olarak ilk defa 1960'lı yıllarda çalışmalara başlanıldığı görülmektedir. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Uluslararası Menkul Kıymetler Örgütü (IOSCO) ve Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) gibi kuruluşlar, muhasebe alanında birlikteliği oluşturmak amacıyla ilk olarak 1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)'yi kurmuşlardır (Kocamaz, 2012: 106-107).

Uluslararası Muhasebe Standartlarının Türkiye'de ilk sunumu 1942 yılında kurulan Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği'nin çalışmaları ile desteklenmiştir. Uluslararası Muhasebe Standartları, 1977 yılında İstanbul Üniversitesi Muhasebe Enstitüsü tarafından Türkçeye çevirisi yapılmıştır. 1989'da Sermaye Piyasası Kurulu, halka açık şirketleri kapsayacak ilk muhasebe standartlarını geliştirmiştir. Kurul 15 Kasım 2003 tarihinde Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Tebliği'ni yayınlamıştır. Bu tebliğ ile halka açık şirketler, finansal tablo ve raporlarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre hazırlayıp sunmaya başlamışlardır (N. Kaya, 2021: 304-305).

İşletmelerde güvenilir ve şeffaf bilgiler üretip ve paylaşma noktasında önemli bir görev alan muhasebe mesleği dürüstlük, şeffaflık, güvenilirlik ve sosyal sorumluluk gibi kavramlar vizyonun oluşmasında önemli bir yere sahiptirler (Gül, 2015: 123).

Yaptığı işte uzman olup pratik olmak, zamanı iyi kullanmak, kendini iyi ifade etmek, kendini geliştirmek ve sürekli olarak yeniliklere açık olacak şekilde bir vizyon belirlenmelidir. Ayrıca bilgilendirme amacıyla sürekli olarak mesleki eğitimlerin yapılması, mesleğin kalitesini artıracaktır. Muhasebe meslek mensubu belirlemiş olduğu vizyona inanmalı ve o vizyona uygun şekilde hareket etmelidir.

### 1.3. Muhasebe Mesleğinin Önemi

Muhasebe meslek mensubu tarafından hazırlanan raporlar oldukça önemlidir. Örneğin işletmelerde çalışan personeller maaşlarına ilişkin bilgiler, işletmelere kredi verecek bankalar, hisse senedi alacak yatırımcılar, ortak olmayı düşünenler, toplum ve devlet tarafından kullanıldığı için raporlanan bilgiler çok önemlidir.

Muhasebe mesleği iki açıdan önemlidir. Birincisi işletme açısından, ikincisi ise toplum açısidir. **İşletme açısından önemine bakıldığında**, işletmeler insanların ihtiyaçlarını gidermek için mal ve hizmet üreten örgütlerdir. Bir işletme

kuruluş sırasında sermayeyi ve bu sermayenin değerini para olarak ifade edecek bir bilançonun olmasını gerektirir. İşletme kuruluş aşamasını tamamladıktan sonra, tedarik, üretim ve pazarlama gibi faaliyetlerinin parasal değerini ifade edebilmesi ve bunları takip edebilmesi için profesyonel bir sistemin olması gerekmektedir. İşletmenin varlığından söz edebilmek için bunları yerine getirmesi gerekmektedir ve bunu sağlama noktasında ise muhasebe mesleğine ihtiyaç duyulduğu görülmektedir (Ertaş, 2011: 156).

Muhasebe mesleğinin üretmiş olduğu ekonomik bilgileri işletme yöneticileri ve paydaşlarına iletirler. İşletme yöneticileri karar alma ve yatırım yapma noktasında bu bilgilere başvururlar. İşletmeler en son çıkan teknolojik, modern ve kusursuz bir yapıya sahip olsalar dahi, muhasebe mesleği olmadan faaliyetlerini yerine getiremezler ve işletmenin gelişmesini sağlayamazlar (Varıcı, 2007: 55-58)

**Toplum açısından önemine bakıldığında ise** muhasebe mesleği, ekonominin işleyişinde ve toplumun kalkınmasında önemli bir yere sahiptir. Toplum açısından muhasebe mesleği mali alanda önem kazanmıştır. Vergilerin tam olarak hesaplanıp ödenmesi öncelikle muhasebe meslek mensubuna bağlıdır. Mali yasalar ve mali denetimler son derece iyi olsa da yeterli muhasebe meslek mensubu olmayan bir toplumda, sorunsuz ve iyi işleyen bir ekonomik yapıya sahip olmak pek mümkün değildir. Mali sistemi iyi işleyip vergi geliri düşük olan bir devletin, sosyal ve ekonomik görevlerini tam ve eksiksiz yapması olanaksızdır. Görüldüğü üzere ekonomik kalkınmanın gerçekleştirilmesinde muhasebe mesleği önemli rol oynamaktadır (Ertaş, 2011: 156-157).

Tüm dünyayı etkisi altına almış ve ülkemizde de etkili olan COVID-19 salgını nedeniyle birçok işletme faaliyetlerini durdurmuş ya da personelin işe gelememesi, gelirlerin azalması, sokağa çıkma kısıtlamaları, hammaddeye ulaşamama, ürün tedarik etmede aksaklıklar yaşama gibi sorunlardan etkilenmişlerdir. SMMM'ler ise bu salgın döneminde her zaman olduğu gibi işlerinin başında durmuştur. Salgın döneminde SMMM'lere olan yük daha da artmıştır. Çünkü birçok kurumun işlemleri internet ortamından istemesi nedeniyle SMMM'lerin sorumluluklarında olmayan işlemlerinde yapılması istenmiştir. Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü (İŞKUR) kısa çalışma ödeneği başvurularını alırken mükelleflere “*muhasebeciniz bilir gidin o yapsın*” diyerek yönlendirmesi bir örnektir. Sigorta primlerinin tahakkuku, vergi beyannamelerinin verilmesi, devletin nakit girişlerinde ve kamu hizmetlerinin finansmanında sorun olmaması için salgın sürecinde mesleklerini yapmaya devam etmişlerdir ve etmektedirler. Hatta bu hastalığa yakalanmış meslek mensupları tedavi sürecinde çalışmalarını sürdürmektedirler (Selimoğlu vd., 2021: 14-15).

Muhasebe mesleğinin sürekli olarak gelişmeye ve değişime açık bir yapısı vardır. Hem teknolojik değişiklikler hem de kamuya olan sorumlulukların değişmesi muhasebe mesleğini sürekli olarak değişime uğratmaktadır. Muhasebe mesleğine düşen sorumluluğun artmasıyla, mesleğe olan güvenin de artması gerekmektedir.

Mesleğe olan güvenin artması yönetim ve bilgi kullanıcıları arasındaki ilişkilerin daha güvenilir ve sağlıklı olmasını sağlar (Dölen, 2012: 115).

#### **1.4. Muhasebe Mesleğinde Bilgi Sağlama**

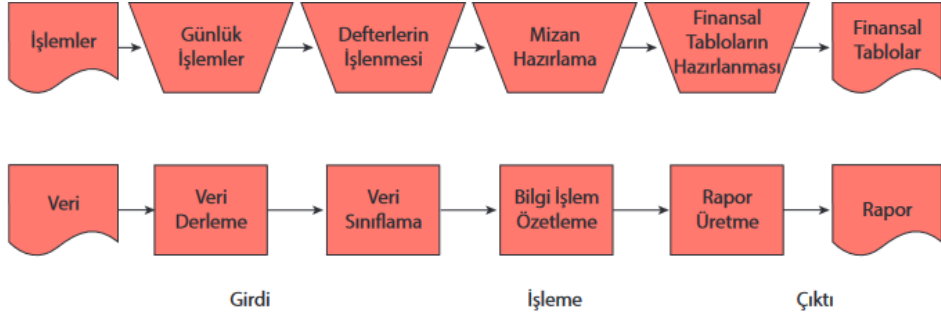
Muhasebenin sağladığı bilgileri Muhasebe Bilgi Sistemi (MBS) üretmektedir. MBS, işletme faaliyetleri sonucunda ürettiği bilgileri yöneticilere, çalışanlara, organizasyon içinde bulunanlara ve bilgi kullanıcılarına sağlamaktadırlar (Akar, 2016: 25-26).

MBS, yönetim bilgi sisteminin bir alt sistemi olmakla birlikte, muhasebe işlemlerinin teknoloji ile bağlantılı olmasını sağlamaktadır (Esmeray ve Dağlı, 2017: 748). MBS ile üretilen bilgiler, yönetim, pazarlama, finans, üretim, insan kaynakları ve araştırma-geliştirme gibi işletmenin fonksiyonları için alınacak kararlarda ihtiyaç duyulmaktadır. İşletmenin fonksiyonları, mali nitelikli olaylarla bağlantılı oldukları için işletmenin ihtiyacı olan fonun hangi kaynaktan elde edileceği, yatırımların finanse edilmesi, personele ödenecek ücretlerin belirlenmesi, stok miktarları, planlama faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi, hedef pazarın belirlenmesi gibi birçok kararın verilmesinde etkilidir. İşletmenin faaliyetlerini yerine getirebilmesi ve rekabet etmede güçlü kalabilmesi için işletmenin tüm fonksiyonlarının MBS tarafından üretilecek bilgiye ihtiyaç duymaktadır (Bekçi vd., 2020: 261).

İşletmenin en büyük sorumluluklarından birisi olan ve toplumun tamamını ilgilendiren, vergi ve sigorta faaliyetleri olarak açıklanmaktadır. Kamu kuruluşları vergi ve sigorta kavramları söz konusu olduğunda, işletmelerin faaliyetleri sonucunda muhasebe meslek mensupları tarafından üretilen muhasebe bilgilerine ihtiyaç duydukları belirtilmektedir (İskender ve Bayram, 2019: 142-143). MBS, yönetim tarafından kullanılan mali raporları yatırımcıların ve kredi verenlerin, işletmelerin son durumlarını görmek, kar edebilme durumunu değerlendirmek ve riskleri görebilmek için muhasebe bilgisinden yararlanmaktadırlar (M. Erdoğan vd., 2019: 3). Bilgi kullanıcıları, sağlanan bilgilerden yola çıkarak ortaklığın devam edip-etmemesi, yeni yatırımların yapılıp-yapılmaması, kredi verme ve yeni uygulamalar gibi farklı kararlar verebilirler (Tekşen vd., 2011: 101). Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı gibi muhasebe bilgilerine olan ihtiyacın çok fazla olması muhasebe mesleğinin önemini ortaya çıkartmaktadır.

Veri ve bilgilerin elde edilmesini ve daha sonra işleme almak üzere belgelendirerek sisteme girişlerinin sağlanması işlemi kayıt olarak ifade edilmektedir. Veri ve bilgiler çeşitli şekillerde sisteme dâhil edilirler. Örneğin alış faturaları, hammadde istek fişleri, çek, bono, perakende satış fişleri, satış faturaları gibi. Muhasebede belgeye dayalı faaliyetlerin defterlere kayıt yapılması MBS'nin bir parçasıdır (Sürmeli, 2005: 51). Muhasebede tek taraflı ve çift taraflı olarak iki tür kayıt sistemi vardır. Çift taraflı kayıt sistemine göre hesapların borç taraflarının toplamının, alacak taraflarında yer alan hesapların toplamına eşit olması gerekir. Çift taraflı kayıt sisteminde I. Sınıf işletmelerin yevmiye, büyük defter ve envanter defterleri

tutmaları gerekir. İşletmelerin yerine getirmiş olduğu faaliyetlerin muhasebe bilgisine dönüşme aşamaları Şekil 1’de gösterilmektedir.



Şekil 1. Muhasebe ve Bilgi İşleme Döngüsü

Kaynak: M. Erdoğan vd., 2019: 11-17

Şekil 1’de görüldüğü gibi işletmelerde gerçekleşen mali nitelikli işlemlerin belgelere dayanılarak defterlere kayıt yapıldığı ve bu kayıtlara göre finansal tabloların hazırlandığı görülmektedir. Hazırlanan finansal tablolar sayesinde işletme ile ilgili raporlar hazırlanarak işletme yöneticilerine, çalışanlara ve dış paydaşlara muhasebe bilgilerinin sunulması gibi işlemler muhasebe ve bilgi işleme döngüsünü ifade etmektedir.

MBS’yi işletmelerin diğer bilgi sistemlerinden ayırt eden en temel özellik işlemlerin ekonomik etkisinden kaynaklanmasıdır. Bilgi kullanıcılarının doğru ve güvenilir karar alabilmeleri için MBS tarafından sayısal olarak üretilen muhasebe bilgilerini kullanmalarına önemli rol oynamaktadır. MBS’nin üç temel amacı vardır (Ömürbek, 2003: 123-124).

- İşletme faaliyetlerini eş zamanlı olarak bilgi dönüştürüp desteklemek
- İşletme yöneticilerini ve bilgi kullanıcılarını karar alma noktasında doğru kararlar vermelerini desteklemek
- Yönetimde ortaya çıkacak sorunlara çözüm bularak, sorunun ortadan kalkmasına yardımcı olmak.

MBS, ardışık olarak ortaya çıkacak süreçleri gerçekleştirmek için gerekli olan tam, doğru ve zamanında uygun bilgiyi üretmektir. İyi oluşturulmuş bir MBS, bu faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini aşağıdaki gibi geliştirmektedir (Romney vd., 2012: 9):

- **Kaliteyi arttırmak ve ürün/hizmet maliyetlerini düşürmek:** MBS, süreç içinde uygulanmasa gereken kuralların ve kalite sınırlarına uyulmadığında yöneticileri uyarmaktadır. Bu durum, ürün kalitesini korumak ve çalışma maliyetlerini azaltmayı sağlamaktadır.
- **Verimliliği arttırmak:** İyi oluşturulmuş bir MBS, tam ve doğru zamanda daha fazla bilgi üreterek operasyonların verimliliğini arttırmayı sağlamaktadır.

Örneğin, yöneticiler işletme hakkında geleceğe yönelik kararlar alması sırasında doğru ve güncel bilgiye ihtiyaç duymaktadırlar.

- **Gelişmiş Karar Verme:** MBS, doğru bilgiyi doğru zamanda doğru çalışana sağlayarak karar vermeyi geliştirebilmektedir. Örneğin, Tekstil işi ile uğraşan ABC işletmesi satışlarındaki gelişmeleri görmek için günlük olarak müşteri stoklarıyla ilgili bilgiler toplamaktadır. Bu bilgiler sayesinde satışlarda oluşan değişimleri hızlı takip edebilmek ve doğru kararlar alabilmeyi sağlamaktadır. İşletmenin son zamanlarda gömlek satışlarında düşüş yaşandığı tespit edilmiş ve bu düşüşün nedeni hemen araştırılmaya başlanmıştır. Araştırma sonucunda ise XYZ işletmesi tarafından yeni bir gömlek piyasaya sürüldüğü tespit edilmiştir. ABC işletmesi hemen XYZ işletmesinin ürettiği gömleğin daha iyisini yaparak kaybettiği pazarı geri kazanmıştır.
- **Bilgiyi paylaşmak:** İyi oluşturulmuş bir MBS, bilgi ve deneyim paylaşımını sağlayabilmekte ve buna dayanarak işlemleri geliştirebilmektedir. Hatta rekabet üstünlüğü kurabilmektedir. Örneğin, kamu muhasebe firmaları farklı bürolarda çalışanlar ile iletişim sağlamak için yerel intranet ağından yararlanmaktadırlar. Belirlenmiş bir müşteri hakkında yardım almak için çalışanlar işletme veri tabanını tarayabilmektedirler. Bu bilgiler ışığında işletmenin uluslararası tecrübesi herhangi bir yerel müşteriye açık olabilmektedir.

MBS iç kontrol sistemi için çok önemlidir ve hatta ayrılmaz bir parçasıdır. İç kontrolün temel hedeflerinden birisi MBS'nin sağladığı ekonomik bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğini yerine getirmektir (Karacaer ve İbrahimoglu, 2003: 226-227).

İşletmelerde iyi oluşturulmuş ve sürekli olarak güncellenen muhasebe bilgi organizasyonu, işletmenin değerini artırmakta ve faaliyetlerinin etkin ve verimli bir şekilde yapılmasını sağlama noktasında büyük öneme sahiptir. MBS, organizasyonun aksamaması açısından diğer paydaşlarında ürettiği bilgileri zamanında paylaşmalıdır. MBS'nin sürekli olarak güncellenmesi bazı karmaşıklığa ve sorunlara yol açacaktır. Bu sorunları çözüme noktasında organizasyon şeklinde hareket edilmesi sorunları en aza indirecektir.

### 1.5. Muhasebe Mesleği ile İlgili Uluslararası Kuruluşlar

Teknolojinin güncel olarak değişimi ve işletmelerin bilgi ihtiyaçlarının gün geçtikçe değişime uğraması muhasebe mesleğinin değişmesine ve gelişmesine yol açmıştır. Muhasebe mesleğinin değişime uğraması ile birlikte güncel olan, bilgileri eksiksiz ve doğru olan, sorulara anında cevap veren bir meslek vizyonu oluşmaya başlamıştır. Muhasebe mesleğinin faaliyetini sürdürebilmesi ve güncel çağa ayak uydurabilmeleri için ulusal ve uluslararası kuruluşlar tarafından çeşitli çalışmalar yapılmaktadır. Bu kuruluşlar muhasebe mesleğinin gelişimi, ortak kurallara uyma

ve bir çatı altında olmak için kurulmuştur. Bu kuruluşlardan önemli olanlar aşağıda açıklanmaktadır.

### **1.5.1. International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebe Federasyonu)**

Uluslararası Muhasebe Federasyonu (IFAC) Ekim 1977 yılında Almanya'nın Münih şehrinde, 11. "Dünya Muhasebeciler Kongresi"nde, küresel muhasebecilik mesleğini kamu yararına güçlendirmek, "*Muhasebe meslek mensupları için denetim ve güvence, kamu sektörü muhasebesi, etik ve eğitim alanlarında yüksek kaliteli uluslararası standartlar geliştirmek ve bunların benimsenmesini ve kullanılmasını desteklemek*" ve aşağıdakileri yapmak için kurulmuştur (IFAC, 2020);

- Üyeler arasında işbirliği ve işbirliğini kolaylaştırmak;
- Diğer uluslararası kuruluşlarla işbirliği içinde olmak
- Muhasebe mesleğinin uluslararası sözcüsü olarak görev yapmak amacıyla kurulmuştur.

IFAC 1977'de 51 ülkeden 63 kurucu üyeyle kurulmuştur. Kurucu üyeler arasında, Türkiye Uzman Muhasebeciler Derneği de yer almaktadır. 2020 yılında IFAC'ın resmi sitesinde yer alan bilgilere göre, üç milyon muhasebeciyi temsil eden ve dünya çapında üye olan 135'ten fazla ülke ve yargı alanında 175'ten fazla üye ve ortağı bulunmaktadır (IFAC, 2020).

### **1.5.2. International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)**

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) 1973 yılında, "*Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika*" gibi farklı ülkelerden profesyonel muhasebeciler tarafından kurulmuştur. 1997 yılında rolünü etkili ve başarılı bir şekilde yerine getirmeye devam etmek için ulusal muhasebe standartları ve uygulamaları ile kaliteli küresel muhasebe standartları arasında birlik içinde olması için farklı yollar bulması sonucuna varmıştır. Araştırmalar sonucunda IASC yapısının değişmesi gerektiği belirtilmiştir. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), 24 Mayıs 2000 tarihinde IFAC'ın da bulunduğu Edinburg'da yapılan genel kurulda bağımsız bir kuruluş haline dönüştürülmüştür. Edinburg'da kabul edilmiş olan kuruluş sözleşmesine göre, yeni yapının standart oluşturma organı olarak, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) oluşturulmuştur. Tüm işlemlerin IASB adına yapılmasına ve 2001 tarihinden itibaren IASB, IASC'nin yerini alarak standartları ve taslakları geliştirmek, yayınlamak gibi görevlerinden sorumlu olmuştur (IASB, 2020).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) görevleri aşağıdaki gibidir (Oksay ve Acar, 2005: 23-25):



- Kaliteli, anlaşılır ve şeffaf uluslararası muhasebe standartları geliştirmek,
- Ulusal muhasebe standartlarını ve uluslararası muhasebe standartlarını birbirine yaklaştırmak,
- Standart Yorumlama Komitesi (IFRIC) tarafından oluşturulan yorumları onaylamak,
- Oluşturulmakta olan bir standartla ilgili ulusal standartları ve uygulamaları gözden geçirmek,
- Büyük projelerde görüş toplamak için uzmanlaşmış komiteler kurmak,
- Standartlar oluşturulmadan önce, standardın her çevrede uygulanabilirliğini ve işleye bilirliliğinden emin olmak için gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde saha analizi yapmaktır.

### **1.5.3. International Auditing and Assurance Standards Board (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu)**

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) Mart 1978 yılında kurulmuştur. Daha önce Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (IAPC) olarak bilinmektedir. *“IAASB'nin amacı, yüksek kaliteli denetim, güvence ve diğer ilgili standartları belirleyerek ve uluslararası ve ulusal denetim ve güvence standartlarının yakınsamasını kolaylaştırarak, böylece dünya çapında uygulamanın kalitesini ve tutarlılığını artırarak ve halkı güçlendirerek kamu yararına hizmet etmektir”*. IAASB bu amacı yerine getirirken aşağıdaki uluslararası standartları geliştirir ve yayımlar (IAASB, 2020):

- Finansal verilerle ilgili denetim ve gözden geçirme faaliyetlerinde uygulanacak Uluslararası Denetim Standartları (ISA) ve Gözden Geçirme Sözleşmelerine İlişkin Uluslararası Standartlar (ISRE'ler)
- Denetim ya da tarihi finansal verilerin gözden geçirilmesi dışındaki güvence denetimlerinde uygulanacak Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standartlar
- İlgili hizmet sözleşmelerinde yapılacak Uluslararası İlgili Hizmet Standartları (ISRS)
- IAASB'nin görev standartları kapsamına giren bütün hizmetler için uygulanacak Uluslararası Kalite Kontrol Standartları.

### **1.5.4. The European Accounting Association (Avrupa Muhasebe Derneği)**

Avrupa Muhasebe Derneği (EAA), muhasebe alanında akademisyenlerin yaptıkları çalışmalarla kendilerini geliştirmelerine ve topluma fayda sağlamalarına olanak sağlayarak, kaliteli muhasebe araştırmalarını, öğretimi ve uygulamayla bilgi alışverişini destekleyen akademik bir birliktir. Bu birlik muhasebe alanında aktif olan tüm profesyonel ve araştırma odaklı olan Derneklerle ve ayrıca Avrupa ya da uluslararası komiteler ve otoritelerle ilişkilerin olumlu ve sorunsuz olacak şekilde

geliştirilmesi amaçlamaktadır. EAA amaçlarına ulaşmak için aşağıdaki araçları kullanmaktadır (EAA, 2020):

- Yıllık Kongreler
- Doktora Kolokyumu (Bilimsel Toplantılar)
- Doktora Formu
- Dergiler
- Muhasebe Araştırma Merkezi
- Çalıştaylar ve Seminerler

Avrupa Birliği'ne girme aşamasında TÜRMÖB, EAA ile işbirliği içerisine girmiştir. 2001 yılı Haziran ayında EAA Konseyi, TÜRMÖB ve EAA işbirliği anlaşmasının yapılması konusunda karar aldı. Bu işbirliği anlaşması kapsamında TÜRMÖB, EAA toplantılarında yer almakta ve çalışma gruplarında temsil edilmektedir. 2006 yılında TÜRMÖB-EAA toplantısında, TÜRMÖB temsilcilerinin sürekli olarak EAA'nin çalışma gruplarında bulunulması kararlaştırılmıştır (İbiş, 2011: 121-122).

EAA birçok araştırmaya destek vermektedir. Örneğin 2017 tarihinde, doktora öğrencilerinin araştırmalarını geliştirmelerine yardımcı olmak için “*Muhasebe Kaynakları Merkezi*” adında bir program başlatılmıştır. Bu programda akran mentorluk girişimi içeren, gelişme safhasında olan akademisyenler ve muhasebe araştırmalarıyla ilgilenen diğer kişilerle araştırma kaynaklarını ve ağ oluşturma fırsatlarını sıralamayı amaçlayan bir program platformudur. EAA, ileriye yönelik olarak yapacağı programları yıllar öncesinden açıklamaktadır. Örneğin, 11-13 Mayıs 2022 tarihinde Norveç'te yıllık kongre düzenleyeceğini, 07-10 Mayıs 2022 tarihinde doktora kolokyumu düzenleneceğini, Mayıs 2023 tarihinde Finlandiya'da yıllık kongre düzenleyeceğini araştırmacılarıyla önceden paylaşmaktadır (EAA, 2020).

#### **1.5.5. Association of International Certified Professional Accountants (Amerikan Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)**

Amerikan Kamu Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA)'nın 1887 yılına dayanan bir geçmişi bulunmaktadır. İlk olarak Amerikan Kamu Muhasebeciler Derneği (AAPA) adıyla kurulmuştur. 1916 yılında yerini Kamu Muhasebeciler Enstitüsü almıştır. 1916 yılında kurumun 1.150 üyesi bulunmaktaydı. Kurumun ismi 1917 tarihinde Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü olarak değiştirilmiş ve 1957 yılına kadar bu şekilde faaliyetine devam etmiştir. 1957 tarihinde kuruluşun ismi, günümüzde halen kullanılan Amerikan Kamu Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) olarak değiştirilmiştir. AICPA'nın temel faaliyetleri ve görevleri aşağıdaki kısaca açıklanmaya çalışılmıştır (AICPA, 2020):

- **Savunuculuk:** Meslek mensuplarının çıkarlarını, devlete karşı, hukuka ve topluma diğer kesimlerine karşı korumakla yükümlüdür.
- **Sertifika Verme ve Lisanslama:** Meslek mensuplarının saygınlığını korumak için en üst seviyede sertifika verme ve lisanslama standartlarının doğru şekilde sağlamasıyla yükümlüdür.
- **Yetenek:** Kişilerin mali müşavirlik mesleğine olan ilgilerini artırmaları için teşvik edici çalışmaların yapılması ve akademik çalışmaların gelişmesi de kurumun görevlerindedir. Ayrıca mesleği seçenlere bilgilerini güncel olacak şekilde yenileye bilmeleri için seminerler düzenlemektedir.
- **Standartlar ve Performans:** Meslek mensuplarının meslek etiği konusunda, kendilerini sürekli olarak geliştirmelerine yardım eden ve meslek mensuplarının performanslarını takip edecek bir standart sağlamasıyla görevlidir. Meslek etiği ile ilgili yapılan en önemli çalışma AICPA Meslek Yasası'dır.

AICPA muhasebe mesleği genelinde canlılığı, alaka düzeyini, kaliteyi, güvenini ve etkisini artırmada dünya lideri olarak görülmektedir. AICPA'nın değerine ve misyonuna bakıldığında aşağıdaki kavramları öne çıkarmaktadır (AICPA, 2020).

- **Dürüstlük:** Muhasebe meslektaşlarının, üyelerinin ve kamuoyu kapsamında güven ve itibarı korumak için en yüksek etik standartları korumayı taahhüt etmektedir.
- **Tutku:** Kişisel ve organizasyonel hedeflerini mükemmellik ve yaratıcılık üye hizmeti ile aşma gücüne sahip olduklarına
- **İnovasyon:** Yaptıkları her şeye yaratıcı düşünceler ve yaklaşımlar uygulamak için riske atmaya teşvik etmek
- **İşbirliği:** Ortak bir misyonu olan, kapsayıcı bir ekip olarak birlikte çalışmayı benimsemiştir.

AICPA'nın mali müşavirlik mesleğinin gelişimi için birçok kararlara öncülük ettiği görülmektedir. Standartlar ve kurallar koyarak mesleğin kalitesini artırmaya çalışmaktadır. Ayrıca mesleğin haklarını savunmada önemli görevler üstlendiği görülmektedir.

### **1.5.6. International Association for Accounting Education and Research (Uluslararası Muhasebe Eğitimi ve Araştırma Birliği)**

1984 yılında, dünya genelinde muhasebe eğitimi ve araştırmasında en iyiyi teşvik etme ve muhasebe alanında akademisyenlerin kaliteli, küresel olarak tanınmış muhasebe uygulama standartlarının geliştirmek ve sürdürülmesine katkılarını en üst kademeyle çıkartma misyonuyla Uluslararası Muhasebe Eğitimi ve Araştırma Birliği (IAAER) adı altında kurulmuştur. IAAER aşağıdaki önemli faaliyetleri yerine getirmektedir (IAAER, 2020):

- Farklı uluslararası kuruluşlarla ilişkileri bakımından uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının geliştirilmesi ve onaylanma aşamasına objektif, araştırmaya dayalı, akademik alanda ses getirmek
- Ulusal ve bölgesel akademik muhasebe kuruluşları ile işbirliğinde uluslararası konferanslar, sempozyumlar, çalıştaylar ve uluslararası doktora olanları kapsayan bilimsel toplantılar düzenlemek ve sponsorluğunda muhasebe fakültesinin uluslararası gelişimine katkı da bulunmak
- Araştırma projeleri başlatmak
- 4 yılda bir düzenlenen Dünya Muhasebe Eğitimcileri ve Araştırmacıları Kongresi'ne sponsorluk ve koordinasyon sağlamak.

IAAER'da gerçek ve tüzel kişiler olarak iki şekilde üye olunabilmektedir. IAAER'ye başlangıçta yalnızca gerçek kişilerin üye olabileceği bir kuruluş olarak yapılanmıştır. Fakat ilerleyen zamanlarda tüzel kişilerin de üye olabileceği bir kuruma dönüşmüştür. Kuruluştaki hem muhasebe meslek örgütleri hem de muhasebe firmaları kurumsal üye şeklinde yer almaktadırlar (Pekdemir ve Süer, 2006: 69).

IAAER'ye Türkiye'den akademik kurumsal üye olarak Muhasebe ve Finans Akademisyenleri Derneği (AAFA) ile Türkiye Muhasebe Akademisyenleri İşbirliği ve Araştırma Vakfı (MODAV) bulunmaktadır. IAAER'ye akademik kurumsal üye olan 10 ülke ve profesyonel kurumsal üye olan 5 ülke vardır (IAAER, 2020).

## **1.6. Muhasebe Mesleği ile İlgili Ulusal Kuruluşlar**

Muhasebe mesleğinin gelişmesi, mesleki ahlakın oluşması, uyulması gereken meslek kurallarını belirlemek, mevzuat oluşturma gibi görevleri yerine getirmek için bazı kuruluşlar bulunmaktadır. Bu kuruluşlar genel hatlarıyla aşağıda açıklanmıştır.

### **1.6.1. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)**

Türkiye'de muhasebecilik mesleği uzun bir süre fazla önem verilmemiş ve yeterli saygınlığı bulamamıştır. Hem ulusal alanda mesleğin faaliyetlerini yerine getirmede düzenleyici bir kuruluşun olmaması hem de uluslararası alanda muhasebe mesleğini temsil edecek bir kuruluşun bulunmaması muhasebe mesleğinin geç gelişmesinde çok önemli bir rol oynamıştır. Mesleğin gelişmesi, toplumda yer edinmesi ve saygınlık kazanması için temsil edecek kuruluşların gerekliliğini ortaya çıkarmıştır.

Mali müşavirlik mesleği 13 Haziran 1989 tarihinde yayınlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (SMMMYYMMK) kapsamında yasal statüsüne kavuşturulmuştur. Artık muhasebeciliğin bir meslek olarak ifade edilmesinden sonra senelerdir uğraşmanın verdiği bilgi ve deneyimle kısa süre içerisinde örgütlenmesini tamamlayan meslek mensupları, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) çatısı altında toplanmışlardır.

1990 yılında yayınlanan, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Yönetmeliği (TSMMMYMMOBY)'ne göre TÜRMOB'un amaçları aşağıdaki gibidir (TSMMMYMMOBY, 4. madde):

- Kanunda ve yönetmeliklerde belirtilen işleri yapmak,
- Mesleki alanda faaliyetler yapmak ve mesleğin gelişmesinde öncül olmak,
- Meslek onurunu ve meslek mensuplarının haklarını korumak,
- Mesleğin uygulanmasını kapsayan kurallar geliştirmek, eğitim ve kamu kurumlarıyla işbirlikçi olarak mesleki eğitimin gelişmesini sağlamak
- Meslek mensupları ve üyeler arasında dayanışmayı sağlamak ve haksız rekabeti önlemektir.

Birliğin görevleri ise aşağıdaki gibidir (TÜRMOB, 2021):

- Mesleğin geliştirilmesi sağlayacak çalışmalar yapmak,
- Meslek mensuplarının çıkarlarını, geleneklerini, mesleki ahlak ve düzen sağlayıp korumak,
- Odalar arasında oluşacak mesleki anlaşmazlıklara kesin çözümler bulmak,
- Uyulması zorunda olacak meslek kuralları ve standartları oluşturmak, bu kapsamda, uluslararası standartlara uygun meslekî etik standartları, denetim standartları, meslekî eğitim standartları ve kalite güvence standartları oluşturup geliştirmek,
- Ulusal ve uluslararası mesleki kuruluşlara üye olmak, uluslararası mesleki toplantılara katılmak,
- Denetim mesleğinin performansının ve kalitesinin gelişmesine, muhasebe mesleğinin bağımsızlığının ve tarafsızlığının korumak, ulusal ve uluslararası alanda, muhasebe denetimine ve meslek mensuplarına olan güveni sürdürülebilir kılmak,
- Meslek mensuplarının güncel bilgiler paylaşmak için sürekli eğitimler düzenlemek.

TÜRMOB'un kurulmasından sonra muhasebe mesleğinin uyması gereken zorunlu kuralların olması, mesleğin haklarını savunan, mesleğin saygınlığını sağlayacak ve çıkarlarını düşünecek bir kuruluşun olması mesleğin gelişmesine büyük katkıda bulunmuştur. TÜRMOB, hem ulusal alanda hem de uluslararası alanda birçok seminerler ve etkinlikler düzenleyerek, meslek mensuplarının gelişmesine katkıda bulunmaktadır.

Muhasebe Meslek odaları ise 3568 sayılı meslek Kanununun 14. Maddesine göre; meslek mensuplarının ihtiyaçlarını karşılamak, mesleki faaliyetlerini kolaylaştırmak, gelişmelerini sağlamak, dürüstlüğü ve güveni sağlamak üzere meslek disiplini ve ahlakını korumak maksadıyla kurulan, kamu kurumu niteliğinde, meslek kuruluşlarıdır. “*Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler*”

ayrı ayrı olacak şekilde kurulacak olan ve kuruluş amaçları dışında faaliyetler de bulunamamaktadırlar.

Odaların kuruluşuna bakıldığında, bölgesi içinde kendi mesleği konusunda en az 250 meslek mensubu bulunan il merkezlerinde ve bölgesi içinde 250 meslek mensubu bulunan ilçelerde (Büyükşehir belediyesi sınırları içindeki ilçeler hariç) bir oda kurulabilir. Ayrı olacak şekilde kurulan “*Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler*” odaları, buldukları ilin veya ilçenin adıyla anılırlar. Fakat ilçelerde oda kurulabilmesi için o ilçede bulunan en az 100 meslek mensubunun yazılı başvurusu gerekir. Yeterli çoğunlukta meslek mensubu bulunmayan ve oda kurulamayan yerlerin en yakın odaya bağlı olmasına ya da bölge odaları kurulmasına TÜRMOB tarafından karar verilir. Odalara üye olmamış veya olmayan meslek mensupları mesleki faaliyetlerde bulunamazlar (SMMMYYMMK, m. 15).

Odaların organları; genel kurul, yönetim kurulu, disiplin kurulu ve denetleme kurulundan oluşmaktadır. Genel kurul odanın en büyük organıdır. Bütün meslek mensuplarının katılmasıyla meydana gelmektedir. Oda genel kurulunun başlıca görevleri aşağıdaki gibidir (SMMMYYMMK, m. 19):

- Odaların amaçlarının gerçekleştirilmesi için gereken karar ve tedbirleri almak,
- Oda diğer organları ile TÜRMOB temsilcilerini seçmek,
- Oda için alım-satımlarda Yönetim Kuruluna yetki vermek
- Yönetim Kurulu tarafından yapılacak teklifleri değerlendirmek ve karara bağlamak
- Meslek mensupları tarafından uyulması zorunlu olan mesleki kararlar alınmasında TÜRMOB’a tekliflerde bulunmak,
- Bütçeyi ve kesin hesapları tasdik etmek,
- Odaya kaydolacak üyelerin giriş ücretlerini ve odaya yazılmış olan üyelerin yıllık aidatlarını belirlemek ve aidatların ödeneceği tarihleri belirlemek
- Kanunlarla belirlenmiş diğer görevleri yerine getirmek.

Odaların faaliyetlerini yerine getirebilmeleri için gelirlere ihtiyacı vardır. Bu gelirler ise 3568 sayılı kanununun 26. Maddesinde aşağıdaki gibi belirtilmiştir.

- Odaya giriş ücretleri
- Yıllık üye aidatları
- Yardım ve bağışlar
- Mesleki eğitime dayalı verilen kurs, staj ücretleri ve diğer ücretlerdir.

TÜRMOB’un 2022 yılı resmi internet sayfasındaki bilgilere göre 77 “*Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler*” odası bulunmaktadır. Bu odalar, 117.918 muhasebe meslek mensubuna hizmet vermektedir. Ayrıca 8 Yeminli Mali Müşavir odası

bulunmakta ve 4.887 meslek mensubuna hizmet vermektedir. Muhasebe mesleğinin gelişmesinde, hakların savunulması ve itibar görmesinde odalar büyük rol oynamaktadırlar. Büyük şehirlerde faaliyetlerini sürdüren odalar, üye sayısının fazla olmasından dolayı diğer odalara göre bu konularda daha etkili olmaktadır. Örneğin; İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasının (İSMMM) Nisan 2022 yılı itibarıyla 46.560 meslek mensubu üyesi, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasının (ASMMM) 14.121 üyesi ve İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasının (İZSMMM) 8.421 üyesi bulunmaktadır.

Ülkemizde hemen hemen bütün ilde SMMM'ler odası yer almaktadır. Bu odalar meslek mensuplarının mesleki hizmetlerini daha kaliteli ve daha iyi yerine getirebilmeleri için aktif olarak görev aldıkları görülmektedir. Odaların meslek mensupları ile TÜRMOB arasında köprü görevini üstlenmekte ve faaliyetlerini de ona göre şekillendirmektedir.

### 1.6.2. Temel Eğitim ve Staj Merkezi (TESMER)

1993 yılında TÜRMOB tarafından faaliyete geçirilen Temel Eğitim Staj Merkezi (TESMER), muhasebe meslek mensuplarına ve meslek mensubu olan adaylara yönelik eğitim hizmetlerinin verildiği bir sürekli eğitim merkezidir. TESMER'in amacı, Türkiye'de başarılı eğitim sistemiyle, muhasebe meslek adaylarının bilgi eksikliklerini gidermek ve muhasebe meslek mensuplarının sahip oldukları bilgileri güncel tutmalarına ve mesleki gelişimlerine sağlamada yardımcı olmaktadır. TESMER gerçekleştirdiği bu amaçla "*Staj, Eğitim, Sınavlar ve Projeler*" başlıkları altında faaliyetleri yerine getirmektedir. TESMER tarafından sağlanan projelerin tam ve eksiksiz yerine getirilmesi ve amaçlarının yerine getirebilmesi için, birçok ilde TESMER Şubeleri kurulmuştur. Ancak şube bulunmayan illerde odalar tarafından hizmet sağlanmaktadır. İllerdeki TESMER şubeleri ve odalar, merkez tarafından hazırlanmış olan projelerin yerine getirilmesinde önemli ve etkin rol almaktadır. Verilen bu görevlerde odaların işlevsellikleri daha da artmaktadır (TESMER, 2020).

Staj ve Sınavlara İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Uygulama Yönergesinde TESMER'in hedefleri aşağıdaki gibidir (TESMER, 2022).

- Bilgili bir meslek mensubunun olmasında,
- Etik anlayışına, etik davranış bilincinde ve etik davranış sergileyen,
- Ulusal ve uluslararası alanlarda mesleki standartları yerine getirebilen,
- Bilgi teknolojileri ile uygulamalarına hakim olan,
- Yabancı dili olan,
- Sosyal sorumluluk bilincinde olan,
- Güvenilir ve Uzmanlaşmaya önem veren,
- Kişisel, teknik, entelektüel, iletişim ve organizasyon, bilgi ve becerilerinin gelişmesi için sürekli eğitime önem veren, nitelikli ve uzmanlaşmış meslek mensubu yetiştirilmesi hedeflenmektedir.

TESMER tarafından meslek mensupları ve adaylarına, çağın şartlarına uygun güncel bilgi ve becerileri kazandırmak, etik ve disiplin sahibi olmalarını sağlamak amacıyla, eğitmen ve gerekli olan materyalleri sağlayarak bazı eğitim programları sunmaktadır (TESMER, 2020).

- **İnteraktif Eğitim:** Web tabanlı olarak, sınavlara iyi hazırlanmak için bütün meslek mensupları adaylarına eğitim seti hazırlanmış ve kullanıma sunulmuştur. Bu eğitim setinde, dersler, derslerle ilgili notlar ve deneme sınavları bulunmaktadır.
- **Yaşam Boyu Eğitim:** Meslek mensubu ve adayların yeteneklerinin korunması, geliştirilmesi, verimliliğin artırılması için sürekli olarak eğitim ve programlar düzenleyerek mesleğin gelişmesi sağlanmaktadır.
- **Fırsat Eşitliği-Uzaktan Sürekli Eğitim (E-USE):** Farklı mekânlardaki meslek adaylarını, öğrenci ve öğretmenleri iletişim teknolojileri vasıtasıyla bir araya getirdiği eğitim faaliyetidir.
- **Stajyerlerin Zorunlu Eğitimi:** Meslek adayları, stajlarını bitirdikten sonra bilgilerindeki eksiklikleri gidermekte ve mesleki anlamda güncel konulara sahip olmaktadır.
- **Sürekli Eğitici Eğitimi:** Meslek mensuplarının eğitiminde görev alacak bir eğitici yetiştirmek amaçlanmaktadır.
- **Zorunlu Mesleki Eğitimi:** Meslek mensuplarının çağın şartlarına ve beklentilerine uygun, donanımlı ve yetkin olarak hizmet sunabilecek niteliklerle faaliyette bulunmalarını sağlamaktır.
- **TESMER Otomasyon Sistemi (TEOS):** Staj İşlemleri, gelen-giden evrak işlemleri, öğrenci işleri, sınav işlemleri, sempozyumlar, arşiv eğitim organizasyonları ve TÜRMOB ile elektronik veri değişimi gibi işlemler TEOS aracılığıyla yapılmaktadır.

Yukarıda görüldüğü gibi TESMER'in hem meslek mensuplarına hem de meslek adaylarına birçok eğitim olanağı sağladığı görülmektedir. Bu sayede meslek mensuplarının mesleki bilgilerini güncel tutmasına ve meslek adaylarını ise bilgili ve çağa ayak uyduran bir meslek mensubu olarak hazırladığı görülmektedir.

TESMER tarafından Türkiye'nin ilk ve tek web tabanlı merkezi muhasebe sistemi kurulmuştur. LUCA olarak adlandırılan bu sistem meslek mensupları zaman ve mekândan bağımsız, internet üzerinden bedel ödemedi, sınırsız kullanıcı özelliğiyle tüm güncellemelerden anında ve ücretsiz yararlanmaktadırlar (TESMER, 2020).

### 1.6.3. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD)

Ekim 1942 tarihinde on dört kişi ile “*Türkiye Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği*” kurulmuştur. Kurulan bu dernek 1967 yılında “*Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği*” (TMUD) ye dönüştürülmüştür. TMUD, muhasebe



alanında ilk özel girişim olmakla birlikte, ülkemizde muhasebe mesleğinin gelişmesinde önemli bir rol oynamıştır. TMUD'un amacı; Türkiye'de özel ve kamu gibi her alanda ve çeşitli bölümler için uzman muhasebe elemanları yetiştirmek, çalışan muhasebe elemanlarının gelişmesini ve muhasebe bilgilerinin verimli şekilde kullanılmasını sağlamak, muhasebe meslek mensuplarını teşkilatlandırıp ilerletmek, meslek mensuplarını kültürel, sosyal ve iktisadi alanlarda gelişmelerini sağlamak, haklarını ve menfaatlerini korumaktır (TMUD, 2020).

TMUD, ülkemizde muhasebe mesleğin tanımlanmasında, topluma anlatılmasında, dünya da uygulanan standartların ülkemize getirilmesinde, uluslararası yapılan çalışmalarda ülkemizin temsil edilmesi gibi birçok konuda değerli hizmetlerde bulunmuştur ve günümüzde de bulunmaya devam etmektedir. TMUD 1977 tarihinde IFAC'a kurucu üye, IASC'a üye, 1999 tarihinde Akdeniz Ülkeleri Muhasebeciler Federasyonuna (FCM) ye üye ve 2004 tarihinde IAAER'ye üye olarak katılmıştır. TMUD, ülkemizdeki meslek dernekleri içerisinde en eski mesleki dernek olma özelliğini taşımaktadır (TÜRMOB, 2021).

#### **1.6.4. Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı (MÖDAV)**

22 Eylül 1994 tarihinde Prof. Dr. Yüksel Koç Yalkın, Prof. Dr. Sabri Bektöre, Prof. Dr. Oya Yıldırım, Prof. Dr. Oktay Güvemli ve Prof. Dr. Nalan Akdoğan isimler tarafından vakfın kuruluş fikri ortaya atılarak 13 Kasım 1995 tarihinde kurulmuştur. 17 üyeye kurulan MÖDAV, başkanlık, başkan yardımcılığı, yönetim kurulu üyelikleri gönüllülük esasına göre oluşturulmuştur. (MÖDAV, 2020).

MÖDAV tarafından 1999 yılında Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi adında dergi çıkartılmış ve dergi ile Türkçe ve İngilizce dillerinde yüksek bilimsel kalitede özgün araştırmaların yapıp yayınlanmasına katkı sunarak, muhasebe ve finans alanlarında Türkiye ve diğer ülkelerde bulunan araştırmacılara uluslararası alanda yayın yapma şansı sunmuştur. Dergide kitle olarak muhasebe ve finans araştırmacıları ile meslek mensupları yer almaktadır. Muhasebe mesleğinin gelişimi adına MÖDAV tarafından çalıştaylar, konferanslar gibi bilgilendirme amaçlı çalışmalar yapılmaktadır.

## **2. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI**

İşletmeler faaliyetlerini gerçekleştirirken hem işletmeye hem de devlete olan sorumlulukları yerine getirmeleri gerekmektedir. İşletmeler için bu sorumlulukların yerine getirilmesinde en büyük paya sahip olan meslekler arasında muhasebe meslek mensupları yer almaktadır. İşletme sahipleri işletmesini faaliyete geçirmeden önce nasıl bir yol izlemesi gerektiğiyle ilgili muhasebe meslek mensuplarından görüşler alırlar. Böylelikle işletmelerin muhasebe bilgisine olan ihtiyacı kuruluş aşamasında başlamaktadır. İşletmeler açısından bu bilgilerin ortaya konulması muhasebe meslek mensupları tarafından sağlanmaktadır. İşletmeler faaliyetlerini sürdürdükleri süre boyunca muhasebe bilgisine sürekli olarak ihtiyaç duyacaklardır (Özkan, 2020: 139-140).

Meslek yasasına göre bu hizmetleri sunan profesyonel meslek mensuplarına “*Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir*” denilmektedir. Fakat 2008 tarihinde 5786 sayılı Kanun ile “*Serbest Muhasebecilik*” unvanı kaldırılmıştır. “*Serbest Muhasebecilik*” unvanına sahip meslek mensupları 2008 tarihinden itibaren “*Serbest Muhasebeci Mali Müşavir*” unvanı altında hizmetlerine devam etmektedirler.

Muhasebeci olabilmek için mesleğin gerektirdiği öğrenim düzeyine ve tecrübeye sahip olmak gerekmektedir.

### **2.1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler**

SMMM tanımı, önemi, kapsamı, meslek mensubu olmanın şartları, ne iş yaptıkları gibi konular aşağıdaki başlıklar altında açıklanmaya çalışılmıştır. Aşağıdaki bilgilere ulaşmak ve birincil kaynaklara inmek için: 3568 Sayılı Meslek Kanunu, Meslek Mevzuatları gibi kaynaklardan yararlanılmıştır.

#### **2.1.1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Mesleğinin Tanımı ve Önemi**

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM) mesleği, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve ilgili mevzuatlara göre, defterlerini tutmak, gelir tablosu, bilanço ve beyannameleri gibi muhasebe sistemlerini oluşturmak, geliştirmek, belgeleri düzenlemek, belgelere dayanılarak inceleme, tahlil ve denetim yapmak, mali tablo ve beyannameler gibi konularda görüş bildiren, rapor ve benzerleri gibi işleri yapmayı içerir (SMMMYYMMK, m. 2).

SMMM mesleği, yukarıda yaptıkları işlerin yanında, insan ayırt etmeksizin her alandan gelen talepleri karşılamaya çalışan, yöneticilere ve işletme sahiplerine karar verme noktasında yardımcı olan, işletmelerin kamuya karşı olan sorumlulukları doğru ve güvenilir şekilde yerine getiren, yatırımcılara doğru bilgileri sunmak gibi birçok görev ve sorumlulukları yerine getiren önemli bir meslek haline gelmiştir (Özkan, 2020: 174).

Görüldüğü gibi SMMM'nin yapmış olduğu işler ve sağlamış olduğu bilgiler toplumun her kesimini ilgilendirmektedir. Üretilmiş olan bilgilerin her kesimi ilgilendirmesi, yapılan işlerin ve görevlerin karar alma noktasında önemli olması SMMM'nin ne kadar önemli bir meslek olduğunu göstermektedir. SMMM mesleği, sorumluluk ve nitelikli bilgi donanımı gerektiren bir meslektir.

#### **2.1.2. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Mesleğinin Konusu ve Genel Şartları**

SMMM mesleğinin konusu aşağıdaki gibi belirtilmiştir (SMMMYYMMK, m. 2):

- Gerçek ve tüzel kişilere ait işletmelerin, mevzuatlar kapsamında defterlerini tutmak, bilanço, gelir tablosu ve beyannameleri düzenlemek ve benzeri işleri yerine getirmek,

- Gerçek ve tüzel kişilere ait işletmelerin muhasebe sistemlerini kurmak ve gelişmesini sağlamak, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işleri yerine getirmekle birlikte bu konularda danışmanlık hizmeti yapmak,
- Yukarıda belirtilen iki maddedeki işlerin belgelerine dayanılarak, incelemek, denetim yapmak, mali tablolar ve beyannamelerle kapsayan konularda yazılı görüş bildirmek ve rapor düzenlemek.

SMMM mesleğini yapmak için bir takım şartların yerine getirilmesi gerekmektedir. Genel ve özel şartlar olarak iki başlık altında açıklanmaktadır. Özel şartlar, daha ayrıntılı olarak 2.1.3. numaralı başlıkta ele alınacağı için aşağıda sadece 3568 sayılı kanunun 4. maddesinde yer alan genel şartlar açıklanmıştır.

- Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlığına sahip olmak,
- Medeni haklardan yararlanma ehliyetine sahip olmak,
- Kamu haklarından kısıtlanmamış olmak,
- Devletin güvenliğine karşı işlenen suçlar, Anayasal düzeni bozmaya yönelik suçlar, zimmet, rüşvet, dolandırıcılık, hırsızlık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, ihaleye fesat karıştırma, hileli iflas, kaçakçılık suçlarından mahkûm olmamak,
- Ceza ya da disiplin soruşturması neticesinde memuriyetine son verilmiş olmamak,
- Meslek şeref ve haysiyetine ters düşecek olaylarda bulunmamak.

### **2.1.3. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Mesleğinin Eğitimi ve Belgelendirilmesi**

SMMM mesleğini yerine getirilmesi için genel şartların yanında bir de özel şartlar yer almaktadır. Bu şartlar SMMM ruhsatını alabilmek için eğitim ve sınav şartları olarak görülmektedir. Bu eğitim ve sınav şartları aşağıdaki gibi yer almaktadır (SMMMYYMMK, m. 5):

- Hukuk, işletme, maliye, iktisat, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak,
- Üç yıl staj yapmış olmak,
- Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak ya da Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavında başarılı olduktan sonra yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olanlarda, serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olma şartı aranmaz.

- Serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış olmak

Yukarıda görüldüğü gibi SMMM olabilmek için eğitim, sınav ve staj şartı bulunmaktadır. Meslek mensubu olmak isteyen kişiler ilk önce bulunduğu ildeki SMMMO'ya giderek dosya açtırmaları gerekmektedir. Dosya açtırdıktan sonra ise staj başlatabilmek için staj giriş sınavını kazanmak zorundadırlar. Staj giriş sınavına kazanan meslek mensubu adayları üç yıl süren stajlarını başarılı şekilde tamamlamaları gerekmektedir. Staj süresi boyunca iş yerinde tecrübe kazanmasının yanında, TESMER tarafından verilen eğitimler ve sınavları da başarılı şekilde geçmesi gerekmektedir (3568 Sayılı Meslek Kanunu, TESMER 2020).

Aşağıdaki hizmetler staj süresinden sayılmaktadır (SMMMYMMK, m. 6):

- Vergi incelemesine yetkili kişiler, bu yetkiyi sahip olduktan sonra kamu faaliyetlerinde geçen süreleri,
- Hazine Müsteşarlığı Hazine Kontrolörleri Kurulunda denetim yetkisine sahip olarak çalışan denetim elemanlarının bu hizmetlerde geçen süreleri ile banka denetimine yetkili olanların bu faaliyetlerde geçen süreleri,
- Sermaye Piyasası Kurulunda denetime yetkili olarak çalışanların denetim faaliyetinde geçen süreleri ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu uzmanlarının kurulda yapmış olduğu faaliyet süreleri
- Başbakanlık Teftiş Kurulunda denetim yapma yetkisine sahip Başbakanlık müfettişlerinin bu faaliyetlerde geçen süreleri
- 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname uyarınca görev yapan Bütçe Kontrolörleri, Muhasebat Kontrolörleri ve Milli Emlak Kontrolörlerinin bu faaliyetlerde geçen süreleri,
- Ticaret şirketleri kapsamında denetim yapmaya sahip olan Sanayi ve Ticaret Bakanlığı müfettişleri ve kontrolörlerinin denetim faaliyetlerinde geçen süreleri,
- Vergi yargısında görev alan hâkimlerin bu görevlerde geçen faaliyet süreleri,
- Kamu kuruluşlarının ya da bilanço esasına göre defter tutan özel işletmelerin muhasebe bölümünde birinci derece imza yetkisini sahip olmak,
- Öğretim üyesi, öğretim görevlisi ya da araştırma görevlisi olanların bu görevlerde geçen faaliyet süreleri olarak yer almaktadır.

Yukarıda staj süresinden sayılan faaliyetlerden ayrı olarak, meslek mensubu adayların, Odaların verdiği her hangi bir eğitime katılmaları durumunda altı ay staj süresinde sayılacak ve yine yüksek lisans yapmış kişilerin staj süreleri üç yıldan iki yıla inecektir. Staj süresi bittikten sonra staj bitirme sınavından da başarılı olmaları gerekmektedir. Bu sınavda ise aşağıdaki ders konuları yer almaktadır (TÜRMOB, 2021).

- Muhasebe Denetimi
- Finansal Muhasebe
- Finansal Tablolar ve Analizi
- Maliyet Muhasebesi
- Hukuk (Ticaret Hukuku, Borçlar Hukuku, İş Hukuku, )
- Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Meslek Hukuku
- Sermaye Piyasası mevzuatı

Muhasebe meslek mensubu adayları, yukarıda sayılmış olan derslerden 50 puan ve üzeri notlar almaları halinde geçmiş sayılacaktır. Fakat tüm derslerden 50 almak yetmemektedir. Sınavı kazanmak için bütün derslerin ve staj notunun ortalaması 60 puan olması gerekmektedir. 60 puan ortalamaya sahip olup fakat sınavdan 50 altı puan alınan derslerden tekrardan sınava girmeleri gerekmektedir. Örneğin meslek mensubu adaylar ilk sınavında maliyet muhasebesi dersinden 45 puan alıp diğer derslerden 50 üzeri puan almaları durumunda, diğer sınavda sadece maliyet muhasebesi dersinin sınavına girecektir. Adaylar bu sınavdan geçer not aldıklarında başarılı sayılacaklar ve SMMM mesleği ruhsatını almaya hak kazanmış olacaktır (TÜRMOB, 2021).

Aranan şartlar ve yapılacak işler değerlendirildiğinde, SMMM ruhsatının alınması uzun ve zor bir yol olduğu görülmektedir. Yapmakla zorunlu oldukları stajı yapabilecekleri yeri kendi olanakları dâhilinde bulmak zorundadırlar. Bu şartların yanında staj giriş dosya bedeli, sınav ücretleri, her yıl ödenmek zorunda olunan eğitim bedelleri göz önüne alındığında maliyetli bir süreç olarak da görülebilir.

#### **2.1.4. Bağımlı ve Bağımsız Serbest Muhasebeci Mali Müşavirin Görev ve Sorumlulukları**

3568 sayılı kanunda bağımlı ve bağımsız Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ayrımı yapılmamıştır. Bu nedenle tam olarak bir tanımı bulunmamakla birlikte genel olarak şu şekilde ifade edilmektedir. İşletmelerde belirli bir ücret karşılığında hizmet akdi ile çalışıp ve sadece çalıştığı işletmeye ait muhasebe işlemlerini yapıp, bildirim ve beyannameleri düzenleyen kişilere “*Bağımlı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir*” denilmektedir.

3568 Sayılı Kanun göz önüne alınarak bir işletmeye bağlı olmadan kendi işletmesinde gelen talepleri karşılamaya çalışan, yöneticilere ve işletme sahiplerine bilgiler üreten, işletmelerin kamuya karşı olan sorumluluklarını doğru ve güvenilir şekilde yerine getirmek gibi birçok görev ve sorumlulukları yapmayı görev edinmiş kişilere “*Bağımsız Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (BSMMM)*” denilmektedir. BSMMM’ler, ruhsatlarını aldıktan sonra kişi olarak veya şirket kurarak başka işletmelere muhasebe hizmetleri vermektedirler (Ergin, 2019: 32).

20.06.2001 tarihli Özelgeye göre “bağımlı statüde çalışan serbest muhasebeci veya serbest muhasebeci mali müşavirlerin ancak bir gerçek ya da tüzel kişiye ait beyannameleri imzalamaları mümkün bulunmaktadır. Bu nedenle sadece bordrolu olarak çalışılan bir şirketin beyannameleri imzalanabilecektir. Aynı gruba ait diğer şirketlerin beyannamelerinin imzalanması mümkün değildir” (GİB, 2022). BSMMM’ler sadece bir işletmenin muhasebesinden ve idaresinden sorumlu olup, bağımlı olarak çalıştıkları işletmelerin beyannamelerini imzalayabilmektedirler. Fakat bağımlı olarak çalışan çoğu meslek mensubuna muhasebe sorumluluğunun ayrı olarak ithalat, ihracat, satın alma ve pazarlama gibi birçok işler yaparak hatta işletmenin grup işletmelerinin işlerini de takip etmekte, yaptığı bu işlere karşılık olarak anlaşmış olduğu maaşın dışında ücret talep edememektedir. (Akgün, 2013, s.1).

SMMM ruhsatına sahip olup sadece bir işletmeye bağımlı olarak çalışmaya zorlayan vergisel maliyetler, ücret tahsil etme sorunu, nitelikli personel bulma sorunu, personel ücretleri ve sigorta maliyetleri ve zarar etme gibi nedenler sayılabilir (Bozkurt, 2014: 68). Bağımlı olarak çalışan SMMM’lerin görev ve sorumlulukları işletmelerin faaliyet konusuna ve işletme sahibiyle olan ilişkisine göre değişmektedir. Eğer işletme sahibi ve yöneticileriyle aralarında sıkı bir bağ olması durumunda SMMM’lerin görevler ve sorumlulukları daha da fazla olacak ve faaliyet alanları genişleyecektir.

Belirtildiği gibi işletmelerin faaliyet konuların göre değişse de genel olarak BSMMM’lerin mükelleflere olan görev ve sorumlulukları aşağıdakilerden meydana gelmektedir (UYUMSOFT, 2018).

- Planlama
- Evrak düzenleme
- Alacak ve borçları takip etme ( Tahsilat-ödeme)
- Personel İşlemleri
- Vergisel İşlemler
- Beyannameleri düzenleme
- Finansal işlemler ( Banka ve Diğer Kuruluşlar)
- Finansal tabloları düzenleme
- Raporlama
- Resmi kurum ve kuruluşlarla ilgili işlemler (Vergi Daireleri, Noter gibi)

Bağımsız olarak SMMM mesleğini yapan kişilerin görev ve sorumlulukları aşağıdaki gibidir (UYUMSOFT, 2018).

- İşletmelere ait gelir ve giderleri defterlere kaydetmek
- İşletmelere ait Vergi beyannamelerini elektronik ortamda düzenleyip onaylanarak tahakkuk fişlerini almak

- Tahakkuk fişlerini işletmelere mail aracılığıyla ya da elden teslim ederek verginin ödenmesini sağlamak
- İşletmelere ait Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) ile ilgili bildiregeleri düzenlemek ve elektronik ortamda onaylayarak tahakkuk fişlerini almak (İşe giriş-çıkış, aylık hizmet bildirgesi gibi)
- İşletmelerde muhasebe sistemleri kurmak ve geliştirmek
- İşletmelerde gelir ve gider faaliyetlerine ilişkin düzenlenmiş faturaları muhasebe programlarına ve 2018 tarihinden itibaren yaygın olmaya başlayan elektronik defterlere işlemek
- Her ay düzenli şekilde bordroları hazırlayarak işletmelere göndermek
- Her ay düzenli olarak banka mutabakatları yapmak
- Muhasebe programlarına girilmiş olan kayıtlar kapsamında mali tabloları düzenlemek (Bilanço, Gelir Tablosu gibi.)
- Mükelleflerine muhasebe ve vergi konuları hakkında danışmanlık yapmak
- İşletmelerin kuruluş, birleşme, devir ve tasfiye gibi işlemlerini yapmak
- SGK ve vergi dairesine işletmelerin adres ve faaliyet değişikliği gibi işleri bildirmek
- Muhasebe işlemleri ve mali tablolar üzerinde incelemeler yaparak yazılı görüş bildirmek ve rapor düzenlemek
- Vergi dairesi ve SGK tarafından incelemelere alınan işletmelerin belgelere dayanılarak savunmak (Avukatlık görevini üstlenmek)
- Vergi daireleri ile uzlaşma işlemlerini yapmaktır.

Mükelleflerin ise Bağımlı ve BSMMM'lerden bazı beklentileri vardır. Bunlar (Bişgin vd., 2020: 640):

- Devletin sağlamış olduğu teşvik ve yardımlardan mükelleflerini bilgilendirip, yararlandırmak,
- Muhasebe meslek mensubunun sürekli olarak günceli takip etmesi ve bilgilendirmeler yapması,
- Hem mükellefin hakkını hem de devletin hakkını gözeterek akılcı çözümler sunması,
- Vergisel işlemler haricinde danışmanlık hizmeti de vermesi,
- Mükellefler ile olan bağlantılarını bürolarından ya da çalıştırdıkları elemanlar aracılığıyla kullanarak değil de bizzat mükellefin iş yerinde sürdürmeleri gerektiği ya da mükellefin işleri ile bizzat meslek mensubunun ilgilenmesi,
- Devlet ile vergi dairesi arasında bir köprü işlevi görerek mükellefin sorun yaşamasına engellemek olduğu görülmektedir.

Yukarıda belirtilen görev ve sorumluluklara göre Bağımlı ve BSMMM'lerin aynı işlemleri yerine getirdikleri görülmektedir. Fakat BSMMM'ler bu görev ve sorumlulukları ile ücretli olarak çalıştığı işletmeye hizmet sunarken, BSMMM'ler ise hizmet talep eden bütün kesime hizmet sunmaktadırlar.

Bağımlı ve BSMMM mesleğini yapan kişilerin mesleki sorumluluğu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'un 227'nci maddesinde aşağıdaki gibi belirtilmiştir:

- Meslek mensupları, bilerek ya da bir araştırma yapmadan sahte ve yanıltıcı olan belgelerden sorumlu olacaktırlar.
- Miktar ya da tutar kapsamında işletmelerin faaliyet konusu ya da iş hacmiyle uyumlu olmayan belgeler ile ticari örf ve adetlere uygun olmayan belgeler, meslek mensuplarının sorumluluğu kapsamına girmektedir. Böyle bir belgenin olması halinde, meslek mensupları, bu belgenin doğru olup olmadığını mükelleften tespit etmesine ister. Mükellefin her hangi tespitte bulunamaması ya da meslek mensubunun ikna olmaması durumunda, bu durumu vergi dairesine yazılı olarak bildirmesi halinde meslek mensubunun belgelere ait sorumluluğu ortadan kalkmış olacaktır.
- Beyannameleri düzenleyip imzalayan meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde kullanılmış bilgilerin defter kayıtlarına ve kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olarak hazırlanmamasından dolayı ortaya çıkan *“vergi zıyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar”*.

Bir işletmede bağımlı olarak muhasebe mesleğini yerine getiren meslek mensupları sadece faaliyette buldukları işletmenin faaliyet konusu kapsamında olmaları nedeniyle, muhasebenin farklı faaliyet alanlarındaki mesleki bilgi ve deneyimleri noktasında zayıf kalmalarına neden olmaktadır. Muhasebe mesleğini bağımlı şekilde yerine getiren meslek mensupları, bağımsız olarak yerine getiren meslek mensuplarına göre mesleki bilgi ve deneyimlerinin daha düşük seviyede kalmasına neden olmaktadır (İskender ve Bayram, 2019: 143)

İşletmelerin faaliyetleri sonucu yapmış oldukları alım ve satım gibi işlemlerin sonucunda belgelendirilmesi gerekmektedir. Bu belgelendirmeleri ise alım ve satım faaliyetleri gerçekleştiği anda işletme yetkilileri tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir. Fakat bu durum birçok işletme tarafından geçmişte ve günümüzde farklı anlaşılmaktadır. Örneğin işletmelerin alım ve satımında kesmesi gereken faturayı SMMM'nin göreviymiş gibi algılayarak meslek mensupları tarafından kesmeleri istenmektedir. 3568 sayılı yasaya göre BSMMM'nin böyle bir görevi bulunmamaktadır. Fakat BSMMM olarak mesleğini sürdüren kişilerin ise bir işletme adına çalıştıkları için alım ve satımlara ilişkin faturaları kesmek görevleri arasındadır.



## 2.2. Yeminli Mali Müşavirler

Yeminli Mali Müşavirlik (YMM), 1 Haziran 1989 tarihli ve 3568 Sayılı Meslek Kanun'u gereğince yasallaştırılan serbest bir meslek haline getirilmiştir. Meslek haline geldikten sonra “*Yeminli Mali Müşavirlik Odası*” altında şekil ve kuralları belirlenerek meslek mensupları örgütlenmişlerdir. 3568 Sayılı Meslek Kanun'u, SMMM unvanı ile birlikte YMM unvanını da meslek olarak açıklayan bir kanundur. Bu Kanunla birlikte mesleğe olan ilgi giderek artmış ve günümüzde işletmeler ve kamu için önemli ve değerli bir meslek haline gelmiştir.

### 2.2.1. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Tanımı ve Önemi

Gerçek ya da tüzel kişilere ait olan işletmelerin muhasebe sistemlerini kuran, geliştiren, muhasebe, finans ve mali mevzuat gibi konularda resmi belgelere dayanarak inceleme, denetim ve tasdik yapan muhasebe meslek mensubuna YMM denilmektedir. Diğer bir ifadeyle, mali tabloların ya da beyannamelerin kanun, yönetmelik, tebliğlere, muhasebe ilkelerine, “*tek düzen hesap planı ile muhasebe standartlarına*” uygunluğunu ve yerine getirilen işlemlerin denetim standartları kapsamında inceleme yapılarak tasdik eden meslek mensubuna YMM denilmektedir (3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 1989).

TÜRMOB'un sayfasında yer alan 2022 yılı verilerine göre Türkiye’de toplam 9 Yeminli Mali Müşavirler Odası bulunmaktadır. Bu odalar: Ankara, Adana, İstanbul, Eskişehir, İzmir, Gaziantep, Antalya ve Bursa illerimizde bulunmaktadır. Bu odalara kayıtlı olan YMM sayısı ise 4.887 kişidir. 2285 kişi ile en yüksek YMM üyesi olan oda ise İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası’dır.

YMM’ler SMMM’ler gibi muhasebe işlemleri ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe işlerini yapmak için büro açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlardır. Muhasebe meslek mensuplarının yükselebileceği en kapsamlı ve en büyük unvandır. YMM mesleği işletmeler için çok önemlidir. İşletmelerin yapmış oldukları faaliyetlerle ilgili belgelere dayanılarak yapılan incelemeler sonucunda yazılı görüş bildirirler, raporlar düzenlerler, bilirkişilik gibi önemli görevleri üstlenmektedirler. (SMMMYYMMK, m. 2).

### 2.2.2. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Konusu ve Genel Şartları

YMM’lerin çalışma konuları aşağıdaki gibi belirtilmiştir (SMMMYYMMK, m. 2):

- İşletmelere muhasebe sistemlerini kurup geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali konular ve bu konuların uygulamaları ile ilgili işlemlerini düzenlemek ya da bu konularda müşavirlik yapmak,
- Yukarıdaki belirtilen konularda, belgeler kapsamında, inceleme yaparak denetim yapmak, mali tablo ve beyannameler kapsamında yazılı görüş vermek, rapor düzenlemek, bilirkişilik, tahkim ve benzeri işleri yapmak,

- İşletmelerin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat şartları, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelemeler yaptıklarını tasdik ederler.

YMM mesleği olabilmek için aşağıdaki özel şartları sağlamaları gerekmektedir (SMMMYYMMK, m. 9):

- En az 10 yıl SMMM mesleğini yapmış olmak,
- YMM sınavından başarılı olmak,
- YMM ruhsatını almış olmak, şartları sağlamak gerekmektedir.

Yukarıda üç önemli şartların yanında aşağıdaki şartları da taşıyanlar 10 yıl süreyi yapmış olarak sayılacaklar ve YMM sınavına girmeyi hak kazanmış olacaklardır (SMMMYYMMK, m. 9):

- Kanunlar uyarınca vergi incelemeye sahip olanların (Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, vergi dairesi müdürleri, Gelir İdaresi Başkanlığı'nda müdürler) hizmetlerinde geçen süreler,
- Bilanço esasına göre defter tutan özel işletmelerde birinci derece imza yetkisi ile muhasebenin idare edilmesinde ya da mali denetiminden sorumlu olduğu hizmet süreleri,
- Yeminli mali müşavirlik ve serbest muhasebeci mali müşavirlik işletmelerinde geçen hizmet süreleri; SMMM'lerin bir işletmeye bağlı olarak çalışanların bu işletmelerde geçen hizmet süreleri,
- Hukuk, işletme, iktisat, maliye, bankacılık, muhasebe, kamu yönetimi ve siyasal bilimler alanlarında öğretim üyeliği ya da görevliliği yapmış olanların hizmet süreleri,

### 2.2.3. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Eğitimi ve Belgelendirilmesi

YMM meslek mensubu olabilmek için ilk şart olan 10 yıl süreyi yukarıda sayılan mesleklerin birinde tamamlamak gerekmektedir. Bu 10 yıl süre YMM stajı olarak adlandırılmaktadır. Bu staj süresini tamamlayan YMM adayları bazı alanlarda sınava tabi tutulmaktadır. Adayların bu sınavda başarılı olmaları için bağlı buldukları odalar tarafından belirli sürelerde eğitim verilmektedir. YMM sınavı her 4 ayda bir yılda 3 defa yapılmaktadır. Sınav için dosya açtırdıktan sonra YMM adaylarının toplamda 7 dönem hakları bulunmaktadır. Yani dosyayı açtırdıkları zaman ilk sınav döneminden başlayarak 7 dönemde 10 dersi bitirmeleri gerekmektedir. Başarılı olamayan YMM adaylarının dosyaları yanmaktadır. Aralarda sınava girilmeyen dönem ise sınava girilmiş gibi sayılmaktadır (TÜRMOB, 2021).

“Yeminli Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınav Yönetmeliğine” göre YMM adaylarının sınavda teorik ve uygulama bilgisini ölçmek için aşağıdaki konulardan sorumlu tutulmaktadır.

- Finansal Yönetim,
- İleri Düzeyde Finansal Muhasebe,
- Yönetim Muhasebesi,
- Vergi Tekniği,
- Revizyon,
- Denetim, Raporlama ve Meslek Hukuku,
- Gelir Üzerinden Alınan Vergiler,
- Dış Ticaret ve Kambiyo Mevzuatı,
- Sermaye Piyasası Mevzuatı
- Harcama ve Servet Üzerinden Alınan Vergiler.

Yukarıda sayılan konulardan başarılı olabilmek için sınav konularından 100 üzerinden en az 50 almak gerekmektedir. Alınan notların aritmetik ortalaması en az 65 olması zorunludur.

YMM adaylarının 10 yıl staj süresini tamamladıktan sonra yukarıda belirtilen konular kapsamında girilen sınavdan başarılı olan adaylar YMM ruhsatını (belgesini) almaya hak kazanmış olacaktırlar. Fakat YMM mesleğine kabul edilenler görevlerine fiilen başlamadan önce, Asliye Ticaret Mahkemesinde *“YMM’yi bir kamu hizmeti olduğunu bilerek, Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına, mesleki kurallara ve meslek ahlakına uyacağıma, mesleğimi tam bir bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlikle yerine getireceğime, üzerime aldığım işleri dikkat ve özenle yapacağıma, namusum ve şerefim üzerine yemin ederim”* şeklinde yemin etmektedirler (SMMMYYMMK, m. 11).

#### **2.2.4. Yeminli Mali Müşavirin Görevleri ve Sorumlulukları**

Yeminli mali müşavirler, gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak ve bu konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve tasdik işlerini yapmak gibi görevleri yaparlar (SMMMYYMMK, 1989).

Yukarıda YMM mesleğinin konusu içerisinde açıklanan işlerin yanında aşağıda yer alan işlerde YMM’lerin görevleri arasındadır (M. Kaya, 2016, s.1):

- İşletmelerin isteğe bağlı olarak kurumlar ve gelir vergisi beyannameleri ekleriyle beraber tasdik edilip raporlanması,
- İnşaat işletmelerinin KDV iade işlemleri,
- İhraç faaliyetleri sonucunda indirim konusuna girmeyen KDV’nin iadesi ve mahsubu gibi konularında tasdik işlemleri yapmak,

- Amortisman hesaplarının ve enflasyon düzeltmesi gibi konularda tasdik işlemleri yapmak,
- Uluslararası işletmelere yapılan teslim ve hizmetler kapsamında KDV iadesi,
- Gümrük beyannamelerinin tasdiki,
- Organize sanayi bölgelerinin hesaplarının incelenmesi,
- İndirimli oran kapsamında KDV'ye tabi işletmelerin tasdiki,
- Yurt içinde KDV'siz şekilde alınan mallarla ilgili tasdik işlemleri,
- Türkiye'de yaşamayan yolculara ilişkin KDV iadesi işlemleri,
- Temel gıda Maddelerinde KDV iadesi

YMM'lerin genel olarak yapmış oldukları işlemlerden dolayı “*tasdik ve tasdikten doğan sorumluluk*” şeklinde sorumlulukları vardır. Bu sorumluluklar göre aşağıdaki gibi açıklanmıştır (SMMMYYMMK, m. 12):

- YMM'ler yapmış oldukları tasdik doğruluğundan direkt olarak sorumludurlar. Yapmış oldukları tasdik gerçeğe uygun olmaması sonucunda, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, devlete karşı vergi kaybına sebep olduklarından ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte sorumlu olurlar. YMM'ler yapmış oldukları tasdik kapsamını kullanıcılar adına düzenleyecekleri raporda anlaşılır bir şekilde sunarlar.
- İşletmelerin vergi incelemesi sonucunda vergi müfettişleri tarafından vergi kaybı tespit edilmesi durumunda, vergi kaybı sonucunda ilgili beyannameyi tasdik etmiş olan YMM sorumlu tutulmaktadır. Ortaya çıkan vergi kayıpları için sorumluluk raporu oluşturulur ve YMM için disiplin soruşturması başlatılmaktadır.
- VUK 359'uncu maddesine göre YMM'lerin sahte ya da yanıltıcı belge düzenlenmesinde ilişkisi olduğu kanıtlanıyor ise, YMM'ler de mükellefler ile birlikte sorumlu tutulmaktadır.
- 3568 Sayılı Kanun'a göre YMM'lerin vergi kanunları ile birlikte diğer kanunlardaki sorumlulukları saklı tutulmuştur.

YMM'lere yüklenen sorumluluklar ile devlet, mükelleflerin devlete ödemekle yükümlü oldukları vergi borçlarını güvence altına almayı amaçlamaktadır. Bu amaçla mükelleflerin vergi borcuna yönelik olarak YMM'ler aracılık görevini üstlenmektedirler (Çürük ve Tüm, 2011: 60-66). Giderek işlevleri artan YMM'lerin yapmış oldukları işlemlerle ilgili sorumluluklarının tespiti giderek önem kazanmaya başladığı görülmektedir. Buna dayanarak tasdik kurallarının tam olarak oluşturulup uygulamaya geçirilmesi, YMM'lerin açık olarak hangi konularda sorumlu tutulacağı sorununa çözüm olacağı düşünülmektedir. Böylece kamunun, işletme sahiplerinin ve YMM'lerin talepleri daha iyi karşılanacak ve YMM mesleği korunup daha iyi noktalara gelebilecektir.

### 2.3. Diğer Muhasebe Meslek Mensupları

Çok geniş bir alana sahip olan muhasebe mesleği, Ön Muhasebeci, Muhasebe Uzmanı, Muhasebe Meslek Elemanı, SMMM, YMM unvanlarıyla icra edilmektedir. Günümüzde bu unvanların yanında alt dallar olarak:

- Yönetim Muhasebesi Uzmanı,
- E-Ticaret Muhasebe Uzmanlığı,
- Adli Muhasebe,
- Denetim Standartları Uzmanlığı
- Muhasebe Standartları Uzmanlığı sayılabilir.

#### 2.3.1. Ön Muhasebe Elemanı

İşletmelerin faaliyetlerini sorunsuz, güvenilir ve düzenli olarak takip edilmesini sağlayan, işletmelerin muhasebe bölümünde çalışıp belgeleri tarih sırasına göre sıralayan ve Excel, Word vb. programları bilen kişilere kısaca ön muhasebeci denilmektedir. Ön muhasebeciler aşağıdaki faaliyetleri yerine getirmektedirler (Azman, 2021: 1):

- İşletme faaliyetleri kapsamında belgeleri düzenlemek (Fatura, irsaliye, fiş vb.)
- Cari hesap takiplerini yapmak,
- Excel ve Word gibi programları bilip yapılacak işleri yerine getirmek,
- İşletmelerin organizasyonlarında aktif rol almak,
- İşletmelerde yöneticilerin verdikleri görevleri yerine getirmek,
- Muhasebe programlarına bilgiler girmek,
- SMMM gözetiminde beyannameleri hazırlayıp, göndermek,
- Personel giriş-çıkışlarını yapmak.

Ön muhasebe görevini yapan kişilerin SMMM'ler gibi devlet tarafından belgelerde kabul edilecek imza yetkileri bulunmamaktadır. Ön muhasebeciler sadece imza aşamasına kadar olan süreci yerine getirmekle sorumludurlar. SMMM'lerin üzerinde olan iş yükünü azaltmakla önemli görevi üstlenmektedirler.

#### 2.3.2. Muhasebe Meslek Elemanı

Kamu ve özel işletmelerinde, hizmet ve üretim faaliyetlerinin yerine getirilmesi için yapılan mali işlemleri mevzuatlara göre defter ya da bilgisayara işleyen meslek elemanıdır. Muhasebe Meslek Elemanlarının yapmış oldukları bazı görevleri vardır. Bunlar (Türkiye İş Kurumu, 2022):

- İşletmelerin gelirleri ve giderleri ile ilgili fiş, fatura gibi belgeleri düzenlerler ve bunları ilgili defterlere ya da bilgisayara işlerler,
- İşletmelerde çalışanların bordrolarını hazırlarlar,

- İşletmelerin borç ve alacaklarını takip ederler,
- Çalıştıkları işletme ile ilgili belgeleri dosyalarlar
- İşletmenin mali tablolarının hazırlanmasında yardımcı olurlar,
- İş organizasyonu yaparlar.
- Mali nitelikli işlemler ile ilgili mali kaynakların analizini yapmak ve bunlarla ilgili tabloları ve raporları hazırlamak, cetvel, çizelge bilanço ve işlemlerle

Muhasebe Meslek Elemanları, işletmelere yukarıda yaptıkları faaliyetleri sonucunda yardımcı eleman görevini yerine getirmektedirler. Muhasebe meslek elemanlarının bu görevlerini yerine getirirken, muhasebe, ekonomi ve vergi gibi konularda ilgisi olan, düzenli çalışmasını bilen, işine sadık olan, düzenli çalışabilen, sır saklama gibi özelliklere sahip olmaları gerekmektedir.

### 2.3.3. Denetçiler

Denetim, *“bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme süreci”* şeklinde tanımlanabilir (Bozkurt, 2010: 23). Denetçi ise *“denetim faaliyetini yürüten, mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki nitelikleri taşıyan uzman kişi”* olarak tanımlanmaktadır (Güredin, 2008: 19-21). Denetçiler, bağımsız denetçiler, iç denetçiler ve kamu denetçileri olmak üzere üç gruba ayrılırlar.

Denetim MBS'nin çıktısı olan finansal tablolarla ilgilidir. Fakat finansal tabloların doğru ve güvenilir olup olmadığını saptamak ve elde edilen sonucu görüş olarak açıklamak için MBS'nin bütün aşamalarında işletmece muhasebe ilkelerine göre hareket edilip edilmediğinin araştırılması esastır. Araştırmada hangi kalemlerin nasıl inceleneceği genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre değerlendirilir. Araştırmada yer alan kalemlerin miktar olarak ne kadar inceleneceği, iç kontrol sisteminin ilgili kalem bakımından kuvvetli ya da zayıf oluşuna göre belirlenir (Uzay vd., 2017: 7).

Sonuç olarak SMMM'ler tarafından ortaya çıkartılan finansal tabloların denetimin konusunu oluşturduğu görülmektedir. Denetimin yapılabilmesi için finansal tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak için denetçi mesleğine ihtiyaç olmaktadır. Böylelikle denetim ile muhasebe arasında bir ilişki olduğu görülmektedir.

### 2.3.4. Adli Muhasebeciler

Yaklaşık olarak son otuz yılda yaşanan değişim ve gelişmeler kapsamında yeni kavramlar ortaya çıkmış ve her alanda uzman desteğine ihtiyaç duyulmuştur. Son yıllarda önceki yıllara göre farklı suç işleme ve hileler ortaya çıkmış, bu konuların çözülmesi noktasında ise muhasebe, denetim ve hukuk alanında yer alan uzman

kişilerin bilgisine olan ihtiyaç daha da artış göstermiştir. Özellikle 1980 yılından sonra meydana gelen Xerox ve Enron gibi büyük şirket skandalları, finansal tablolara güvenin azalmasına, mevcut uygulamaların gözden geçirilmesine, yeni uygulamaların yapılmasına ve “adli muhasebe” kavramına olan ilgilinin artmasına neden olmuştur (Karacan, 2012: 108).

Adli muhasebe “*görülmekte olan bir davanın veya henüz dava aşamasına gelmemiş bir olay ve uyuşmazlığın muhasebe boyutunu, muhasebe, hukuk, kriminoloji, denetim gibi birçok farklı bilim ve yöntemden faydalanarak araştıran, inceleyen, soruşturan ve bu süreçte tespit ettiği gerçekleri adli birimler de dâhil olmak üzere talep eden kişi ve kurumlara, öğretici bir üslupla, yazılı veya sözlü olarak sunmayı amaçlayan bir bilim dalı*” şeklinde tanımlanmaktadır (Altunay ve Acar, 2021: 19).

Günümüzde çoğu batı ülkesinde işletmeler ya da güvenlik teşkilatları adli muhasebeciler aracılığıyla detaylı ve teknik araştırmalar yapabilmekte, böylelikle mahkemede faydalanmak üzere geçerli muhasebe analizleri sunabilmektedirler. Günümüzde çoğu ülkelerde adli muhasebeciliğe önem verilmekte, bu konuda önemli araştırma ve çalışmalar yapılmaktadır (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 119).

## İKİNCİ BÖLÜM

### MUHASEBE HİZMETLERİNİN DİJİTALLEŞMESİ VE COVID-19 SALGININ ETKİLERİ

---

---

Küreselleşme, rekabet, değişen üretim ortamı, değişen müşteri talepleri, işletmecilik, Blockchain ve teknoloji gibi değişimler muhasebede dijitalleşmeyi gerekli kılmıştır. Enformasyonun bilgi haline getirildiği, bilginin yönetilecek düzeyde olması, işlenmesi ve aktarılması, bilgisayar yazılımları, yarı iletkenler, telekomünikasyon ve internet gibi ileri teknoloji alanları dijitalleşmenin yapı taşlarıdır. Dijitalleşmede sürekli olarak değişme gösteren koşullara uyum ve tepki göstermek önemlidir. Bilişim teknolojilerinin yaygınlaşmasında, dünyayı etkisi altına almış olan internet ağının rolü büyüktür. Değişimler olarak bilgi, sanallaşma, internet aralığı sayesinde iletişim, aracısızlaştırma, yenilikçilik, hız ve dijitalleşme önemli yer alacaklardır (Önday, 2017: 18-23):

Günümüzde meydana gelen hızlı değişim ve gelişim teknolojiyi kullanımını zorunluluk haline getirmiştir. Hem günlük hayatımızda hem de iş hayatımızda teknolojik değişimlere adapte olmayı zorunlu kılmıştır. Günümüzde dijitalleşme adı altında yeni bir dönemde olmamız bütün mesleklerde olduğu gibi SMMM mesleği açısından da büyük değişimler göstermektedir. Dijitalleşme ile birlikte muhasebe hizmetlerine hız ve çeşitlilik gelirken angaryalar işler azalmakta ve daha faydalı alanlara yönelmeye imkânı sunmaktadır. Şuan ülkemizde “*mali müşavirlik*” olarak adlandırılan mesleğin tam olarak müşavirlik (danışmanlık) görevi çok az yapılabilmekte ve onun yerine çoğunlukla Serbest Muhasebecilik yani kaydetme ve raporlama yapmaktadırlar (Yücel ve Adiloğlu, 2019: 47-49).

Teknolojinin gelişmesiyle bir taraftan dijitalleşme ve yapay zekâ alanlarındaki gelişmeler, diğer taraftan muhasebe mesleğinin işleyişini belirleyen, kuralları



hazırlayan kurumların mükellefler adına beklentileri ve istekleri muhasebe mesleğinde ciddi oranda değişimler ve dönüşümler olduğu görülmektedir. Bu nedenle muhasebe mesleğini ilgilendiren kurum ve kuruluşların meslek mensuplarına önümüzdeki süreçte kendilerini geliştirecek çalışmalar ve düzenlemeler yapmaları gerekmektedir (Türker, 2018: 230-231).

Muhasebe meslek mensupları, teknolojik yenilikler sayesinde önceden manuel olarak yapılan birçok işlemleri artık dijital ortamda yapmaktadırlar. Manual olarak yapılacak işlemlerin artık dijital ortamda yapılmasıyla zaman, maliyet ve hız gibi birçok alanda etkisini göstermiştir. Teknolojik gelişmeler kapsamında Muhasebe mesleğinin geleceğini etkileyecek olan önemli yeniliklere aşağıda kapsamlı bir şekilde açıklanacaktır.

### **3. İŞLETMELERE YÖNELİK MUHASEBE HİZMETLERİ**

Muhasebeciler ve mükellefleri arasında karşılıklı ihtiyaca dayalı derin ilişkiler bulunsa da zaman zaman ortaya çıkan beyannamelerdeki muhasebecilerin imza zorunluluğu kaldırılacakmış söylentilerinin muhasebecileri eskisi kadar etkilediğini söylemek zordur. Özellikle muhasebe ve denetim standartlarının küresel düzeyde uygulanmaya başlanması, iki binli yılların başında ortaya çıkan muhasebe skandalları, 2008 küresel finansal krizi ve COVID-19 salgını mükellefler ve muhasebeciler arasındaki bağı hiç olmadığı kadar güçlendirmiştir. Bütün bunlara mükelleflerin muhasebe bilgisine her zamankinden daha fazla ihtiyaç duyduğunu da eklemek gerekmektedir.

İşletme faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde sürdürülebilmesi işletmenin finansal tablolarında yer alan bilgilerin finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarına uygun olmasını ifade eden muhasebe kalitesine bağlıdır (Gücenme Gençoğlu ve Ertan, 2012: 2). Muhasebe kalitesi, muhasebe ilke ve standartlarına göre üretilen gerçeğe uygun ve güvenilir muhasebe bilgi kalitesine, kurumsal yönetim ilkelerine, mesleki etik ilkelere, muhasebe kültürüne, dolayısıyla sunulan hizmetlerin kalitesine bağlıdır (Demirkan ve Coşkun Arslan, 2020).

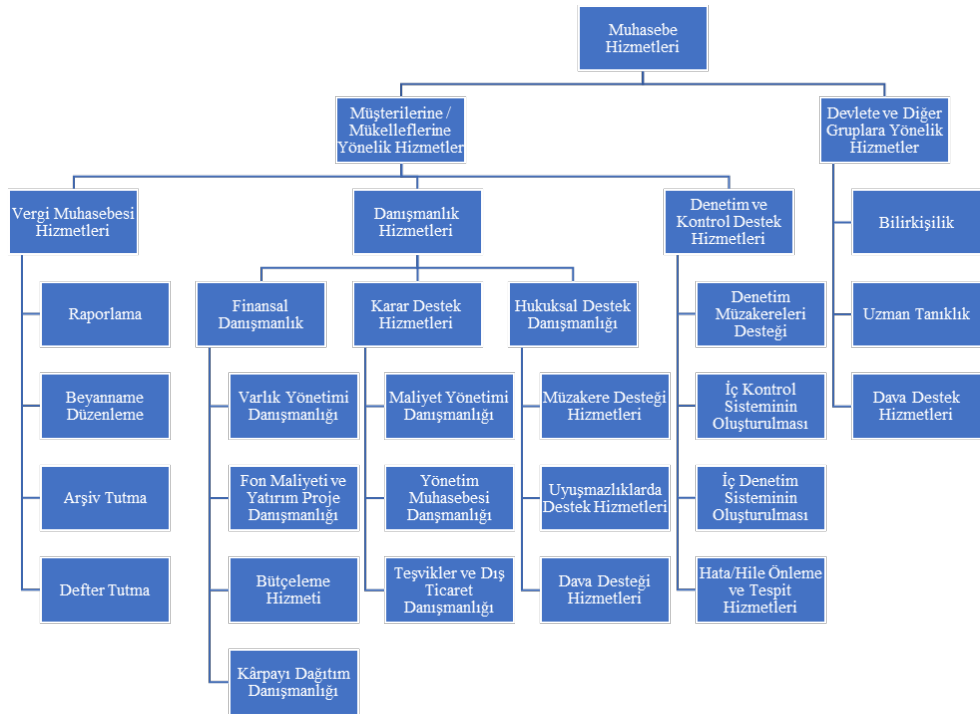
#### **3.1. Genel Olarak Muhasebe Hizmetleri**

Muhasebe mesleği ilk olarak defter tutma işlemlerini yerine getirirken günümüzde ise denetim, planlama, karar verme, yönlendirme, danışmanlık ve raporlama aşamalarında işletmelere, bireylere ve muhasebe konularında hizmet talebi bulunanlara hizmet sunan bir profesyonel meslek haline gelmiştir (Atmaca, 2020: 143).

Muhasebe bilgi sisteminin yani sunulacak muhasebe hizmetlerinin temel unsurları personel, haberleşme araçları, donanım ve raporlardan oluşmaktadır (Sürmeli, 1996: 38). Günümüzde pek çok gelişme bu temel unsurları ve muhasebe hizmetlerini dönüştürmüştür.

Muhasebe bilgi sisteminin unsurlarından personel unsuru önce adını insan kaynakları olarak değiştirmiş, daha sonra da niteliğini insani bir mükemmelliğin talep edildiği rekabete bırakmıştır. Yakın geçmişte muhasebe personelinin beklentiler iyi bir mesleki eğitim, yeterli bir iş deneyimi ve dürüst bir kişilik olurken günümüzde bu beklentiler oldukça artmıştır (Sürmeli, 1996: 39). Beklentilerde yaşanan bu artış muhasebe hizmetlerinin daha nitelikli hale dönüşmesi ve farklılaşması talebinden kaynaklanmaktadır.

Günümüzde muhasebeciden beklenen hizmetler çok çeşitli olsa da genel olarak bilinen hizmetler Şekil 2’de verilmiştir.



Şekil 2. Muhasebe Hizmetleri

**Kaynak:** Banar ve Ekerkil, (2010) temel alınarak geliştirilmiştir.

Şekil 2’de verildiği gibi muhasebe hizmetleri mükelleflere yönelik hizmetler ile devlete ve diğer gruplara yönelik hizmetler şeklinde verilmektedir.

Bunlardan devlete yönelik hizmetleri, işletmenin faaliyet sonuçlarının devlet tarafından belirlenen kurallara ve gerçeğe uygun bir şekilde devletin ilgili kurumlarına beyan edilmesiyle sınırlıdır (Karasioğlu, 2019: 6).

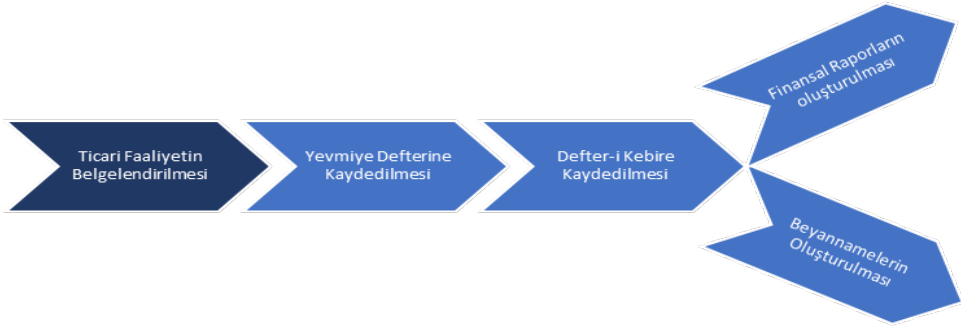
Diğer gruplar olarak sayılan ortaklar, çalışanlar, potansiyel yatırımcılar, kredi kuruluşları, kredi derecelendirme kuruluşları, tedarikçiler, müşteriler ve rakipler ise yasal sınırlar içinde ve işletmenin uygun gördüğü ölçüde muhasebe hizmetlerinden yararlanabilirler (Sayım, 2019: 34). Bu gruplara verilecek muhasebe hizmet(ler)

inin sınırı ve çeşidi işletme yönetiminin bu hizmet karşılığında beklediği yarara göre belirlenir.

Şekil 2’de de görüldüğü gibi muhasebecilerin müşterilerine/mükelleflerine verdikleri muhasebe hizmetleri ise çok çeşitlidir. İşletmeler bu hizmetlerin tamamına yakını bağımlı muhasebecilerinden beklerken, bağımsız muhasebeciden bu hizmetlerin tamamının alınabilmesi için ek hizmet sözleşmesi yapılması ve ek ücret ödenmesi gerekmektedir. Her ne kadar Şekil 2’de verilmese de muhasebeciler mükelleflerinin dijital danışmanlıklarını da yapmaktadırlar. Mükelleflerin verilerinin elde edilmesinden, paylaşılmasına ve saklanmasına kadarki süreçlerde muhasebecilerden danışmanlık istenmektedir.

### 3.2. Vergi Muhasebesi Hizmetleri

Vergi Muhasebesi hizmetleri, işletmelerin vergiyi hesaplamak ve yasal finansal raporları usulünce oluşturmak amacıyla verilen bir hizmettir. Vergi muhasebesi süreci Şekil 3’te verilmiştir.



Şekil 3. Vergi Muhasebesi Süreci

Muhasebenin temel kavramlarından tarafsızlık ve belgelendirme kavramı gereği muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması gerekmektedir (Maliye ve Gümrük Bakanlığı, 1992: 5). Bu nedenle Şekil 3’te de verildiği gibi muhasebeleştirilme süreci ticari faaliyetin işletme tarafından belgelendirilmesiyle başlamaktadır. Ticari faaliyet işletme tarafından belgelendirilmesinden sonraki muhasebeleştirme işlemleri muhasebeciler tarafından yürütülmektedir. Ayrıca tacirlerin ticari defterlerini, envanterleri, açılış bilançolarını, ara bilançolarını, finansal tablolarını, yıllık faaliyet raporlarını, topluluk finansal tablolarını ve yıllık faaliyet raporlarını ve bu belgelerin anlaşılabilirliğini kolaylaştıracak çalışma talimatlarını, diğer organizasyon belgelerini ve kayıtların dayandığı belgeleri, sınıflandırılmış bir şekilde Türk Ticaret Kanunu’na göre on yıl, VUK’a göre beş yıl saklamakla yükümlüdür (TTK, 2011, md. 82; VUK, 1961, md. 253). Belgelerin fiziksel ve dijital arşivleme yükümlülüğü çoğu zaman muhasebeci tarafından veya muhasebecinin gözetiminde yerine getirilmektedir.

İşletmeler vergi beyannameleri başta olmak üzere, yapılan işin veya işletmenin türüne göre çeşitli beyannameleri ilgili kurumlara vermek zorundadırlar. İşletmelerin faaliyetleri sonucunda düzenlemiş oldukları beyannameleri 3568 Sayılı Kanuna göre SMMM'ler tarafından imzalanması zorunluluğu getirilmiştir. GİB'in yayınlamış olduğu Özel Mevzuat Sirkülerine göre 2021 yılı faaliyet döneminde kurumlar vergisi veya ticari, zirai ve mesleki kazancı nedeniyle gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükelleflerinden aktif toplamı 18.057.000 TL ve Net satışlar toplamı 36.104.000 TL'yi aşmayan mükellefler 2022 yılı yıllık kurumlar vergisi beyannamelerini, yıllık gelir vergisi beyannamelerini, muhtasar ve prim hizmet beyannamelerini ve katma değer vergisi beyannamelerini SMMM'lere imzalatmaları gerekmektedir Gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerini YMM'ye tasdik ettiren mükelleflerin, ayrıca SMMM'ye imzalatırılması zorunluluğu bulunmamaktadır (TÜRMOB, 2022).

GİB'in yayınlamış olduğu Özel Mevzuat Sirkülerinde beyannamelerini imzalatmak zorunlu olanların işletmelerin şartları belirtildiği gibi beyannamelerini imzalatmak zorunlu olmayanlar şartlar da belirtilmiştir. SMMM'ye imzalatması zorunlu olmamak için ise aşağıdaki şartları taşımak gerekmektedir:

**Tablo 1.** Beyannameleri İmzalamaya Zorunlu Olmama Şartları<sup>1</sup>

Şartlar	2021 Yılı Beyannameleri İçin 2020 Yılında	2022 Yılı Beyannameleri İçin 2021 Yılında
II. sınıf tacirlerden alım-satım tutarları ya da imalat faaliyetinde satış tutarları	444.000 TL'yi Aşmayanlar	605.000 TL'yi Aşmayanlar
II. sınıf tacirlerden yukarıda yazılan işlerin dışında işlerle uğraşanlardan yıllık gayri safi iş hasılatı tutarı	224.000 TL'yi Aşmayanlar	305.000 TL'yi Aşmayanlar
Serbest meslek faaliyetinde bulunanlardan hasılat tutarı	309.000 TL'yi Aşmayanlar	421.000 TL'yi Aşmayanlar
Zirai kazancı işletme hesabı esasına göre belirlenen çiftçilerden hasılat tutarı	444.000 TL'yi Aşmayanlar	605.000 TL'yi Aşmayanlar

**Kaynak:** [www.gib.gov.tr/node/88346](http://www.gib.gov.tr/node/88346) ve <https://turmob.org.tr/Sirkuler> Erişim: 12.01.2022.

Tablo 1'deki şartların dışında aşağıdaki şartları taşıyanların da beyannamelerini SMMM'ye imzalatma zorunluluğu bulunmamaktadır ([www.gib.gov.tr/node/88346](http://www.gib.gov.tr/node/88346) ve <https://turmob.org.tr/Sirkuler>):

- Herhangi bir sınırlama olmaksızın özel kanunlar kapsamında kurulan kooperatifler ile bu kooperatiflerin kurdukları birlikler,
- Herhangi bir sınırlama olmaksızın noterler,
- Gelirleri ücret, gayrimenkul sermaye iradı menkul sermaye iradı ile sair kazanç ve iratlardan oluşan gelir vergisi mükelleflerini kapsayan beyannamelerin imzalatılması zorunlu tutulmamıştır.

<sup>1</sup> Tablo 1'de yer alan tutarlar her yıl düzenli olarak hesaplanmaktadır. Bu tutarları belirlerken her yılsonunda "Hazine ve Maliye Bakanlığı" tarafından belirlenen "Yeniden Değerleme Oranı" göz önüne alınmaktadır. "Yeniden değerlendirme oranı" ise Türkiye İstatistik Kurumu'nun (TÜİK), verdiği endekslere dayanılarak hesaplanmaktadır. "TÜİK" tarafından her yıl Ekim ayında açıklanmış olan "Yurt İçi Üretici Fiyatları Endeksi'nin" (Yİ-ÜFE) 12 aylık ortalaması dikkate alınmaktadır. 2022 yılı Yeniden değerlendirme oranı %36,20 olarak belirlenmiştir.

- Gelir ve kurumlar vergisinden muaf tutulmuş olan mükelleflerin muhtasar ve katma değer vergisi beyannamelerini SMMM'lere imzalatma zorunlulukları bulunmamaktadır.

Özellikle Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardının hazırlanmasıyla birlikte muhasebe standartlarının işletmelerin tamamına yakını tarafından uygulanacak olması ile COVID-19 salgınının işletmelere olan ekonomik etkilerini azaltmak amacıyla hükümet tarafından çıkarılan mevzuatın karmaşıklığı muhasebe bilgisine duyulan ihtiyacı ve muhasebecilerin önemini artırmıştır.

Vergiye ilişkin bütün bu vergi muhasebesi hizmetleri muhasebeciler tarafından işletmelere sunulmaktadır.

### **3.3. Danışmanlık Hizmetleri**

İşletmeler ticari faaliyetlerini belirli hukuk kuralları çerçevesinde yerine getirirler. Bu kurallar işletmelere bir takım görevler yüklerken, bir takım haklar da vermektedir. İşletmeler bu görevlerin ve hakların çoğunu bilmek için belirli kişi veya kurumlara danışmak durumundadırlar. İşletmeler için en yakın danışman, işletme faaliyetlerine ilişkin neredeyse her ayrıntıyı bilen ve işletme adına bir takım takipleri yapan muhasebecilerdir.

Muhasebecilerin işletmelere sunacağı danışmanlık hizmetlerinin verilecek hizmetin niteliğinin ve bu hizmetin bedelinin belirlenmesi açısından mutlaka bir sözleşmeye bağlanması gerekmektedir. Çünkü danışmanlık hizmetleri ucu açık hizmetlerdir. Bu çerçevede danışmanlık hizmetleri Şekil 2'de de verildiği gibi finansal danışmanlık, karar destek hizmetleri, hukuksal destek hizmetleri olarak üç başlıkta ele alınabilir.

#### **3.3.1. Finansal Danışmanlık Hizmetleri**

Finansal danışmanlık hizmetleri, işletme yöneticilerinin finansal kararlar alırken ihtiyaç duyduğu finansal bilgilerin ve analizlerin muhasebeci tarafından usulünce hazırlanıp sunulmasıdır. Esasında finansal kararların temel dayanağını ve başlangıcını muhasebe verileri oluşturmaktadır (Ceylan ve Korkmaz, 2010: 23). Bu nedenle finansal danışmanlığın muhasebe verilerini hazırlayan işletmenin muhasebecisi tarafından verilmesi daha uygun olacaktır.

İşletmenin dönen varlıklarına ve duran varlıklarına yatırımların planlanmasında ve yürütülmesinde muhasebeciler danışmanlık yapabilirler. Böylece işletme kaynakları işletmenin performansını artıracak nitelikte verimli ve etkin kullanılabilir. İşletmenin varsa menkul kıymet yatırımları, devir, birleşme veya yeni işletme kurma, fizibilite analizleri de muhasebeciler tarafından çalışılarak işletme yönetimine karar alternatifleri sunulabilir.

İşletmenin fon kaynaklarının maliyetinin hesaplanarak en uygun sermaye yapısının oluşturulmasında muhasebeci işletme yönetimine danışmanlık yapabilir. Böylece işletmenin ihtiyaç duyduğu kaynakların borçlarla mı, öz kaynaklarla mı

sağlanmasının uygun olduğuna karar verilebilir. Ayrıca kaynakların sağlanmasında vergi avantajlarının bilinmesi işletmenin kaynak maliyetini en aza indirebilir. Bu durum vergi avantajlarını ve teşvikleri en iyi bilecek kişi olarak muhasebecinin işletmeye yapabileceği katkısını artırmaktadır.

İşletmeler bütçelerini oluştururken muhasebecilerinden yardım alabilirler. Bütçe yapıcının muhasebe-financeman ağırlıklı bir eğitim almış olması, bütçeleme konusunda deneyimli olması, bütçesini oluşturdukları işletmenin birimlerini ikna edebilecek derecede iletişimci olması ve işletme paydaşlarından birisi olması bütçenin başarısı açısından önemlidir (Elmacı, 2015: 93). Anlamlı bütçe raporlarının düzenlenmesinden, muhasebeci sorumludur. İşletmede herkesin, muhasebe sistemine inanması ve güvenmesi gerekirken, muhasebecinin de yönetimin gereksinmelerini karşılayacak bir muhasebe sistemi kurmak için çaba harcaması gerekir (Üstün, 1988: 49).

Kâr dağıtım politikası, firmanın hisse sahiplerine dağıtılması veya bu kârların dağıtılmayarak firmada alıkonması ve yeniden yatırıma dönüştürülmesi kararını içerir (Ertaş ve Karaca, 2010: 59). İşletmelerin kar dağıtım politikalarının belirlenmesinde ve yürütülmesinde muhasebeciler işletme yöneticilerine danışmanlık yapabilirler.

### 3.3.2. Karar Destek Hizmetleri

Muhasebe sistemleri işletme yöneticilerine finansal tabloları hazırlayıp sunmalarının yanında, işletmenin maliyet yönetimine ilişkin, maliyet tahmin etme, hesaplama, üretim aksaklıkları ve başarıları, müşteri memnuniyet oranları gibi finansal olmayan bilgileri de sunarak maliyet yönetimi karar destek hizmeti verirler (Karcıoğlu, 2000: 22). Muhasebecilerin ürün ve hizmet maliyetlerinin hesaplanmasının yanında bu maliyetlerin düşürülmesine yönelik kararların alınmasında verecekleri hizmetlere maliyet yönetimi danışmanlığı denilebilir.

Muhasebeciler işletme yöneticilerine işletme faaliyetlerinin planlanması, kontrol edilmesi ve özel konularla ilgili yönetim kararları alınmasında yardımcı olmak üzere işletme içi ve işletme dışı verilerin toplanması ve analiz edilmesi yoluyla hizmet edebilirler (Elmacı, 2015: 10). Bu duruma yönetim muhasebesi danışmanlığı denilebilir.

Muhasebeciler işletmelerin faaliyet alanlarını genişletmek ve maliyetlerini düşürmek amacıyla teşviklerden yararlanmalarını veya dış ticaret yapmalarını temin etmek amacıyla teşvik ve dış ticaret danışmanlığı yapabilirler. İhracatı Geliştirme Merkezi teşvik almak ihtiyaç duyulan personel özelliklerini, “teşvik için çalıştıracağınız kişinin okuma ve yazmayı çok iyi bilmesi gerekir. Sayfalar dolusu (binlerce sayfa) mevzuat içeriğini, usul esaslarını takip etmeyi bilmeli, teşvikler konusunda ne yapacağına başlamadan önce yeni ne var diye bakarak güne başlamalı. Değişen usul ve esasları takip edebilmeli. Memur gibi, muhasebeci gibi, patron gibi, işletmecisi gibi düşünebilmeli. Dosyalama konusunda çok iyi olmalı. Zaman

planlamasını çok iyi yapabilmeli. Devlet kurumlarında ve sektörde karşılaştığı yetkili ve personelle iletişimini iyi kurmalı. Aynı zamanda yorumlama, doğru çözümlere için matematik ve mantık konularında yetenekli olmalı. Proje döngüsü ve süreçleri konusunda denemeler yapmış olmalı.” Şeklinde tespit etmiştir (İGEME, 2022). Burada ifade edilen personel pekâlâ işletmenin muhasebecisi olabilir.

### 3.3.3. Hukuksal Destek Danışmanlığı

İşletmenin içinden ve dışından etkili katılımcıların rol aldığı çağdaş işletme yaşantısının, daha yatay ve daha geçirgen örgüt yapılarının, artan bir değişim hızının, çeşitliliğin ve küreselleşmenin egemen olduğu çağımız işletme ortamında müzakere, etkili yöneticinin bir yaşam biçimi halini almıştır (Aysan, 2005: 58). İşletme yöneticileri, işletmelerin karşılaştığı çeşitli müzakere süreçlerinde ihtiyaç duyulan bilgilerin sağlanması, müzakere metinlerinin oluşturulması, müzakerelerin olası sonuçlarının tahmin edilmesi ve müzakerenin yürütülmesinde muhasebecilerden danışmanlık alabilirler. Bu danışmanlığa müzakere desteği hizmetleri denilebilir.

Muhasebeciler işletmelerin karşılaştığı henüz dava aşamasına gelmemiş uyuşmazlıkların çözümünde işletme yönetimine danışmanlık sunabilir. Günümüzde tahkim, konkordato, uzlaştırma ve arabuluculuk gibi alternatif çözümler, uyuşmazlıkların çözümünde etkin yöntemler olarak kullanılmaktadır.

Muhasebeciler, işletmelerin yöneticilerine ve avukatlarına, işletmeyi ilgilendiren veya işletmenin taraf olduğu davaların hazırlık aşamasında, dava sürecinde ve dava sonrasında olmak üzere dava destek hizmeti verebilirler. Çözümü muhasebe bilgisi gerektiren davalarda muhasebecilerin işletmelere sunduğu dava desteği hizmeti, dava konusunun anlaşılması, delillerin değerlendirilmesi, destek sunulan tarafın iddialarının güçlendirilmesi ve karşı tarafın iddialarının çürütülmesi açısından çok önemlidir (Ibex ve Grippo, 2008: 131).

Çözümü teknik bilgiyi gerektiren durumlarda bilirkişiye başvurulmasının usul şartı olduğu yargılama sistemimizde başta ticari davalar olmak üzere ekonomik boyutları olan uyuşmazlıkların çözümünde muhasebecilerin eşsiz desteği göz ardı edilemez. Bu noktada kurumsallaşmış bir adli muhasebecilik uyuşmazlıkların çözümü açısından hukuk sistemimiz için doğru bir seçim olabilecektir. Adli muhasebe mesleğinin ya meslek kanununa eklenmesi şeklinde ya da meslek standardı ve meslek yeterliliği yazılarak belgelendirilmesinin önemli olduğu düşünülmektedir (Altunay, 2021: 192).

### 3.4. Denetim ve Kontrol Destek Hizmetleri

Denetim, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili beyanların önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini ölçmek için dışarıdan tarafsız bir biçimde kanıt toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçların ilgili taraflara iletilmesi sürecidir (Yıllancı, Yıldız ve Kiracı, 2013: 1). Bağımsız denetimde denetçinin olumlu görüş vermesini yani işletmenin finansal tablolarının, tüm önemli yönleriyle, geçerli

finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı sonucuna varmasını beklerler (KGK, 2018a: 7). Bu beklentiye dönük olarak muhasebeciler, denetim sürecinde ve öncesinde, denetlenen hususlarla ilgili işletme yönetimine danışmanlık yapabileceği gibi, bazı sistemlerin işletmede kurulmasında da liderlik yapabilirler. Bu konuda muhasebecinin yetki ve sorumluluğu işletme yönetimi ile yapılan hizmet sözleşmesine ve mevzuata göre belirlenir.

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 260: Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim'e göre bağımsız denetçiler işletme yönetimiyle "yıl boyunca gerçekleşen önemli olay veya işlemler, işletmeyi etkileyen çalışma şartları ile "önemli yanlışlık" risklerini etkileyebilecek çalışma plan ve stratejileri, muhasebe ve denetim konularında yönetimin diğer muhasebecilerden aldığı danışmanlık hizmetine ilişkin endişeler, muhasebe uygulamaları, denetim standartlarının uygulanması ve denetime veya diğer hizmetlere ilişkin ücretler konusunda yapılan müzakere veya yazışmalar ve yönetimle anlaşmazlık yaşanmış önemli konular" hususlarında müzakere yürütebilirler (BDS 260, 2019: 17). Bu müzakerelerde muhasebeciler işletme yöneticilerine danışmanlık yapabilirler. Öte yandan işletmenin mali tablolarını oluşturan muhasebeciler mali tabloları ve gerekçelerini bağımsız denetçilere karşı açıklarken işletme yöneticilerinin yanında olmalıdırlar.

İç kontrol, şirketin geleceğe dair planları ile şirketin varlıklarını korumak, finansal tablolarının doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak, faaliyet alanında verimliliğini arttırmak, önceden belirlenmiş yönetim politikalarına bağlılığı güçlendirmek amacıyla kabul edilen ve işleme konulan tüm önlem ve yöntemler olarak tanımlanabilir (Pamukçu, 2019: 11). Bu sistemin kurulmasında muhasebeciler işletme yönetimine yardımcı olabilir. Ayrıca bağımsız denetimin işletmenin iç kontrol sistemine ilişkin denetimi de söz konusudur. Buna göre "Bir kontrolün, finansal tablolarda yer alan yanlışlıkları zamanında önleyemeyecek veya tespit edip düzeltmeyecek şekilde tasarlanması, uygulanması veya kullanılması veya finansal tablolarda yer alan yanlışlıkları zamanında önlemek veya tespit edip düzeltmek için gereken bir kontrolün bulunmaması durumunda" iç kontrol eksikliği mevcuttur denilebilir (KGK, 2018b, md. 6). Muhasebecilerin mükellefleri olan işletmelerdeki iç kontrol sisteminin kurulmasındaki ve yürütülmesindeki liderlik ve destek rollerini gerçekleştirebilmeleri için meslek odalarının muhasebecilere yönelik eğitim faaliyetlerini yoğunlaştırması gerekmektedir (Tanç ve Kara, 2016: 54).

İç denetim, işletme yönetimine destek olmak amacıyla işletmenin muhasebe, mali ve diğer faaliyetlerini tetkik için yapılan bağımsız bir inceleme ve değerlendirme faaliyeti olarak tanımlanabilir (Pamukçu, 2019: 27). Muhasebeciler iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde işletme yöneticilerine ve iç denetçilere çeşitli hizmetler verebilirler. Aynı şekilde iç denetçiler de işletme faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin etkin ve verimli çalışması hususunda işletme çalışanlarına ve muhasebecilere danışmanlık yapabilirler.



Muhasebe hataları; unutkanlık, dikkatsizlik, ihmal, bilgisizlik veya tecrübesizlik nedeniyle muhasebe işlemi ve kayıtlarında yapılan yanlışlıklar olarak ifade edilebilir (Aytekin, Sezgin ve Yalçın, 2015: 70). Muhasebe hilesi ise, belli bir amaçla işletmenin işlem, kayıt ve belgelerinin bilerek tahrif edilmesine denilmektedir (MHUD, 2013: 130). Öztoprak (2017: 199) çalışmasında muhasebecilerin işletmelerde yaşanan hata ve hilelerle ilgili çok sayıda belirteçle karşılaştıkları ancak mükelleflerin muhasebecilerin uyarılarını dikkate almadığı sonucuna ulaşmıştır. Bu durum işletme yöneticilerinin muhasebecilerinden hata ve hilelerin tespitine veya önlenmesine yönelik çok çeşitli hizmetler alabileceğini göstermektedir.

#### 4. MUHASEBE HİZMETLERİNDE DİJİTALLEŞME

##### 4.1. Genel Olarak Dijitalleşme

**Dijital** Fransızca kökenli bir kelime olup “*verilerin bir ekran üzerinde elektronik olarak gösterilmesi*” tanımlanmaktadır (TDK, 2022).

**Dijitalleşme** elle oluşturulmuş olan verilerin, bilgisayar ortamına ya da dijital ortama geçirilmesidir. Yani gerçek olan bilgilerin fiziksel anlamda bir yere bağlı olmadan sunulması şeklinde ifade edilmektedir (Tekbaş, 2019: 130). Diğer bir tanımda ise **dijitalleşme**, “*verilerin, elektronik araçlar aracılığıyla sayısallaştırılmasıdır. Dijitalleşmenin genel olarak toplumda elektronik sistemlerin gelişmiş bir teknoloji ile kullanılması ve bunun da daha hızlı biçimde, daha zengin bilgilere, daha az işgücü ile ulaşmak biçimde algılandığı*” şeklinde ifade edilmiştir. (Yücel ve Adiloğlu, 2019: 52).

**Dijital dönüşüm** hızla gelişen ve iletişim teknolojilerinin sunduğu imkânlar ve değişen ihtiyaçlar doğrultusunda, organizasyonların daha etkili, verimli hizmet vermek ve faydalanıcı memnuniyeti sağlamak üzere insan, iş süreçleri ve teknoloji unsurlarında gerçekleştirdiği bütüncül dönüşüm olarak tanımlanmaktadır (TUBİTAK, 2022). **Dijital dönüşüm**, bir teknoloji temeli üzerine yönlendirilen ve inşa edilen değişim ve dönüşümle karakterize edilir. Bir kuruluşta dijital dönüşüm, büyük veri, analitik, bulut, mobil ve sosyal medya platformlarına kurumsal bir geçiş olarak tanımlanır (Nwankpa ve Roumani, 2016: 2). Diğer bir tanıma göre dijital dönüşüm, dijital teknolojilerin bir şirketin iş modelinde getirebileceği, değişen ürünlere veya organizasyonel yapılara ya da süreçlerin otomasyonuna neden olan değişikliklerle ilgilidir şeklinde tanımlanmaktadır (Ebert ve Duarte, 2018: 124).

Yukarıdaki tanımlardan yola çıkarak dijitalleşme ile dijital dönüşümün farklı işlemleri yerine getirdikleri görülmektedir. İşletmelerin teknolojik araçları sadece iş süreçlerinde uygulaması dijitalleşmedir. Fakat işletmelerin teknolojik araçlar yardımıyla işlemler yerine getirildikten sonra bilgiler elde edilerek, bu bilgilere dayanıp analiz ve yorumlar yaparak geri dönüşüm sağlanması dijital dönüşümdür. Genel olarak dijital dönüşüm, dijital ve dijitalleşmenin sonucunda meydana gelmektedir. Dijitalleşme ve dijital dönüşümü daha iyi anlamak için örnek vermek

gerekirse: Günümüzde bazı mağazalarda müşterilerin sanal ortamda isteği kıyafeti manuel olarak seçip denemesi dijitalleşmedir. Fakat sanal ortamda yapılan denemeler sayesinde veriler toplanıyorsa, bu veriler sayesinde müşterileri iyi tanıyıp arka planda yazılımlarla yorumlayarak daha iyi hizmet sunulması dijital dönüşüm olarak adlandırılmaktadır (İçil, 2019, s.1).

## 4.2. Muhasebe Hizmetlerinde Dijitalleşme

**Dijital muhasebe**, en genel anlamıyla bilgisayar ve ağ teknolojilerine bağlı olarak muhasebe bilgi sisteminde meydana genel değişiklikleri ifade etmektedir (Sevim, 2009: 29).

BSMMM'leri dijital dönüşüme yönlendirmek için Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından muhasebenin önemli parçaları olan, elektronik defter, elektronik fatura (E-fatura) ve elektronik arşiv (E-arşiv) uygulamaları ile kâğıt ortamda yapılan muhasebe işlemlerinin E ortama alınması sağlanmıştır. 1 Nisan 2014 yılı itibarıyla uygulamaya geçilen e-defter uygulaması, tutulması zorunlu olan yevmiye defteri ve büyük defterlerin teknolojik ortamda tutulması ve işletmelere tanımlanan elektronik imzalar ile GİB'e sunulmasını sağlayan bir sistemdir (GİB, 2022). Bu sistem ile birlikte muhasebe meslek mensuplarının dijitalleşmeye adaptasyon ve bütünleşme sürecinin hızlandığı görülmüştür (Ulucan Özkul ve Alkan, 2020: 229).

Bu teknolojik değişimi yaşayan, hem de bu değişime adapte olan muhasebeciler bir yönden bazı sorunlar yaşamakta diğer yönden ise önemli fırsatlara tanıklık etmektedir (Yücel ve Adiloğlu, 2019: 55). BSMMM'lerin dijitalleşme ile ilgili aşağıdaki temel gerçekleri kabul etmek zorunda oldukları belirtilmektedir (Kasnakoğlu Tarı ve Kalender, 2020: 5).

- Dijitalleşme kaçınılmazdır. Bunu görmezden gelen, be olduğunu anlamaya çalışmayan, yazılan yazıları okumayı üşenen meslek mensuplarının başarısız olmaya mahkûm olacakları görülmektedir.
- Dijitalleşme meslek mensuplarının çalışma yollarında değişikliğe yol açarak yeni beceriler gerektirecektir. Meslek mensuplarına yeni liderlik vasfını gerekli kılacağı belirtilmektedir. Meslek mensupları bu gereklilikleri uygulayıp dijitalleşmeye başladıklarında mükellef çevresinde de değişiklikler görülecektir.
- Bir meslek mensubunun dijital olmak ya da dijitalleşmek yalnızca satılan bir teknolojiyi satın almak ya da bazı işlemleri otomatikleştirmek değildir. Meslek mensupları muhasebe hizmetleri içerisinde yer alan bütün süreçleri başından itibaren sorgulayarak yeniden keşfetmelidir.

Dünya'da elektronik veri işleme kapasitesi özelliğine sahip ilk bilgisayarın ENIAC (Electronic Numerical Integrator and Computer) olarak 1951 yılında kullanılmaya başlandığı görülmektedir. Sanayide buhar gücü ve elektrik gücünün kullanılmaya başlamasıyla Endüstri 1.0 ve Endüstri 2.0 çağlarından sonra Endüstri

4.0 dönemi 1970'e doğru programlanabilir makinalar ile otomasyonun başlangıcı dönemi için kullanılmaktadır. Elektronik bilgi işleme sistemlerinin muhasebe uygulamalarına yer almaya başlaması da 1970'ler sonrası dönemde gerçekleşmiştir. Delikli kartlarla programlanabilir bilgisayarların ilk olarak büyük ölçekli şirketlerde, özel yazılımlarla, 1980 sonrasında ise ekranlı bilgisayarlar ve hazır paket programlar ile orta ve küçük ölçekli işletmelerde muhasebe düzenlerine yer almaya başlamıştır (Yücel ve Adiloğlu, 2019: 50-51).

2012 yılında Endüstri 4.0 olarak kabul edilen dijital sanayi devrimi, birçok alanda olduğu gibi muhasebenin temel fonksiyonlarında da değişime neden olurken muhasebe meslek mensubu başta olmak üzere muhasebe sisteminin bütün bilgi kullanıcılarını da etkilemiştir. Muhasebede mali nitelikteki olayların toplanması, kayıt edilmesi ve bilgi kullanıcılarına raporlanması günümüzde bilişim teknolojileri yardımı ile gerçekleşmektedir. Ayrıca günümüzde dijitalleşme kavramı ile e-defter, e-belge, e-kayıt, e-rapor, e-arşiv ve e-denetim aracılığı ile kodlar, algoritmalar ve akıllı sistemler kullanılarak ilgili hesaba geçirilmesi ile e-defterlerin otomatik doldurulması, e-kayıtların otomatik gerçekleşmesi, kullanılarak işletmenin her bir bilgi kullanıcısı ya da bölümü için ihtiyaç duyulan bütün verilerin bulut sistemler ile e-arşivlerde saklanması önü açılmıştır (Tutcu vd., 2019: 267-268).

Günümüze bakıldığında BSMMM'lerin dijital gelişmelerden fazla etkilenen bir meslek olduğu görülmektedir. BSMMM'ler sürekli olarak gelişme gösteren ve değişime ihtiyaç duyan bir yapı haline gelmiştir. Günümüzde dijital dönüşümün etkisini göstermesiyle artık BSMMM'lerin doğru bilgiyi en kısa sürede sunmak için dijital ortama yöneldikleri görülmektedir. Rekabet ortamının artması ile birlikte BSMMM'lerin doğru, hızlı ve güvenilir bilgi sağlama noktasındaki en büyük yardımcıları dijitalleşme ve gelişen teknolojidir.

### **4.3. Dijitalleşmenin Muhasebe Mesleğine Etkileri**

Dijitalleşmenin muhasebe mesleğini etkilemeye başlamasıyla artık birçok işlem internet aracılığıyla bilgisayar ortamında yapılmaya başlamıştır. Bu da muhasebe meslek mensuplarının mesleki niteliklerinin gün geçtikçe değişeceğini göstermektedir.

Dijitalleşmenin ve teknolojiye yaşanan gelişmelerin muhasebecilere olan etkisinin daha fazla artmasıyla aşağıdaki değişimler olacaktır (Tekbaş, 2019: 152-153).

- Muhasebe meslek mensubu tarafından yerine getirilen işlerin birçoğu dijital sistemler tarafından yerine getirilmesi,
- Klasik muhasebe eğitimi yerine muhasebe teknolojilerine dayalı eğitime geçilmesi,
- Yetenekli ve becerili muhasebe meslek mensuplarına ihtiyaç duyulması,

- Vergi işlemlerini bilme, yorumlama becerilerinden çok, bilgi teknolojilerin hâkim meslek mensuplarının aranması,
- Teknolojik gelişmelerin muhasebe meslek mensuplarına yeni iş alanları ve fırsatlar sunması,
- Muhasebe meslek mensuplarının, denetim ve danışmanlık işlevlerinin ön planda olması,
- Muhasebede dönüşüme yol açarak, bilgilere istenildiği zaman anında ulaşılması,
- Muhasebe meslek mensuplarının görevleri ve rollerinin tamamen değişmesi,
- Muhasebede yer alan klasik defterlerin yerini dijital defterlere bırakması,
- Geçmişe dönük kayıt sisteminden, gerçek zamanlı kayıt sistemine geçerek mali tabloların ve raporların anlık olarak elde edilmesidir.

Dijitalleşmeyle birlikte muhasebecilerin görevlerinde değişimler meydana gelmektedir. Dijitalleşme sayesinde birçok muhasebe işlemlerinin dijital ortamda yapılması muhasebe mesleğinde gelecekte daha fazla değişime uğrayacağı görülmektedir. Örneğin işletmelere ait faturaların muhasebe programlarına aktarılması fazla zaman alırken, dijitalleşme sayesinde bu iş yükünden kurtulmuş olacaklardır. Muhasebe mesleğinin gelecekte de önemli meslek haline gelmesi için biran önce değişimlere uyum sağlayacak çözümlerin bulunması gerekmektedir.

Dijitalleşmenin muhasebe mesleğine birtakım faydaları bulunmaktadır (Önday, 2017: 34):

- Dijitalleştirilmiş veriler üzerinde arama, analiz, düzeltme ve geliştirme gibi işlemler yapmayı sağlar.
- Bilgilerin kopyalanarak aynı işlemlerde hızlı şekilde kullanılmasını sağlar
- Verilerin dijital ortamda saklanmasını sağlar. Dijitalleşmenin diğer faydaları ise (TSOFİS, 2022):
- Dijitalleşme ile birlikte muhasebe işlemlerinde hata yapma riskinde azalma,
- Meslek mensuplarının fazla zaman ayırarak yapılan işlemlerin artık kısa sürede gerçekleştirilmesi
- Muhasebe hizmetleri bulut sistemler, yapay zekâ gibi teknolojik araçlar ile kolay olarak yapılmaya başlanması,
- Meslek mensuplarının kendilerine zaman ayırması,
- Meslek mensuplarının problem çözme ve strateji yapmanın yanında analiz yeteneklerinde güçlenme olmasıdır.

Dijital dönüşümün muhasebe meslek mensuplarının iş yükünü azaltma, zaman tasarrufu gibi önemli faydaları olsa da bir takım sorunlar da meydana gelecektir. Meslek mensupları dijital dönüşüme en kısa sürede adapte olmamaları durumunda aşağıdaki zorluklarla karşı karşıya kalabileceklerdir (Önday, 2017: 45):

- Altyapıların yetersizliği
- Siber saldırılara karşı yetersiz kalma
- Dijital sistemleri kurma zorluğu (Tekbaş, 2019: 224).
- SMMM'lerin dijitalleşmeye yeteri kadar hazır olmaması ise stres ve kaygıya neden olarak meslek hastalıklarına yol açabilmektedir (TSOFİS, 2022)
- Dijital dönüşüm karşısında eğitimsizlik,
- Meslek mensubunun yetersiz olmasından dolayı mükellef kaybı yaşaması,

Muhasebeciler, bu zorluklarla baş edebilmek ve gelişmelere uyum sağlayabilmek için sürekli olarak bilgilerini güncellemeliler ve bilişim teknolojilerini günün koşullarına göre güncel tutmaları gerekmektedir. Bu sayede muhasebe meslek mensupları, yukarıdaki zorluklara karşı tepki verebilecekler ve sorunları çözme noktasında sıkıntı yaşamayacaklardır. Ayrıca muhasebe meslek mensuplarına bu sıkıntıları yaşamamalarına yardımcı olabilmek için kurumlar, TÜRMOB ve Odalar tarafından destek verilmelidir.

TÜRMOB ve odalar ile birlikte Vergi Dairesi ve SGK gibi kurumlarında muhasebecilerin dijitalleşmesine destek verdikleri ve yönlendirmeler yaptıkları görülmektedir.

#### **4.4. Muhasebe Bilgisi Sunulan Kamu Kurumlarının Dijitalleşmesi**

BSMMM'ler görevleri yerine getirirken, vergi dairesi, SGK ve bağlı olduğu meslek kuruluşlarıyla sürekli etkileşim halinde olmak zorundadırlar.

VUK ve TTK kapsamalarında yapılan düzenlemeler ile ikincil mevzuatların da yönlendirmesiyle ülkemizde dijital ortamdaki sisteme ve muhasebe uygulamalarına geçişler yaşanmıştır. Ortaya çıkan uygulamaların yapılabilmesi için de bilişim teknolojilerinden faydalanılarak bütünleşik sistemlere bağlı yazılımlar kullanılmaya başlanmıştır (T.Şençiçek, 2013: 90).

Bilgi teknolojilerinde ortaya çıkan yenilikler ekonomik sistemlerin en önemli alanları arasında yer alan muhasebe uygulamalarını da etkilemiştir. BSMMM'ler geçmişte muhasebe kayıtlarını defterlere yazarak yapmışlar daha sonrasında ise bilgisayar ortamında kayıtlar işlenip, çıktı alarak arşivleme yapmışlardır. Teknolojide meydana gelen gelişmeler ile birlikte muhasebe işlemlerini yapmak için oluşturulan özel bilgisayar programları kullanılmaya başlanmıştır. Gelişmeler ile birlikte muhasebe işlemleri bütünleşik yazılımlar sayesinde otomatik şekilde muhasebeleştirilmekte ve SMMM'ler tarafında kontroller yapıldıktan sonra kurumların sistemine gönderim süreci başlamıştır. GİB ve SGK süreçle ilgili olarak mali belgelerin dijital ortamda oluşturulmasına, düzenlenmesine, iletilmesine, arşivlemesine ve onaylanmasına ilişkin usul ve esasları yer alan tebliğler yayınlamıştır (Tuğay ve Güler, 2021a: 700)

GİB tarafından dijitalleşme kapsamında değerlendirilecek elektronik uygulamalar ise aşağıdaki gibidir (GİB, 2022):

- İnteraktif Vergi Dairesi
- İnternet Vergi Dairesi
- Defter-Beyan Sistemi
- E-Beyanname
- Borç Sorgulama ve Ödeme
- Hazır Beyan Sistemi
- E-Fatura
- E-Defter
- E-Tebliğat
- B-Trans
- İadem Nerede?
- E-Yoklama Fişi Görüntüleme

GİB tarafından dijital ortamda yapılan işlemler yukarıda sıralanmıştır. Bu işlemler artık vergi dairesine gitmeye gerek kalmadan dijital ortamdan yapılabilmektedir. Örneğin vergi borcu, trafik para cezası, harçlar gibi birçok ödemenin artık GİB'in sayfasına girerek E-devlet ya da interaktif vergi dairesi şifresi aracılığıyla borç sorgulama ve ödeme ekranından rahatlıkla yapılabilmektedir. Yine E-beyanname, E-fatura, E-defter, E-tebliğat gibi işlemler dijital ortamdan mükelleflerin şifreleri ile SMMM'ler tarafından bürolarda yapılabilmektedir. Mükelleflerin iş yerlerine ait yoklama faaliyetleri ile ilgili sonuçların E-yoklama fişi görüntüleme sayfasından rahatlıkla öğrenilebilmektedir. Görüldüğü gibi artık birçok işlemin dijital ortamdan yapıldığı ve böylelikle muhasebe mesleğinin dijitalleşmesinde kurumların öncülük ettiği görülmektedir.

SGK ise sosyal sigortalar ve genel sağlık sigortası yönünden kişileri sosyal sigortacılık ilkelerine dayalı, güvence altına alacak, etkin, kolay erişilebilir, adil, aktüeryal (doğum, ölüm, sakatlık, hastalık, kaza, depresyon, sel) ve malî açıdan sürdürülebilir, çağdaş standartlarda kurulan bir kurumdur. SGK, sosyal güvenlik politikalarını uygulamak ve politikaların gelişmesi yönünde çalışmalar yapmak, tüzel ve gerçek kişileri hak ve yükümlülükleri gibi konularda bilgilendirmeler yaparak yerine getirilmesini kolaylaştırmak, sosyal güvenlik alanında araştırma, eğitim ve danışmanlık faaliyetleri yaptırmak ve yapmak, uluslararası gelişmeleri izlemek ve uluslararası antlaşmalar yapmak gibi görevleri yerine getirmektedir (SGK, 2022).

SGK tarafından dijitalleşme kapsamında değerlendirilecek elektronik uygulamalar ise aşağıdaki gibidir (SGK, 2022):

- E-Bildirge Uygulaması: Aylık prim ve hizmet belgesi işlemleri, sigortalı hesap fişi işlemleri, vergi numarası giriş/güncelleme, işveren borç görüntüleme, sigortalı sorgulama, İŞKUR meslek kod güncelleme/görüntüleme, posta güncelleme ekranı mevcuttur.
- E- Borcu Yoktur Uygulaması
- Engelli ve İşsizlik Teşvik Yönetimi
- İş Kazası Meslek Hastalığı E-Bildirim
- İşbaşı Eğitim Teşvik Yönetimi
- İşe Giriş/İşten Ayrılış Bildirgeleri
- İşyeri Nace Değişiklik Talep
- İşyeri Adres Giriş
- Teşviklerden Yersiz Yararlanılmış Dönemler

Muhasebe mesleğinin paydaşlarında en önemlileri içerisinde yer alan Vergi dairesi ve SGK'nın dijitalleşme ilgili düzenlemeler yaparak muhasebe mesleğinin ve muhasebecilerin dijitalleşmesine önem verdikleri görülmektedir. Bu kurumların yanında İŞKUR'da E-İŞKUR adı altında dijitalleşmeye geçmiştir. Kurumların sistemlerinde, web sitelerinde ve alt yapılarında değişiklikler yaparak işlemlerin internet ortamında yapılması ile birlikte muhasebeciler dijitalleşme sürecinde hızlanma yaşamaktadır.

BSMMM'ler ve mükellefler tarafından kullanılan dijitalleşme uygulamalarına gün geçtikçe yenileri eklenmektedir. Dijitalleşme, yeni uygulamalara geçiş sürecinde bazı sorunlara yol açmış olsa da ilgili olan bütün taraflara ilerleyen dönemlerde avantajlar kazandıracaktır. Özellikle ülkemizde kayıt dışı ekonomi sorunu ile mücadelesinde bütün işlemlerin dijital ortamda tutuluyor ve yapılıyor olması çok daha güvenilir bir yapının oluşmasında önemli rol oynayacaktır. Ayrıca gerek SMMM'ler gerekse mükellefler işlemlerini daha hızlı yaparken, çok daha kaliteli hizmet alma imkânına sahip olmaktadır. Diğer bir avantaj ise kırtasiye işlemlerinin azaltılmasından sonucunda meydana gelen tasarruf ve işlem maliyetlerinin en aza indirilmesidir. Dijitalleşme ile etkin bir denetim ortamının oluşturulması önem taşımaktadır (M. S. Öztürk ve Çarıkçı, 2019: 1009).

## 5. MUHASEBE HİZMETLERİNDE KULLANILABİLECEK DİJİTAL TEKNOLOJİLER

Bu başlıkta muhasebe hizmetlerinde

### 5.1. Muhasebe Hizmetlerinde Yapay Zekâ

Teknolojik gelişmeler sayesinde BSMMM mesleği defter tutma ve beyanname verme gibi rutin işlemlerden uzaklaştığı görülmektedir. Günümüzde meslek mensupları tarafından yerine getirilen birçok işlem, gelecekte tamamen yapay zekâ uygulamaları sayesinde yapılı duruma geleceklerdir. Yapay zekânın devreye girmesi ile birlikte BSMMM'lerin sahip olmaları gereken güncel becerilerin öğrenilmesi noktasında çağın gerekliliklerine uyum göstermesi çok önemlidir (Uçoğlu, 2020: 20).

*“Yapay zekâ insan zekâsını taklit edip modellemek için tıpkı insanlar gibi problemlere çözüm üretebilme, anlamlandırabilme, genelleme yapabilme, deneyimleri ile kazanımlarını öğrenebilme gibi yetenekleri modellenen sisteme kazandırma olarak”* tanımlanmaktadır (Yılmaz, 2020: 4-5).

BSMMM mesleğinde dijital dönüşümle birlikte görev ve tanımlamalar da değişikliğe uğrayacaktır. BSMMM mesleğinde angarya işlerde azalma, kurumlara, işletmelere gidip-gelmelerde azalma, belgelerde azalma, daha çok karar verme noktasında olma gibi değişiklikler olacağı görülmektedir. Artık BSMMM'de birçok işlemin yapay zekâlar aracılığıyla gerçekleştirilebilmesi, kayıtların, sınıflandırmanın ve zamanı geldiğinde kurumlara iletilmesi gereken bilgilerin otomatik olarak yapılması gibi rollerde de değişikliğe uğrayacağı görülmektedir. Artık muhasebede verilere ulaşmak kolay hale gelecek, asıl önemli nokta ise bu verileri yönetmek olacaktır. BSMMM'ler ellerindeki mevcut verileri kullanarak, işletmelerin diğer bölümleriyle işbirliği içinde çalışarak yeni stratejiler geliştirmeleri ve karar alma noktasında önemli bir yere sahip olacaklardır (Serçemeli, 2018: 383).

Yapay zekânın ve teknoloji kullanımının daha fazla artması ile birlikte BSMMM'lerin teknolojik düşünme ve kullanma konusunda bilgili olmaları, önemli hale gelmektedir. Teknoloji ve kullanımı noktasında kendini geliştirmeyen ve önem vermeyen BSMMM'lerin dijitalleşmeyle birlikte muhasebe hizmetlerini sunumu noktasında istenilen bilgilere cevap verme ve yapma noktasında sıkıntılar yaşayacağı görülmektedir. Ülkemizde, özellikle vergilendirme alanında dijitalleşme kavramından söz edebilmek mümkündür. Bu noktada, Türkiye'de önemli değişimler yaşanmaktadır. Vergilerin internet ortamından faydalanılarak daha kısa zamanda toplanabilmekte, dilekçe, belgelerin ve daha birçok işlemin internet ortamından yapılması ve yapay zekânın da devreye girmesiyle insan gücünde giderek azalmalar olacaktır (Gacar, 2019: 393).



### 5.1.1. Yapay Zekânın Muhasebe Temel Fonksiyonlarına Etkisi

Muhasebenin temel 6 fonksiyonu olan, kaydetme, sınıflandırma, özetleme ve raporlama, analiz ve yorum olarak geçmektedir. Yapay zekâ teknolojisini, muhasebe alanında yapmış olduğu değişikliklere bakmak için ilk önce temel fonksiyonlarını ele almak yararlı olacaktır.

Yapay zekâ kapsamında muhasebenin fonksiyonları aşağıdaki gibi ele alınmıştır (Erdem ve Gülten, 2021: 458-459).

- **Kaydetme fonksiyonu açısından:** Tekdüzen hesap planı ya da yeni çıkacak hesap planları kapsamında belgelerde yazılı olan bilgilerden yararlanarak, muhasebe kayıtları yapay zekâ teknolojisi tarafından yapılabilir. Faturaların tarayıcılar aracılığıyla, muhasebe kayıtlarına anında geçirilmesi yakın zamanda gerçekleşmesi muhtemel olan bir teknolojik gelişme olarak görülmektedir. Günümüzde yazarkasa cihazlarından çıkan belgelerin otomatik kayıt altına alınması zaten gerçekleştirilmiş olan bir işlemdir. Günümüzde elektronik fatura kullanımı yaygınlaşması ile kayıtlama fonksiyonunun yapay zekâ ile gerçekleştirilmesi mümkün olacaktır. Turing testini bu fonksiyona uyguladığımızda, yapılan muhasebe kaydının, bir SMMM tarafından mı ya da bir yapay zekâlı program tarafından mı yapıldığı ayırt edilmemesi gerekmektedir.
- **Sınıflandırma fonksiyonu açısından:** Günümüzde, yevmiye defterine alınmış kayıtların deftere kebire alınması işlemi otomatik olarak yapamayan bir muhasebe programı yoktur. Tüm resmi muhasebe programlarında bu özellik yer almaktadır.
- **Özetleme ve raporlama fonksiyonu açısından:** Dönem sonu yansıtma işlemlerinin yapılması, FIFO, ortalama Maliyet, gibi değerlemeleri yapma, amortisman ayırma gibi işlemlerin birçoğu muhasebe programları aracılığıyla, belli bir alana kadar gerçekleştirilmektedir. Gelir tablosu ve bilanço gibi mali raporlar, günümüzde birçok muhasebe yazılımları aralığıyla alınmaktadır.
- **Analiz ve yorumlama:** Günümüzde yapay zekâyı kullanarak en büyük gelişim göstermesi gereken, analiz ve yorumlama fonksiyonudur. Oran analizi, karşılaştırmalı mali tablolar, yüzdeler ve eğilim analizleri gibi mali analizlere uygun işlemleri yazılımlar aracılığı ile yapmak mümkün olacaktır. Fakat bu işlemler kapsamında mali tabloları yorumlamak, yapay zekânın muhasebede vereceği en önemli sınav olarak görülmektedir. Yine Turing testi kullanılarak yapay zekânın mali tablolara yaptığı yorumların, SMMM'lerin yaptığı yorumlardan arasında farkların olmaması gerekmektedir.

Muhasebenin temel fonksiyonları incelendiğinde yapay zekânın kaydetme ve sınıflandırma fonksiyonlarında kullanıldığı görülmektedir. Sadece analiz ve yorumlama fonksiyonunda yapay zekânın yetersiz kaldığı ve SMMM'lerin öneminin analiz ve yorumlama aşamasında ortaya çıkacağı görülmektedir. Gelecekte yapay

zekânın ülkemizde etkili olmasıyla birlikte muhasebe mesleğini aşağıdaki belirtilen konularda fayda sağlayabileceği görülmektedir (Tekbaş, 2019: 79-80):

- Manuel olarak veri girişlerinde azalmalar meydana gelme,
- Manuel olarak girilen verilerde oluşacak hata ve problemleri düzeltme,
- Muhasebe kayıtları ile banka hesapları arasında oluşabilecek farkları tespit etme ve düzeltme,
- Yapılan ödemelerin hangi faturalara istinaden yapıldığı tespit ederek eşleşme yapmak,
- İşletmelerin düzenlenmiş faturalarına ait ödemelerin yapılıp yapılmadığını kısa sürede tespit etmek,
- Klasik muhasebe işlemlerini, bildirimleri ve beyan gibi işlemleri ortadan kaldırmak,
- Sahte belge kullanımına son vermek gibi kötü alışkanlıkları yok edebilir.
- Devlete karşı vergi kaybını önleyerek daha fazla vergi geliri sağlamış olacaktır (Tuzcu, 2021).
- İşletmelerin, yapay zekâ aracılığıyla denetimi daha kolay olacaktır (Tuzcu, 2021).

Yapay zekânın muhasebe alanında birçok yönden etkileyeceği ve böylelikle SMMM'lerin üzerinden büyük bir iş yükünü alacağı görülmektedir. Artık klasik muhasebe hizmetlerinin yapay zekâ sistemleri tarafından yapılacağı ve muhasebeciler bunları bilgiye dönüştürerek bilgi kullanıcılarına aktarma noktasında olacaklardır.

Muhasebe mesleğinde yapay zekâ uygulamalarının kullanılmasıyla aşağıdaki faydaların sağlanması beklenilebilir (Wasny, 2019):

- **Veri analizinin kalitesini artırmak:** Yapay zekâ teknolojisi büyük miktarda veriyi işleyebilir ve analizin ölçeğini, kullanım alanını ve detaylı olmayı artırır.
- **Gözlem ve saptama güçlerinin algılanması:** Yapay zekâ teknolojisi detaylı olarak analiz yapabilir, yetersiz kanıtları algılayabilir ve veriler kapsamında meslek mensuplarının tespit edemeyeceği karmaşık durumları tespit edebilir.
- **Bilişsel kapasiteyi artırma:** Geri bildirim döngüleri aracılığıyla, hatalardan ya da olaylardan otomatik bir şekilde anında öğrenilebilir ve giderek bilinçli hale gelebilir. Verileri kesinlikle unutmaz ve kurumsal hafızasını sürekli olarak geliştirerek günceller.
- **Tutarlılığı sağlamak:** Makineler insanlar gibi hayal kırıklığı, tembellik, duygusallık, hasta olma gibi fizyolojik ve biyolojik durumlardan etkilenmedikleri için yapay zekâ teknolojisi insanlara göre daha tutarlı kararlar verebilir.

- **Tekrarlayan işlemleri azaltmak:** Muhasebe meslek mensuplarının veri girişi ve manuel inceleme gibi sıkıcı işlemlerde zaman kaybetmek yerine daha önemli işlemlere odaklanabilirler.
- **Hataları en aza indirmek:** Geleneksel muhasebe alanında, muhasebe işlemlerinde hatalar fark edilmeyebilir. Yapay zekâ teknolojisi hataları anında tespit edebilir ve muhasebe işlemlerin doğruluğunu her zaman sağlayabilir.
- **Fatura işlemlerinin hızlı yapılması:** Birden fazla fatura kullanımında ödeme işlemleriyle uğraşmak zor olabilir. Yapay zekâ teknolojisi verilerin analiz edilmesi, faturaların ödenmesi ve yeni faturaların kesilmesi gibi işlemleri yerine getirir.

Yapay zekâ ile birlikte muhasebe hizmetlerinde yapılan hataların anında tespit edilerek en aza indirilmesi ile hem mesleğin kalitesinin artacağı hem de sağlanan bilgilerin daha kaliteli analiz edileceği görülmektedir. Böylelikle şirketlerin karar alma noktasında aktarılan bilgilerin daha güvenilir olacağı düşünülmektedir.

### 5.1.2. Yapay Zekânın Muhasebe Alanında Yapmış Olduğu İşlemlerin Hukukî Geçerliliği

Yapay zekâ teknolojisinin, hukukî ve cezai yönden değerlendirildiğinde her hangi bir sorumluluk bulunmamaktadır. Yapay zekâ teknolojisinin yapmış olduğu işlemlerle ilgili muhasebe alanında henüz bir yasa, mevzuat bulunmamaktadır (Tekbaş, 2019: 80).

Yapay zekâ teknolojisinin kullanılması sonucunda kullanıcılar zarar görebilir. Böyle bir durumda yapay zekâ tarafından uğratılan zararların ne şekilde tazmin edileceğinin belirlenmesi gerekir. Yapay zekâ, hukuk alanına göre kişi sıfatında olmadığı için direkt olarak sorumluluğuna başvurulmayacaktır. Fakat sözleşmeden kaynaklanan sorumluluk ya da sözleşme dışı sorumluluk kapsamında üreticisine yapay zekâdan dolayı uğradığı zararların karşılanması için başvurulabilir. Yapay zekâ tarafından uğratılan zararlardan dolayı koşullar mevcut ise sözleşme kapsamında zarar veren tarafın sorumluluğuna başvurulabilir. Fakat yapay zekâ tarafından uğratılan zararlardan dolayı çoğunlukla “sözleşmeye taraf olmayan kişiler etkileneceği için haksız fiil hukukuna sıklıkla başvurulacaktır. Nitekim gerek kullanıcının talimatları nedeniyle üçüncü kişinin zarar görmesi halinde gerekse de hatalı tasarlanan, üretilen veya geliştirilen yapay zekânın kullanıcıya zarar vermesinde haksız fiil hukukunun önemli bir işlevi olacaktır” (Sarı, 2020: 251).

Sonuç olarak gelecekte yapay zekâ teknolojisinin kullanımı çoğalmasıyla bir yasa gerekliliği söz konusu olacaktır. Böylelikle bir yasa çıkartılarak yapay zekâ tarafından yapılan işlemlerin tam olarak kimlerin sorumlu tutulacağına açıklık getirilmiş olacaktır.

## 5.2. Muhasebe Mesleğinde Blockchain Teknolojisi

Blockchain merkezi yer almayan dağıtılmış bir dijital defter teknolojisidir. Takibi şifrelenmiş işlemlerle sağlayan dağıtık veri tabanıdır<sup>2</sup>. En önemli kolaylığı ise aracı olmadan kullanıcılar ağa bağlanabilir, yeni işlemler gönderebilir ve işlemleri doğrulayabilmektedirler. Blockchain'e girmiş olan bilgiler silinemez, bütün kullanıcılar yüklenen bilgileri görebilir ve sadece tarafların aynı fikirde bulunmaları halinde kayıtlar güncellenebilir. Bu özellikler ile Blockchain diğer sistemlerden üstün görünmektedir (Tekbaş, 2019: 91-92).

Blockchain teknolojisi (BT) *“herhangi bir merkezi otorite tarafından yönetilmeyen, ağa kayıtlı her bir bilgisayar/kullanıcının birbirlerine uçtan uca bağlı olduğu ve ağda gerçekleşen her işlemin küresel bir hesap defterinde tutulduğu bir veri tabanı şeklinde”* tanımlanmaktadır (Y. Kılınç, 2020: 990). Diğer bir ifade ile *“Blockchain, bloklardan oluşan zincir yapıdaki şifrelenmiş işlem takibini sağlayan dağıtık yapıdaki bir veri tabanı sistemidir. Bu sisteme kaydedilen işlemler üst düzeyde yapılan şifreleme sayesinde değiştirilemez ve kırılmaz hale getirilmek olarak”* tanımlanmaktadır (Meriç, 2022: 13).

Blockchain teknolojisi, genel özellikleri ve çalışma prensiplerine ilişkin mevcut muhasebe uygulamaları kapsamında önemli değişiklikler barındırmaktadır. Bu bağlamda, geleneksel şekilde benimsenen çift taraflı kayıt sistemini, kendine has sistem özelliği olarak yer alan üç taraflı kayıt sistemine dönüştürmesi Blockchain teknolojisinin muhasebe uygulamalarına kazandırdığı en önemli yeniliktir. Dağıtık defter yapısı, şuanda kullanılan çift taraflı kayıt sisteminin yanına üçüncü tarafı da eklemektedir. Böylelikle ilgili tarafların bir işlemin kaydına erişebilmesi için paylaşılan bir Blockchain dağıtık defteri bu yapıda üçüncü taraf olarak yerini almakta ve son derece erişilebilir, şeffaf ve geri dönülemez olarak verileri depolamaktadır (Özkul Ulucan ve Alkan, 2020: 233). Blockchain teknolojisinin yapısı gereği geçmişin izlerinin silinemediği bir dijital yapı olduğu için güvenilir kabul edilmektedir (Kocabıyık, 2020: 16).

Blockchain teknolojisinin BSMMM mesleğinde uygulanmasının iki sonucu vardır. İlk sonucu bu teknoloji aracılığı ile muhasebe bilgilerinin şeffaf bir şekilde paylaşılırken diğer taraftan yerine getirilen işlemlerin belgeleri ya da detayları (fatura detayı gibi) görüntülenebilecek ve işletmenin uyguladığı muhasebe politika ve yöntemleri de bu sisteme yüklenebilecektir. Fakat muhasebe politikalarının sistemde yerini alabilmesi için akıllı sözleşmelerin yapılması gerekmektedir. Akıllı sözleşmelerde bu bilgilerin kaydedilmesiyle birlikte işlemlerin otomatik şekilde yerine getirilmesi ve denetlenmesinin sağlanabileceği görülmektedir (Y. Kılınç, 2020: 1001).

Blockchain teknolojisinin muhasebe sistemlerine olan etkisini örnekle açıklamak gerekirse: karşı tarafa gönderilen transfer tutarı klasik muhasebe programlarına daha

<sup>2</sup> Dağıtık Sistem: “Farklı bilgisayarlardaki yazılım bileşenleri arasındaki haberleşme ve koordinasyonun sadece mesajlaşma yoluyla sağlanabildiği ağ olarak” tanımlanmaktadır (Karasooy ve Çınar, 2014, s. 372).

sonra kayıt yapılıp, değiştirilip, silinebilme yapılabilir. Blockchain teknolojisinde ise kayıt, işleminin gerçekleştiği anda oluşur. Buna gerçek zamanlı kayıt sistemi de denilmektedir. Harici olarak gerçekleşen işlemi her iki işletmenin de muhasebe sistemine ayrı ayrı kayıt altına almak yerine, gerçek zamanlı, ortak sistem üzerinden şifreli olarak kayıt edilir. Blockchain teknolojisi sayesinde verimliliğin önemli ölçüde artacak, gerçek zamanlı kayıt sistemi ile klasik muhasebe teknolojilerine kıyasla kayıtların daha güvenli, şeffaf ve daha düşük maliyetle tutulması imkânı olacaktır (Tekbaş, 2019: 93).

### **5.3. Muhasebe Hizmetlerinde Kullanılabilecek Dijital İletişim Araçları**

İletişim; “*İnsanların doğrudan veya dolaylı olarak duygularını ve düşüncelerini bireyden bireye, bireyden gruba, gruptan bireye, gruptan gruba, toplumdaki gruba veya toplumdaki topluma, yazı, konuşma ve görsel iletişim araçlarıyla bilinçli olarak aktardığı ve bir bağ oluşmasını sağladığı, anlaşılabilir ve dinamik bir mesaj alışverişi süreci*” olarak tanımlanabilir (Batu ve Kalamın, 2018: 28).

İletişim ortamları insanların ihtiyaçlarına göre değiştiği görülmektedir. 2020 yılı itibarıyla Ülkemizde yaşamaya başladığımız salgın süreci de bu duruma örnek olarak gösterilebilir. Görüntülü görüşme uygulamaları hayatımızda zaten kullanılıyor olduğumuz uygulamalardı. Ama salgının hayatı birçok yönde olumsuz etkilemeye başlamasıyla birlikte yüz yüze iletişim mümkün olmadığı için bu uygulamaları, okul hayatımızda, iş hayatımızda ve gündelik iletişimlerimizde bile daha fazla kullanmaya başladığı görülmüştür.

Yaşadığımız düzen, uyulması gereken günlük programlar günün şartlarına göre düzenlendi ve uygulamalara yeni alternatifler geliştirildi. Çoğu görüntülü görüşme uygulamaları ücret ödenmediği için kullanılırken bazı uygulamalar ise binlerce kişiyle görüşme yapma hizmeti sunduğu için kurum ve kuruluşlar tarafından kullanıldı. Bazıları bu uygulamaların daha önceden cihazında yüklü olduğu için tercih etti, bazıları ise okul ya da işyeri tarafından belirlenen uygulamaları kullandı. Bazı uygulamalar ise özellikler bakımından anlaşılabilir yapıda olmadıkları için tercih edilmedi. Genel olarak uygulamaları kullanmamıza neden olan birçok faktör vardı ve genellikle uygulamanın bulundurduğu özellikler, o uygulamanın kullanılmasında rol oynadı (Bayram, 2017: 236).

İletişim ortamları muhasebe hizmetlerini yerine getirirken de kullanılmaktadır. Mükellefler ile BSMMM’ler arasında belge alış-verişinde, yüz yüze yerine uygulamalar aracılığıyla görüntülü toplantılar yapıldığı görülmektedir. Muhasebe hizmetleri sunarken aşağıdaki uygulamalardan yararlanılabilmektedir.

#### **5.3.1. Zoom Cloud Meetings**

Bulut teknolojisi yardımıyla hizmet veren ve kullanıma açıldığı 2011 yılından beri oldukça yaygın şekilde kullanılan bir video konferans aracıdır. Kullanıcılarının sesli ve görüntülü iletişimlerine imkan veren Zoom’un, COVID-19 salgını

döneminde dünyanın her yerinden 300 milyona aşkın kullanıcısı bulunmaktadır. Zoom hesabı olmadan da görüşmelere katılmasına imkân veren program, yalnız şirket içi değil, müşteri ya da çalışan adaylarıyla yapılacak görüşmeler için de kullanıma uygun, pratik bir araç olarak değerlendirilmektedir. Zoom kullanılarak yapılan bir toplantıya telefonla bağlanmak da mümkündür (Zulherman, Nuryana, Pangarso ve Zain, 2021: 817).

Zoom programının ücretli ve ücretsiz paketleri bulunmaktadır. Ücretsiz paketleri kullanarak 100 kişiye varan görüşmeler yapabilmekle birlikte, ücretli paketi kullanarak daha fazla kişi ile görüşme imkânı sunmaktadır. Bu programın sunduğu başlıca hizmetler aşağıdaki gibidir (Kohnke ve Moorhouse, 2022: 52):

- Toplantılar yapılmasını sağlamak,
- Seminerler verilmesini sağlamak,
- Konferans odası,
- Telefon iletişimi,
- Mesajlaşma gibi hizmetleri sunmaktadır.

Yukarıdaki sunmuş olduğu hizmetler sayesinde birden fazla katılımcıyla gerçek zamanlı olarak sesli ve görüntülü iletişim kurmak, içerik paylaşımı yapmak, ders anlatmak, eğitim vermek, sunum yapmak ve canlı sanal etkinlikler sunmak gibi birçok faaliyetler yerine getirilebilmektedir.

### 5.3.2. Skype

Milyonlarca kişi ve işletme Skype'taki diğer kişilerle görüntülü, sesli, grup aramaları, anlık mesaj gönderimi ve dosya paylaşmak için olanak tanıyan yazılımdır. Skype'ı ücretsiz olanağından yararlanarak en fazla 50 kişinin bulunduğu gruplara ileti gönderebilir ve bu gruplarla sesli ve görüntülü çağrı yapabilmektedir. Cüzi bir ücretle daha fazla özellikten yararlanabilir ve daha fazla kişiye ulaşılma imkânı sunmaktadır (Skype, 2022).

İşveren şirketin bulunduğu şehirde olmayan kişilerin de mülakatlara kolayca katılabilmeleri sağlanır. Normal mülakatlarda olduğu gibi, kişilerin birebir şekilde insan kaynakları uzmanları ile görüşme gerçekleştirebilmesi mümkün olmaktadır. Bu sayede uzak bölgelerde olan insanların sadece mülakat için yol masrafı yapması önlenerek görüşme yapılmaktadır. Skype mülakat görüşmelerinin daha iyi bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için kullanıcılara bazı özellikler sunmaktadır. Görüntülü ve sesli görüşmenin yanında adayların portföy ekranlarını mülakat sırasında paylaşabilmelerine imkân vermektedir.

### 5.3.3. Microsoft Teams

Microsoft Teams iş yeri sohbeti, toplantılar, notlar ve eklentileri bir araya getiren uygulama olarak tanımlanmaktadır. Kullanıcılar, bir Microsoft hesabı veya Teams uygulamasına ihtiyaç duymadan Microsoft Teams'de sanal bir görüşmeye girebilir.

Microsoft Teams'deki bir toplantı sahibi, kişileri doğrudan bir web tarayıcısından erişilebilen bir bağlantı aracılığıyla çağırabilir. Bir görüşme başlatmak için ise Microsoft profil hesabınızın olması gerekmektedir. Microsoft ayrıca Teams uygulamasını 250 kişiye kadar bir grupla aynı anda iletişim kurmaya başlayacak şekilde yenilik getiriyor. Uygulama aynı zamanda telefon ve bilgisayar arasındaki mevcut sohbetlerin sorunsuz bir şekilde senkronize edilmesini sağlamaktadır (Hubbard ve Bailey, 2018: 1).

Microsoft Teams uygulaması kullanıcılarına üç farklı tercih sunar (Microsoft, 2022):

- Ücretsiz şekilde sunulan hizmetlerde taahhüt bulunmaz.
- “Microsoft 365 İş Temel” tercihi ise yıllık taahhüt yapılmaktadır ve aylık ücret 86 TL'dir. Yıllık taahhülle ilk altı ay ücretsiz olarak sunulmaktadır.
- “Microsoft 365 İş Standart” planında ise yine yıllık taahhüt yapılmakla birlikte aylık fiyat 178 TL olarak geçmektedir.

#### 5.3.4. Whatsapp

Whatsapp bireyler arası ya da gruplar arası iletişimle karşılıklı iletişime olanak sağlayan bir uygulamadır. Bu uygulama ile insanlar karşılıklı sohbet edebilmekte, belge, video, resim ve anlık olarak konum paylaşarak, hızlı şekilde iletişime geçebilmektedir. Son dönemlerde bu uygulamalardan kişisel iletişimin ötesinde daha işlevsel şekilde de yararlanılabilmektedir. Özellikle Whatsapp kullanıcılarına meslek grupları, arkadaş grupları, öğrenci grupları, aile gibi gruplar şeklinde özel ve dışa kapalı bir iletişim sağlamaktadırlar (Çağlak, 2019: 626).

Whatsapp'ın öne çıkan bazı özellikleri ise aşağıdaki gibidir (“WhatsApp'ın Özellikleri”, 2022):

- Mesajlaşan kişilerle **“anlık konum takibi”** paylaşımı yapabilmekte ve konum bilgileri, gerçek zamanlı şekilde karşı tarafa aktarılabilmektedir.
- Whatsapp'da güvenli olarak mesajlaşmak, verilerimizi zararlı uygulamalardan korumak için ek olarak güvenlik özelliğini aktifleştirmek gerekmektedir. Standart olarak uygulama, ilk kurulum aşamasında bir SMS kodu gönderir. İki adımlı doğrulama özelliği ile WhatsApp hesabınıza farklı bir telefondan giriş yapma ihtimalini engellemiş olur.
- WhatsApp görüşmelerini TXT formatında bir dosya haline getirerek paylaşım yapılabilir. Örneğin oluşturulan dosya karşı tarafa e-posta yoluyla gönderilebilir.
- WhatsApp üzerinden yapılan görüşmelerde, ne kadar internet verisi kullanıldığı, kullanıcı başına düşen miktarlarla görmek mümkündür.
- Uygulamayı kullanabilmek için telefonun internete bağlı olması gerektiğinden, kablosuz ağa bağlanmak veya bir mobil internet paketi olması gerekmektedir.

- Günümüz itibariyle Whatsapp uygulamasını dünya genelinde 2 milyar insan aktif olarak kullanmaktadır.

### 5.3.5. Bulut Teknolojileri

Bulut bilişim, uygulamaların internet ortamında bulunan bir uzak sunucu üzerinden çalıştırılması, kullanıcıya ait verilerin uzak sunucu üzerinde her an erişilebilir şekilde bulundurulmasını sağlayan bir servis yapısıdır (B. Akbaba, 2019: 22).

Google Drive, Google hesabı ile kaydolup ücretsiz olarak kullanabilecek **15 GB** hafıza alanına sahip, **Doküman, Sunum, E-Tablo, Form, Çizim, Harita** gibi farklı formatta dosyaları kullanma seçeneği barındıran, ofis uygulaması olarak tanımlanmaktadır(Google, 2022).

Google Drive kullanıcıların yanlarında harici disk ya da taşınabilir bellek gibi herhangi bir araç taşımalarına gerek kalmamaktadır. Kullanıcıları artık günlük hayatlarında da Google Drive uygulamasını dosya saklamak için ya da paylaşılması için kullanılmaktadır. Ayrıca kullanıcılar telefonlarına Google Drive uygulamasını yükleyerek ve diğer Google uygulamalarından haberdar olup kullanmaya başlamışlardır (Quick ve Choo, 2014: 180).

Google Drive, Google'ın oluşturduğu dosya düzenleme ve depolama hizmeti sunmaktadır. Dosya ve belgeleri İnternet'te depolayıp paylaşım yapabilme imkânı sunmaktadır. Mevcut belge ve dosyaları ister herkese açık ister Drive'ın oluşturmuş olduğu bağlantı linkine sahip olan kişilerle kolaylıkla paylaşım yapılabilmektedir. Yapılan paylaşımlar yalnızca görüntüleme, düzenlemeye da yorum yapma yetkisine sahip olma imkânı sunmaktadır. Bu düzenleme Google Documents ile gerçekleşir ve Google Drive ve Documents senkronize çalışabilen programlardır (Google, 2022).

### 5.3.6. Telegram

Rus programcı Pavel Durov tarafından oluşturulan Telegram, çoklu platform desteği sunan, güvenli şekilde anlık sesli ve görüntülü mesajlaşma servisi olarak tanımlanmaktadır. Ağustos 2013'te kurulan Telegram hem mobil olarak hem de masaüstü sistemleri ile kullanıcılarına hizmet vermektedir (Rogers, 2020: 216).

Telegramın genel özellikleri ise aşağıdaki gibidir (Urman ve Katz, 2022: 907):

- Tablet ve diğer platformlar üzerinden kolayca yüklenip kullanılabilir.
- Gönderilecek dosyalar için uzantı kısıtlaması yoktur.
- Kullanıcılara 1,5 GB'a kadar dosya paylaşma imkânı sunmaktadır.
- Uygulamada içerikler bulut mantığıyla saklanmaktadır. Bu özellik sayesinde farklı cihazlardaki oturumlarda kolayca senkronize olmaktadır.
- Gizli sohbet imkânı sunar. Tasarlanan güvenlik ve gizlilik teknolojisi ile mesajları Telegram bile görememektedir.



- Program üzerinde isteğe bağlı olarak konuşmalar şifre ile ekstra koruma altına alınabilmektedir.
- 200 kişiye kadar gruplar açma olanağı sağlar.
- Uygulama ile sesli arama yapılabilmektedir. Görüntülü arama özelliği yoktur. Fakat görüntülü ve sesli mesajlaşma özelliği sunmaktadır.
- Mesajların üçüncü kişilere iletilmesi engellidir. Hatta Telegramın kendisi de bu engele dâhildir.
- Program sistemindeki bulut desteği sayesinde ve önbellek yönetimi unsurlarıyla cihazlarda sıfır yer kaplama özelliğine sahiptir.

### 5.3.7. Adobe Connect

Adobe Connect, farklı yerlerdeki kullanıcıların internet aracılığıyla iletişimini sağlayan yeni nesil bir çevrimiçi sanal toplantı ve uzaktan eğitim aracı olarak tanımlanmaktadır. Sesli ve görüntülü iletişimin yanı sıra, flash animasyonları (swf), yazılım simülasyonları (Adobe Captivate, vb.), görsel öğeler, video dosyaları (.flv, .mp4) ve PDF dokümanlarını sunma imkânı sağlamaktadır (Elekaei, 2022: 60).

Adobe Connectin kullanıcılarına sunduğu bazı hizmetler ise aşağıdaki gibidir (Adobe, 2022):

- Katılımcılar ile sesli, görüntülü ve yazılı iletişim kurabilme imkânı sağlar.
- Doküman paylaşabilme seçeneği sunar.
- Eğitim verebilme ortama sağlar.
- Sunumlar kullanıcılarına hızlı şekilde paylaşılabilir.
- Kısa bir zamanda geniş topluluklarla iletişime geçebilmeyi sağlar.
- Verilen eğitimler ve yapılan sunumlar tekrar yararlanmak üzere kayıt edebilme imkânı sunar.
- Katılımcılarına yetki vererek yapılacak etkinliklerde gerekli hiyerarşiyi sağlayabilme ortamı sağlar.
- Ekran paylaşımı yapılabilir ya da çizerek anlatabilir.
- Satış ve pazarlama sunumları yapılabilir.
- Eğitim ve iş için animasyonlar ve yazılım simülasyonları sayesinde verimli toplantı, seminer, seminer ve konferans gibi etkinlikler düzenleyebilme imkânı sağlar.
- Yer ve zamandan ayrı olarak kullanıcılar eğitim içeriklerini rahat bir şekilde yayımlayabilir, sanal sınıflar oluşturulabilir ve katılımcıların performanslarını devamlı olarak takip edebilme imkânı sunmaktadır.

Adobe Connect kullanıcılarına 60 gün boyunca ücretsiz kullanım imkânı sunmaktadır. Standart olan paketi satın alacak olan kullanıcılar aylık 46 Euro öderken, gelişmiş seminer ve toplantı paketinden yararlanmak isteyen kullanıcılar

ise aylık 120 Euro ödemesi gerekmektedir. Eğitim paketinden yararlanmak isteyen kullanıcılar ise aylık olarak 340 Euro ödeme yapması gerekmektedir (Adobe Connect, 2022).

### 5.3.8. Intranet

Bu sistem kurum içi bilgi sistemi olarak adlandırılmaktadır. İtranet aracılığıyla işletmede çalışanlar arasında iletişim ve iş birliği oluşabilir. Bunu intranet ara yüzü sayesinde sağlanabilmektedir. Ara yüz sayesinde işletme ile çalışan personeller arasında erişim sağlanır. Böylece daha profesyonel bir çalışma ortamı hazırlanabilir. Bu sistem ile internet olmasa da işletmede yer alan cihazlar arasında iletişim ve veri alışverişi yapılabilir. Bu sistemi hastaneler, üniversiteler ve işletmeler kullanabilir. Temel amaç işletme ve kurum içinde bilgi alışverişini yapabilecek bir sistem kurmaktır. İtranet aşağıdaki işlemleri yapmada yarar sağlamaktadır (Kumsalajans, 2020):

- İşletme içinde sağlanan bilgi alışverişi daha güvenli olur. Yani işletmeye ait bilgilerin başkalarının eline geçmesine engel oluna bilinir.
- Muhasebe işlemlerini intranet üzerinden aktarılabilir.
- İnsan kaynakları bölümü daha nitelikli çalışabilir.
- Üretim ve otomasyon yazılımlarını sistemlere bağlanabilir.
- İşletmede çalışanların sosyalleşmesini sağlayabilir ve iş birliği geliştirilebilir.
- Uzaktan erişim kurarak iş akışının doğru yapıлып yapılmadığı takip edebilir ve takip edilmesi sağlanabilir.
- İşletmeniz ile ilgili verileri veri tabanınızda doğru şekilde tutabilir ve belge dağıtımlarını tek tuşla yapabilirsiniz.
- Çalışma grupları oluşturarak çalışanların verimli çalışması sağlanabilir.
- İşe yeni başlayan çalışanın uyum sağlama aşamasının kısaltmasını ve verimli geçmesi sağlanabilir.
- Tedarik, stok ve dağıtım konusunda profesyonel bir kontrol sistemi kurulabilir.

İşletmede intranetin kurulu olmasının, maliyet, kullanılabilirlik, bilgi depolama, iletişim, verimlilik, web yayıncılığı, zaman tasarrufu, iş birliği ve karar verme gibi birçok faydası vardır. Fakat intranetin karmaşık olması, güvenlik ve güncellemeler gibi zorlukları da olabilmektedir (Berqnet, 2021).

### 5.3.9. Diğer Araçlar

Dijital iletişim araçlarının tamamının burada sayılması elbette mümkün değildir. İletişim ihtiyaçları ile yazılım ve donanım teknolojilerindeki gelişmeler gün geçtikçe daha çok dijital iletişim aracını da ortaya çıkarmaktadır. Burada sayılanların dışında aşağıdaki teknolojiler de dijital iletişimde kullanılmaktadır:

- Artırılmış gerçeklik
- Beep
- E-posta
- Facetime
- Hangouts
- Kısa mesaj,
- Mesenger
- Metaverse
- Padlet
- Podcast
- Screencast
- Sosyal ağlar
- Web 2 teknolojileri

#### **5.4. Mali Müşavirlik Hizmetlerinde Kullanılan Dijital Araçların Güvenirliliği**

Dijital iletişim araçları kullanılarak kurulan iletişimin güvenliğinin nasıl sağlanacağına dair bilgiler araçtan araca farklılık göstermektedir. Bu nedenle kullanacağımız aracın ayrıntılarına aşına olmak önemlidir. Fakat hangi dijital iletişim aracı kullanılırsa kullanılsın uygulamasını genel ilkeler aynıdır. Bilgisayar korsanları ve siber suçlular fırsat kollamaktadırlar. Bu nedenle, video konferans kullanımının artması, bunun bir hedef haline geldiği anlamına gelmektedir. Görüntülü görüşme teknolojisi geliştikçe asıl oyuncuların kullanıcıların güvenliğini sağlama çabalarını gerekecektir (Kaspersky, 2022).

Amerika Birleşik Devleti (ABD), dijital iletişim araçları sayesinde yapılan uzaktan çalışma yöntemini bilgisayar korsanlarının varlığını göz önünde bulundurarak bir ulusal güvenlik konusu olarak görmüştür. Ulusal Güvenlik Ajansı, en popüler görüntülü sohbet araçlarından 13'ünün bir değerlendirmesini yayınlamıştır. Araştırmada aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır (Hackett, 2020).

- Uçtan uca şifreleme sayesinde video konferans ile iletişim güvence altına alınır, yalnızca görüşmeye dâhil olan kullanıcılar erişebilir ve uygulamanın kendisi dâhil olmak üzere başka kimse tarafından görülemez.
- Video görüşmelerinde söylenenlerin veya yapılanlarında dâhil olduğu çevrimiçi ortamlarda neler paylaştığınız konusunda dikkatli olunmalıdır.
- Davet bağlantısının kiminle paylaşıldığına dikkat edilmelidir.
- Toplantı davetleri e-posta yoluyla başkalarına gönderildiğinde, katılımcıya ulaştığından haberdar olabilmek için uyarılar oluşturulmalıdır.

- Çoğu videolu görüşme uygulaması, görüşmelerinizi güçlü bir şifre ile koruma imkânı sunar. Farklı uygulamalar ve hizmetler için kolay tahmin edilemeyen güçlü ve farklı şifreler kullanılmalıdır.
- Uygulamaları sıklıkla güncelleyin. Güncellemeler çoğu zaman sorunları ve güvenlik problemlerini düzelterken hata düzeltmeleri ve güvenlik yamaları yer alır.
- Toplantıya tüm katılımcılar yerini aldıktan sonra toplantıların kilitlemesi gerekmektedir.
- Video konferans programlarında bekleme odası özelliklerini kullanmaları gerekmektedir. Bu tür özellik sayesinde katılımcıları toplantı başlamadan önce ayrı bir sanal odaya koyarak ve toplantı sahibinin yalnızca toplantıda olması gereken kişileri kabul etmesine olanak sağlar.
- Bir programı kullanmadan önce video yazılımının içeriğini ve eksilerini bilmek önemlidir, bunun için iyice araştırma yapmak gereklidir.
- Ekstra gizlilik özelliklerini etkinleştirmek gerekir.
- Hayatta gerçek olarak tanınan insanlarla görüşmelere dikkat edilmelidir. Özel her hangi bir paylaşım yapmadan önce, video konferans yapacağınız kişinin güvenilir olduğundan emin olunmalıdır.
- Çok faktörlü kimlik doğrulamayı aktif hale getiriniz.
- Bir görüşmede değilken programın çalışmadığından emin olmak gerekir.
- Toplantıların kaydedilmemesi için gerekli önlemleri almak gerekir.
- Programda fazla izin veren her şeyi kapatmaya özen gösteriniz.
- İhtiyaç duymuyorsanız görüşmede video kullanmamaya özen gösteriniz.
- Çoklu olarak görüşmeler yapıyorsanız videolu toplantı kapasitesi yerine web yayını kullanmayı tercih etmek faydalıdır.
- Halka açık kablosuz ağları kullanırken dikkatli olmak gerekir. Ağa bağlanırken Doğrulama gerekmemesi, bilgisayar korsanlarının işine yarar.

Yukarıda sayılan önlemler sayesinde iletişim bilgileri üçüncü kişilere ulaşılması engellenecek ve kişisel verilerin güvenliği kısmen de olsa sağlanmış olacaktır. Mali Müşavirlik hizmetleri sunulurken kullanılacak olan dijital iletişim araçlarından en güvenilir olanını ve kişisel verilerin korunmasına özen gösteren programların kullanılmasını gerekmektedir.

### **5.5. Mali Müşavirlik Hizmetlerinde Kullanılan Dijital Araçların Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Kapsamında İncelenmesi**

Kişisel Verileri Koruma Kanunu'nun (KVKK) amacı, kişisel verilerin işlenmesinde başta özel hayatın gizliliği olmak üzere kişilerin temel hak ve özgürlüklerini korumak ve kişisel verileri işleyen gerçek ve tüzel kişilerin yükümlülükleri ile uyacakları usul ve esasları düzenlemektir (KVKK Mad.1).

Özel nitelikli kişisel verilerin işlenmesiyle ilgili KVKK madde 6'nın birinci fıkrasında kişilerin ırkı, siyasi düşüncesi, felsefi inancı, etnik kökeni dini, mezhebi ya da diğer inançları, dernek, kılık ve kıyafeti, sendika ya da vakıf üyeliği, cinsel hayatı, sağlığı, ceza mahkûmiyeti ve güvenlik tedbirleriyle ilgili verileri ile özel nitelikli kişisel veriler olarak tanımlanmaktadır.

Yine KVKK madde 6'nın ikinci fıkrasında özel nitelikli kişisel verilerin, bahsi geçen kişinin açık rızası olmaksızın işlenmesi yasaktır.

Kişisel verilerin işlenmesinde aşağıdaki ilkelerin uyulması zorunluluğu belirtilmiştir (KVKK Mad.4):

- Hukuka ve dürüstlük kurallarına uygun olmak,
- Doğru ve gerektiğinde güncel olmak,
- Belirli, açık ve meşru amaçlar için işlenme,
- İşlendikleri amaçla bağlantılı, sınırlı ve ölçülü olmalıdır.
- İlgili mevzuatta öngörülen ya da işlendikleri amaç için gerekli olan süre kadar muhafaza edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Muhasebe hizmetleri, dijital araçlar ile işletmelere sunulurken sağlanan kişisel veriler ile ilgili işletmelerin izni olmaksızın işlenemediği açıklanmıştır. Fakat aşağıdaki unsurlardan birinin varlığı durumunda, işletmelerin açık rızası aranmaksızın kişisel verilerinin işlenmesi mümkündür (KVKK Mad.4):

- a) Kanunlarda açıkça öngörülmesi,
- b) Fiili imkânsızlıktan dolayı rızasını açıklayamayacak durumda bulunan ya da rızasına hukuki geçerlilik tanınmayan kişinin kendisinin ya da bir başkasının hayatı ya da beden bütünlüğünün korunması için zorunlu olması,
- c) Bir sözleşmenin oluşturulması ya da ifasıyla doğrudan doğruya ilgili bulunması kaydıyla, sözleşmenin taraflarına ait kişisel verilerin işlenmesinin gerekli olması,
- ç) Veri sorumlusunun hukuki yükümlülüğünü yerine getirebilmesi için zorunlu olması,
- d) İlgili kişinin kendisi tarafından alenileştirilmiş olması.
- e) Bir hakkın tesisi, kullanılması veya korunması için veri işlemenin zorunlu olması.
- f) İlgili kişinin temel hak ve özgürlüklerine zarar vermemek kaydıyla, veri sorumlusunun meşru menfaatleri için veri işlenmesinin zorunlu olması.

Kişisel verilerin silinmesi, yok edilmesi veya anonim hâle getirilmesi ile ilgili bu Kanunun ve ilgili diğer kanun hükümlerine göre işlenmiş olmasına rağmen, işlenmesini gerektiren sebeplerin ortadan kalkması hâlinde kişisel veriler resen veya ilgili kişinin talebi üzerine veri sorumlusu tarafından silinir, yok edilir veya anonim

hale getirilebilir (KVKK Mad.7). Kişisel veriler, ilgili kişinin açık rızası olmaksızın aktarılamaz (KVKK Mad. 8). Kişisel verilerin kişinin açık rızası olmaksızın yurt dışına aktarılamaz (KVKK Mad. 9)

KVKK ile birlikte muhasebe hizmetlerinin dijital araçlar ile sunulmasında kullanılan kişisel verilerin korunması ve bu verilerin 3. taraflara izinsiz şekilde aktarılmasının belirli cezaları olduğu görülmektedir. Bu kanun sayesinde dijital araçlar ile güvenli şekilde iletişim kurulabilmektedir. Kişisel verilerin başka kişilere paylaşılması ve yayılmasından sorumlu olan kişilerin belirli olması Kanunun önemini artırmaktadır.

## 6. COVID-19'UN DİJİTALLEŞMEYE ETKİLERİ

COVID-19'un ülkelerin karantina ve kapama yaşadığı bir dönem olarak hayatın bütün alanını etkilediği ve “büyük buhran”dan sonra ekonomiyi en büyük etkileyen krizlerden biri haline gelmiştir. COVID-19 döneminde sadece insanların sağlığını değil, küresel çapta dengeleri değiştirerek ekonomiden, eğitime, sosyal hayattan, ticarete kadar geniş bir alanda etkisini göstermiş ve dolayısıyla işletmelerin çalışma biçimlerinin değişmesine yol açmıştır (Nalbantoğlu, 2021: 13).

Son yıllarda bilgi iletişim teknolojileri ile gelişen internet ortamı birçok alanda dijitalleşmeyi hızlandırırken, COVID-19 salgını dijitalleşmeye daha da ivme kazandırdığı görülmektedir. Bu bağlamda, COVID-19 salgını birçok sektör ve faaliyet alanlarında geleneksel yöntemleri bırakmak zorunda kalınmış, temasın azaltılması nedeniyle dijitalleşme ile birlikte hayatın sürdürülebilmesi için bilgisayarda yer alan sistemlerden başlanarak uzaktan işlemlerin yapılması için yeni yöntemler geliştirilmiştir (Marangoz ve Özen, 2021: 65).

COVID-19'un dünyayı etkisi göstermesi ile birlikte insanlar dijitalleşmeden ve dijital çağın getirmiş olduğu ürünlerden daha çok faydalanılır hale gelmiştir. Sebebi ise COVID-19'un gerektirdiği kısıtlamalar olarak ifade edilebilmektedir. Kısıtlamalar ile personeller için evden çalışmayı, öğrencilerin çevrimiçi eğitimi, çevrimiçi ticaretin yapılması, temasın olmaması için alış-verişlerin çevrimiçi yapılmasını beraberinde getirmiştir. Uzaktan çalışmak ve uzaktan eğitime erişebilmek için de dijital çağın dijital ürünlerinde çare aranmıştır. Evden çalışmak durumunda kalan personellerin, öğrencilerin, çevrimiçi aktif olarak kullananlar dizüstü, telefon, tablet, bilgisayar gibi dijital araçlardan faydalanarak işlerini yapmaya devam etmişlerdir. COVID-19 ile birlikte birçok insanın dijital ürünler kullanarak marketlere, mağazalara ve hatta öğrencilerin yüz yüze derslere girmek yerine buldukları yerden işlerini yapmayı tercih ettikleri görülmektedir (Şıtak ve Yardımcıoğlu, 2022b: 135).

**Tablo 2.** İletişim Abone Sayıları

Yıllar	Sabit Telefon Abone Sayısı	Cep Telefonu Abone Sayısı	İnternet Abone Sayısı
2017	11 308 444	77 800 170	68 869 578
2018	11 633 461	80 117 999	74 500 089
2019	11 532 903	80 790 877	76 639 695
2020	12 448 604	82 128 104	82 364 590
2021	12 310 016	86 288 834	88 164 739

**Kaynak:** <https://data.tuik.gov.tr> Erişim: 11/08/2022.

2020 yılı Mart ayından itibaren ülkemizde görülmeye başlayan COVID-19 salgınının iletişim araçları kullanımını sayısal olarak etkilediği görülmektedir. Tablo 2’de yer alan verilere göre COVID-19’un etkili olmaya başlamasıyla 2020 ve 2021 yıllarında önceki yıllara göre internet abone sayısında dikkat çekici bir artış olduğu görülmektedir. Bunun temel nedenin ise sokağa çıkma kısıtlamaların olmasından dolayı eğitimin internet ortamından yapılması, işletmelerin evden çalışmaya yönelmeleri, çevrimiçi siparişlerin artması ve insanların boş zamanlarını iletişim araçlarını kullanarak geçirmek istemeleri gibi birçok faktörün etkili olduğu görülmektedir.

COVID-19’un etkisini azaltmak için uygulanan sokağa çıkma kısıtlamaları ile eğitim gibi ev dışında verilen birçok hizmetin evden yerine getirilmesiyle iletişim hizmetlerine olan talep COVID-19 döneminde artmıştır. COVID-19 döneminde Telekom sektörü diğer altyapı sektörlerine göre verimli bir performans sergilediği görülmektedir. Ayrıca insanların evde fazla bulunmaları nedeniyle internete daha fazla bağlanması veri trafiğini büyütmüş ve insanlarda internete ve dijital hizmetlere olan bağımlılığı artırmıştır (Eroğlu ve Altunay, 2021: 121).

COVID-19’un birçok sektörü etkilediği görülse de özellikle muhasebe mesleğinin hem devlete hem de diğer bilgi kullanıcıları bakımından önemi dikkat çekmektedir. COVID-19 döneminde kurumların birebir teması azalmak için işlemleri internet sayfaları aracılığıyla yapmaya zorlamışlardır. Muhasebe mesleğinde dijitalleşmeye uyum sağlamanın ve dijital ürünleri kullanmanın bir kişisel tercih olmadığı artık bir zorunluluk halini aldığı görülmektedir (Şıta ve Yardımcıoğlu, 2022b: 135).

COVID-19 getirmiş olduğu kısıtlamalar ve yasaklar sonucunda dijitalleşmenin kullanım alanlarının genişlediği görülmektedir. İşletmelerin COVID-19 öncesinde dijitalleşme alanında yapılması planlanan çalışmalara yer vermedikleri görülürken, COVID-19 sonrasında ise dijitalleşmeyi ana faaliyet konularının bir parçası yaptıkları ve hatta dijital araçlara yatırım yapmaya yöneldikleri görülmektedir. Sonuç olarak COVID-19’un sağlık yönünden olumsuz bir etki bıraktığı görülse de dijitalleşme konusunda hız kazandırdığı ve daha fazla önem verilmeye başladığı görülmektedir.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### DİJİTALLEŞMENİN MUHASEBE HİZMETLERİNE ETKİLERİNİN BAĞIMSIZ MUHASEBECİLER BAĞLAMINDA ANALİZ EDİLMESİ

---

---

Dijitalleşme muhasebe hizmetlerinin verilmesinde değişimler meydana getirmektedir. Bu değişimler en çok bağımsız muhasebe hizmetlerinde göze çarpmaktadır. Değişik sektörlerde ve boyutta işletmeye hizmet veren BSMMM'ler, bu işletmelerin birbirinden farklı taleplerini karşılamak durumunda olduklarından dijitalleşmeyi diğer muhasebe meslek mensuplarına göre daha yoğun yaşamaktadırlar.

Çalışmanın bu kısmında BSMMM'lerin görüşleri bağlamında dijitalleşmenin muhasebe hizmetlerine etkilerini konu alan araştırma sunulacaktır. Bu bölüm literatür taraması, araştırmanın desenine ilişkin açıklamalar ve bulguların yorumlanmasından oluşmaktadır.

#### 7. LİTERATÜR TARAMASI

Araştırma konusu ile ilgili yerli ve yabancı literatür taranmıştır. Literatür taraması Google Akademik, YÖKTEZ, Dergipark ve Süleyman Demirel Üniversitesi Kütüphanesinin sahip/abone olduğu basılı ve çevrimiçi veri tabanları kullanılarak yapılmıştır. Tarama anahtar kelimeleri; “muhasebe”, “muhasebe bilgi sistemi”, “muhasebe mesleği”, “muhasebe meslek mensupları”, “dijitalleşme”, “dijital dönüşüm”, “yapay zekâ”, “Blockchain teknolojisi”nden oluşmaktadır. Erişilen çalışmalardan bu araştırmanın konusuna benzerlik gösteren bazı çalışmalara ilişkin bilgiler, kronolojik olarak aşağıda verilmiştir.



YAZAR/LAR	KONU	BULGULAR/SONUÇLAR
<i>Uzay (2004)</i>	Muhasebe mesleğinin geleceği	Çalışma sonucunda rekabet ortamının artmasında muhasebecilerin en büyük yardımcısının yenilenen ve gelişen teknoloji olduğu belirtilmiştir. Ayrıca teknolojik gelişmelerin ve işletmelerde yararlanılan bilgi teknolojileri farklı şekilde muhasebe mesleğini etkileyeceği açıklanmıştır.
<i>Boz (2012)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda elektronik ticaret ile uğraşan işletmelerin bazı muhasebe kayıtlarının yeni ve farklı olduğu belirtilmiştir. Ayrıca denetim alanında da, yapısal şekilde denetlenmesi gerekli faktörler, dijital veriler yer aldığı için insan faktöründen kaynaklanan denetim yetersizlikleri, sanal organizasyonlarda minimum seviyeye indiği açıklanmıştır.
<i>T.Şençiçek (2013)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda elektronik alanda e-fatura, e-defter ve başka muhasebe uygulamaları ortaya çıkartıldıkça matbaa, ciltleme, basım, noter tasdik, işgücü, zaman, yazıcı, arşivleme maliyeti gibi önemli alanlarda tasarruf sağlanacağı ve çevreci işlemler benimsenerek ağaçların kesiminin de engelleneceği vurgulanmıştır.
<i>Alagöz, Öge ve Ortakarpuz (2014)</i>	Muhasebe mesleğinin geleceği	Çalışma sonucunda işletmeler için önemli bir bilgi sistemi olan MBS'nin karar vericilere en yüksek faydayı sağlaması gerektiği belirtilmiştir.
<i>Güney ve Cengiz (2015)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda günümüzde muhasebe alanında bilgi teknolojilerinin kullanılmasının daha doğru ve etkin kararlar alınabilmesini sağladığı, bilgi teknolojilerinin çevresel verileri kaydetmede ve çevre muhasebesi uygulamalarında kullanılmasının ekonomik ve ekolojik sürdürülebilirlik açısından önemli hale geldiği ifade edilmiştir.
<i>Acar, Öztürk ve Usul (2016)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda, sürekli denetimin işletmelerde uygulanması neticesinde önemli ölçüde şeffaflık sağlanacağı, kullanılacak yüksek bilgi teknolojileri araçları ve programlar ile etkili bir iç denetim sistemi oluşturulabileceği ve güçlü bir otomasyon sisteminin oluşması sayesinde endüstri içerisindeki diğer işletmeler ile rekabet edebilmek için işletmelere çok önemli avantajlar sağlayacağı vurgulanmıştır.
<i>Aytekin, Erdoğan ve Kavalcı (2016)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda Türkiye'de bazı önemli muhasebe yazılımlarının bulut muhasebesi hizmetini sunmaya başladıkları vurgulanmıştır.
<i>Aksu (2017)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda bulut muhasebesine geçişin tercihten çok zorunluluğa dönüştüğü, işletmelerin bulut muhasebesini ilgilendiren riskleri ortadan kaldıracak ya da asgari düzeye indirecek tedbirler olarak uygun bulut muhasebesi hizmetini alıp kullanmaları gerektiği belirtilmiştir.
<i>Adiloğlu ve Yücel (2018)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda muhasebenin kişi ve kurumlara yararlı bilgi sunma uğraşı, onlara yön gösterme işleri olarak görüldüğü sürece muhasebe mesleğini yürütenlerin hem bilgi birikiminin, hem de saygınlığının daha da artacağı vurgulanmıştır.

YAZAR/LAR	KONU	BULGULAR/SONUÇLAR
<i>Akdoğan ve Akdoğan (2018)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda geleceğin muhasebecisinin; robotlarla çalışabilen, dijital gelişmelere ayak uydurabilen ve teknolojik gelişmeler karşısında veri analizini başarıyla yapabilen, liderlik özellikleri gelişmiş verileri okuyabilen ve bu konuda şirketlere danışmanlık yapan kişilerin olacağı, muhasebenin çalışma alanı değişeceğinden meslek mensuplarının yeni yeterlilikler kazanması gerekeceği ve geleceğin muhasebecisi, gelecekteki teknolojik değişimleri kucaklayabilen, sistemin bir parçası olabilen kişiler olacaktır.
<i>Uçma Uysal ve Kurt (2018)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda gerek meslek mensuplarının gerekse meslek örgütlerinin değişime uygun olarak gerekli düzenlemeleri ve alt yapıyı hazırlamayı sağlayacak nitelikte adımlar atarak blok zinciri temelli muhasebe uygulamalarında kullanılacak teknoloji araçlarını fırsata dönüştürmesi gerektiği belirtilmiştir.
<i>Türker (2018)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda meslek mensuplarının gelecekteki yapılarını geliştirecek çalışmalar ve düzenlemeler oluşturmaları gerektiğini ve düzenleyici kurumlar ve iş dünyası; muhasebe mesleğinin ve meslek mensuplarının yeniden ve nasıl yapılandıkları konusunda bilgilendirilmeleri gerektiği açıklanmıştır.
<i>Erturan ve Ergin (2018)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda muhasebe mesleğinde ilerlemek isteyen muhasebe meslek mensuplarının alacakları temel muhasebe eğitiminin dışında, dijitalleşen dünya da daha çok teknoloji donanımlı olmaları, sistemler tasarlamaları ve bilinçli bir yaklaşım ile sistemde ortaya çıkacak olası hatalara çözüm sunabilecek analitik zekâsı yüksek kişiler olmaları gerektiği belirtilmiştir.
<i>Serçemeli (2018)</i>	Muhasebe mesleğinin geleceği	Çalışma sonucunda muhasebe ve denetim mesleklerinin kaybolmaktan ziyade istihdam sayılarında azalmalar olabileceği belirtilmiştir. Ayrıca mesleki görevde değişime uğrayacağı, bilgi teknolojilerine hakim, sürekli olarak gelişim göstermesi gereken, güncel bilgilerden faydalanılarak farklı stratejiler geliştiren bir hale dönüşeceği açıklanmıştır.
<i>Tektüfekçi (2018)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda ontolojinin ışığında dijital paradigma olarak e-dönüşümün ütopya olmadığı açıkça ortaya çıkmıştır.
<i>Coşkun Arslan ve Demirkan, (2019)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda dönüşümün etkileyeceği önemli alanlardan birinin muhasebe sistemi olacağı, muhasebe sisteminin dijitalleşmeyle beraber hata payının minimize edilmiş olacağı, gerek iç muhasebe sistemi gerekse iç ve dış denetim sistemi daha şeffaf daha hızlı daha doğru hale geleceği belirtilmiştir.

YAZAR/LAR	KONU	BULGULAR/SONUÇLAR
<i>Rasgen ve Gönen (2019)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda endüstri 4.0 yöntemlerini kullanarak entegrasyonu sağlanan bir üretim işletmesi üzerinde gerçekleştirilen simülasyon doğrultusunda üretim, paketleme ve transfer birimlerinde gerçekleşen ve internete bağlı cihazlar aracılığıyla elde edilen bilgilerin incelemesi gerçekleştirilerek muhasebe bilgi sisteminde yaşanan değişim işletme faaliyetleri doğrultusunda üretilen işlemlerin sayısının önemini ortadan kaldırdığı ve personel ihtiyacı duyulmadan verilerin sisteme yüklenmesini sağladığı ifade edilmiştir.
<i>Buyruk Akbaba (2019)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda bulut muhasebe sisteminin uygulanması işletmeler için hem olumlu hem de olumsuz etkileri olduğuna ve bilgi güvenliğinin geliştirilmesi gerektiği vurgulanmıştır. Ayrıca bulut muhasebe uygulanabilmesi adına yasal düzenlemelerin yapılması gerektiğine ve bulut bilişim altyapısının uluslararası şartlara, uygun seviyeye zorunlu uygulamalar ile getirilmesi gerektiği belirtilmiştir.
<i>Yardımcıoğlu, Karahan ve Yörük (2019)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda dijitalleşmenin hemen hemen her alandaki meslekleri etkisi altına alarak mesleklerin yapısının ve işleyişinin hızlı bir şekilde değişmesine neden olduğu vurgulanmıştır.
<i>Öztürk ve Çarıkçı (2019)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda e-muhasebe ve teknolojik uygulamalar konusunda öğrencilerin daha çok bilgilendirilmeleri, bilinçlendirilmeleri ve yönlendirilmelerinin gerektiği böylece öğrencilerin e-muhasebe hakkındaki geleceklerinin de olumlu olarak şekilleneceği belirtilmiştir.
<i>Yücel ve Adiloğlu (2019)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda mali müşavirlere “dijitalleşme” konusunda bir eğitim atağına geçmenin gerekli olduğuna, dijital muhasebe alanında üniversitelerin lisansüstü seviyesinde eğitim kampanyalarının olması sonucunda mali müşavirlik mesleğinin gelecekteki saygınlığını daha da artıracaklarını ve danışmanlık hizmetlerindeki başarılarını yükselteceklerini açıklamışlardır.
<i>Bulut (2019)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda ise web tabanlı muhasebe sisteminden yararlananların yararlanmayanlara göre sisteme yenilikçi ve iyimser şekilde yaklaştıkları, sisteme olan güven açısından daha az çekinceleri olduğu belirtilmiştir.
<i>Tutar (2019)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda muhasebe eğitimin sürecinde muhasebenin teorik kısmının yanı sıra yeni nesil teknolojilerin nasıl kullanılacağı, veri analiz yöntemleri öğretilmeli ve yeni nesil bir fabrikada muhasebe bilgi sistemi için gerekli olan veri akış sürecini oluşturabilmek yeterli bilgi ve beceri ile donatılması gerektiği ifade edilmiştir.

YAZAR/LAR	KONU	BULGULAR/SONUÇLAR
<i>Tektüfekçi (2019)i</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda muhasebe mesleğinin mali müşavirlikten mali mühendisliğe dönüşmesinin araştırmanın katılımcıları tarafından yeni bir kavram olarak algılandığı, yeni nesil mali müşavirlik mesleğinin ortaya çıktığı, her uygulamada olduğu gibi sistemin güçlü ve zayıf yönleri uygulanmasıyla birlikte daha da belirginleşeceği belirtilmiştir.
<i>Gacar (2019)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda ülkemizde vergi tahsilatı noktasında dijitalleşme kavramından söz edilebildiği ve ülkemizde önemli değişimler yaşandığı belirtilmiştir. Ayrıca yapay zeka teknolojisinin muhasebe mesleğini etkilediğini ancak ülkemizdeki muhasebe mesleği açısından sınırlı olduğu vurgulanmıştır.
<i>Dursun, Ektik ve Tutcu (2019)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda dijitalleşmenin bütün faydaları yanında, siber casuslar ve suçlular için bu sistemlerin ideal hedef olması da göz önüne alınarak sistemin açıklarının kapatılmasının beklendiği, dijitalleşmeye konu olan sistemlerin herhangi birinde ortaya çıkabilecek bir hatanın domino etkisi ile tüm sistemi tehlikeye atabileceği, bu dezavantajların göz önüne alınarak siber güvenlik konusunda alınacak tedbirlere ihtiyaç duyulduğu belirtilmiştir.
<i>Tosunoğlu ve Öztürkci (2020)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda meslek mensuplarının dijital okuryazarlık konusunda teknik boyutuna bilişsel ve sosyal alt boyuttan daha fazla önem verdikleri ifade edilmiştir.
<i>Kurnaz, Tekbaş, Bozdoğan ve Çetin (2020)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda dijitalleşmenin muhasebe eğitiminde önemli olduğu ama mevcut muhasebe eğitiminde dijital araçlara fazla yer verilmediği ve nitelikli muhasebe meslek mensuplarının yetişmesinde pek katkı sağlamadığı belirtilmiştir.
<i>Çakıl (2020)</i>	Muhasebe mesleğinin geleceği	Çalışma sonucunda geleceğin muhasebesi olarak adlandırılan karanlık muhasebe, tıpkı karanlık fabrikalar ve üretim alanları gibi göz önünde olmayan, kendi başına çalışan ve denetlenen, göz önünde olmayan ancak kullanıcılarına ve sahiplerine detaylı şekilde bilgi sağlayan bir yapı olacağı vurgulanmıştır. Ayrıca bu yapının yapay zekâlarca kontrol edilen ve kayıtlanan bir formda olacağı, bireysel hesap formları ilişkisel ağ yoluyla konsolide raporlara dönüşeceği belirtilmiştir.
<i>Özen (2020)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda her bir maliyet unsurunun insan faktörünü kapsam dışı bırakılarak hesaplanması, insanlardan kaynaklanan muhtemel ortaya çıkacak hata ve hilelerin oluşmamasını sağlayacak ve yönetimin karar verme sürecinde ihtiyaç duyduğu maliyet bilgileri tam zamanlı ve gerçeğe uygun şekilde ilgililere sunulabileceği belirtilmiştir.
<i>Çıtak ve Derya Baskan (2020)</i>	Muhasebe mesleğinin geleceği	Çalışma sonucunda ise elektronik gelişmeler ile ilgili zorunlu eğitimlerin alınması, yasalara uyulması ve mesleki özene dikkat edilmesi gibi faktörlerin muhasebe meslek etiğini etkileyeceği belirtilmiştir.

YAZAR/LAR	KONU	BULGULAR/SONUÇLAR
<i>Özkuş Ulucan ve Alkan (2020)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda muhasebe aşamaları içerisinde blok zincirinin bir güven kaynağı şeklinde kullanılması, şeffaflık seviyesinin mali düzenleme ve kontroller sistemine dahil olması modern muhasebenin çoğu yönünü değiştireceğine, karşılıklı ve çoklu kontrol mekanizmalarına olanak sağlayacak, hata ve hile risklerini de büyük ölçüde azaltacağını açıklamışlardır.
<i>Uçoğlu (2020)</i>	Yapay zeka ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda muhasebe meslek mensuplarının teknolojik gelişmelere daha hızlı adapte olunmasının sağlanması ve muhasebe mesleğinin dönüşüm aşamasının daha kısa sürede tamamlanabilmesi için üniversitelerin öncelikle lisansüstü, daha sonra lisans bölümlerine gerekli becerileri ve özellikleri kazandıracak dersleri müfredatlarına alarak güncellemelerin önemli olduğu belirtilmiştir.
<i>Atmaca (2020)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda muhasebe meslek mensuplarının yeni düzenlemeleri uygulamaları ve dönüştürmeleri noktasında yeterince bilgi sahibi olmadıkları belirtilmiştir. Ayrıca üniversitelerin muhasebe öğrencileri için veri analizi, bulut bilişim ve dijital teknoloji gibi konularda gerekli eğitimlerin verilmesi gerektiği vurgulanmıştır.
<i>Erdoğan (2020)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda ülkemizde teknoloji kullanımının giderek arttığı görülse de teknolojiden ve dijital ortamlardan yararlanma düzeyinin istenilen noktada olmadığı belirtilmiştir. Bunun nedeni olarak ise işletmelerin ve kurumların teknoloji kabul düzeylerinin eksikliği, yeni sistemlere karşı direnç gösterimi ve muhasebe meslek mensuplarının dijital sistemleri kullanımı konusunda bilgi eksikliği gibi önemli etkenler sıralanmıştır.
<i>Kruskopf, Lobbas, Meinander, Söderling, Martikainen ve Lehner (2020)</i>	Muhasebe mesleğinin geleceği	Çalışma sonucunda spesifik olarak, muhasebe ve denetim mesleklerinin rolünün çok net bir şekilde ortaya çıktığı muhasebecilerin ve denetçilerin değiştiğini açıklamışlardır. Ayrıca değişen teknolojiler ile zaman alıcı ve tekrarlayan işler otomatik hale getirileceği ve gelecekte muhasebeci ve denetçi, finans ve finans alanında daha fazla danışman rolüne dönüşürken daha yüksek değerli işler yapacaklarını belirtmişlerdir.
<i>Avcı (2020)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda dijital muhasebenin meslek çalışanlarının işlerini daha rahat yapmalarını ve kolaylaştırdığını fakat sorumluluklarını daha fazla artırdığı vurgulanmıştır. Ayrıca ülkemizde dijital muhasebe alanında yetişmiş eleman noktasında ivme kazanması gerektiği belirtilmiştir.
<i>Güldoğan ve Usul (2021)</i>	Muhasebe mesleğinin geleceği	Çalışma sonucunda muhasebe eğitiminin çağın istemiş olduğu dijital eğitime geçmek zorunda olduğu, muhasebe belgelerinin kaydedilmesiyle başlayıp, muhasebe çıktılarının alınmasıyla biten muhasebe eğitiminin oldukça yetersiz kaldığı, bu nedenle, uygulamada çoğu işletme bilgisayar kullanmaya yatkın kişileri finansal departmanlarda istihdam ettikleri belirtilmiştir.

YAZAR/LAR	KONU	BULGULAR/SONUÇLAR
<i>Yel ve Atasoy (2021)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda bağımsız denetçiler ile denetim şirketlerinin, yeni yazılım ve donanımlara ve dijital teknolojilere olan ihtiyacının artacağı, siber güvenlik önlemlerinin alınması noktasında veri depolama ve muhafazası yüksek maliyetler gerektireceği, denetim faaliyetlerinin maliyetlerini etkileyeceği belirtilmiştir.
<i>Deran, Beller Dikmen ve Özçelik (2021)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda blok zinciri teknolojisinin MBS ile bütünleşmesinde fayda-maliyet analizi sonucunda şuan mümkün olmadığı belirtilmiştir. Ayrıca denetim aşamasında işlemlerin doğruluğu ve bilgi teknolojileri altyapısı doğrultusunda ek denetim riskleri barındırdığı açıklanmıştır.
<i>Büyükarıkan (2021)</i>	Muhasebe mesleğinin geleceği	Çalışma sonucunda büyük verinin MBS’de yer alması ile muhasebe işlemlerinin otomatik algılayıcılar ile elde edilmesi; verilerin kontrolünde, kalitesinde ve doğruluğunda olumlu etkilerde bulunduğu belirtilmiştir. Ayrıca büyük verinin sağlamış olduğu veri analitiği ile finansal verilerin ses, görüntü, video ve metin şeklinde birbirini tamamlaması ve veri görselleştirme yönünden, yönetim ve denetim faaliyetlerine daha fazla şeffaflık ve kurumsallık kattığı vurgulanmıştır.
<i>Phornlaphatrachakorn ve Na Kalasindhu (2021)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda dijital muhasebe, firmaların hedef başarısını belirlemede ve açıklamada önemli bir rol oynadığı belirtilmiştir. Ayrıca yöneticilerin öğrenmesi, yatırım yapması ve hedefe ulaşılmasını sağlamak ve kurumsal sürdürülebilirliği artırmak için kuruluşta dijital muhasebe sistemini kullanmaları gerektiğini açıklamışlardır.
<i>Karçioğlu ve Binici (2021)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda işletmeler günümüz koşullarında önemli faaliyetleri yerine getirmek ve hedeflere varmak için gerekli iş gücünün yapılması, dijital dönüşüm kapsamında muhasebe meslek mensuplarının karşılaştıkları zorlukları savuşturmak için önemli bir gereksinim olduğu belirtilmektedir. Ayrıca dijital bilgi, beceri ve teknolojiyi anlama ve kullanma özelliğine sahip muhasebe iş gücünün oluşturulması için yetkinlik çerçevelerine ve eğitim sisteminin günümüz koşullarında yeni müfredata ihtiyacı olduğu açıklanmıştır.
<i>Tekbaş, Kurnaz ve Azaltun (2021)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda meslek mensupları kullandıkları dijital sistemlerini çoğunlukla verimli ve kullanabilme konusunda kendilerini yeterli buldukları, meslekleriyle ilgili dijital gelişmeleri sürekli olarak takip ettikleri belirtilmiştir.
<i>Allahverdi, Alagöz ve Alagöz (2021)</i>	Muhasebe mesleğinin geleceği	Çalışma sonucunda muhasebe mesleğini kapsayan tüm paydaşların bir proje kapsamında mesleki yetkinlik çerçevesinin oluşturulması tavsiye edilmiştir.
<i>Pusmaz (2021)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda muhasebe meslek mensuplarının dijital muhasebe okuryazarlık ve bilinç düzeylerinin yüksek olduğu belirtilmiştir.

YAZAR/LAR	KONU	BULGULAR/SONUÇLAR
<i>Sarıçiçek (2021)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda öğrencilerin muhasebenin dijitalleşen alanlarını önemsedikleri ve dijital uygulamalara hakim olanların iş hayatında daha rahat yer edinebileceklerini düşündükleri belirtilmiştir.
<i>Tuğay ve Güler (2021)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda sistemin tam anlamıyla uygulamaya konuluncaya kadar özellikle mükelleflerin taleplerinden kaynaklı olarak meslek mensuplarının iş yükünün artacağı, mükelleflerin taleplerini karşılamak için her bir mükellefine daha fazla zaman harcamak zorunda kalacakları, kırtasiye ve depolama maliyetlerinin azalacağı, iş ve işlemlerde belli bir düzenin sağlanacağı gibi sonuçlara ulaşılmıştır.
<i>Sönmez ve Demir (2021)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda teknolojik gelişmelerin özellikle de blokzincir kanadındaki gelişmelerin, dijital varlıkların yönetilmesi, transferi ve dönüştürülmesi noktasında kurum/kuruluş ve üçüncü kişilere bağımlılığın azalmasına, işlemlerin daha hızlı ve verimli yapılmasına, işlem maliyetlerinin de azalmasına katkı sağlayacağı vurgulanmıştır.
<i>Beder (2021)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda teknolojik uygulamalar ve dijitalleşen dünya bazı işlerin yapılmasında bireyleri olumlu etkilerken, çalışma alışkanlarında da pozitif şekilde değişime neden olduğu belirtilmiştir. Ayrıca muhasebe meslek mensuplarının, mesleki nitelikler nedeniyle bu konuda çok fazla şanslı olmadıkları, tekdüze ve statik bir yapıya sahip olan muhasebe işinin yapılmasında, teknolojiye bağlı yeni çalışma olanaklarına ayak uydurmakta zorlandıkları açıklanmıştır.
<i>Klymenko, Lillebrygfjeld Halse ve Jæger (2021)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda vaka şirketlerinin otomasyon ve robotizasyon için dijital teknolojiyi aktif olarak kullandıklarını ve bunun da operasyonlar için bol miktarda dijital veriye yol açtığını ortaya koyduğunu ancak bu veriler çevresel ve sosyal değerlerin muhasebesi için uygulanmadığını belirtmişlerdir. Bu nedenle, sürdürülebilirlik muhasebesi ve dijitalleşme iki ayrı kavram olarak ele alındığı ve aralarındaki kesişimin daha iyi detaylandırılması gerektiği açıklanmıştır.
<i>Bozdemir ve Cabar (2021)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda yapay zekânın muhasebede yer alması kullanıcılar açısından kolaylıklar sağlayacak olması ile gelecekte siber suçlara konu olabilecek güvenlik açıklarının giderilmesi konusunda tedbirlerin alınması gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca yapay zekânın muhasebe mühendisliği gibi yeni meslekleri ortaya çıkaracağı gibi klasik meslek mensubu kavramını yavaş yavaş yok etme yoluna gideceğini açıklamışlardır.

YAZAR/LAR	KONU	BULGULAR/SONUÇLAR
<i>Şeker ve Hoş (2021)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda dijital muhasebe uygulamalarına yönelik SMMM'lerin algıladıkları faydanın, kullanma niyeti üzerinde pozitif bir etkisinin olduğu tespit edilmiştir. Ancak dijital muhasebe uygulamalarına yönelik SMMM'lerin algıladıkları kullanım kolaylığının, algıladıkları fayda ve kullanma niyeti üzerinde pozitif yönlü bir etkisi olmakla birlikte bunun istatistiksel olarak anlamlı olmadığı belirlenmiştir.
<i>Kaya (2021)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	çalışmasında, SMMM'lerin dijital muhasebe okuryazarlık düzeylerinin demografik değişkenler açısından incelediği
<i>Açıkgöz ve Mutlu (2022)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda pandemi döneminde çalışanların sağlığını korumak amacıyla yaygın bir kullanım alanı bulan uzaktan çalışma sisteminin muhasebe meslek mensupları için de yasal bir zemine oturtulması gerektiği, meslek mensuplarının sağlığının korunması amacıyla büro edinme zorunluluğu ve evden çalışmaya yönelik engeller hakkında gerekli düzenlemeler yapılması gerektiği ve dijitalleşmenin sağladığı imkânlardan faydalanılması için gerekli koşulların oluşturulması gerektiği vurgulanmıştır.
<i>Akın ve Esmeray (2022)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda lisans öğrencilerinin ön lisans öğrencilerine göre dijital dönüşümle ilgili kavramlardan daha haberdar oldukları, aynı zamanda kişisel bilgisayarı olan ve uzun yıllardır bilgisayar kullanan katılımcıların ilgili kavramlara daha aşina olduğu ortaya konulmuştur.
<i>Altunal (2022)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda YÖK nezdinde oluşturulacak bir sanal gerçeklik eğitim platformu ile her ders ve konuda sanal simülasyonların yapılarak herkese açık hale getirilmesi, öğrencilerin işletme uygulamaları için işletmelere ait dijital ikizlerinin oluşturulabilmesi, Vak'a kullanımına yönelik eğitimlerin hem teorik olarak hem de Metaverse ortamında verilmesi önerilmiştir.
<i>Güney (2022)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda dijitalleşme ile muhasebede dijital dönüşümün kaçınılmaz olduğu ve muhasebe eğitim programlarının çağın ihtiyaç ve isteklerine göre yeniden düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir.
<i>Mert, Güner ve Duyar (2022)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda meslek mensuplarının dijitalleşme ile ilgili yaşanan gelişmeleri mesleki uygulamalar dâhilinde takip ettikleri ve mesleki uygulamalarda büyük ölçüde faydalandıkları belirtilmiştir.
<i>Turaeva (2022)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda modern eğilimlerin, ekonomik kalkınmanın tüm alanlarında dijital teknolojilerin kullanılmasını gerektirdiği sonucuna ve muhasebe alanının en çok yeniliğe ihtiyaç duyacağı belirtilmiştir. Yenilik olarak finansal ve ticari işlemlerin muhasebeleştirilmesinde sayısız sorunu çözen blok zincir teknolojisinin olabileceği vurgulanmaktadır.



YAZAR/LAR	KONU	BULGULAR/SONUÇLAR
<i>Eş ve Atasoy (2022)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda muhasebe meslek mensuplarının cinsiyete göre farklılık olmadığı kadın ve erkeklerin e-dönüşümün iyi olduğunu e-dönüşüm bilgi ve uyum seviyelerinin ortalama % 75 seviyesinde yer aldığı ve dijitalleşme sonucunda kaygı seviyesinin düşük olduğu ifade edilmiştir.
<i>Riadi (2022)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda muhasebecilerin dijital çağ karşısında hazırlıklı olmaları gerektiğini ve bazı muhasebe işlerinin yerini robotlar ve makineler alacağı belirtilmiştir. Ayrıca muhasebecilerin, bilgi teknolojinin giderek karmaşıklaşan değişiklikler hakkında bilgi sahibi olmaları gerektiği ve gelecekte muhasebe mesleğinin var olacağı açıklanmaktadır.
<i>Coman vd. (2022)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda muhasebenin dijitalleştirilmesinin yalnızca teknolojik ilerlemenin dayattığı modern bir çözüm olmadığını, aynı zamanda pandemi krizi nedeniyle ekonomik ve sosyal bağlamı tahmin etmenin zorluğu göz önüne alındığı zaman, gerekli ve hatta zorunlu olduğu belirtilmiştir.
<i>Alnasrallah ve Saleem (2022)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda hem işe uygunluk hem de kurumsal destek, ayrı olarak ele alındığında, algılanan fayda ve e-muhasebeyi kullanma niyetleri için moderatör görevi gördüğü ve bir kuruluştaki e-muhasebenin başarılı bir şekilde uygulanması için kurumsal desteğin önemle olduğu belirtilmiştir.
<i>Agostino, Saliterer ve Steccolini (2022)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda hesap verme sorumluluklarının giderek belirsizleştiğine ve dijital hesap verebilirlik biçimlerinin olası rollerini daha güçlü bir şekilde yeniden düşünmeye ihtiyaç olduğu belirtilmiştir.
<i>Şıtak ve Yardımcıoğlu (2022a)</i>	Dijitalleşme ve muhasebe mesleği	Çalışma sonucunda muhasebe profesyonellerinin dijitalleşmeye önem verdikleri, dijitalleşme ile ilgili gelişmeleri güncel şekilde takip ederek destek verdikleri, dijital araçlara uyum sağlayabildikleri ve dijitalleşmenin muhasebe mesleğinde saygıyı arttırabileceği belirtilmiştir.

## 8. ARAŞTIRMANIN TASARIMI<sup>3</sup>

### 8.1. Araştırmanın Amacı

Son yıllarda teknolojik gelişmelere bağlı olarak yaşanan dijitalleşme süreci ticaretten sanata, gündelik hayattan iletişime hemen hemen her alanda hayatı etkilemiştir. Özellikle 2020 başlarından bu yana yaşanan COVID-19 salgını muhasebe mesleğinde dijitalleşme sürecini daha da hızlandırmış ve iş yapma şekillerini sınırlandırmıştır. Bu çalışmanın amacı dijitalleşmenin muhasebe hizmetlerine etkilerini BSMMM'lerin COVID-19 salgını öncesi ve sonrası deneyimleri bağlamında ortaya koymaktır.

<sup>3</sup> Bu araştırma kapsam ve uygulama açısından Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal ve Beşeri Bilimler Etik Kurulu'nun 11.11.2021 tarihli ve 113/18 sayılı kararı ile etik ilkelere ve insan haklarına uygun bulunmuştur.

Çalışmanın amacı doğrultusunda aşağıdaki sorulara cevaplar aranmıştır:

1. Dijitalleşme BSMMM'lerin hizmet sunumunu nasıl etkiledi?
2. Dijitalleşme, BSMMM'lerin bürolarındaki istihdamı nasıl etkiledi?
3. Dijitalleşme, BSMMM'lerin kişi veya kurumlarla iletişimini nasıl etkiledi?
4. Dijitalleşme açısından muhasebe mesleğinin sunduğu hizmetlerin geleceği nasıl görülmektedir?
5. Muhasebe mesleği ve BSMMM'ler geleceğin dijital muhasebe hizmetlerine nasıl uyum gösterebilecektir?
6. Dijitalleşme konusunda mesleki kurum ve kuruluşlar bağımsız muhasebecilere destek veriyor mu?
7. BSMMM'lik hizmetleri tamamen iletişim programları kullanılarak yani hiç yüz yüze gelmeden verilebilir mi, verilmeli mi?
8. COVID 19 salgının bağımsız muhasebe hizmetlerinin dijitalleşmesine yönelik bir etkisi oldu mu?

### 8.2. Araştırmanın Kısıtları

Bu çalışmanın sonuçları Isparta ilinde faaliyet gösteren BSMMM'ler ile sınırlıdır. Katılımcılara dijitalleşmeye hazır olanlar veya olmayanlar şeklinde soru yöneltilmemiştir.

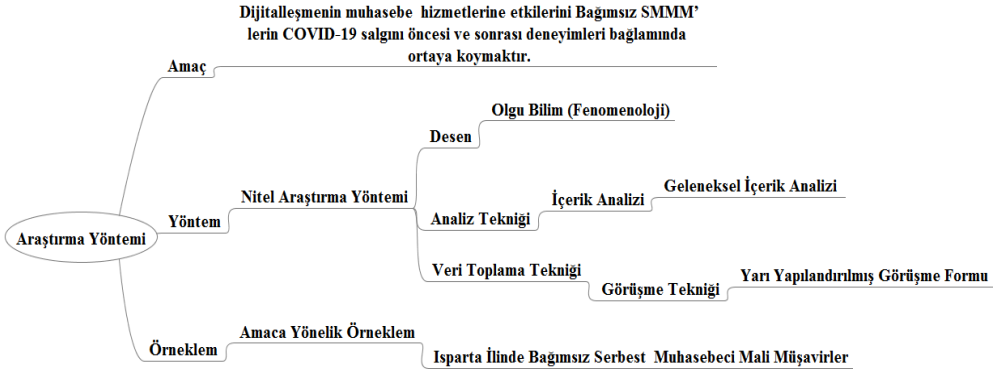
Ayrıca bu çalışmadan elde edilen sonuçlar sadece katılımcılar özelinde değerlendirilmiş ve Türkiye çapında genel değerlendirme yapılmamıştır.

### 8.3. Araştırmanın Yöntemi

Bu çalışmada dijitalleşmenin muhasebe hizmetlerine etkilerini BSMMM'lerin COVID-19 salgını öncesi ve sonrası deneyimleri bağlamında ortaya koymak amacıyla nitel araştırma yöntemi kullanılmıştır.

Nitel araştırma yöntemi, görüşme, gözlem ve doküman analizi gibi veri toplama tekniklerinin kullanıldığı, algıların ve olayların doğal şekilde gerçekçi ve bütüncül olarak ortaya konmasına yönelik nitel bir sürecin işlendiği araştırma olarak tanımlanabilir (Yıldırım ve Şimşek, 2016: 41). Diğer bir ifade ile nitel araştırma yöntemi, sosyal olguları bağlı oldukları ve içinde buldukları ortamda doğal görünüşleriyle görüşme, gözlem ya da belgeleri değerlendirmek gibi yollarla bilgi edinme ve elde edilen bu bilgileri analiz edip kuram geliştirme olarak da tanımlanmaktadır (İslamoğlu ve Alınacı, 2019: 220).

Çalışmada katılımcıların görüşlerini ortaya çıkarmak için Şekil 4'te yer alan izlemden yararlanılmıştır.



**Şekil 4.** Araştırmanın İzlemi

Nitel araştırma yöntemi için olgubilim (fenomenoloji) deseni kullanılmıştır. Olgubilim, kuramsal bir görüş açısı olup yüzeysel değerinden kazanılan doğrudan deneyimi araştırır. Davranış, dış, fiziksel ve objektif olarak betimlenen gerçeklikten çok, deneyim fenomeni tarafından kararlaştırılır (Balcı, 2009: 36). Bu desen, farkında olduğumuz fakat derinlemesine ve detaylı şekilde anlayışa sahip olmadığımız, içinde bulunduğumuz dünyada meydana gelen olaylar, algılar, deneyimler, yönelimler, kavramlar ve durumlara odaklanmaktadır (Yıldırım ve Şimşek, 2016: 69). Çalışmada dijitalleşmenin muhasebe hizmetlerine etkilerini BSMMM'lerin COVID-19 salgını öncesi ve sonrası deneyimleri incelemek için olgubilim deseni kullanılmıştır.

Çalışmada araştırmacı tarafından sorulan 8 soruya katılımcılar tarafından verilen cevaplar, deşifre edildikten sonra Excel programı yardımıyla kodlar ortaya çıkartılmıştır. Kodların genel değerlendirilmesiyle de kategorilere ulaşılmıştır.

#### **8.4. Araştırmanın Örneklemi**

Araştırmada yer alan soruların cevapları katılımcıdan katılımcıya nasıl değiştiğini ve farklı düşünce yapılarını ortaya çıkarmak için amaca yönelik örneklem seçilmiştir. Amaca yönelik örneklem tekniği, zengin bilgiye sahip olduğu düşünülen durumların derinlemesine çalışılmasına olanak vermesi şeklindedir (Yıldırım ve Şimşek, 2016: 178). Belirli bir amaçla ya da ele alınan konuyla alakalı örneklem daha önceden düşünülp oluşturulmasını ifade eder (Punch, 2014: 183). Amaca yönelik örnekleme, araştırma sorularıyla ilgili belirli amaçları ele alır; bu nedenle araştırmacı, bu sorularla ilgili olarak zengin bilgi içeren durumları seçer (Teddlie ve Tashakkori, 2008: 154-155). Araştırmada deneyimlerini ve düşüncelerini anlatmaları için Isparta'da faaliyetlerini sürdüren bağımsız muhasebeciler arasından 25 kişi seçilmiştir.

Araştırma verilerini toplama sürecinde COVID-19 salgını kısıtlamalarının devam etmesinden dolayı sadece Isparta ilindeki 25 BSMMM örneklem olarak seçilmiştir.

Araştırmada seçilen kişilere ulaşabilmek için akademisyenlerden, meslek odalarından ve görüşülen SMMM'lerin yönlendirmelerinden faydalanılmıştır. Katılımcılara bu şekilde ulaşmada kartopu tekniği olarak adlandırılmaktadır.

### 8.5. Araştırmanın Verilerinin Toplanması

Araştırmada elde edilen veriler görüşme tekniği kullanılarak toplanmıştır. Görüşme tekniği, araştırmacının katılımcıya sorular sorması ve katılımcının bu sorulara cevap olacak şekilde şimdi, geçmiş ve gelecekle ilgili görüş, tutum ve davranışları hakkında bilgi vermesi şeklinde tanımlanabilir (Güler vd., 2015: 114). Yaygın olarak kullanılan görüşme teknikleri yapılandırılmış, yarı yapılandırılmış ve yapılandırılmamış görüşme olarak üçe ayrılmaktadır (Gürbüz ve Şahin, 2018: 184).

Araştırmada yarı yapılandırılmış görüşme tekniği kullanılmıştır. Yarı yapılandırılmış görüşme, esnek ve çok stratejili araştırmalarda yaygın olarak kullanılmaktadır. Görüşmecilerin kendi belirlemiş oldukları konular ve soruların listesi vardır ve bunlara yanıt almak isterler, ancak soruların sıralanmasında, tam ifadelerinde ve farklı konulara verilen zaman ve dikkat miktarında önemli ölçüde özgürdürler (Robson ve Mccartan, 2016: 285-291). Yarı yapılandırılmış görüşme tekniğinde araştırmacılar tarafından hazırlanan sorular, görüşmeler başlamadan önce belirlenmekle birlikte görüşme esnasında soruların yalnızca araştırma odağının yönlendirdiği bir etkileşim ve diyalog esnasında geliştirilebilir (Glesne ve Peshkin, 1991: 73-77).

Yapılan görüşmelerde 8 sorudan oluşan yarı yapılandırılmış görüşme formu kullanılmış ve 25 BSMMM ile görüşme yapılmıştır. Yarı yapılandırılmış görüşme formu **Ek 1**'de gösterilmiştir. Yapılan tüm görüşmeler BSMMM'lerin bürolarında gerçekleşmiştir. Katılımcıların demografik özellikleri **Ek-2**'de verilmiştir. Katılımcılarla görüşmeler Aralık 2021 ve Ocak 2022 aylarında yapılmıştır.

### 8.6. Araştırmanın Verilerinin Analizi

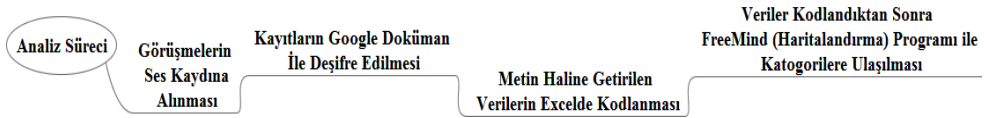
Araştırmada görüşmeler sonucunda elde edilen veriler içerik analizi tekniği ile incelenip kod ve kategoriler elde edilmiştir. İçerik analizi, kodlama ile verilerin içerisinde yer alan kavramları ve bu kavramlar arasındaki bağlantıları ortaya çıkaran "tümevarımcı" bir yaklaşımdır (Sığrı, 2018: 280). Diğer bir ifade ile nitel içerik analizi, "*belirli bir yazıda açık ya da gizli şekilde yer alabilecek anlam, tema ve kalıpları incelemek için yalnızca kelimeleri saymanın ya da metinlerden nesnel içeriği çıkarmasının ötesine geçen bir araştırma yöntemi olup, araştırmacıların sosyal gerçekliği bilimsel bir şekilde anlamalarını sağlamaktadır*" (Güçlü, 2019: 169-170). İçerik analizinde metinlerin veya çevirilerin içerisinde gizli kalmış anlamların ya da ulaşılmaması istenilen mesajların, belli bir sistematik yol izlenerek kavramlar ve kategoriler olarak ortaya konup bu kavram ve kategorilerin nitel şekilde analiz edilmesi olarak tanımlanmaktadır. İçerik analizinin verisi; metinler,

kitaplar, makaleler, mülakatlar, tartışmalar, özetle içerisinde iletişim olan her türlü şeyden oluşabilir (Güler vd., 2015: 333).

İçerik analizi nitel çalışmalarda sınırlamalar yer almadan değişik araştırmalarda rahatlıkla kullanılabilir (Güçlü, 2019: 175). İçerik analizinde belirli sınırların olmadığı ve araştırmacının belirlemiş olduğu yöntemle göre ilerlediği görülmüştür. Kategoriler verilerin karşıtlığını veya ilişkilerini ortaya koyarak sonuçlara ulaşmaya yaramaktadır (Sığırı, 2018: 281). Araştırma yapan kişilerin önemli ifadeleri veya fikirleri bir araya getirilerek kategoriler oluşturulur. Öncelikle yapılan kodlamalardan kategorilere ulaşılmaktadır (Güçlü, 2019: 161). İçerik analizi süreç olarak aşağıdaki gibidir (Sığırı, 2018: 288);

- Kodların bulunması,
- Kodların gruplandırarak kategorilere ulaşılması,
- Toplanan metinlerin kod-kategoriler bünyesinde gözden geçirilerek çalışmalar yapılması,
- Toplanan verilere açıklayacak kavramlara ve ilişkilere ulaşmak amaçlanır.

Çalışmada “Geleneksel içerik analizi” tekniği kullanılmıştır. Geleneksel içerik analizi, araştırmacının gözlemi ile başlatılır ve kodlar veri analizi yapılırken belirlenmektedir. Kısaca kodların veriden türetildiği görülmektedir (Güler vd., 2015: 344). Kod, nitel bir araştırmada, dil üzerine veya görsel veriyi betimlemek üzere sembolik şekilde yararlanılan özetleyici, çarpıcı veya çağrışımsal nitelikteki bir sözcük veya kısa bir ifade olarak tanımlanmaktadır. Veriler görüşme kaydı, günlükler, gözlem notları, dokümanlar, açık uçlu anket sorularına verilen cevaplar, fotoğraflar, çizimler, videolar gibi araçları içerebilir (Saldaña, 2013: 3). Kodlama diğer bir ifade ile veriler arasında bulunan anlamlı kelime, paragraf, cümle, gibi ifadelerle anlam olarak telaffuz edilmektedir (Sığırı, 2018: 280). Kodlama elde edilen verilerin çözümlemesini başlatan ve çözümleme sürecinde devam eden, belirli bir etiketleme faaliyetidir (Punch, 2014: 183).



Şekil 5. Analiz Süreci

## 8.7. Araştırmada Karşılaşılan Güçlükler

Görüşme gerçekleştirilen 25 BSMMM ile referans ve yönlendirmeler sayesinde görüşmeler yapılmıştır. Yapılan görüşmelerin sene sonuna denk gelmesi ve iş yoğunluklarından dolayı BSMMM’lerin bazıları görüşme talebimizi ileri tarihe ertelemiştir. Bu durum araştırmanın süresini uzatmıştır.

Bazı katılımcıların görüşmeyi ses kaydına almaya izin vermemesi net ifadeleri yakalama noktasında sorunlara yol açmıştır.

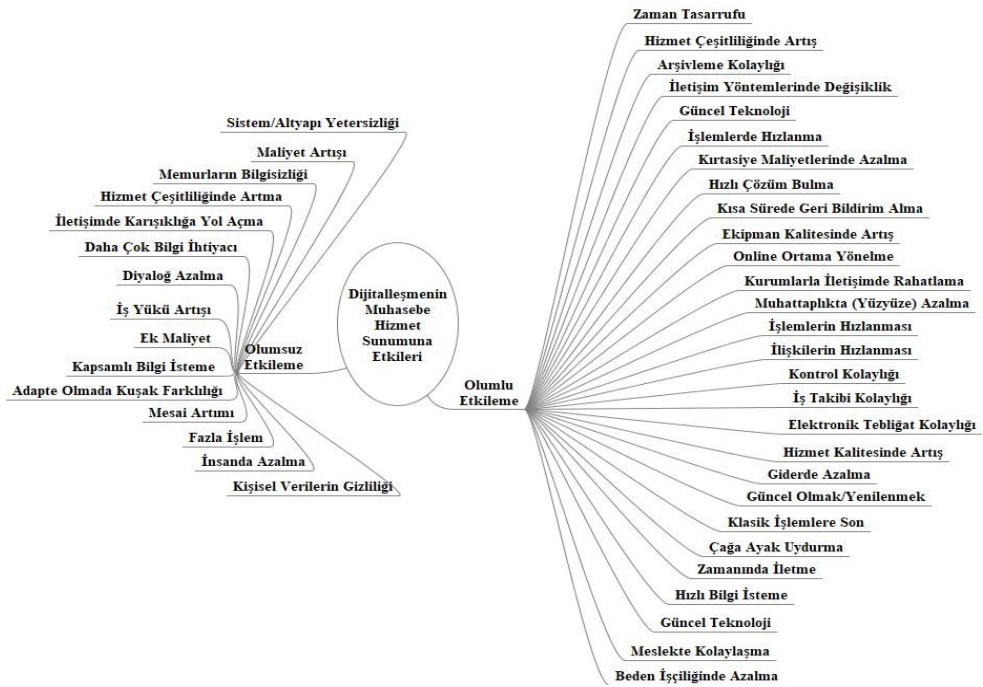
## 9. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

Çalışmanın bu bölümünde, dijitalleşmenin muhasebe hizmetlerine etkilerini 25 BSMMM'nin COVID-19 salgını öncesi ve sonrası deneyimleri bağlamında ortaya çıkan sonuçlara ve yorumlara yer verilmiştir.

Katılımcıların isimleri gizliliği korumak amacıyla verilmemiştir. Katılımcı görüşleri takma isimlerle ifade edilmiştir.

### 9.1. Dijitalleşmenin Bağımsız Muhasebecilerin Hizmet Sunumunu Etkilemesine İlişkin Bulgular

Bu bölümde katılımcıların muhasebe hizmetlerinin dijitalleşmesine yönelik görüşlerine yer verilmiştir. Katılımcılara ana soru olarak “*dijitalleşme muhasebe hizmet sunumunuzu nasıl etkiledi?*” sorusu sorulmuştur. Bu sorunun alt soruları olarak “*dijitalleşme maliyetlerinizi ne yönde etkiledi?*”, “*dijitalleşme hizmet çeşitliliğinizi ne yönde etkiledi?*” ve “*dijitalleşme iletişim yöntemlerinizde değişikliğe yol açtı mı?*” soruları sorulmuştur. Katılımcıların görüşlerinden ulaşılan kod ve kategoriler Şekil 6’da verilmiştir.



Şekil 6. Katılımcıların Dijitalleşmenin Muhasebe Hizmet Sunumuna Etkilerine Yönelik Verdikleri Cevaplardan Oluşturulan Kodlar ve Kategoriler

Şekil 6’da de görüldüğü gibi dijitalleşmenin muhasebe hizmet sunumuna etkilerine ilişkin görüşlerinden “*olumlu etkileme*” ve “*olumsuz etkileme*” şeklinde kategorilere ulaşılmıştır. Burada dikkati çeken durum, katılımcıların verdikleri

cevapların tamamında dijitalleşmenin muhasebe hizmet sunumuna olumlu ve olumsuz etkilerini birlikte ele almalarıdır.

Dijitalleşmenin muhasebe hizmet sunumunu **olumlu yönde** etkilediğine ilişkin katılımcı görüşlerinden bazıları aşağıda verilmiştir:

*“Arşivleme yapmıyoruz, bütün işlemlerimizi dijital ortama, bulut sistemlerine yüklüyoruz. Böylelikle veriye ulaşmamız daha kolay ve mükelleflerimizin isteklerini daha kısa sürede karşılıyoruz”* (1.K Görüşü).

*“Günümüzde dijitalleşme sayesinde pek çok şey interaktif ortamda yapılabiliyor. Yüz yüze görüşmeye gerek kalmadan vergi dairesi, SGK gibi kurumlara elektronik ortamdan belirli bildirimler, dilekçe işlemleri yürütülebiliyor bir manevra kabiliyeti ile daha hızlı ve kolay şekilde işlerin ilerlemesi noktasında bir faydası var”* (9.K Görüşü).

*“Her şey sanal ortamdan yapılıyor bu da hizmetin kalitesini artırıyor ve daha çok müşteriye hizmet vermemizi sağlıyor”* (21.K Görüşü).

*“Dijitalleşme iletişim yöntemlerimizi kesinlikle değiştirdi ve geliştirdi. Mesela devletin yapmış olduğu tebligatlar elektronik tebligat sisteminden e-posta vasıtası ile yapılıyor. Artık hani postacı gelip de sen yoksun muhtara bırakıyorum gibi şeyler değil, daha ziyade artık elektronik ortamda her şey halloluyor”* (2.K Görüşü).

*“Önceden mükellef işlemleri olduğu zaman büromuza gelirdi, insan kalabalığı vesaire bu hem işin yavaşlamasını hem de kalitesinin düşünmesini sağlıyordu ama şimdi dijitalleşerek gerek Whatsapp gerek mail yoluyla insanlara ulaşıyoruz ve bu işimize hızlandırarak hizmet kalitemizi artırıyor”* (21.K Görüşü).

Dijitalleşmenin muhasebe hizmet sunumunu olumlu etkilediği ilişkin katılımcıların görüşlerine göre, BSMMM’lerin dosyalar halinde arşivleme yapmadıkları, kurumlara verilmesi gereken beyanname ve bildirimlerde, mükelleflerle bilgi alış-verişinde hız ve kolaylık getirdiği görülmektedir. Literatürde ise Şıtak ve Yardımcıoğlu (2022) çalışmalarında muhasebede birçok işin, makineler tarafından hızlı ve kolay şekilde yapıldığını ifade etmişlerdir. T. Şençiçek (2013) çalışmasında elektronik alanda E-fatura, E-defter gibi başka uygulamalar ortaya çıkarıldıkça işgücü, zaman, arşivleme, matbaa alanlarda tasarruf sağlanacağını vurgulamıştır. Sonuç olarak hem katılımcılara göre hem de literatürde yer alan çalışmalara göre dijitalleşme ile birlikte muhasebe işlemlerinin elektronik ortamdan hızlı, kolay ve az zamanla yapılacağı görülmektedir.

Dijitalleşmenin muhasebe hizmet sunumunu **olumsuz yönde** etkilediğine ilişkin katılımcı görüşlerinden bazıları aşağıda verilmiştir:

*“Hizmet maliyetlerinde, mesela dijitalleşme de en basiti bizim e-arşiv fatura, e-fatura sistemi var onun için ek bir zaman ayırıyoruz ve ek bir personel çalıştırmaya başladık, bilgisayar ve teknolojik yönden güncel olunması için maliyetlerimizde artış oldu”* (1.K Görüşü).

“Ülkemizde hemen hemen bütün ürünlere zam geldiği gibi kullanmış olduğumuz programlara yüksek miktarda zam geldi. ... Bununla beraber yine bilgisayarından, yazıcısına kadar yüksek miktarda zam geldiği için dijitalleşme maliyetleri arttı diyebiliriz” (2.K Görüşü).

“Kullanmış olduğumuz internetin limitleri yeterli gelmiyor artık veya kullanmış olduğumuz telefonların limitleri yeterli gelmiyor” (7.K Görüşü).

“Dijitalleşme hizmet çeşitliliğini kısmen artırdı. Bu dönemde dijitalleşme ile ilgili daha çok bilgiye ihtiyaç duyuldu” (3.K Görüşü).

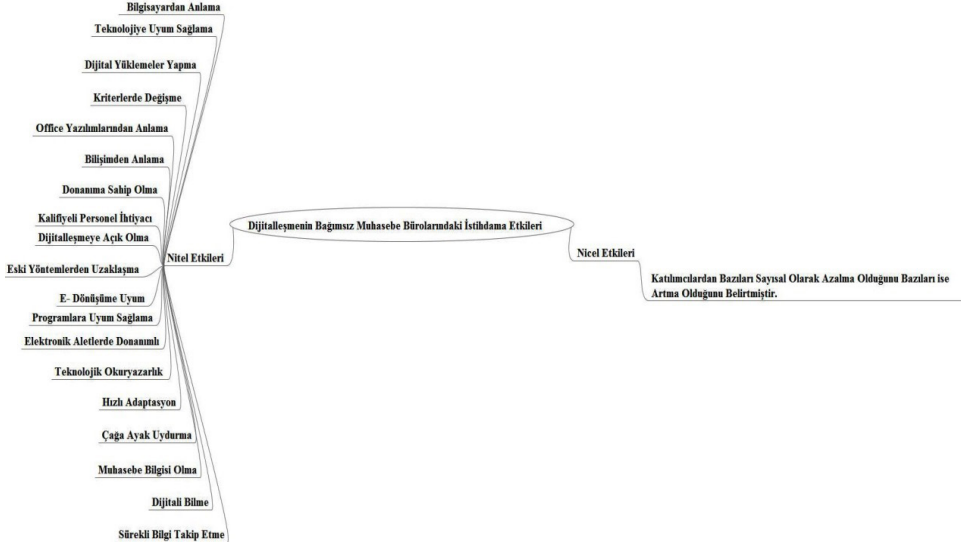
“Dijitalleşme bizim muhatabımız olan Maliye ve Sosyal Güvenlik Kurumu başta olmak üzere diğer birçok kurum bilgileri çok daha detaylı, çok daha kapsamlı şekilde istemeye başladılar ve iş yükünü artırdı” (8.K Görüşü).

Dijitalleşmenin muhasebe hizmet sunumunu etkilemesine ilişkin katılımcıların olumsuz değerlendirmelerine bakıldığında, maliyet artışı, hizmet çeşitliliğinin artışı ve iş yükü artışı gibi konular öne çıkmıştır. Dijitalleşme ile birlikte BSMMM’lerin hali hazırdaki teknolojik altyapı, donanım, yazılım, nitelikli personel gibi alanlardaki yapısal sorunların daha artmasına ve muhasebe hizmetlerinin sürdürülemez hale gelmesine yol açmıştır. Bu eksikliklerin giderilmesine ilişkin faaliyetler BSMMM’lerin yatırım maliyetlerini ve hizmet giderlerini oldukça artırdığı ifade edilmektedir. Literatürde Yücel ve Adiloğlu (2019) çalışmalarında, dijitalleşmeyle birlikte işlemlere çeşitlilik gelirken, iş yükünün azaldığını ve daha faydalı alanlara yönelmeye imkân sunduğu belirtilmiştir. Avcı (2020) yaptığı çalışmada, dijitalleşmenin muhasebede iş kolaylığını artırdığını ve maliyet tasarrufu getirdiğini vurgulamıştır. Güney (2022) çalışmasında, dijitalleşme ile bilgi teknolojilerine sahip olan muhasebe meslek mensuplarının çeşitli ortamlarda çalıştıkları belirtmiştir. Tuğay ve Güler (2021) çalışmalarında, dijitalleşmenin tam anlamıyla uygulamaya konuluncaya kadar meslek mensuplarının iş yükünün artacağını ifade etmişlerdir. Sonuç olarak bakıldığında, bu çalışmada literatürde yer alan çalışmaların aksine dijitalleşme ile BSMMM’lerden istenilen bilgi ve belgelerin artması sonucunda maliyetlerde, hizmet çeşitliliğinde ve iş yükünde artış olduğu görülmektedir.

## **9.2. Dijitalleşmenin Bağımsız Muhasebe Bürolarındaki İstihdama Etkisine İlişkin Bulgular**

Bu bölümde dijitalleşmenin bağımsız muhasebe bürolarındaki istihdama etkisine ilişkin katılımcı görüşlerine yer verilmiştir. Katılımcılara ana soru olarak “dijitalleşme muhasebenin personel yapısını nasıl etkiledi?” sorusu sorulmuştur. Bu sorunun alt soruları olarak “dijitalleşme personel yapısını nitelik olarak nasıl etkiledi?” ve “dijitalleşme personel yapısını nicelik olarak nasıl etkiledi?” şeklinde sorular sorulmuştur. Katılımcıların görüşlerinden ulaşılan kodlar ve kategoriler Şekil 7’de verilmiştir.





Şekil 7. Dijitalleşmenin Bağımsız Muhasebe Bürolarındaki İstihdama İlişkin Verdikleri Cevaplardan Oluşturulan Kodlar ve Kategoriler

Şekil 7’de görüldüğü gibi dijitalleşmenin bağımsız muhasebe bürolarındaki istihdama etkisine ilişkin görüşlerinden “*nicel etkileri*” ve “*nitel etkileri*” şeklinde kategorilere ulaşılmıştır. Katılımcıların genel çoğunluğu muhasebenin personel yapısında hem (nitel yönden) hem de sayısal olarak (nicel yönden) artışlar olduğunu ifade etmişlerdir.

Dijitalleşmenin bağımsız muhasebe bürolarındaki istihdama **nicel etkilerinden personel sayısında artış olduğuna** ilişkin katılımcı görüşlerinden bazıları aşağıda verilmiştir:

“*Dijitalleşme ile birlikte personel sayısında azalma olmadı. Çünkü buradaki şeyleri dijital ortamda gönderiyorsunuz ama yine bir kayıt tutma devam, arşivleme gibi şeyleri yine yapmak için ihtiyaç duyuluyor*” (23. K Görüşü).

“*Personel alımında tabii ki de artış meydana geldi. SGK’ya yine elden bazı evrakları göndermek zorunda kalıyoruz, gitmesi gerekiyor*” (1.K Görüşü).

“*Evraklar eskiden alınıp işte bir kişi tarafından tarih sırasına konup o kişi tarafından işlenebiliyordu. Ama şimdi e-faturalar, e-defterler gibi işlemler başlayınca artık personelde artırma ihtiyacı oldu. Şuanda dijitalleşme personel sayısını artırdı diyebiliriz*” (6.K Görüşü).

Dijitalleşmenin bağımsız muhasebe bürolarındaki istihdama **nicel etkilerinden personel sayısında azalma olduğuna** ilişkin katılımcı görüşlerinden bazıları aşağıda verilmiştir:

“*Şimdi tabii şu andaki mevcut işlemlerimizi elle yazmış olsaydık 6-7 kişi zor götürürdük ama şu anda 3-4 kişi ile götürüyoruz. Yani personel sayısında azalma oldu diyebiliriz*” (5. K Görüşü).

Dijitalleşmenin bağımsız muhasebe bürolarındaki personel istihdamına yönelik olarak arttı ve azaldı şeklinde iki görüş ortaya çıkmıştır. Çoğu katılımcının görüşüne göre; dijitalleşme ile birlikte vergi dairesi, SGK ve İŞKUR gibi kurumların daha fazla bilgi ve belge istemeleri, kurumların yapması gereken işlemleri SMMM'lerden istemeleri, bazı belgelerin ıslak imzalı olarak elden istenmesi, E-fatura, SMMM'lerin personel ihtiyacını artırdığını belirtmişlerdir. Az olmakla birlikte elle yapılan işlemlerin azalması, kurumlara gidiş gelişlerin azalması ve sistem üzerinden beyannamelerin, dilekçelerin ve birçok belgeye anında ulaşılmasından dolayı personel sayısında azalmaya gittiklerini katılımcılar ifade etmişlerdir. Literatürde Güney (2022) çalışmasında, dijitalleşmenin kurumlara gidiş-gelişlerini azaltması ve elle yapılan işlemlerin azalması sonucunda personel sayısında azalmaya neden olacağını vurgulamıştır. Avcı (2020) çalışmasında, dijitalleşmenin iş yükünü azaltması ile personel alımı konusunda da azaltmaya yol açabileceğini ifade etmiştir. Dursun, Ektik ve Tutcu (2019) çalışmalarında, işletme içi ve dışı bilgi kullanıcılarına bağlantılı olan sistemler sayesinde daha az personele ihtiyaç duyulacağını belirtmişlerdir. Literatürde yer alan çalışmalara göre dijitalleşme ile birlikte personel sayısında azalma olacağı yönünde görüşlerin aksine katılımcılara göre BSMMM'lerin kurumlara ve mükelleflere gidiş-gelişlerin azaldığı görülse de dijitalleşme ile yapması gereken işlemlerin artması sonucunda yine personele ihtiyaç olduğu ve bu nedenle personel sayısında artış olduğu görülmektedir.

Katılımcıların cevaplarında **nitel yönden** vurgulandıkları nokta **dijital çağa uyumdur**. Bu doğrultuda katılımcı görüşlerinden bazıları aşağıda verilmiştir:

*“Şimdi kriterlerimizi değiştirdik ne gibi Excel kullanabiliyor musun? Ondan sonra PDF formatlarında dönüşüm yapabiliyor musun? Yani dijital yüklemeleri yapabiliyor musun? Ne bileyim yazışmalar mail ortamındaki verileri alabiliyor musun? Gönderebiliyor musun? gibi kriterleri de ekledik”* (1. K Görüşü).

*“Personeller eski standart verilen muhasebe yöntemlerinden ziyade artık hem dijitalleşme ile gelen yeniliği öğrenmek zorunda hem de o gelmiş olan dijitalleşmenin programına uyum sağlamak zorunda yani sadece muhasebe ile ilgili bilgileri artık yeterli değil herkes kendisini güncelleyerek personel ve iş sahibi olarak güncelleyerek yeni konular adapte olmak zorundayız öbür türlü olmuyor”* (6. K Görüşü).

*“Dijital çağa ayak uydurmuş teknolojik okuryazarlığı olan bilgisayar cep telefonu efendim tablet tüm elektronik aletleri tam donanımlı iyi kullanabilen ve bunların yanı sıra gerekli Office yazılımlarında da tam donanımlı personeli her zaman tercih ettiğimizdir”* (7.K Görüşü).

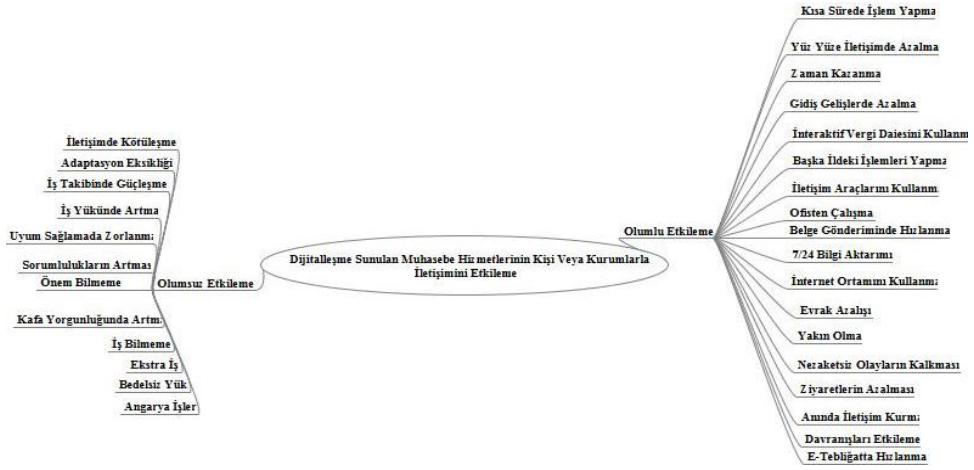
*“Dijitalleşme ile birlikte dikkatli, bilgili olmalıdır. Çünkü ne kadar dijital ortamda da olsa bu sisteme giren insandır”* (23. K Görüşü).

Katılımcıların görüşlerine göre dijitalleşmenin personelde dijital yükleme yapma, dijital yenilikleri öğrenme ve elektronik aletleri bilme gibi özelliklerde artışa

yol açtığı belirtilmiştir. Dijitalleşmeye uyum sağlamada muhasebe personelinin teknolojik gelişmeleri takip ederek bilgi ve yeteneklerini geliştirmesi durumunda ön planda olacağı, tersi durumda ise geri kalacağı ifade edilmektedir. Katılımcı görüşlerinde muhasebe personelinin muhasebe bilgisi kadar dijital bilgisinin de önemli olduğu vurgulanmıştır. Katılımcıların muhasebe personelinin beklenti, muhasebe bilgisinin daha nitelikli hale getirilmesi için dijital araçlarla bu bilginin işlenmesini ve bu bilgiye ihtiyaç duyanlara en hızlı şekilde ulaştırılması olarak ifade edilmektedir. Literatürde Tekbaş, Kurnaz ve Azaltun (2018) çalışmalarında, meslek mensupları ve çalışanların çağın gerekliliğine göre kendilerini yenilemeleri gerektiğini belirtmişlerdir. Türker (2018) çalışmasında dijitalleşme ve yapay zekâ teknolojisindeki gelişmelerin muhasebe mesleğinde ciddi seviyede değişim ve dönüşüme yol açacağı ve bu yönde güncellemelerin yapılmasını vurgulamıştır. Yakut (2022) çalışmasında çalışanların, çevrimiçi kanallar aracılığıyla kendilerini geliştirmeye çalıştıklarını ve dijital sistemlerin mesleki açıdan önemini kavradıkları ifade etmiştir. Görüldüğü gibi hem literatürde yapılan çalışmalarda hem de bu çalışma özelinde dijitalleşmeye uyum sağlayan, güncel olan ve yeniliğe açık olan personellerin ön planda olmaları görülmektedir. Dijital çağa uyum sağlamada ve mükelleflerden gelen soruların karşılıksız kalmaması için hem SMMM'lerin hem de personellerin sürekli olarak kendilerini yenilemeleri ve güncellemeler yapmaları çağın gerekliliği haline gelmiştir.

### **9.3. Dijitalleşmenin BSMMM'lerin Kişi veya Kurumlarla İletişimini Etkilemesine İlişkin Bulgular**

Bu bölümde katılımcıların dijitalleşmenin bağımsız muhasebe hizmetlerinin kişi veya kurumlarla iletişimini etkilemesine ilişkin görüşlerine yer verilmiştir. Katılımcılara ana soru olarak *“dijitalleşme sunulan muhasebe hizmetlerinin kişi veya kurumlarla iletişimini nasıl etkiledi?”* sorusu sorulmuştur. Bu sorunun alt soruları olarak *“kurumlar yönünden nasıl etkiledi?”* ve *“mükellefler yönünden nasıl etkiledi?”* şeklinde sorular sorulmuştur. Katılımcıların görüşlerinden ulaşılan kod ve kategoriler Şekil 8’de verilmiştir.



Şekil 8. Dijitalleşmenin BSMMM'lerin Kişi veya Kurumlarla İletişimini Etkilemesine İlişkin Verdikleri Cevaplardan Oluşturulan Kodlar ve Kategoriler

Şekil 8'de görüldüğü gibi katılımcıların dijitalleşme BSMMM'lerin kişi veya kurumlarla iletişimini etkilemesine ilişkin görüşlerinden “*olumlu etkileme*” ve “*olumsuz etkileme*” şeklinde kategorilere ulaşılmıştır. Katılımcıların çoğunluğu dijitalleşmenin bağımsız muhasebe hizmetlerini nasıl etkilediği ile ilgili görüşlerini belirtirken hem olumlu etkilerine hem de olumsuz etkilerine ayrı ayrı değinmişlerdir.

Dijitalleşme ile BSMMM'lerin kişi veya kurumlarla iletişimini **mükellef yönünden olumlu etkilerine yönelik** katılımcı görüşlerinden bazıları aşağıda verilmiştir:

“*Mükellef açısından ise gidip gelmeler azaldı. Mükellefler yeri geldi mi faturaları maille gönderiyorlar, mesela Ankara’da kesilen faturaları biz buradan görebiliyoruz e-arşivden takip edebiliyoruz*” (5.K Görüşü).

“*Mükellefle ise en azından evrak alışverişinde veya para alışverişinde yine iletişimimiz var ama eskisi kadar değil*” (6.K Görüşü).

“*Mükellef açısından ise mesela önceden banka evraklarını almak için mükellefe gidiyorduk, şimdi adamın yüzünü bile görmüyoruz banka direkt olarak mail atıyor*” (25.K Görüşü).

Katılımcılara göre dijitalleşmenin mükellefler açısından sadece iletişim yönünden kolaylık sağladığı ifade edilmektedir. Katılımcıların sadece mükelleflerin iletişim yönüne değinmeleri mükelleflerin diğer konularda bilgisiz ve haberdar olmadıkları veya öğrenme ihtiyacı hissetmedikleri düşünülebilir.

Dijitalleşme ile BSMMM'lerin kişi veya kurumlarla iletişimini **kurumlar yönünden olumlu etkilerine yönelik** katılımcı görüşlerinden bazıları aşağıda verilmiştir:

“Kurum ve kuruluşlarla eskiden bire bir muhataptık, şimdi artık öyle bir durum kalmadı, oturduğumuz yerden her türlü yeniliği sağlayarak ve onlara da uyum sağlayarak artık işlemleri çözmek gibi bir ihtiyaç oldu” (6.K Görüşü).

“Yani şöyle daha önce hemen hemen maliye olsun SGK olsun kişileri yüz yüze görebiliyorduk o şekilde hallede biliyorduk ama şimdi telefonla kısa sürede gitmeden çözebiliyoruz” (1.K Görüşü).

“İnsanlar yorgun olduğu zaman sinirli olur genelde şimdi Vergi Dairesine veya SGK’ya gittiğimiz zaman insanların çoğalması, iş yükünün olması oradaki memurlarında sinirli veya psikolojik durumlarını etkiliyor. Ama dijitalleştiğimiz zaman hiç oralara gitmeye yani maliyeye, SGK’ya vesaire o kurumlara gitmeden mail yoluyla veya devletin kendi kanalları var E-SGK, İnteraktif Vergi Dairesi gibi bu kanallarla işlemlerimiz hem daha hızlı oluyor hem de bir memurla tartışmaya girmeden vesaire bu şekilde çözülüyor” (21.K Görüşü).

“Şöyle e-tebligat sistemi çıktı. Mesela ödemeler, cezalar, bildirimler, uzlaşmalar gibi bu tür yazışmalar e-tebligat yöntemi ile hızlandı. Elden tebligatlar kalktığı için ya da posta yoluyla olmadığı için bunlar günümüz muhasebesinde biraz daha hız kazandı, diyebiliriz” (24.K Görüşü).

Bu çalışma özelinde çoğu beyannamelerin, dilekçelerin, belgelerin, tebligatların, ödemelerin, tahakkuk ve birçok işlemlerin internet sayfalarından yapmaya başladıktan sonra kurumlara gidip-gelmelerin azaldığı, yüz yüze iletişimin bitme noktasına geldiği ve hem zamandan tasarruf ettiklerini hem de işlemleri hızlı şekilde yaptıkları belirtilmiştir. Dijitalleşme ile birlikte SMMM’lerin başka ildeki mükelleflere İnteraktif Vergi Dairesi, e-SGK gibi sistemler üzerinden muhasebe hizmeti sunmalarını sağladığı ve kurumlara daha yakın oldukları ifade edilmektedir. Arslan ve Biniş (2016) çalışmalarında, beyanname verme, tahsil ve diğer işlemleri de kapsayan sürecin büyük bir kısmı elektronik ortamda yürütüldüğünü ve elektronik tebligatında da uygulanmasıyla iletişimin şeffaf, hızlı ve sağlıklı hale gelmesi beklendiğini belirtmiştir. Şençiçek (2013) çalışmasında, elektronik alanda E-fatura, E-defter ve başka uygulamalar ortaya çıkartıldıkça iş gücü, zaman, arşivleme, basım gibi alanlarda tasarruf sağlanacağını ifade etmiştir. Literatürde yer alan çalışmada ve bu çalışmada, dijitalleşme kurumlarla olan işlemlerde beyannamelerin, dilekçelerin ve birçok bildirimleri internet sayfaları aracılığıyla yapmaları hız ve kolaylıklar getirdiği görülmektedir.

Dijitalleşmenin BSMKM’lerin kişi veya kurumlarla iletişimini **mükellef yönünden olumsuz etkilerine yönelik** katılımcı görüşlerinden bazıları aşağıda verilmiştir:

“Mükellef yönünden bir değişme olmadı, çünkü mükellef eski olduğu için hala eski telefon kullanıyorlar” (17.K Görüşü).

“Mükelleflerin dijitalleşme ile ilgili bilgileri olmadığı için iş yükü yine bize düşüyor” (18.K Görüşü).

*“Mükellefler açısından da pek fazla kolaylık sağlamadı. Şimdi onlar çoğu işi bilmedikleri için genelde bu işi biz yaptığımız için onların yapacakları işi de biz üstleniyoruz, biz yapıyoruz” (20.K Görüşü).*

Bu çalışmada mükelleflerin dijitalleşme noktasında bilgisiz olmaları, iletişim araçlarını sadece belge alış-verişinde kullanmaları ve belgelerin Whatsapp ya da mail ile göndermeleri belgelere erişme zorluğu yaşattığı belirtilmiştir. Katılımcıların verdiği örnekte, mükelleflerin mail ile belge gönderdiğini belirtmemesi ve gönderilen belgelerin spam kutusuna düşmesi belgenin kayıt altına alınmamasına neden olabilmektedir. Mükelleflerin dijitalleşmek yerine çoğu işlemleri BSMMM’lerin göreviymiş gibi yapmalarını istemeleri iş yükünde artışa neden olduğu katılımcılar tarafından belirtilmektedir. Ayrıca iletişim ortamından gönderilen belgelerin çıktılarını alıp dosyalamak ek maliyete yol açmaktadır. Katılımcılar, dijitalleşme ile birlikte mükelleflerin bürolara gidiş-gelişlerin azalmasından dolayı verilen hizmetin ücretini tahsil etmeyi de geciktirdiği belirtilmektedir. Literatürde Hacıhasanoğlu ve Ceylan (2022) çalışmalarında, e-devlet, e-fatura, e-arşiv gibi olanakların mükelleflere sunulduğunu ancak mükelleflerin bu olanakları kullanmayınca kolaylık olmak yerine meslek mensuplarına iş yüküne dönüştüğü belirtilmiştir. Literatürde yer alan çalışmada ve bu çalışmada mükelleflerin dijitalleşmek yerine çoğu işlemleri BSMMM’lerin göreviymiş gibi yapmalarını istemeleri iş yükünde artışa neden olduğu görülmektedir.

Dijitalleşmenin BSMMM’lerin kişi veya kurumlarla iletişimini **kurumlar yönünden olumsuz etkilerine yönelik** katılımcı görüşlerinden bazıları aşağıda verilmiştir:

*“Dijitalleşme noktasında bilgiye ulaşmanın yolu kamu kurumlarına açıkken bunu SMMM’lere yüklemeye başladılar ve hatta kendi altyapılarında, veri tabanlarında olan bilgileri farklı formatlarda tekrar tekrar istemeye başladılar” (8.K Görüşü).*

*“Dijitalleşme ile benim gördüğüm daha katı kurallar daha katı süreler ile işlerin yapılması gerekiyor artık, hani gece 12’ye kadar belki bazı bildirimler yükümlülükler yerine getirilebiliyor ama dediğim gibi bu elektronik ortama geçiş sebebiyle bildirimlerin, sorumlulukların artması dolayısıyla iş yüküne artırdı” (9.K Görüşü).*

*“Dijitalleşme olumlu ama ekstra işleri de doğurdu, orada memurun kendi yapacağı veya kurumdaki amirin yaptığı işi de bize yüklediler öyle söyleyeyim yani” (22.K Görüşü).*

Katılımcılar, muhasebe hizmetlerinin dijitalleşmesiyle birlikte kurumlarda görev alan memurların yapması gereken işlemleri BSMMM’ler tarafından yapılması ve beyanların, dilekçelerin ve bildirimlerin saat fark etmeksizin yerine getirilmesi fazla iş yüküne neden olduğu ifade edilmektedir. Görüldüğü gibi dijitalleşme ile birlikte BSMMM’ler için zaman kavramının ortadan kalktığı ifade edilebilir. Dijitalleşme BSMMM’lerin üzerinde olan sorumluluğu giderek arttırdığı görülmektedir.

#### 9.4. Dijitalleşme Açısından Muhasebe Mesleğinin Sunduğu Hizmetlerin Geleceğini Nasıl Gördüklerine İlişkin Bulgular

Bu bölümde katılımcıların dijitalleşme açısından muhasebe mesleğinin sunduğu hizmetlerin geleceğini nasıl gördüklerine yer verilmiştir. Katılımcılara ana soru olarak “dijitalleşme açısından muhasebe mesleğinin sunduğu hizmetlerin geleceği nasıl görülmektedir?” sorusu sorulmuştur. Bu sorunun alt soruları olarak “eğitim yönünden nasıl görülmektedir?”, “teknolojik yönünden nasıl görülmektedir?” ve “emeklilik yönünden nasıl görülmektedir?” şeklinde sorular sorulmuştur. Katılımcıların görüşlerinden ulaşılan kod ve kategoriler Şekil 9’da verilmiştir.



**Şekil 9.** Katılımcıların Dijitalleşme Açısından Muhasebe Mesleğinin Sunduğu Hizmetlerin Geleceğini Nasıl Gördüklerine İlişkin Verdikleri Cevaplardan Oluşturulan Kodlar ve Kategoriler

Şekil 9’da Katılımcıların “dijitalleşme açısından muhasebe mesleğinin sunduğu hizmetlerin geleceğini nasıl gördüklerine ilişkin” görüşlerinden “olumlu beklentiler” ve “olumsuz beklentiler” şeklinde kategorilere ulaşılmıştır. Katılımcıların çoğunluğu muhasebe hizmetlerinin dijitalleşmesi ile ilgili görüşlerini belirtirken gelecekte ortaya çıkabilecek hem olumlu etkilerine hem de olumsuz etkilerine değinmişlerdir.

Dijitalleşmenin muhasebe mesleğinin sunduğu hizmetlerin geleceğini **olumlu etkileyeceğini** ifade eden katılımcı görüşlerinden bazıları aşağıda verilmiştir:

“Gelecekte eğitim ve teknoloji elbette öne çıkacaktır. Yani biz kendimizi mevzuat bakımından geliştirirken artık yazılım bakımından da geliştirmemiz gerekecek. Bizim de önümüze kimilerine göre fırsat kimilerine göre tehdit olarak önümüze gelecek yani bu dijital mesele” (8. K Görüşü).

“Dijitalleşme bağlamında eğitim almak muhakkak gerekiyor. Onu her seferinde söylüyorum etik kurallara uyan, kendilerini her yönden muhakkak ve muhakkak geliştirmeleri şart. Teknolojik yönden de geliştirmeleri gerekiyor, ya şimdi burada şunu söyleyeyim; eğer bilgisayar programını kullanamıyorsan bu e-defter modülünü göndermem mümkün değil, programları kullanıyor biliyor olman lazım, geliştirmek gerekiyor o yüzden” (12. K Görüşü).

*“SMMM’ de ilerlemek iyi yerlere gelmek isteyen insanların bu elektronik ortama çok da hasır neşir olması gerektiğini düşünüyorum. Çağın gereği artık her şey elektronik ortamda yürüyor, devletle mükellefin arasındaki ilişkide elektronik ortamdan ilerleyecektir muhakkak. Buna kesinlikle adapte olmak gerekir yani o eski kırtasiyecilik bakış açısıyla bu işler yürümez” (9. K Görüşü).*

*“Yani böyle giderse kâğıt ortamında hiçbir şey kalmayacak diye düşünüyorum her şey elektronik ortama dökülecek yani E-belgeler E-faturalar e-defterlere dönüşecekler mesela eczaneler gibi. Bütün belgelerin kâğıt faturaların hepsi kalkacak diye düşünüyorum” (25. K Görüşü).*

Katılımcıların olumlu beklentilerine göre gelecekte mesleki eğitimler alan, dijitalleşme ve bilgili olma konusunda kendini geliştirip güncel olan BSMMM’lerin dijitalleşmeyi fırsata çevirerek meslekte daha kaliteli hizmet verecekleri ifade edilmektedir. Yine katılımcılara göre etik kurallara uyan ve haksız rekabet yapmayanların meslekte önemli yere gelecekleri belirtilmiştir. Ayrıca bütün sektörlerin dijitalleşmesi ile birlikte kâğıt olarak kesilen faturaların elektronik olarak kesilmesinin hem kırtasiyeciliği azaltacağı hem de vergi kaçağını azaltacağı vurgulanmaktadır. Literatürde eğitim ile ilgili Köse (2018) çalışmasında, meslek mensubu üzerinde meslek etiğinin oluşmasında ve gelişmesinde en yüksek değerin eğitim olduğunu belirtmiştir. Literatürde meslek etiği ile ilgili Yaz (2014) çalışmasında, sadece hizmet kalitesini artırarak meslek etiğini ve standartları yok sayarak mükellefler üzerinde güven sağlanamayacağını vurgulamıştır. Literatürde meslek kalitesi ile ilgili Demirkan ve Arslan (2020) çalışmalarında, muhasebe bilgisinin kalitesiz olması beklentiler ile gerçek olay arasında bir tutarsızlık ortaya çıkararak bilgi kullanıcılarına karşı güven duygusunun zarar göreceğini belirtmişlerdir. Literatürde haksız rekabet ile ilgili Kutlu (2011) çalışmasında, muhasebe meslek mensuplarının bilgi kullanıcılarına güven sağlamak için ulusal ve uluslararası meslek örgütlerinin öngördüğü haksız rekabet kurallarına uymak durumunda oldukları açıklamıştır. Literatürde ise Ay (2019) çalışmasında, elektronik yöntemlerin teknolojik ilerleme, tasarruf (enerji, zaman, kâğıt), maliyet, şeffaflık, standartlaşma, hesap verilebilirlik ve arşivleme gibi birçok alanda fayda sağladığı belirtmektedir. Yine Akyüz (2020) çalışmasında, E-dönüşümün muhasebe mesleğine belge maliyetlerinde düşürme, gerçek bir kontrol sistemi sağlama, belgelendirme sürecini kısa zamanda yapma ve uluslararası ticarete uyum sağlama gibi faydaları olduğu belirtilmektedir. Hem literatürde yer alan çalışmalarda hem de bu çalışma özelinde dijitalleşme ile birlikte alınacak eğitim ile teknolojide güncel olmanın yanında etik kurallara uyan ve haksız rekabet yapmayan muhasebecilerin şeffaflık, güven ve kaliteli meslek mensubu olma açısından önemlidir. Sonuç olarak dijitalleşmenin gelecekte muhasebe mesleğini olumlu yönde etkileyeceği hem bu çalışma özelinde hem de literatürde yer alan çalışmalar özelinde görülmüştür. Dijitalleşme ile birlikte birçok işlemin elektronik ortamdan ilerleyerek mesleğin kolaylaşacağı görülmektedir.



Dijitalleşmenin muhasebe mesleğinin sunduğu hizmetlerin geleceğini **olumsuz yönde etkileyeceğini** ifade eden katılımcı görüşlerinden bazıları aşağıda verilmiştir:

*“Meslek mensupları mesleki tecrübe ve bilginin yanında aynı zamanda bu bilişimle ilgili belli bir donanımına sahip olması artık kaçınılmaz oldu iyi yapamıyorsa istediği kadar iyi muhasebeci olsun sıfır, yapamadığı noktada ise emekliliğe kesinlikle yol açacaktır”* (3. K Görüşü).

*“Kendine güncellemeyen meslek mensupları kesinlikle emekliliğe yol açacaktır. Mesela şimdi elektronik defter gündemde E-fatura e-irsaliye her şey E’ye dönüşüyor artık siz bunu kendinizi güncellemezseniz buna adaptasyon sağlayamazsınız meslekte yok olursunuz. Yani bugün bir elektronik defterimiz var göndermeyi bilemezseniz”* (7. K Görüşü).

*“Dijitalleşmeye ayak uyduramayan meslektaşlarımız ileride bu işi yapmaları mümkün görünmüyor, çağa ayak uydurmak zorundalar ve ayak uyduramayanlar bir şekilde elenip bu mesleği yapamaz hale gelecektir kesinlikle emekliliğe yol açacaktır”* (10. K Görüşü).

*“SMMM eskiden gelen bir meslek, örnek 65 yaşında vesaire bu yaşlarda Mali Müşavirler var şimdi kendini dijitalleşmeye teknolojiye ayak uyduramadığı zaman mükellefin sorularına cevapsız kalabilir. Cevapsız kaldığı zaman mükellef de ondan o hizmeti alamazsa ya mali müşavirini değiştirecek ya da dijitalleşmeye ayak uyduramayan kişinin artık ben bu işi yapamıyorum emekli olmanın zamanı geldi demesine sebep olabilir”* (21. K Görüşü).

Katılımcıların muhasebenin dijitalleşmesine yönelik olumsuz beklentilerine göre gelecekte meslekte kendini dijitalleşme, teknoloji, bilgi ve kanunlar yönünden güncellemeyen BSMMM’lerin mesleği erken bırakarak başka işlere yönelmelerine sebep olacağı ön görülmektedir. Sürekli olarak yeni kanunların çıkması ve bilgi yüklemesinden dolayı yaşı ilerlemiş olan BSMMM’de sağlık problemlerine yol açacağı ve bununda emekliliğe yol açacağı ifade edilmektedir. Fakat az olmakla birlikte SMMM’lerin emekliliğe gitme yerine bilgili ve güncel olan personel çalıştırarak meslekte devam edecekleri belirtilmiştir.

Genel olarak bakacak olursak dijitalleşme ile muhasebe hizmetlerinin büyük bir bölümünün elektronik ortamdan yapılacağı görülmektedir. Katılımcılara göre SMMM’lerin mükellefler ve kurumlar tarafından istenilenleri yapılabilmesi için sürekli kendilerini geliştirerek güncellemeler yapmaları gerekmektedir.

### **9.5. Katılımcıların Muhasebe Mesleğinin ve Bağımsız Muhasebecilerin Geleceğin Dijital Muhasebe Hizmetlerine Nasıl Uyum Gösterebileceklerine İlişkin Görüşler**

Bu bölümde katılımcıların muhasebe mesleğinin ve bağımsız muhasebecilerin geleceğin dijital muhasebe hizmetlerine nasıl uyum gösterebileceğine ilişkin görüşlerine yer verilmiştir. Katılımcılara ana soru olarak *“muhasebe mesleği*

ve bağımsız muhasebeciler geleceğin dijital muhasebe hizmetlerine nasıl uyum gösterebilecektir?” sorusu sorulmuştur. Bu sorunun alt soruları olarak “kayıt ve raporlama devam edecek mi?” ve “danışmanlığa yönelme olacak mı?” şeklinde sorular sorulmuştur. Katılımcıların görüşlerinden ulaşılan kod ve kategoriler Şekil 10’da verilmiştir.



**Şekil 10.** Katılımcıların Muhasebe Mesleği ve Bağımsız Muhasebeciler Geleceğin Dijital Muhasebe Hizmetlerine Nasıl Uyum Gösterebileceklerine İlişkin Verdikleri Cevaplardan Oluşturulan Kodlar ve Kategoriler

Şekil 10’da katılımcıların “muhasebe mesleği ve bağımsız muhasebeciler geleceğin dijital muhasebe hizmetlerine nasıl uyum gösterebileceklerine ilişkin” görüşlerinden “mesleki hizmetlerde değişiklik” ve “meslek kapsamında değişiklik” şeklinde kategorilere ulaşılmıştır.

BSMMM’lerin geleceğin dijital muhasebe hizmetlerine nasıl uyum göstereceklerine ilişkin **meslek kapsamında değişiklik olacağını içeren** katılımcı görüşlerinden bazıları aşağıda verilmiştir:

*“Hiçbir yapay zekâ işletmenin fiziki varlığını ve fiili durumunu analiz edemez. Dolayısıyla Burada yine dönüp dolaşıp işletmeyi iyi tanıyan bir profesyonel gözün mutlaka o raporları yorumlaması ihtiyacı olacaktır. Burada danışmanlık ön plana çıkacaktır. Daha doğrusu Müşavirlik ve Danışmanlık orada ihtiyaç duyulacaktır. Yani karar alma noktasında olacaklar ancak nitelikli Mali Müşavirliği önemini artıracak diye düşünüyorum, kaliteyi artıracaktır” (8. K Görüşü).*

*“Biz mali müşavirlerin görevi bundan sonra işletmelere yön vermek, onlara bir yol haritası çizmek, onların gelişmesine katkı sunmak, yönlendiren kişi ve danışmanlık olacaktır. SMMM’ler çok önemli noktalara gelecekler ve ileride aranan mesleklerden bir tanesi olacağı şüphesizdir” (10. K Görüşü).*

*“Şimdi danışmanlık işine doğru yavaş yavaş gidiyor, şundan dolayı gidiyor. Artık kayıt işi benim görüşüme göre yavaş yavaş kalkacak, yani elektronik ortamda bir fatura gösterdiğin zaman o okuyacak biz sadece hesap kodlarını vereceğiz otomatik kaydı zaten o yapacak ama danışmanlık işi hiçbir zaman bitmez o devam eder. Kurumlar olduğu sürece, kişiler olduğu sürece danışmanlık işi sürekli devam eder” (12. K Görüşü).*

*“Bu biraz daha devlete bağlı, biz neticede devletin mükelleften talep ettiklerini yerine getiriyoruz. Vergi mevzuatı basitleştirilirse biz de danışmanlığa yöneliriz” (16. K Görüşü).*

Katılımcılar özelinde işletmelerin sürekli olarak muhasebe bilgisine ihtiyaç duydukları için gelecekte de işletmelere bilgiler satarak BSMMM’lerin önemli noktada olacakları ifade edilmektedir. İşletmeler ile ilgili yol haritaları çıkartarak ve profesyonel yorumlar yaparak karar alma noktalarında başrolde olacakları belirtilmektedir. Katılımcılara göre yapay zekâlar ile birlikte muhasebe hizmetleri belirli bir noktaya kadar yapılabileceği ondan sonra ise devreye yine BSMMM’lerin girmesi beklenmektedir. BSMMM’lerin artık sadece Serbest Muhasebecilik yerine işletmelere mali danışmanlık, denetim, ölçümlendirme ve raporlama yaparak, mesleğin kapsamının genişleyerek daha önemli bir meslek haline geleceği düşünülmektedir. Literatürde Şıtak ve Yardımcıoğlu (2022) çalışmalarında, dijitalleşmenin muhasebe mesleğine olan saygıyı arttırabileceği, haksız rekabeti önleyebileceğini, yeni gelişmeler sonucunda muhasebe mesleğinin gelecekte yok olma korkusu yerine gelişmeler sonucunda fayda görebileceğini belirtmişlerdir. Eş ve Atasoy (2022) çalışmalarında, dijitalleşmenin getirmiş olduğu değişime direnç göstermek yerine merak ve yenilenme olduğunda mesleki memnuniyetin artacağını ve muhasebe mesleği ile ilgili gelecek kaygılarının azalacağını vurgulamışlardır. Literatürde yer alan çalışmalarda ve bu çalışma özelinde muhasebe hizmetlerinin dijitalleşmesi gelecekte meslekte yok olma kaygısı yaratmak yerine olumlu beklentiler oluşturduğu görülmektedir.

BSMMM’lerin geleceğin dijital muhasebe hizmetlerine nasıl uyum göstereceklerine ilişkin **meslek hizmetlerin değişeceğini** belirten katılımcı görüşlerinden bazıları aşağıda verilmiştir:

*“Dijitalleşmede kayıt ve raporlama yani kayıt süreci artık hemen hemen kalkıyor çünkü oluşan e -faturalar yani e belgeler otomatikman muhasebeleşecek bize artık raporlama ve danışmanlık ağırlıkta olacak önümüzdeki dönemlerde onu görüyoruz yani şuanda” (1. K Görüşü).*

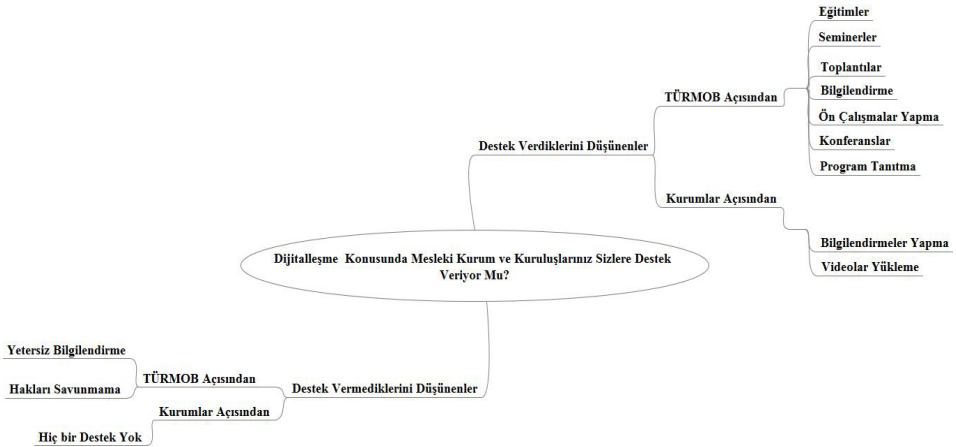
*“Gelir İdaresi Başkanlığının e sistemlerine geçmesi ile biz dijitalleşmeyi sonuna kadar yaşıyoruz. Daha ilerleyen süreçlerde ne olacak artık işin mutfaktaki fatura işleme, fatura yazma kısımları, e-arşiv fatura, e-faturaların sistemlerin karşılıklı görmesiyle sistemlere otomatik tanımlanacak dolayısıyla işin mutfağındaki iş yükü azalacak. İş nereye gelecek raporlama ve yorumlamaya biz artık bundan sonra bilgi satacağız” (7. K Görüşü).*

Katılımcılar özelinde dijitalleşme ile kayıt sürecinin artık sistemler tarafından otomatik olarak yapılacağı ve BSMMM’lerin daha çok raporlama ve danışmanlık görevini yapacakları vurgulanmaktadır. Gelecekte muhasebe mesleği dijitalleşme ile birlikte kurumsallaşmaya gideceği ve böylelikle mesleğin kalitesinde artışa yol açarak daha fazla kazanç elde edecekleri vurgulanmaktadır. Literatürde Serçemeli

(2018) çalışmasında, muhasebe mesleğinde görevde değişime uğrayacağı, bilgi teknolojilerine hâkim olarak güncel bilgilerden faydalanılarak farklı stratejiler geliştiren bir meslek haline dönüşeceğini ifade etmiştir. Yardımcıoğlu (2019) çalışmasında, muhasebe mensuplarının muhasebe bilgisine ek olarak teknolojik değişimleri benimseyeceklerini vurgulamıştır. Güney (2022) çalışmasında, meslek mensuplarının ve meslek adaylarının önemli değişiklikler ile karşılaşacağını, görev ve sorumlulukları yönünden değişimler olacağı belirtmiştir. Şıtak ve Yardımcıoğlu (2022) çalışmalarında, Adana ilinde faaliyet gösteren meslek mensuplarının dijitalleşmeye önem verdikleri, gelişmeleri takip ederek destekledikleri, dijital ürünlere uyum sağlayabildiklerini ifade etmiştir. Sonuç olarak hem literatürde hem de bu çalışmada dijitalleşmeyle muhasebecilerin mesleki hizmetlerinde değişiklikler olacağı görülmektedir. BSMMM’lerin gelecekte bu değişikliklere hızlı adapte olacakları ve mesleğin daha da kötü olmayacağı ifade edilmektedir. Muhasebe bilgisinin yanında bilgi teknolojilerinde hâkim farklı bir muhasebe anlayışı ortaya çıkacağı görülmektedir.

### 9.6. Dijitalleşme Konusunda Mesleki Kurum ve Kuruluşların Bağımsız Muhasebecilere Destek Verip Vermedikleri ile İlgili Bulgular

Bu bölümde katılımcıların dijitalleşme konusunda mesleki kurum ve kuruluşların destek verip vermediklerine ilişkin görüşlerine yer verilmiştir. Katılımcılara “*dijitalleşme konusunda mesleki kurum ve kuruluşlar bağımsız muhasebecilere destek veriyor mu?*” sorusu sorulmuştur. Katılımcıların görüşlerinden ulaşılan kod ve kategoriler Şekil 11’de verilmiştir.



Şekil 11. Dijitalleşme Konusunda Mesleki Kurum ve Kuruluşların Bağımsız Muhasebecilere Destek Verip Vermediklerine İlişkin Cevaplardan Oluşturulan Kodlar ve Kategoriler

Şekil 11’de katılımcıların “*dijitalleşme konusunda mesleki kurum ve kuruluşların bağımsız muhasebecilere destek verip vermediklerine ilişkin*” görüşlerinden “*TÜRMOB açısından*” ve “*kurumlar açısından*” kategorilere ulaşılmıştır.

Katılımcıların görüşlerinde dikkat çeken durum TÜRMOB ve kurumların tamamen destek veriyor ya da tamamen destek vermiyor şeklinde görüş birliğinin olmadığı görülmektedir.

Dijitalleşme konusunda mesleki kurum ve kuruluşların destek verip vermediklerine ilişkin TÜRMOB açısından **olumlu** görüş belirten katılımcı görüşlerinden bazıları aşağıda verilmiştir:

*“Bizim TÜRMOB oluşturulmuş olan genelgeyi, kanunu irdeleyerek bunu Youtube şeklinde bize sunum yapıyorlar, biz eğitimi oradan alıyoruz” (1. K Görüşü).*

*“TÜRMOB’un bu konuda eğitim desteği çok mesela her çıkan değişiklikte her türlü eğitime en kısa sürede meslek mensuplarının adapte olabilmesi için veriyor. Yani bizim mesleki kuruluşumuz destek veriyor” (7. K Görüşü).*

*“TÜRMOB bu konuda zamanın ötesine geçmeyi planlayan bir kuruluştur. Hani bunu bizzat biliyorum. Kendimize ait geliştirdikleri bir muhasebe programı var özel entegratörlük hizmeti de veriyor, dolayısıyla dijitalleşmede şu ana kadar yapılması gereken ne varsa TÜRMOB zaten bütün bunların hepsini yapıyor” (8. K Görüşü).*

*“TÜRMOB’un her ay seminerleri oluyor, dijitalleşme ile ilgili bazı firmalar TÜRMOB ile anlaşarak mali müşavirlere il il sabah kahvaltısı olsun veya pazar kahvaltısı olsun bu şekilde toplantılar düzenleyerek dijitalleşme ile ilgili bilgiler veya yeni programlar çıktysa onları tanıtıyor” (21. K Görüşü).*

Dijitalleşme konusunda mesleki kurum ve kuruluşların destek verip vermediklerine ilişkin TÜRMOB açısından **olumsuz** görüş belirten katılımcı görüşlerinden bazıları aşağıda verilmiştir:

*“Dijitalleşme konusunda TÜRMOB’u ben dikkate almıyorum. Şöyle dikkate almıyorum, bize gerekli, doğru bilgileri her zaman veremiyor ve arkamızda durmuyor. Onun için Dijitalleşme konusunda destek vermiyor” (12. K Görüşü).*

*“Bu konuda kurum ve kuruluşlarımız bizlere açıkçası çok destek vermiyor. Sadece firma ile bir toplantı o kadar” (19. K Görüşü).*

Dijitalleşme konusunda mesleki kuruluşların destek verip vermediklerine ilişkin katılımcılarından görüşlerinden destek veriliyor ve verilmiyor şeklinde iki görüş ortaya çıkmıştır. Çoğu katılımcının görüşüne göre SMMM’lerin üst birliği olan TÜRMOB’un dijitalleşme konusunda eğitimler, seminerler, konferanslar düzenleyerek bilgilendirmeler yaptığı ve meslek mensuplarına destek verdiği ifade edilmektedir. Böylelikle meslek mensupları çıkan her yeni kanun her tebliğ gibi kararlardan anında haberlerinin olması sağlanmaktadır. Fakat katılımcılardan az olmakla birlikte bazıları ise dijitalleşme konusunda TÜRMOB’un hiçbir etkisinin olmadığını görüşünü belirtmektedirler.

Katılımcıların sadece dijitalleşme yönünden bilgilendirme amaçlı eğitimler aldıkları ifade edilmektedir. Fakat eğitimin yanında TÜRMOB’un resmi sitesinde yer alan E-dönüşüm rehberi ve E-birlik sayfaları adı altında videolar, makaleler,

günlük bilgilendirmeler ile meslek mensuplarına birçok konuda destek verdiği görülmektedir. Katılımcıların sadece dijitalleşme ile ilgili eğitimler aldıklarını belirtmeleri eksik olan bilgilerini tamamlamak ve kendilerini dijitalleşme noktasında geliştirmek için öncelikleri arasında olduğu görülmektedir.

Dijitalleşme konusunda mesleki kurum ve kuruluşların destek verip vermediklerine ilişkin **kurumlar açısından** görüş belirten katılımcı görüşlerinden bazıları aşağıda verilmiştir:

*“GİB dijitalleşme ile ilgili kendi sayfasında kısa video çekimleri var oradan video izleyebiliyoruz yönlendirmeler ile ilgili nasıl yapılması gerektiğini. SGK ise destek yok diyebiliriz”* (1. K Görüşü).

*“Kamuda şöyle bir şey vardır: kamuda egemenlik gücü kullanarak bilgiyi kendi istediği şekilde, kendi istediği zamanda ve kendi istediği formatta istediğini bize ilan eder. Bize hizmet veren teknoloji şirketleri buna adapte olur bizde o açılan portallara o verileri yükler ve ardından da kayıtlarını yaparız. Yani burada devletin hizmeti diye bir şey söz konusu değil, devlet kanun, tebliğ veya sirküleri çıkartır ve muhatabından da gereğini yapmasını ister bunun ötesine de asla geçmez”* (8. K Görüşü).

*“Çok eğitim yok, artık mesleğin gerektirdiği sistem neyse biz onu yapmakla yükümlüyüz. Bu bizim kurumlar fazla destek olmuyor, sadece bilgilendiriyor o kadar. Eğitim falan çok fazla yok”* (20. K Görüşü).

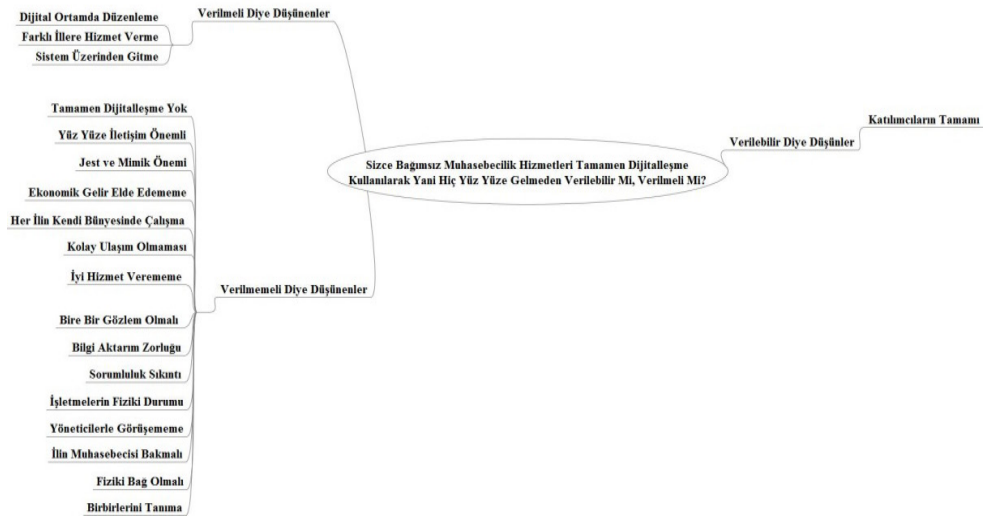
Kurumların dijitalleşme konusunda TÜRMOB kadar etkin olmadığı ifade edilmektedir. Kurumların sadece yaptığı, almış olduğu değişiklikler, kanunlar ve süreler hakkında bilgilendirmeler yaptığı belirtilmektedir. Kurumların dijitalleşme hakkında düzenli olarak yapmış olduğu eğitimler, seminerler ve konferansların pek olmadığı ifade edilmektedir. Kurumların dijitalleşme hakkında düzenli olarak yapmış olduğu eğitimler, seminerler ve konferansların pek olmadığı ifade edilmektedir. Fakat GİB’in internet sayfasından E-işlemler başlığı altında dijital ortamdaki birçok işlemin nasıl ve ne şekilde yapılacağı, nasıl bir yol izlenmesi gerektiği ile ilgili hem kısa videolar hem de yazı olarak bilgilendirmeler yaptığı görülmektedir. Yine SGK’nın resmi sitesinde yer alan E-SGK portalı aracılığıyla birçok işlem hakkında bilgilendirmeler yapıldığı görülmektedir. Böylelikle GİB ve SGK’nın eğitimler, seminerler yerine böyle bir yol izlemesi BSMMM’ler tarafından olumlu olarak verilen bir destek olmadığı görülmektedir.

Katılımcılar özelinde dijitalleşme konusunda TÜRMOB’un eğitim yönünden destek verdiği fakat kurumların yeterince destek vermediği görülmektedir. Literatürde Atmaca (2020) çalışmasında, muhasebe meslek mensuplarının dijitalleşmeyi uygulama ve dönüştürmeleri konusunda yeterli bilgi sahibi olmadıkları ifade edilmektedir. Türker (2018) çalışmasında, düzenleyici kurumlar ve iş dünyasının, muhasebe meslek mensuplarının dijital çağa yeniden ve nasıl yapılanmaları konusunda bilgilendirmeler olması gerektiği belirtilmektedir. Hem

literatürde hem de bu çalışma özelinde kurum ve kuruluşların meslek mensuplarına yeterince destek vermedikleri görülmektedir. Gelecekte bilgili ve çağa ayak uyduran meslek mensuplarının olması için kurum ve kuruluşların her türlü konuda destek vermeleri gerekmektedir.

### 9.7. Bağımsız Muhasebecilik Hizmetleri Tamamen İletişim Programları Kullanılarak Hiç Yüz Yüze Gelmeden Verilebilir mi, Verilmeli mi? ile İlgili Bulgular

Katılımcılara “*bağımsız muhasebecilik hizmetleri tamamen iletişim programları kullanılarak yani hiç yüz yüze gelmeden verilebilir mi, verilmeli mi?*” sorusu sorulmuştur. Katılımcıların görüşlerinden ulaşılan kod ve kategoriler Şekil 12’de verilmiştir.



Şekil 12. Bağımsız Muhasebecilik Hizmetlerinin Dijitalleşme Kullanılarak Yüz Yüze Gelmeden Verilebilir mi, Verilmeli mi? Sorusuna İlişkin Cevaplardan Oluşturulan Kodlar ve Kategoriler

Şekil 12’de katılımcıların “*bağımsız muhasebecilik hizmetlerinin iletişim programları kullanılarak yüz yüze gelmeden verilebilir mi, verilmeli mi?*” sorusuna ilişkin görüşlerinden “*verilebilir diye düşünenler*”, “*verilemez diye düşünenler*”, “*verilmeli diye düşünenler*” ve “*verilememeli diye düşünenler*” şeklinde kategorilere ulaşılmıştır.

Bağımsız muhasebecilik hizmetlerinin dijitalleşme kullanılarak yüz yüze gelmeden verilebiliyor mu, verilemiyor mu sorularına ilişkin görüşlerden bazıları aşağıda verilmiştir:

Bağımsız muhasebecilik hizmetlerinin dijitalleşme kullanılarak yüz yüze gelmeden **verilebiliyor** şeklinde görüş belirten katılımcı görüşlerinden bazıları aşağıda verilmiştir:

“İstanbul’daki bir mükellefe geldiğimiz noktada hizmet verilebiliyor. Bunun da yolu şuradan açılıyor: teknolojik olarak data transferleri, bilgi transferleri paylaşıldığı bir mükellefin defterini işledikten sonra, beyannamesini zaten elektronik olarak gönderiyoruz” (7. K Görüşü).

“Verilebiliyor. Benim İstanbul, Ankara, Denizli, Kocaeli’nde yani benim 4-5 tane mükellefim şehir dışında verilebilir biz yapıyoruz. Mükellef bana evrakını ya kargo yolu ile gönderiyor ya da internet üzerinden mail atarak gönderiyor, ben de oradan çıktılarını alıp koyuyorum dosyalarına” (12. K Görüşü).

“Kesinlikle verilebiliyor. Çünkü artık eskisi gibi değil biz zaten her şeyi sistem üzerinden götürüyoruz. Bizim vergi dairesine, SGK’ya şuraya buraya gitmemize gerek yok, beyan sistemden, bildirge sistemden, işyeri açılışları sistemden, kapanışları sistemden, adres değişiklikleri sistemden, hani vergi dairesine gitmeye gereken bir durum yok” (13. K Görüşü).

“Verilebiliyor. Çünkü mail yoluyla gerekli evraklar alınabilir. Örneğin işyeri açılışı, şube açılışı, kira sözleşmesi bunlar mail yoluyla veya başka yollarla alınıp Isparta’dayım buradan interaktif Vergi dairesinden Sarıyer Vergi Dairesinde işlemlerimi yapabiliyorum, bu illaki yüz yüze gelmeden de yapılabilir. Bence yüz yüze gelmeden de hizmet verilebilir” (21. K Görüşü).

Nitel araştırmalarda, nitel verilerin sayılar ile ifade edilmesi yanlılığı ve güvenilirliği artırmak için bazen gereklidir. Verilerin analizi sonucunda oluşan kod ve kategorilerin karşılaştırılmasına olanak sağladığı için yorumlama yapılırken sayısallaştırılma yapılmıştır (Sığırı, 2018: 291).

Bağımsız muhasebecilik hizmetlerinin dijitalleşme kullanılarak yüz yüze gelmeden verilir verilmemesi ile ilgili katılımcıların tamamı yüz yüze gelmeden verilebileceğini belirtmişlerdir. Dijitalleşme ile birlikte muhasebe hizmetlerinin BSMMM’ler tarafından yüz yüze gelmeden bürolardan sunulacağı ifade edilmektedir.

Bağımsız muhasebecilik hizmetlerinin dijitalleşme kullanılarak yüz yüze gelmeden **verilmeli mi, verilmemeli mi?** sorularına ilişkin görüşlerden bazıları aşağıda verilmiştir:

Bağımsız muhasebecilik hizmetlerinin dijitalleşme kullanılarak yüz yüze gelmeden **verilmeli** şeklinde görüş belirten katılımcı görüşlerinden bazıları aşağıda verilmiştir:

“Artık bütün belgelerin, işletme ile ilgili bütün alım, satım, gider ve maliyet ne varsa bütün bunların dijital ortama eksiksiz bir şekilde geçmiş olması kaydıyla bu hizmet verilebilir” (8. K Görüşü).

“Vergi dairesi, SGK gibi kurumlara ayda bir kere bile gitmiyorum. Faturalar, belgeler çok kolay kargoya verilebiliyor. O konuda hiçbir sıkıntı olmaz verilmeli bence” (13. K Görüşü).



*“Dijitalleşme aracılığı ile İstanbul’a muhasebe hizmetleri verilebilir. Benim verdiğim var ama aslen Ispartalı olduğu için sorun olmuyor eğer aranızda bir iletişim varsa yüz yüze senede birkaç defa geldiğimiz için verilmeli diyorum” (14. K Görüşü).*

*“Posta yoluyla, kargo yoluyla aylık bazlarda bize evraklar gelir. Evrak işleme, muhasebeleştirme işlemleri yapılır. Vergi Dairesi, SGK kısmı ile dijital yolları kullanarak İstanbul’a Ankara’ya gitmeden buradan işlemlerimiz halledilebilir yani” (24. K Görüşü).*

Görüşmede bağımsız muhasebecilik hizmetlerinin dijitalleşme kullanılarak hiç yüz yüze gelmeden verilip verilemeyeceğine ilişkin verilen cevaplara göre 25 katılımcıdan 13’ü mükelleflerle ve kurumlarla yüz yüze gelmeden belgelerin, faturaların, beyannamelerin, dilekçelerin ve birçok işlemin dijital ortamdan yapılabildiği için verilmeli diye belirtmişlerdir.

Bağımsız muhasebecilik hizmetlerinin dijitalleşme kullanılarak yüz yüze gelmeden **verilmemeli** şeklinde görüş belirten katılımcı görüşlerinden bazıları aşağıda verilmiştir:

*“Haksız rekabet ve etik konusunda doğru değil, bulunduğu ilin meslek mensubu tarafından hizmet verilmesi lazım” (1. K Görüşü).*

*“SMMM arkadaşlarımız işletme neredeyse o işletmenin fiziki olarak görülmesi, yaptığı işin, yapacağı harcamaların ya da şirket sahibi ve yönetim kurulunun nasıl işler yaptığını, nasıl kararlar aldığını, personelin durumu gibi konularda ilgili birebir gözlemlerinin olması büyük fayda sağlayacaktır” (10. K Görüşü).*

*“Sorumluluk boyutunda, değer katma noktasında eksik kalır. Mali tabloları yorumlama noktasında eksik kalınır. Fiziki olarak gidilip katkı sağlanması gerekir” (15. K Görüşü).*

*“Yüz yüze gelmeden zor yani. Mutlaka mükellefle biz sürekli işli dışlı olunması gerekiyor, bir bağ kurulması gerekiyor. E-faturada olsa tamam devlete bir fatura veriliyor. Ama o aşamaya gelinceye kadar mecburen işletmeyle fiziki olarak bağ kurmak gerekiyor. Her şey böyle biz burada oturalım mükellef orada olsun, devlet orada olsun her şey dijital ortamda olmuyor yani” (23. K Görüşü).*

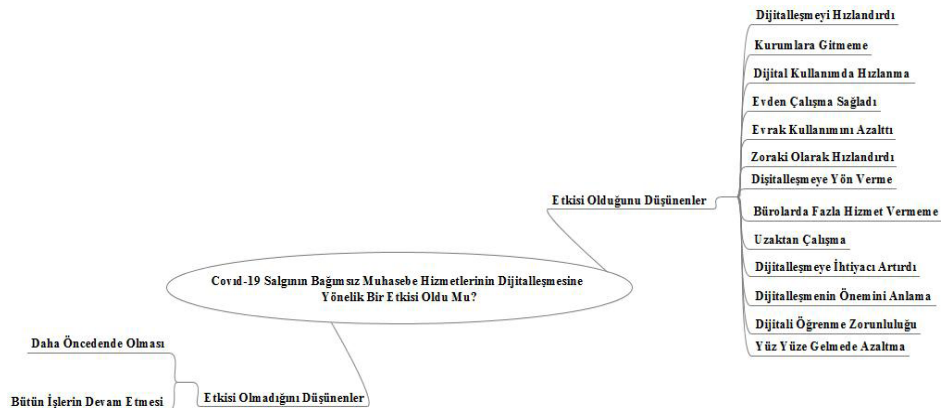
Bağımsız muhasebecilik hizmetlerinin dijitalleşme kullanılarak hiç yüz yüze gelmeden verilip verilemeyeceği ile ilgili 25 Katılımcıdan 12’si mükelleflerle ve kurumlarla tamamen dijitalleşme olmadığından, belgelere, bilgilere kolay ulaşılamayacağı ve iyi hizmet veremeyecekleri için yüz yüze gelmeden verilmemeli olarak belirtmişlerdir. Katılımcılara göre BSMMM’lerin işletmelere hakkında doğru kararlar alabilmeleri için fiziki bağın ve birebir gözlemin olması gerektiği ifade edilmektedir. Ayrıca sorumlulukları alma noktasında sıkıntılar yaşanacağı belirtilmiştir. Katılımcılara göre dijitalleşmenin getirmiş olduğu yenilikler ile farklı illerde hizmet vermenin etik olmadığını ve haksız rekabete yol açtığı için kendi

ilindeki mükelleflere hizmet vermeyi tercih etmenin daha doğru olacağı ifade edilmektedir. Literatürde ise etik kurallar ile ilgili Kolçak (2012) çalışmasında, meslek elemanının kendi faaliyetleri dışında yapılan hizmetin ve alınan ücretin etik kuralları uymadığını belirtmektedir. Literatürde meslek etiği ile ilgili Gür (2018) çalışmasında, muhasebe mesleğinin toplumdaki güvenilirliği ile meslek itibarının korunması için meslek etiği yönünden bilgili olmaları ve etik kurallara uyup etik davranmaları gerektiği açıklanmaktadır. Hem bu çalışma özelinde hem de literatürde yer alan çalışmalara göre meslek mensuplarının etik kurallara uyma noktasında dikkatli olmaları ve kurallara göre hareket etmeleri gerektiği ifade edilmektedir.

Genel olarak katılımcıların tamamı muhasebe hizmetlerinin dijitalleşmesi sayesinde yüz yüze gelmeden sunulabileceğini belirtmişlerdir. Fakat katılımcıların kişisel görüşlerini almak için verilmeli ve verilmemeli noktasında görüş ayrılıkları yaşadıkları görülmektedir. Örneğin Isparta’da bulunan bir SMMM’nin İstanbul’daki bir mükellefe, muhasebe hizmetlerinin yüz yüze gelmeden dijitalleşme sayesinde verilebileceğini bütün katılımcılar belirtirken ama katılımcıların kişisel görüşüne göre ise verilmemesi gerektiğini bazıları ise verilmesi gerektiği görüşünü vermişlerdir. Bunun genel nedenin ise mükelleflerin halen dijitalleşmeye adapte olamadıkları, sistemlerinin yetersiz geldiği ve bütün sektörlerde tam olarak dijitalleşme yaşanmadığı için yüz yüze gelmeden verilmeli ve verilmemeli noktasında görüş birliğinin olmadığı ifade edilmektedir.

### 9.8. COVID-19 Salgının Bağımsız Muhasebe Hizmetlerinin Dijitalleşmesine Yönelik Bir Etkisi Olup Olmamasına Yönelik Bulgular

Bu bölümde katılımcıların COVID-19’un bağımsız muhasebe hizmetlerinin dijitalleşmesine yönelik bir etkisi olup olmadığına ilişkin görüşlerine yer verilmiştir. SMMM’lere “COVID-19 salgının bağımsız muhasebe hizmetlerinin dijitalleşmesine yönelik bir etkisi oldu mu?” sorusu sorulmuştur. Katılımcıların görüşlerinden ulaşılan kod ve kategoriler Şekil 13’te verilmiştir.



Şekil 13. COVID-19 Salgının Bağımsız Muhasebe Hizmetlerinin Dijitalleşmesine Yönelik Bir Etkisi Oldu Mu? Sorusuna İlişkin Cevaplardan Oluşturulan Kodlar ve Kategoriler

Şekil 13'te görüldüğü üzere “salgının bağımsız muhasebe hizmetlerinin dijitalleşmesine yönelik bir etkisi oldu mu?” sorusuna ilişkin katılımcıların görüşlerinden “olduğunu düşünenler”, ve “olmadığını düşünenler” şeklinde kategorilere ulaşılmıştır.

COVID-19 salgınının bağımsız muhasebe hizmetlerinin dijitalleşmesine yönelik bir **etkisinin olduğuna** ilişkin katılımcı görüşlerinden bazılarına aşağıda yer verilmiştir:

“Salgın dijital kullanımı hızlandırdı. Mesela belki şu anları biz 2023'te görecektik. 2021'de 2023 de yapmamız gereken işlemleri yapıyoruz, dijitalleşmenin bir kaç yıl önceden geldiğini düşünüyorum” (3. K Görüşü).

“Dijitalleşmeyi hızlandırdı diyebiliriz. Mesela biz salgın konusunda evrakları eve götürdük evden çalıştık, hizmet olarak büroya gelmeyi kaldırdık. Şu anda biz bazen geceleri evden çalışıyoruz. Artık vergi dairesine gitmiyoruz.” (5. K Görüşü).

“Salgın döneminde şöyle bir değişiklik oldu. Devlet kanalında bir değişiklik oldu. Yani devlet, teması ortadan kaldırmak adına birtakım veriler artık dijital ortamda istenmeye başlandı, hatta yoğunluğu azaltmak, teması azaltmak bakımında daha da hızlandılar. Dolayısıyla salgın dijitalleşmeyi zoraki olarak hızlandırdı. Artık daha önce elden verdiğimiz birçok şeyi dijital ortamda çok daha hızlı şekilde vermeye başladık” (8. K Görüşü).

“Kesinlikle oldu, ben kendimden örnek vereyim: salgın dönemde büromu açmadım. İsim de vereyim Luka diye bir program kullanıyorum online çalışır. Elime laptobumu aldım, bütün işlemlerimi evden götürdüm. Faturaları Whatsapp, mail sayesinde hallettim” (13. K Görüşü).

25 katılımcıdan 19'unun görüşüne göre COVID-19'un bağımsız muhasebe hizmetlerinin dijitalleşmesine yönelik etkisi olduğu belirtilmektedir. COVID-19 döneminde dijitalleşmenin önemi daha da arttığı ifade edilmektedir. Öyleki fiziksel evrak alışveriş iyiden iyiye azalmış, süreç iletişim yazılımlarıyla yürütülmeye çalışılmıştır. COVID-19 salgını BSMMM'lerin dijitalleşmesini zorunlu hale getirmiştir. Dijitalleşmeyi erteleyen diğer bir ifade ile yeterince dijitalleşmemiş BSMMM'ler COVID-19 salgınında yaşanan dijitalleşme gereksinimine hazırlıksız yakalanmıştır. COVID-19 döneminde bütün kurumların dijitalleşmeye geçmesi ile birlikte büro ortamının az kullanıldığı ve muhasebe hizmetlerinin evlerden verilmesine yol açtığı belirtilmiştir. Literatürde Köse, Altunay ve Bekçi (2022) çalışmalarında, COVID-19 dönemindeki çalışma şartlarından dolayı muhasebe meslek mensuplarının teknolojiyi daha yoğun olarak kullanmaları bir zorunluluk halini geldiği belirtilmektedir. Coman vd. (2022) çalışmalarında, muhasebede dijitalleşmenin sadece teknolojik ilerlemenin dayattığı bir çözüm olmadığına COVID-19'un da gerekli ve zorunlu kıldığını belirtmektedir. Şıtak ve Yardımcıoğlu (2022) çalışmasında, COVID-19'un dünyayı etkisi altına alması ile muhasebe

mesleğinin dijitalleşmeden ve dijital ortamlardan daha fazla faydalanır duruma geldikleri belirtilmektedir. K. Özçelik (2021) çalışmasında, COVID-19 döneminde muhasebe mesleğinin iş yapma şekilleri, müşteriler ile iletişimin etkilendiğini, muhasebede modern teknolojinin önemini anlaşıldığı ve dijital dönüşüm hızlandığı belirtilmektedir. Katılımcılar özelinde ve literatürde yer alan çalışmalara göre COVID-19'un muhasebe hizmetlerinde dijitalleşmeyi öne çektiği, zorunluluk haline getirdiği, dijital dönüşümü hızlandırdığı görülmektedir.

COVID-19 salgınının bağımsız muhasebe hizmetlerinin dijitalleşmesine yönelik bir **etkisinin olmadığına** ilişkin katılımcı görüşlerinden bazılarına aşağıda yer verilmiştir:

*“Pek etkisi olmadı, şundan dolayı etkisi olmadı. Zaten biz dijital ortamda bu işleri yapıyorduk, Şimdi şöyle beyannameler kağıt ortamında veriliyor olsaydı da COVID-19 çıktığından dolayı dijitalleşme olmuş olsaydı kabul ederdim”* (12. K Görüşü).

*“Yok olmadı, yaptığımız işlere aynen devam ettik. İş yükümüze ise olumsuz yönde bir etkilemesi oldu. İŞKUR'un yaptığı işlerin bize yönlendirmesi gibi”* (17. K Görüşü).

*“Salgın dijitalleşmeye pek etkisi olmadı. Eskisi gibi devam etti. Çünkü mükelleften o belgeleri gidilip alınmak zorunda ve erteleme türü gibi şeyler diğer sektörlerde oldu ama bizde olmadı. Biz beyannameleri yetiştirmek için çalıştık. Kısaca salgın dijitalleşmeyi pek etkilemedi”* (23. K Görüşü).

25 Katılımcıdan 6'sı daha önceki dönemlerde yine beyannamelerin ve bildirimlerin dijital ortamdaki verildiği COVID-19 salgınının bağımsız muhasebe hizmetlerinin dijitalleşmesine yönelik etkisinin olmadığını ileri sürmüştür. COVID-19 döneminde, kısa çalışma ödenekleri, işletmelere verilen teşvik başvuruları, kurumların yapması gereken işlemlerin BSMMM'ler tarafından yapılmasının istenmesi BSMMM'lere daha fazla iş yükü getirdiği ifade edilmiştir. Literatürde Köse, Altunay ve Bekçi (2022) çalışmalarında, COVID-19 sürecinde muhasebe meslek mensuplarının günlük çalışma saatleri, iş talep yoğunluğu, işle ilgili stres seviyeleri, işini kaybetme korkusunda artış olduğu belirtilmektedir. Ceylan ve Hacıhasanoğlu (2022) çalışmalarında, COVID-19 döneminde mükelleflere çeşitli destekler sağlandığı ve e-devletten başvuru yapmalarının istendiği fakat mükellefler başvuruları muhasebecilerin yapması gerektiğini düşündükleri için meslek mensuplarının iş yükünü artırdığı belirtilmektedir. Sonuç olarak hem literatürde yer alan çalışmalarda hem de bu çalışma özelinde COVID-19 döneminde kısa çalışma ödenekleri, işletmelere verilen teşvik başvuruları, iş yoğunlukları gibi birçok alanda iş yükü getirdiği görülmektedir.

### 9.9. Sorulan Sorular Dışında Katılımcıların Muhasebe Mesleği Hakkındaki Görüşleri

Araştırmada yer alan 8 soru dışında katılımcıların “*bu sorular dışında muhasebe mesleği ile ilgili bahsetmek istediğiniz konu var mı?*” şeklinde soru sorulmuştur. Bu soruya cevap veren katılımcıların görüşleri aşağıda verilmiştir.

#### Muhasebe eğitime yönelik ifade edilen düşünceler:

1. katılımcının muhasebe mesleğine ilişkin düşünceleri aşağıdaki gibidir.

*“Yani bizim sorunumuz şöyle: Bizim bağlı olduğumuz Maliye ve SGK yeni bir uygulama çıkarmadan önce mükelleflere eğitim verilmesi, yani sadece muhasebecilerle sınırlı kalmasını istemiyoruz. Mükellef eğitim almadığı için söz konusu uygulamanın nasıl yapıldığını veya katılan yükümlülüklerin neler olduğunu bilmiyorlar. Uygulamaya konulmadan önce bakanlıkların ve bağlı bulunduğu odalar bünyesinde eğitim verilmesini istiyoruz yani”.*

4. katılımcının görüşü aşağıdaki gibidir.

*“Bizim mesleğimizin en büyük problemi şu: 4 yıllık örgün eğitim görmüş bir fakülteden mezun olmayan arkadaşlarımızın bu mesleği yapması, nasıl 2 yıllık meslek yüksekokulunda okuyup açıktan 3-4 ile işletme mezun olup SMMM sınavlarına girebiliyorlar. Bu mesleği 4 yıllık örgün eğitimden mezun arkadaşlarımızın yapması bu mesleği kalitesinin artmasının tek çözüm yolu bu”.*

10. katılımcının görüşü aşağıdaki gibidir.

*“Kendisini yetiştiren dijitalleşmeye veya çağımıza ayak uyduran SMMM’ler ileride bu mesleği daha ileriye taşıyacaktır. Örneğin şu an Avrupa’da aranan mesleklerden bir tanesi iken bizde daha sonraları daha geç yaşamızın çıkması nedeniyle gerekli değerler şuan bulamamış olabilir. Birde bakıyoruz hiç bir işletme mezunu, iktisat mezunu, maliye mezunu arkadaşımız nasıl ki bir hukukçu olamıyorsa avukat olamıyorsa hakimlik, savcılık sınavlarına giremiyorlar ise onların da bizim bu mesleğe giriş şartlarının yeniden gözden geçirilip düzeltilmesi gerekiyor. Bazı yasal düzenlemelerin ivedilikle çözülmesi gerektiği kanaatindeyim ben”.*

21. katılımcının görüşü aşağıdaki gibidir.

*“Muhasebe mesleğini şu şekilde olmasını istiyorum: Şimdi sınavlar oluyor, artık eskisi gibi kolay değil bu iş, mali müşavir önce staja başlatma sınavına giriyor, 3 yıl stajın ardından staj bitirme sınavı oluyor, bu sınavları zor olması iyi bir şey neden bu mesleğin kalitesinin artması lazım. Şimdi eskiden gelen bazı Mali Müşavirler oluyor liseden sonra bu işe başlamış yaşı çok geçmiş Serbest Muhasebeci olanlar şimdi ne oluyor hizmetin kalitesini düşüyor. Belli bir yaş sınırı gelse daha iyi olur”.*

Katılımcıların en çok görüş belirttiği konuların başında eğitim gelmektedir. Dijitalleşme konusunda ve çağa ayak uydurmak için eğitimler alan SMMM’lerin mesleği daha iyi noktalara taşıyacağı ifade edilmektedir. Ayrıca yeni bir kanun, tebliğ uygulamaya konulmadan kurum ve kuruluşlar tarafından önce mükelleflere

eğitimler ve bilgilendirmeler verilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Literatürde Kurnaz vd. (2020) çalışmalarında, dijitalleşmenin muhasebede önemli olduğu fakat muhasebe eğitiminde dijital araçlara pek yer verilmediği ve nitelik meslek mensuplarının yetişmesine katkı sağlamadığı ifade edilmektedir. Güney (2022) çalışmasında, dijitalleşme ile muhasebede dönüşümün kaçınılmaz olduğu ve muhasebe eğitim programlarının çağın ihtiyaçlarına göre düzenlenmesini vurgulamaktadır. Hem bu çalışma özelinde hem de yukarıda belirtilen çalışmalara göre meslek mensuplarına yeteri eğitimler verilmediği ve mükelleflerin dijitalleşme konusunda yetersiz kaldıkları görülmektedir.

### **Muhasebe hizmetinin vergilendirilmesine yönelik sunulan düşünceler:**

2. katılımcının görüşü aşağıdaki gibidir.

*“Ben şöyle anlatayım: Gıda sektöründe konfeksiyonda veya başka sektörlerde KDV oranları düşük ama bizim sektörde maalesef KDV oranları yüksek ve söyleyeceğim şeylerden biri bu olabilir. İkincisi ise herkesin dijital ortamdan faydalanmasını ve herkesin vergisel konularda bilgi sahibi olmasını ben gönülden istiyorum”.*

6. katılımcının görüşü aşağıdaki gibidir.

*“Ben şunu söyleyebilirim. Gelir İdaresi Başkanlığı vergileri biraz daha adaletli düzgün bir şekilde almak istiyorsa ya bizim meslek mensuplarını Vergi Dairesi bünyesine alacak veya bizim sorunlarımızı çözecek. Şu anda sıkıntımız şu: biz elde etmiş olduğumuz gelirlerle ilgili fatura kesiyoruz, %18 KDV var bu KDV'nin düşmesi lazım. 2. ise tahsilat sorunumuz var, bunu çözmiyor devlet, bunu çözebilir ise bizim işi randımanlı veya daha düzgün yapabilmemizi sağlar. Haksız rekabet var bunların çözülebilmesi lazım hence sistem ya devlet bünyesine alınabilme veya noterlerin yapmış olduğu gibi bir havuz sistemi meslek mensubu ve arasında veya tür bugün tarafından yapılabilir ise bizim işimiz sıkıntımız daha az olur diye düşünüyorum”.*

19. katılımcının görüşü aşağıdaki gibidir.

*“Muhasebe mesleğinde KDV'nin %18'den % 8'e düşürülmesi, Bağkur primlerinin sabit tutulması ve muhasebe ücretlerinde bir çözümün bulunması gerekiyor”.*

SMMM'ler tarafından mükelleflere sunulan muhasebe hizmetleri karşılığında alınan ücret içerisinde olan KDV oranının %18'den daha aşağılara düşürülmesi gerektiği ifade edilmektedir. SMMM'lerin sunduğu hizmet karşılığında alması gereken ücreti alamaması ve almadığı ücretin vergisini ödemek zorunda kaldıkları görülmektedir. Bu yüzden en azından vergi oranının düşürülmesi gerektiği vurgulanmaktadır. Literatürde ise Çelik ve Şendurur (2020) çalışmalarında, ekonomisi küçük olan illerde, belirli dönemlerde ve belirli bir gelirin altında yer alan meslek mensuplarına stopaj vergisi ya da KDV muafiyetinin getirilmesi

belirtilmektedir. Hem bu çalışma özelinde hem de literatüre göre KDV oranının düşürülmesi yönünde değişikliklerin yapılması gerektiği görülmektedir.

### **Muhasebe hizmetlerinin bedeline yönelik sunulan düşünceler:**

11. katılımcının görüşü aşağıdaki gibidir.

*“Ücret konusunda kime sorsan herkesin bir sıkıntısı vardır. Zamanında tahsilat olmuyor, haksız rekabet çok. Haksız rekabetin çok etkisi var, düşük fiyat vermek gibi şeylerin ele alınması gerekiyor”.*

18. katılımcının görüşü aşağıdaki gibidir.

*“Ücret çok düşük, haksız rekabet çok fazla, liste fiyatının altında ücret uygulayanlar var. Odalarda bu konuda toplantılar olur ama hiçbir icraat yok”.*

22. katılımcının görüşü aşağıdaki gibidir.

*“Mesleğin üzerinde biraz daha ağırlık verilmesi biraz daha kaliteleştirilmesi ve muhasebe mesleği üzerindeki bazı yüklerin alınması gerekiyor. En basit şunu söyleyebilirim, muhasebe meslek mensuplarının gelir sorununu maliye ortadan çözerse zaten her şey kaliteleşir, tahsilatı maliye yaparsa herkes mesleğini daha güzel icra eder. Muhasebe mesleğine biraz daha değer verilmesi gerekiyor”.*

Katılımcılar özelinde en çok mükelleflere sağlanan hizmet karşılığında ücret alınması noktasında sıkıntıların yaşandığı belirtilmektedir. Bu ücret sıkıntısının GİB tarafından çözülmesi gerektiğine yoksa meslekte kaliteleşmenin giderek daha kötü noktalara gideceği ifade edilmektedir. Ayrıca sunduğu hizmet karşısında ücret alamayan SMMM’lerin iş motivasyonlarında düşüşe ve meslekte bıkkınlığa yol açacağı görülmektedir. Literatürde Durmuş ve Sekizsu (2017) çalışmalarında, meslek mensuplarının, ücretlerinin düşük olduğunu ve ücretin zamanında tahsilinde problemler yaşadıklarını belirtmektedirler. Bişgin, Ünlüer ve Üyümez (2020) çalışmalarında, muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerden öncelikli olarak sözleşmede yer alan ücretin zamanında tahsil edilmesi anlamında beklentilerinin olduğu belirtmektedirler. Hem bu çalışma özelinde hem de yukarıda yer alan çalışmalara göre günümüzde muhasebe meslek mensuplarının tahsilat sorunun halen devam ettiği ve buna bir çözüm bulunmadığı görülmektedir.

### **Muhasebe mesleğine yönelik genel düşünceler:**

3. katılımcının muhasebe mesleğinin geleceğine yönelik düşünceleri:

*“Tavsiyede bulunduğum mali müşavirlere şunu söylerim: bu işte vizyonu geniş firmalarla bu işlerine devam ettirsinler. 3-5 yıl içerisinde mali müşavirlere çok ihtiyaç duyulacaktır. İşletmelerin ciddi anlamda yapmış oldukları yatırımları veya daha ilerleyen yıllarda yapacakları yatırımların karşılığını iyi bir şekilde almak istiyorlarsa iyi bir mali müşavirle yola devam etsinler, donanımlı olsun bu kişi gereken mesleki bilgi ve tecrübelerle sahip bir kişi olsun”.*

### 13. katılımcının muhasebe etiğine yönelik düşünceleri:

*“Bizim bu mesleğin ilerleyebilmesi için meslektaşların etik davranması gerekiyor, haksız rekabete kesinlikle düzgün uyulması ve bir adaletin olması gerekiyor. Önce bizlerin meslektaşına karşı saygısı olacak karşılıklı saygıyı önce biz kendimize göstereceğiz her anlamda. Şuan mali müşavir mesleğinde en büyük sıkıntımız mesleki itibar ve etik. İtibarımızı kazanmamız gerekiyor yani biz çok önemli bir görevi yapıyoruz. Neden önemli görev yapıyoruz eğer bizler olmasak devlet vergi toplayamaz”.*

Katılımcılar özelinde BSMMM’lerin iyi noktalara gelebilmesi için etik kurallara uyarak ve haksız rekabet yapmadan muhasebe hizmetlerinin sunulması gerektiği ifade edilmektedir. Çıtak ve D. Baskan (2020) çalışmalarında elektronik uygulamalar ile ilgili zorunlu eğitimlerin alınması, kanunlara uyulması ve mesleki özen gibi unsurların muhasebe meslek etiğini etkileyeceği ifade etmişlerdir. Sonuç olarak dijitalleşme ile birlikte gelecekte haksız rekabet yapmayan ve etik kurallara uyan muhasebecilerin ön planda olacağı ifade edilmektedir.

### 23. katılımcının muhasebe hizmetlerinin oluşturduğu iş yüküne yönelik düşünceleri:

*“Tüm ağır şeyler şuanda muhasebecilerin üzerine yıkılıyor. Mesela poşet vergisini bile bizim üzerimize yıktılar. Bir şeyler oluyor yine hemen muhasebeciler üzerine, SGK teşvik çıkarıyor o da muhasebeci üzerine, maalesef şuanda angaryadan başka bir şey yaptığımız yok”.*

Katılımcılar özelinde mükelleflerin her çıkan kanun, tebliğ gibi devlet tarafından çıkartılan her yeni işlemin BSMMM’lerden yapmalarını istemeleri iş yüküne neden olduğu belirtilmektedir. Tuğay ve Güler (2021) çalışmalarında, elektronik muhasebe uygulamalarının tam olarak uygulamaya konuluncaya kadar mükelleflerin taleplerinden kaynaklı meslek mensuplarının iş yükünün artacağını ifade etmişlerdir. Sonuç olarak hem bu çalışma özelinde hem de literatürde yer alan çalışma özelinde dijitalleşmenin SMMM’lerin üzerindeki iş yükünü artırdığı belirtilmektedir. Bunun temel nedeninin ise mükelleflerin dijitalleşme ile ilgili bilgisiz ve eğitimsiz olmalarından kaynaklandığı görülmektedir.

### 24. Katılımcının muhasebe mesleğini konu alan akademik çalışmalara yönelik düşünceleri:

*“Ben isterim ki bu tezler maliye ile paylaşsın, SGK müdürlükleri ile paylaşsın, ne bileyim İŞKUR’la paylaşsın, belediyeler ile paylaşsın yani biz tez yapıyoruz da bu tezi bizden başka kim biliyor, muhasebeci sorunlarını kim biliyor. Bunları platformlarla paylaşın ya da medya ile paylaşsın ki biz bu muhasebe mesleğinin sıkıntılarını anlayalım. Siz de bu mesleğin içindesiniz eğitiminizi alıyorsunuz daha işin başında iken tamam yaptık güzel sıkıntılarımızı, beklentilerimizi dertleştik, paylaştık güzel bunu bizden başka kim biliyor. Ben isterim ki bunu herkes bilsin. Biz*



*birbirimizle tartışıp duruyoruz, o yüzden meslek sıkıntılarımızı tavana yayabilirsek belki o zaman biraz değişiklik olabilir, başarılı olabilir yani, yoksa biz kendi kendimize paylaşıp duruyoruz durum bu”.*

Katılımcıların muhasebe mesleğiyle ilgili düşüncelerini belirttikleri bu bölümde en çok üzerinde durdukları üç konu sırasıyla muhasebe eğitimi, muhasebe hizmet bedeli ve muhasebe hizmet bedeli üzerindeki vergi yükü olmuştur. Birer sorun olarak da ifade edilen bu konu başlıklarının yetkili kurum ve kuruluşlar tarafından ele alınarak incelenmesinin ve çözüme kavuşturulmasının mesleğin geleceğini olumlu yönde etkileyeceği söylenebilir. Bu yönüyle mutlu ve müreffeh BSMMM’lerin mesleğin itibarına, muhasebe bilgisinin kalitesine ve ülke ekonomisine katkılarının daha fazla olacağı belirtilebilir.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Son yıllarda yaşanan teknolojik gelişmelerin etkisi ve muhasebe bilgisine duyulan ihtiyacın artması nedeniyle muhasebe mesleğinde çeşitli değişimler meydana gelmiştir. Bu değişim BSMMM'ler tarafından işletmelere ve kurumlara sağlanan muhasebe hizmetlerinin de çeşitlenmesine ve dönüşümüne neden olmuştur. Yaşanan bu süreçler dijitalleşme olarak ifade edilmektedir. Dijitalleşme genel olarak, bir mesleğin ifasında verilerin elde edilmesinde, işlenmesinde ve sunulmasında teknolojik araçların kullanım yoğunluğu olarak ifade edilmektedir. dijitalleşme denilmektedir. Bu boyutuyla muhasebe mesleğinde dijitalleşme, muhasebe verilerinin ortaya çıkmasından işlenmesine ve sunulmasına kadar yaşanan sürecin tamamını etkilemektedir. İşletmelerde yaşanan ticari faaliyetlerin belgelendirilmesi, muhasebe tarafından bu verilerin kaydedilmesi, kaydedilen verilerin işlenerek muhasebe bilgisine dönüştürülmesi ve bu bilgilerin işletme içi/ dışı muhasebe bilgi kullanıcılarına sunulması sürecinde dijitalleşmenin etkilerini görmek mümkündür. Bu gelişmeler BSMMM'lerle birlikte BSMMM'lerin mükellef işlemelerini ve kamu kurumlarını da çeşitli derecelerde etkilemiştir. Özellikle 2020 yılı Mart ayında başlayan ve halen etkileri devam eden küresel COVID-19 salgını da muhasebe mesleğinde yaşanan değişim ve dönüşümleri hızlandırmıştır.

Dijitalleşmenin BSMMM'lerin ilişki içerisinde bulunduğu kamu kurumlarına etkisine baktığımızda e-dönüşüm (elektronik dönüşüm) kapsamında birçok kurum veri alışverişini internet üzerinden yapacak şekilde sistemlerini dijital hale getirmiştir. BSMMM'lerin en çok veri alışverişinde bulunduğu kurumların başında gelen GİB, SGK ve İŞKUR olarak görülmektedir. Bu kurumlarda yaşanan e-fatura, e-defter, e-irsaliye, e-bilet, e-yolcu listesi, e-arşiv, e-SGK, İŞKUR e-şube gibi kısaca e-muhasebe uygulamaları sayesinde BSMMM'lerin ilişki içerisinde bulunduğu kamu kurumları hızlı bir dijitalleşme süreci yaşamıştır. Bu gelişmeler BSMMM'lerin ve mükellef işletmelerin dijitalleşme sürecini hızlandırmıştır.

Dijitalleşmenin BSMMM'lere etkisine baktığımızda muhasebe bilgisine ihtiyaç duyanların artan, çeşitlenen ve anlık bilgi taleplerine cevap vermek için verilerin elde edilmesi, işlenmesi, sunulması ve paydaşlarla iletişimde dijital araçların kullanımının zorunlu hale geldiğini söyleyebiliriz. Bu durum dijital yetenekleri gelişmiş, derinlemesine muhasebe bilgisine sahip, teknolojik gelişmelere duyarlı muhasebe meslek elemanlarına talebi artırmıştır. Diğer bir ifade ile muhasebe mesleğinin sürdürülebilirliği muhasebe personelinin dijitalleşme yetisine bağlı hale gelmiştir.

Dijitalleşmenin işletmelere etkisine baktığımızda ise işletmelerde işletme yöneticilerinin, çalışanlarının ve ortaklarının artan bilgi talebine cevap verebilecek dijitalleşmiş bir bilgi sistemine ihtiyaç duyulduğu görülmektedir. Ayrıca işletmenin muhasebecisiyle ve diğer kurumlarla bilgi ve belge alışverişinde de dijital bir bilgi

sistemine sahip olması işlemeye zaman tasarrufu, maliyet avantajı ve hataların önlenmesi gibi faydalar sağlamaktadır.

Dijitalleşmenin muhasebe hizmetlerine etkilerini BSMMM'lerin COVID-19 salgını öncesi ve sonrası deneyimleri bağlamında ortaya koymayı amaçlayan bu çalışmada nitel yöntemlerden olgubilim (fenomenoloji) deseni kullanılmıştır. Yarı yapılandırılmış görüşme tekniğiyle 25 BSMMM'den toplanan veriler içerik analizi tekniğiyle analiz edilerek yorumlanmıştır.

Araştırmada katılımcıların çoğunluğu dijitalleşmenin muhasebe hizmet sunumuna hız, kolaylık ve iletişimde sağladığı olanaklar boyutuyla olumlu etkiler yaptığını, hizmet çeşitliği, maliyet ve iş yükünde artış boyutuyla da olumsuz etkilediğini ifade etmişlerdir. Bazı katılımcıların dijitalleşmenin olumlu etkileri, bazılarının da olumsuz etkileri boyutuyla ele almasının katılımcıların dijital ile ilgili olduğu değerlendirilebilir. Özellikle COVID-19 salgınına gereken düzeyde dijitalleşmiş olarak yakalanan BSMMM'ler yaşanan kısıtlamalar dolayısıyla çok sorunla karşılaşmıştır. Araştırmada katılımcıların dijital hazırbulunuşluluğu ile ilgili bir bilgi sorulmamasına rağmen verilen cevapların geneline bakıldığında COVID-19 salgınının dijital hazırbulunuşluluğu yüksek olan katılımcıların daha az sorunla karşılaştığı söylenebilir.

Dijitalleşmenin muhasebe bürolarındaki istihdama ilişkin etkilerine bakıldığında bazı katılımcılar kendilerinden istenen bilgi ve belge çeşitliliğinin artması, bazı uygulamaların dijital yetisi yüksek personel gerektirmesi gibi nedenlerle nitelikli personel ihtiyacının arttığını belirtirken, bazı katılımcılar da dijitalleşmeyle birlikte gelen e-uygulamaların ve iletişim teknolojilerinin personel sayısını azalttığını belirtmişlerdir. Bu durumda dijitalleşmenin nitelikli personel ihtiyacını artırdığı, niteliksiz personel ihtiyacını azalttığı değerlendirilebilir.

Dijitalleşmeyle birlikte gelişen ve yayılan iletişim teknolojileri çoğu katılımcıya göre BSMMM'lerin mükellef işletmelerle ve kamu kurumlarıyla iletişimini kolaylaştırmıştır. Bazı katılımcılar ise yaşanan bu gelişmelerin BSMMM'leri günün her saatinde ulaşılabilir hale getirmesinin iletişim kültürü gelişmemiş işletme yetkilileri tarafından istismar edildiğini ifade etmiştir. Öte yandan internet üzerinden veri alışverişinin yapılabilmesinin bazı kamu kurumlarının mesai saatleri dışında belirlenen saatlerde veri talep etmesinin yolunu açtığı da olumsuz bir durum olarak ayrıca belirtilmiştir. Dijital iletişimin zaman ve mekan sınırını ortadan kaldırmasının BSMMM'lerin özel hayatlarını etkilediği, bu durumun dijital iletişim kültürünün gelişmesiyle düzelebileceği ifade edilebilir.

Dijitalleşmenin muhasebe hizmetlerinin geleceğine ilişkin değerlendirmelerinde çoğu katılımcı dijitalleşme eğitim alan, kendini mesleki bilgi ve teknolojiler konusunda güncel tutan ve meslek etiğine uyan BSMMM'lerin birçok fırsat yakalayacağını, bu gerekliliklere göre hareket etmeyen BSMMM'lerin ise mesleki sürdürümeceğini ifade etmiştir. Az sayıda katılımcı ise BSMMM'lerin

kendilerini geliştirmek yerine nitelikli personel istihdamıyla dijitalleşme eksikliğini giderebileceklerini ifade etmiştir.

Katılımcıların, BSMMM'lerin geleceğin dijital muhasebe dünyasına uyumlarına yönelik görüşlerine bakıldığında BSMMM'lerin günümüz bilgi ve belge işleme hizmetlerinden ziyade danışmanlık hizmetlerinin öne çıkacağı ortak bir görüş olarak ortaya çıkmıştır. Ayrıca danışmanlık hizmetlerinin daha teknik boyutta gelişeceği, işletmelerin ihtiyaçlarına göre farklılaşacağı da belirtilmiştir.

BSMMM'ler çeşitli düzeylerde örgütlenmişlerdir. İllerde meslek odaları ve bu odaların birleşimiyle oluşan birlikler BSMMM'lerin mesleki eğitim, denetim ve diğer ihtiyaçlarına cevap vermektedirler. Katılımcılara BSMMM'lerin dijitalleşmesi sürecinde bu kurumların katkıları sorulduğunda çoğu katılımcı çatı birlik olan TÜRMOB'un BSMMM'lerin dijitalleşmelerine yönelik eğitim desteği ve dijital işbirliği imkanları sunduğunu ifade etmiştir. Az sayıda katılımcı ise meslek örgütlerini bu konuda etkisiz ve yetersiz bulduğunu ifade etmiştir. Sözkonusu ayrışmanın BSMMM'lere yönelik bu örgütlerin faaliyetlerinin yeterince takip edilmemesinden kaynaklandığı ifade edilebilir. Zira TÜRMOB'un web sitesinde özellikle COVID-19 salgını sürecinde artan bir şekilde dijitalleşme ile ilgili eğitim, seminer, video ve yayın sunduğu görülebilir.

Araştırma sonuçları arasında önemli olduğu düşünülen bir konu da muhasebe hizmetlerinin sunumunda her zaman tartışılan meslektaş rekabetidir. Bu doğrultuda katılımcılara BSMMM'ler tarafından başka şehirlerde bulunan işletmelere muhasebe hizmetleri verilir verilemeyeceği sorulmuştur. Katılımcıların tamamı yüz yüze gelmeden muhasebe hizmetlerinin verilebileceğini ifade etmiştir. Ancak sorunun devamı niteliğindeki BSMMM'ler tarafından başka şehirlerde bulunan işletmelere muhasebe hizmetleri verilmeli mi verilmemeli mi sorusuna verilen cevaplarda katılımcılar iki gruba ayrılmıştır. Bu hizmetler yüzyüze gelmeden de verilmeli diyen katılımcılar dijitalleşmeyle birlikte yüz yüze gelmenin artık ortadan kalktığını ileri sürerken, bu hizmetlerin günümüzde olduğu gibi yüz yüze verilerek devam etmeli diyen katılımcılar da üretilen bilgilerin doğruluğunu, sorumlulukları belirlenmesinin zorluğunu, hizmetin verimliliğini ve haksız rekabeti gerekçe göstermişlerdir.

Katılımcıların büyük çoğunluğu 2020 yılı Mart ayından itibaren etkili olan COVID-19 salgınının muhasebe hizmetlerinin dijitalleşmesinde etkili olduğunu ifade ederken, az sayıda katılımcı ise dijitalleşmenin zaten gelişen bir süreç olduğundan hareketle COVID-19'un o kadar etkili olmadığını ileri sürmüştür.

Çalışma sonuçlarının literatürde yer alan çalışma sonuçlarıyla büyük ölçüde örtüştüğü, dijitalleşmenin bağımsız muhasebe maliyetlerinde ve nitelikli personel ihtiyacında artışına yönelik ortaya çıkan sonuçlarla sınırlı olmak üzere literatürden farklılaştığı görülmüştür. Bu durumun da COVID-19 salgınına dijitalleşme sürecini tamamlamadan yakalanan BSMMM'lerin görüşlerinden kaynaklandığı

değerlendirilmektedir. Sözkonusu BSMMM'ler aniden başlayan COVID-19 salgınında faaliyetlerini sürdürebilmek için dijital araçların satın alınması ve nitelikli personele yapılan ödemeler yapılması gibi mali yükümlülüklerle karşılaştıkları düşünülmektedir.

Bu çalışmada özelinde BSMMM'lerin dijitalleşme kavramı ile ilgili bilgilerinin olduğu, dijitalleşmeye önem verdikleri, dijital araçları kullandıkları, dijitalleşmenin muhasebe hizmetlerinin sunulmasında etkili olduğu ve COVID-19 salgınının muhasebede dijitalleşmeyi hızlandırdığı sonucuna varılmıştır.

Geleceğe yönelik araştırma önerileri:

- Bu araştırmanın soruları farklı illerdeki BSMMM'lere sorularak araştırılabilir.
- BSMMM'ler ile işletmelerde çalışan BSMMM'ler ele alınarak muhasebe hizmetlerinin dijitalleşmesi karşılaştırılabilir.

Kurum ve kuruluşlar açısından öneriler:

- Gelir İdaresi Başkanlığının, Sosyal Güvenlik Kurumunun, TÜRMÖB'UN ve daha birçok ilgili kurum ve kuruluşların dijitalleşme konusunda hem meslek mensubuna hem de işletmelere eğitici ve bilgilendirici faaliyetler gerçekleştirilmesi önemlidir.
- Dijitalleşmenin önemi üniversitelere gelmeli ve üniversitelerin dijitalleşmeye yönelik eğitimlere de önem vermesi gerekmektedir.
- Kurum ve kuruluşlar bir araya gelerek bütün illerde dijitalleşme ile ilgili mesleki sorunların dinlenmesi yapılabilir.
- Gelecekte bütün işlemlerin dijital ortamda tutulup ve yapılmasının sağlanması ile kayıt dışı ekonomi sorunu çözülmüş olacaktır.
- Muhasebe hizmetlerinin sunulması sonucunda hak edilen ücretin tahsil edilememesi sorununa kurum ve kuruluşların çözümü gereklidir.
- İşletmelerin dijitalleşmesi adına kurumlar tarafından gerekli olan teşvik ve desteklerin verilmesi gerekmektedir.
- Kurum ve kuruluşlar BSMMM'lerin üzerindeki iş yükünün azalması için çalışmalar yapmalıdırlar.

## KAYNAKÇA

### Kitaplar:

- Altunay, M. A. (2021). Muhasebe Mesleğinde Yeni Uzmanlık Alanları ve Belgelendirilmesi. T. Oral (Ed.), *Teoriden Pratiğe Muhasebe Eğitimi* içinde. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Altunay, M. A., ve Acar, D. (2021). *Türkiye'deki Adli Muhasebeciliğin Analizi*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Altunay, M. A., ve Bayraktıoğlu, S. (2020). Yardımcı Muhasebe Elemanı Mesleğinin Belgelendirilmesi ve Eğitimi: Ön Lisans Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Programları Üzerine Bir Araştırma, Ankara, Gazi Kitabevi.
- Bozkurt, N. (2010). *Muhasebe Denetimi*, (5. Baskı), İstanbul, Alfa Yayınları.
- Ceylan, A., ve Korkmaz, T. (2010). *İşletmelerde Finansal Yönetim* (11. bs.). Bursa: Ekin.
- Çaldağ, Y., ve Ayanoğlu, Y. (2017). *Genel Muhasebe*, (11. Baskı), Ankara, Gazi Kitabevi.
- Demirkan, S., ve Coşkun Arslan, M. (2020). *Muhasebe Kalitesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Demirkan, S., ve Arslan, M. Ç. (2020). *Muhasebe Kalitesi*, Ankara, Gazi Kitabevi.
- Elmacı, O. (2015). *Yönetim muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Erdem, A., ve Gülten, S. (2021). *Dijital Muhasebe Uygulamaları*, Ankara, Gazi Kitabevi.
- Erdöğan, M., Ergün, İ. E., Aydemir, O., Uygun, M., Şakar, A. N., ve Sevim, A. (2019). *Muhasebe Bilgi Sistemi*, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Ergin, E. (2019). *Genel Muhasebe*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Ertaş, F. C. (2011). *Muhasebe Organizasyonu*, (3. Baskı), Ankara Seçkin Yayıncılık.
- Glesne, C., ve Peshkin, A. (1991). *Becoming Qualitative Research*, (1. Baskı). Pearson Education.
- Güçlü, İ. (2019). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri*, (1. Baskı). Ankara Nobel Yayınları.
- Güler, A., Halıcıoğlu, M. B., ve Taşğın, S. (2015). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma*, (2. Baskı), Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Gürbüz, S., ve Şahin, F. (2018). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri: Felsefe-Yöntem- Analiz* (5. Baskı), Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Güredin, E. (2008). Denetim ve Güvence Hizmetleri: SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler, (13. Baskı), İstanbul, Arıkan Yayınları.
- Güvemli, O. (1995). Türk Devletleri Muhasebe Tarihi: Osmanlı İmparatorluğuna Kadar, (C. 1-1. Cilt), İstanbul, Avcıol Basım.
- Hubbard, M., ve Bailey, M. J. (2018). *Mastering Microsoft Teams: End User Guide to Practical Usage, Collaboration, and Governance*. Berkeley, CA: Apress.
- İbn Haldun. (2018). *Mukaddime*. (S. Uludağ, Çev.) (18. bs.). İstanbul: Dergah Yayınları.
- K.Özçelik, M. (2021). COVID-19 Salgınının Muhasebe Mesleğine Etkisi Üzerine Bir Olgubilim Çalışması. (1. Baskı), Ankara Gazi Kitabevi.
- Karasioğlu, F. (2019). *Finansal Muhasebe-Dönem Sonu İşlemleri: TMSTFRS Uygulamalı* (4. Basım.). Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Karçioğlu, R. (2000). *Stratejik Maliyet Yönetimi*. İstanbul: Aktif Yayınevi.
- Kasnakoğlu Tarı, B., ve Kalender, Y. (2020). *Kobiler İçin Dijital Dönüşüm*, (1. Baskı), Ankara, Gazi Kitabevi.
- Kaya, N. (2021). *Muhasebe Tarihi*, (1. Baskı), Ankara, İksad Yayınları.
- Kocabıyık, T. (2020). Blockchain Teknolojisi ve Finansal Hizmetler Üzerine Beklenen Etkileri. Y. Demirdöğen (Ed.), *Dijital Dönüşüm ve Finansal Teknolojilere Yansımaları* içinde. Ankara: Nobel Bilimsel Eserler.

- Kolçak, M. (2012). *Meslek Etiği*, (1. Baskı). Ankara, Murathan Yayınevi.
- Kutlu, H. A. (2011). *Muhasebe Meslek Ahlakı* (2. Baskı). Ankara Nobel Akademik Yayınları.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği. *Denetim İlke ve Esasları (Cilt I)*. (2013). (5. bs., C. I-II, C. I). İstanbul:
- Meriç, A. (2022). Blockchain Teknolojisinin Muhasebe ve Denetim Mesleğine Etkisi, Ankara, İksad Yayınları.
- Oksay, S., ve Acar, O. (2005). Sigorta Sektöründe Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Kurumlar ve Standartların Özetleri, (3. Baskı), İstanbul TSSRB Sigorta İnceleme ve Araştırma Yayınları.
- Önday, Ö. (2017). *Dijital Muhasebe* (1. Baskı), Ankara, Gazi Kitabevi.
- Pamukçu, A. (2019). *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde İç Kontrol ve İç Denetim*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Punch, F. K. (2014). Introduction to Social Researchers: Quantitative and Qualitative Approaches (3. Baskı). Sage Yayınları.
- Robson, C., ve McCartan, K. (2016). *Real World Research* (4. Baskı). Wiley.
- Romney, M. B., Steinbart, P. J., Mula, J. M., McNamara, R., & Tonkin, T. (2012). *Accounting Information Systems* (1. Baskı). Prentice Hall.
- Saldaña, J. (2013). *The Coding Manual for Qualitative Researchers* (2. Baskı). Sage Yayınları.
- Sayım, F. (2019). *Pratik Muhasebe Yaklaşımı Finansal Muhasebe I-II*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Sevilengül, O. (2020). *Genel Muhasebe*, (19. Baskı), Ankara, Gazi Kitabevi.
- Sevim, A. (2009). *Dijital muhasebe*. T.C. Anadolu Üniversitesi yayımları ; İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi yayımları. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- Sığı, Ü. (2018). *Nitel Araştırma Yöntemleri*, İstanbul, Beta Basım.
- Sürmeli, F. (1996). *Muhasebe Bilgi Sistemi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- Sürmeli, F. (2005). *Muhasebe Bilgi Sistemi*, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Teddle, C., ve Tashakkori, A. (2008). Foundations Of Mixed Methods Research: Integrating Quantitative and Qualitative Approaches in The Social and Behavioral Sciences, (1st Edition) SAGE Publications.
- Tekbaş, İ. (2019). *Muhasebenin Dijital Dönüşümü ve Mali Mühendislik*, (2. Baskı), Ankara, Ceres Yayınları.
- Uzay, Ş., Özbirecikli, M., ve Selimoğlu, S. K. (2017). *Bağımsız Denetim*, (2. Baskı), Ankara, Nobel Akademik.
- Yaz, D. A. (2014). *Muhasebe Felsefesi*, (1. Baskı), Minval Yayınları.
- Yılancı, M., Yıldız, B., ve Kiracı, M. (2013). *Muhasebe Denetimi*. Eskişehir: Detay Yayıncılık.
- Yıldırım, A., ve Şimşek, H. (2016). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri* (10. Baskı), Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Yılmaz, A. (2020). *Yapay Zeka* (7. Baskı). İstanbul, KODLAB Yayın.

#### **Makaleler ve Bildiriler:**

- Acar, D., Öztürk, M. S., & Usul, H. (2016). Dijital Ortamda Denetim: Sürekli Denetim. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21(5), 1561-1571.
- Açıkgöz, B., ve Mutlu, M. D. (2022). Muhasebe Mesleğinde Dijital Dönüşüm: Covid-19 Pandemi Döneminde Uzaktan Çalışma Uygulamaları. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 11(2), 845-864.

- Adiloğlu, B., ve Yücel, G. (2018). Dijitalleşme Muhasebe Mesleği İçin Bir Tehdit mi, Yoksa Bir Fırsat mı? *Dijitalleşme Sürecinde Değişen İş Hayatı ve Muhasebe Mesleğinin Yeniden Yapılanması "Yerel/Küresel Meseleler, Küresel/Yerel Çözümler"*. XX. Türkiye Muhasebe Kongresi, sunulmuş bildiri, İstanbul: TÜRMOB Yayınları.
- Agostino, D., Saliterer, I., ve Steccolini, I. (2022). Digitalization, Accounting and Accountability: A Literature Review and Reflections on Future Research in Public Services. *Financial Accountability and Management*, 38(2), 152-176.
- Akar, E. (2016). *İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesi Üzerine Çanakkale İlinde Bir Araştırma*. Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi.
- Akdoğan, N., ve Akdoğan, U. (2018). Büyük Veri—Bilişim Teknolojisindeki Gelişmelerin Muhasebe Uygulamalarına ve Muhasebe Mesleğine Etkisi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (55), 1-14.
- Akın, S., ve Esmeray, A. (2022). Muhasebe Eğitimi Alan Z Kuşağı Öğrencilerin Muhasebe Eğitimindeki Dijital Dönüşüme Bakış Açıkları: Kayseri Üniversitesinde Bir Araştırma. *Mali Çözüm Dergisi*, 32(172), 199-220.
- Aksu, İ. (2017). Bilişim Teknolojisinden Muhasebeye Açılan Pencere: Bulut Muhasebesi. *Birey ve Toplum Dergisi*, 17(13), 1-24.
- Aktaş, H., ve Kuloğlu, G. (2008). Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 25, 101-120.
- Akyüz, F. (2020). Yeni Tebliğler Kapsamında Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Dönüşüm Algılarının İncelenmesi: Uşak İli Örneği. *Sosyal Beşeri ve İdari Bilimler Dergisi*, 3(9), 680-693.
- Alagöz, A., Öge, S., ve Ortakarpuz, M. (2014). Bir Kurumsal Zekâ Teknolojisi Olarak Veri Madenciliği ile Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Özel Sayı*, 1-21.
- Allahverdi, M., Alagöz, H. M., ve Alagöz, A. (2021). Muhasebe Mesleğinin Değişen Doğasında Yetkinlik Kavramı. *Muhasebe ve Denetime Bakış 21*(63), 139-158.
- AlNasrallah, W., and Saleem, F. (2022). Determinants of the Digitalization of Accounting in an Emerging Market: The Roles of Organizational Support and Job Relevance. *Sustainability*, 14(11), 1-15.
- Altunal, I. (2022). Metaverse Dünyasının Eğitim Modeli Olarak Kullanımı ve Muhasebe Eğitime Yansımaları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 25(25. Yıl Özel Sayısı), 433-443.
- Aratoğlu, T. Ü. (2020). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaşadığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri: Zonguldak-Bartın-Karabük Örneği*. Karabük Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Arslan, M., ve Biniş, M. (2016). Türk Vergi Sisteminde Tebligat ve Elektronik Tebligat. *Journal of Management and Economics Research*, 14(1), 300-317.
- Atmaca, P. (2020). *Muhasebe Mesleğinin Bugünü ve Geleceği: Meslekte Uzmanlaşma*. Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Avcı, B. (2020). *Dijitalleşmenin Muhasebe Mesleğine Getirdiği Yenilikler ve Uygulamalar*. İstanbul Bilgi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Ay, D. (2019). Kurumsal Elektronik Belge Yönetim Sistemi'nin Etkinliği ve Vergi Maliyetleri Üzerindeki Faydaları. *Akademi Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(18), 452-462.
- Aysan, M. A. (2005). İşletme Yönetimi Eğitimindeki Son Gelişmeler. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (26), 51-60.
- Aytekin, S., Sezgin, H., ve Yalçın, M. (2015). Uygulamacıların Muhasebede Hata ve Hileler ile Hile Belirteçlerine Yönelik Yaklaşımları: Balıkesir İli Örneği. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 14(44), 69-89.



- Banar, K., ve Ekerşil, V. (2010). Muhasebe Meslek Mensuplarının Hizmet Kalitesi: Sunulan Hizmetlerin Kalitesi ile Müşteri Memnuniyeti İlişkisi. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 10(1), 39-59.
- Batu, M., ve Kalamam, S. (2018). İletişimde Kavramsal Çerçeve: 2000 Yılı Sonrasında Türkiye'deki Yayınlar Üzerine Bir İnceleme. *Selçuk İletişim*, 11(1), 19-39.
- Bayram, E. (2017). Görüntülü Görüşme Uygulamalarının Ekran Arayüz Tasarımlarının Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi. *Electronic Journal of New Media*, 5(3), 234-244.
- Beder, N. (2021). Muhasebe Meslek Mensuplarının Yeni Dünya ile İmtihamı. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 21(1), 163-184.
- Bekçi, İ., Apalı, A., ve Engin, M. (2020). İşletme Ölçeğini Belirleyen Kriterler ile Kobi'lerde Muhasebe Bilgi Sisteminin İşletme Fonksiyonları Açısından Öneminin İncelenmesi: Burdur Örneği. *Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi SBE Dergisi*, 10(1), 260-279.
- Bişgin, A., Ünlüer, S., ve Üyümez, M. E. (2020). Muhasebe Meslek Mensupları ile Mükelleflerin Beklentileri ve Sorunları: Nitel Bir Çalışma. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 15(2), 625-648.
- Boz, B. (2012). *Sanal Organizasyonların Muhasebesi ve Denetimi*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Bozdemir, E., ve Cabar, H. (2021). Dijital Devrim Sürecinde Muhasebe Alanında Yapay Zekâ Uygulamalarına Bakış, *XXXIX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu - (TÜRMEŞ)*, 48-57.
- Bozkurt, O. (2014). Mükellef Firmanın İç Muhasebe Kontrol Sistemi, Firma Büyüklüğü Ve Ününün Bağımsız Muhasebeci Geliri Ve Hizmet Performansı Üzerine Etkisi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 10(21), 65-86.
- Bulut, B. (2019). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Web Tabanlı Muhasebe Sistemleri Hakkında Bilgi ve Yatınlıklarının Belirlenmesi: Afyonkarahisar Örneği*. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Buyruk Akbaba, A. N. (2019). Bulut Muhasebe ve İşletmelerde Uygulanması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 82, 21-40.
- Büyükarikan, U. (2021). Muhasebe Bilgi Sisteminde Kullanılan Yeni Bilgi Teknolojileri ve Bu Teknolojilerin Rolü. *Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6(1), 15-25.
- Coman, D. M., Ionescu, C. A., Duică, A., Coman, M. D., Uzlaş, M. C., Stanescu, S. G., ve State, V. (2022). Digitization of Accounting: The Premise of the Paradigm Shift of Role of the Professional Accountant. *Applied Sciences*, 12(7), 1-25.
- Coşkun Arslan, M., ve Demirkan, S. (2019). Endüstri 4.0 Ve Muhasebe Sistemine Etkisi Üzerine Kuramsal Bir İnceleme. *Enderun Dergisi*, 3(1), 40-56.
- Çağlak, U. (2019). Whatsapp, Whatsapp Grupları ve Kullanım Alışkanlıkları: Üniversite Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma. *Journal of International Social Research*, 12(66), 626-639.
- Çakıl, A. U. (2020). Geleceğin Muhasebesi: Karanlık Muhasebe ve İllellik Muhasebesi. *İzmir YMMO Dergisi*, 2(2), 85-101.
- Çelik, Y., ve Şendurur, U. (2020). Muhasebe Meslek Mensuplarının Karşılaştığı Sorunlar ve Beklentileri: Muş ve Ağrı İlleri Örneği. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları*, 13(1), 25-50.
- Çıtak, F., ve Derya Başkan, T. (2020). Muhasebe Uygulamalarındaki Elektronik Gelişmelerin Muhasebe Meslek Etiğine Etkisi: Kırıkkale İlindeki Muhasebe Meslek Mensuplarının Bakış Açısı Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22, 249-270.
- Çürük, T., ve Tüm, K. (2011). Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğuna İlişkin Sorunların Tespitine Yönelik Uygulamalı Bir Araştırma. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20(3), 59-76.

- Deran, A., Beller Dikmen, B., ve Özçelik, M. (2021). Blok Zinciri Teknolojisinin Ödeme Sistemleri, Muhasebe Bilgi Sistemi ve Denetim Sürecine Etkisi; Kripto Varlıkların Finansal Tablolarda Raporlanması. *Erciyes Akademi*, 35(3), 1215-1245.
- Dölen, T. (2012). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Kurumsal Yönetim Konusundaki Sorumlulukları*. Konya Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Durmuş, G. (2015). *Uluslararası Havayolu Yük Taşıma Hizmeti Veren İşletmelerde (Lojistik) Muhasebe Organizasyonu: Bir Uygulama*. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Dursun, G. D., Ektik, D., ve Tutcu, B. (2019). Mesleğin Dijitalleşmesi: Muhasebe 4.0. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi (ASEAD)*, 6(6), 263-271.
- Ebert, C., ve Duarte, C. H. C. (2018). Digital Transformation. *IEEE Software*, 35(4), 16-21.
- Elekaei, A. (2022). The use of Adobe Connect in synchronous online teaching. *Journal of University Teaching and Learning Practice*, 19(2), 60-72.
- Erdoğan, E. (2020). *Dijital Muhasebe Uygulamaları Kullanımının Teknoloji Kabul Modeli ile İncelenmesi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma*. Malatya İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Erdoğan, Y., Kavalcı, K., ve Aytekin, A. (2016). Yeni Bir İş Modeli: Muhasebe Alanında Bulut Bilişim. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 12(12), 46-62.
- Eroğlu, Z., ve Altunay, M. A., (2021). COVID-19 Salgınının İşletmelerin Finansal Tablolarına Etkisi: BİST Haberleşme Sektörü Üzerine Bir Araştırma, 20. *Uluslararası İşletmecilik Kongresi*, 120-131.
- Ertaş, F. C., ve Karaca, S. S. (2010). Kar Dağıtımının İlanı ve Gerçekleşmesi Arasında Geçen Sürenin Firma Değerine Etkisi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (47), 58-68.
- Erturan, İ. E., ve Ergin, E. (2018). Muhasebe Mesleğinde Dijitalleşme: Endüstri 4.0 Etkisi. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 6(72), 153-165.
- Esmeray, A., ve Dağlı, B. Ö. (2017). Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerde (KOBİ) Muhasebe Bilgi Sistemi: Kayseri de Faaliyet Gösteren İşletmeler Üzerine Bir Araştırma. *Journal of Business Research - Türk*, 9(4), 748-769.
- Eş, A., ve Atasoy, A. (2022). Dijitalleşmenin Muhasebe Meslek Mensuplarına Etkisi: Ankara İli Örneği. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 15(2), 247-279.
- Gacar, A. (2019). Yapay Zekâ ve Yapay Zekânın Muhasebe Mesleğine Olan Etkileri: Türkiye'ye Yönelik Fırsat ve Tehditler. *Balkan Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Özel Sayı)*, 389-394.
- Gücenme Gençoğlu, Ü. G., ve Ertan, Y. (2012). Muhasebe Kalitesini Etkileyen Faktörler ve Türkiye'deki Durum. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (53), 1-24.
- Güdelci, E. N. (2019). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Tarihi Gelişim Sürecinde Etkili Olan Uluslararası ve Ulusal Kuruluşlar. *International Journal of Economics, Politics, Humanities ve Social Sciences*, 2(3), 199-214.
- Gül, H. (2015). *Muhasebe Meslek Mensuplarında İşe Bağlılık, Çalışma Ahlakı ve Mesleki Etik Davranış İlişkilerinin Değerlendirilmesi*. Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Güney, A. (2022). Muhasebede Dijitalleşmenin Rolüne Bakış. *Journal of Human Sciences*, 19(2), 190-201.
- Güney, C., ve Can, A. V. (2015). Çevre Muhasebesi ve Bilgi Teknolojileri. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 16, 323-323.
- Gür, E. (2018). Muhasebe Mesleğinde Etik ve Etiksel Sorunlar (Bingöl İli Muhasebe Meslek Mensupları Örneği). *Adam Akademi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(2), 413-449.

- Güvemli, D. O. (2015). Türk Muhasebe Düşüncesinin Evreleri (Orta Asya Kültüründen – Batılılaşmaya). *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 9, 5-17.
- Hacıhasanoğlu, T., ve Ceylan, R. (2022). COVID-19 Döneminde Muhasebe Meslek Mensuplarının Problemleri Üzerine Yozgat İlinde Nitel Bir Araştırma. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 23(3), 774-789.
- Ibex, J. T., ve Grippo, F. J. (2008). Forensic accounting: Should it be a required course for accounting majors? *Journal of Applied Business Research (JABR)*, 24(1), 129-136.
- İbiş, C. (2011). TÜRMOB ve TMUD'un Uluslararası Meslek Örgütleri ile Olan İlişkileri. 3. *Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, 114-128.
- İskender, H., ve Bayram, M. (2019). Muhasebe Meslek Mensuplarının Çalışma Ortamlarının Mesleki Yetkinliklerinin Geliştirilmesi Üzerindeki Etkisi: Marmara Bölgesi'nde Bir Araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 12(1), 129-146.
- Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(2), 105-120.
- Karacaer, S., ve İbrahimioğlu, N. (2003). İşletme Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sistemi, İç Kontrol, Verimlilik İlişkisi ve Önemi. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21(1), 211-228.
- Karacan, S. (2012). Hukuk ile Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, (8), 105-128.
- Karasoy, B., ve Çınar, S. (2014). Dağıtık Sistemler İçin Haberleşme Otomasyon Ara Katmanı: ULAK. Y. Yeşilada, A. Betin Can ve O. Demirörs (Ed.), *Turkish National Software Engineering Symposium* içinde (ss. 372-382). VIII. Ulusal Yazılım Mühendisliği Sempozyumu, sunulmuş bildiri, Kuzey Kıbrıs: ODTÜ.
- Karacıoğlu, R., ve Binici, F. Ö. (2021). Dijital Dönüşümün Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Etkisi. *Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7(2), 226-241.
- Kılınç, Y. (2020). Blockchain Teknolojisi: Muhasebe ve Denetim Mesleği Açısından Bir İnceleme. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 13(3), 989-1011.
- Klymenko, O., Lillebrygfeld Halse, L., & Jæger, B. (2021). The Enabling Role of Digital Technologies in Sustainability Accounting: Findings from Norwegian Manufacturing Companies. *Systems*, 9(2), 1-20.
- Kocamaz, H. (2012). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye'de Oluşum ve Gelişim Süreci.
- Kohnke, L., ve Moorhouse, B. L. (2022). Facilitating Synchronous Online Language Learning through Zoom. *RELC Journal*, 53(1), 296-301.
- Köse, E., Altunay, M. A., ve Bekçi, İ. (2022). COVID-19 Salgınının Muhasebe Meslek Mensuplarına Etkisi. *Vergi Raporu*, 272, 1-18.
- Köse, E., ve Aldemir, M. E. (2018). Muhasebe Meslek Mensuplarını Etik Dışı Davranmaya Yönelten Sebepler Üzerine Bir Araştırma: Kırıkkale Örneği. *International Journal of Business Economics and Management Perspectives*, 2(1), 35-48.
- Kruskopf, S., Lobbas, C., Meinander, H., Söderling, K., Martikainen, M., & Lehner, O. (2020). Digital Accounting and the Human Factor: Theory and Practice. *ACRN Journal of Finance and Risk Perspectives*, 9(1), 78-89.
- Kurnaz, E., Tekbaş, İ., Bozdoğan, T., ve Çetin, Ö. O. (2020). Dijitalleşmeyle Birlikte Muhasebe Eğitiminin Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22, 81-96.
- Marangoz, M., ve Özen, E. K. (2021). COVID-19 Pandemi Sürecinin Farklı Alanlarda Dijitalleşmeye Etkileri: Kavramsal Bir Değerlendirme. *Hitit Ekonomi ve Politika Dergisi*, 1(1), 1-15.

- Mert, H., Güner, M., ve Duyar, G. (2022). Dijitalleşme Sürecinin Gelişimi ve Muhasebe Uygulamalarına Etkileri Yönünden İstanbul İlinde SMMM'ler Üzerinde Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 22(66), 195-218.
- Nalbantoğlu, C. B. (2021). COVID 19 Sürecinin Dijital Dönüşüme Etkileri. *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(4), 1-6.
- Nwankpa, J. K., ve Roumani, Y. (2016). IT Capability and Digital Transformation: A Firm Performance Perspective, *Thirty Seventh International Conference on Information Systems, Dublin*, 1-16.
- Ömürbek, V. (2003). *Kurumsal Kaynak Planlamasında Muhasebe Bilgi Sisteminin Rolü: Gıda Sektöründe Uygulama*. Isparta Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Doktora Tezi.
- Özen, İ. (2020). Teknoloji Muhasebesi. *Journal of Turkish Studies*, 15(6), 751-771
- Özgen, H. (1991). Çağdaş muhasebe anlayışı ve gelişmiş ülkelerdeki muhasebe uygulamaları. *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(1), 63-75.
- Özkan, M. (2020). Düünden Bugüne Belirsiz Dünyada Muhasebe. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 18, 135-179.
- Özkul Ulucan, F., ve Alkan, B. Ş. (2020). Dijital Çağda Muhasebenin Dönüşümü: "Blockchain" Teknolojisinde Muhasebe ve Mali Kontroller. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(2), 218-236.
- Öztoprak, Y. (2017). *Denetimde Hata ve Hile, Önleme ve Tespit Yöntemleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Hata ve Hileler ile İlgili Bilinç ve Tutumları*. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Öztürk, M. S., ve Çarıkcı, O. (2019). Elektronik Muhasebe Uygulamaları Kapsamında Geleceğin Muhasebecileri Üzerine Bir Araştırma. *Avrasya Uluslararası Araştırmalar Dergisi*, 7(16), 1007-1026.
- Öztürk, M., ve Çarıkcı, O. (2019). Elektronik Muhasebe Uygulamaları Kapsamında Geleceğin Muhasebecileri Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(4), 1007-1026.
- Pekdemir, R., ve Süer, A. Z. (2006). Muhasebe Eğitimi ve Araştırma Konusunda Uluslararası Bir Kuruluş: IAAER. *10. Dünya Muhasebe Eğitimcileri Kongresi*, 61-69.
- Phornlaphatrachakorn, K., & Na Kalasindhu, K. (2021). Digital Accounting, Financial Reporting Quality and Digital Transformation: Evidence from Thai Listed Firms. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 8(8), 409-419.
- Pusmaz, T. (2021). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Dijital Muhasebe Okuryazarlık Düzeylerinin İncelenmesi*. Niğde Ömer Halis Demir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi.
- Quick, D., ve Choo, K.-K. R. (2014). Google Drive: Forensic analysis of data remnants. *Journal of Network and Computer Applications*, 40, 179-193.
- Rasgen, M., ve Gönen, S. (2019). Endüstri 4.0 ve muhasebenin dijital dönüşümü. *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8(3), 2898-2917.
- Riadi, S. (2022). Digitalization Era: How Is The Future Of Accountants? *Jurnal Ekonomi-Manajemen-Akuntansi*, 18(1), 85-90.
- Rogers, R. (2020). Deplatforming: Following extreme Internet celebrities to Telegram and alternative social media. *European Journal of Communication*, 35(3), 213-229.
- Sarı, O. (2020). Yapay Zekânin Sebep Olduğu Zararlardan Doğan Sorumluluk. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi (TBB)*, (147), 251-312.
- Sarıççek, R. (2021). Muhasebe Eğitiminin Dijitalleşen Muhasebe Mesleğini Karşılama Düzeyi: İİBF Öğrencilerine Yönelik Bir Araştırma. *3rd International Economics, Business and Social Sciences Congress*, 175-183.

- Selimoğlu, S., Cengiz, A. A., Özdemir, A., ve Yalı, B. (2021). Covid-19 ile Birlikte Muhasebe Mesleğindeki Stresin Yeni Halleri. *Muhasebe ve Denetim Bakış* 21(63), 1-18.
- Serçemeli, M. (2018). Muhasebe ve Denetim Mesleklerinin Dijital Dönüşümünde Yapay Zekâ. *Journal of Turkish Studies*, 13(30), 369-386.
- Sönmez, Y., ve Demir, V. (2021). Muhasebe ve Finansmanda Dijital Gelecek. *Mali Çözüm Dergisi*, 31(167), 39-53.
- Şeker, Y., ve Hoş, S. (2021). Muhasebe Meslek Mensuplarının Dijital Muhasebe Uygulamalarını Kullanımlarına İlişkin Bir Araştırma. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 21(4), 953-972.
- Şitak, B., ve Yardımcıoğlu, M. (2022a). Covid-19 Salgın Hastalığı Sürecinde Muhasebe Mesleğine Dijitalleşme Açısından Bir Bakış: Adana İli Örneği. *Muhasebe ve Finans İncelemeleri Dergisi*, 5(1), 15-38.
- Şitak, B., ve Yardımcıoğlu, M. (2022b). Dijitalleşmenin Muhasebe Mesleğine ve Muhasebe Meslek Mensuplarına Etkilerinin Covid-19 Pandemi Döneminde İncelenmesi. *İşletme Bilimi Dergisi*, 10(1), 133-162.
- T.Şençiçek, F. (2013). Bilişim Teknolojilerindeki Gelişmelerin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi: E-Muhasebe. *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, 5(2), 89-102.
- Tanç, A., ve Kara, M. (2016). İç Kontrolün Oluşturulmasında Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Üzerine Bir Araştırma. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi*, 19, 37-56.
- Tekbaş, İ., Kurnaz, E., ve Azaltun, M. (2018). Dijital Muhasebe Okuryazarlığı: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. 5. International Congress on Accounting and Finance Research (ICAFR), Seferihisar, İzmir, 1-17.
- Tekşen, Ö., Çoşkun, A., ve Dalğar, H. (2011). Muhasebe Bilgi Sisteminde Bilgi Güvenilirliğinin İncelenmesi: Göller Bölgesinde Faaliyette Bulunan Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 33, 99-118.
- Tektüfekçi, F. (2018). Muhasebe ve Denetim Ontolojisinde E-Dönüşüm Süreci Kapsamındaki Dijital Paradigmalara Teorik ve Felsefi Açından Pragmatik Yaklaşım. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(Özel Sayı), 358-376.
- Tektüfekçi, F. (2019). Endüstri 4.0 Kapsamında Dijital Dönüşümün Güncel Elektronik Muhasebe Uygulamalarına Yansımaları ve Pragmatik Yaklaşım Olarak Mali Mühendislik. *Beyder*, 14(1), 43-56.

### Tezler:

- Tosunoğlu, B., ve Öztürkci, N. (2020). Dijital Okuryazarlığın Alt Boyutlarının Muhasebe Mesleği Üzerindeki Etkisi: TR90 Bölgesi Muhasebe Meslek Mensupları Örneği. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 13(3), 571-587.
- Tuğay, O., ve Güler, A. (2021). Elektronik Muhasebe Uygulamaları Konusunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Görüşleri: Isparta İlinde Bir Araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 14(2), 695-726.
- Turaeva, S. F. (2022). The Impact of The Digital Economy on Accounting. *Word Economics and Finance Bulletin*, 6, 75-77.
- Tutar: (2019). Endüstri 4.0'in Muhasebe Mesleğine Olası Etkileri. *Uluslararası Ekonomi, İşletme ve Politika Dergisi*, 3(2), 323-344.
- Türker, M. (2018). Dijitalleşme Sürecinde Küresel Muhasebe Mesleğinin Yeniden Şekillenmesine Bakış. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(1), 202-235.
- Uçoğlu, D. (2020). Yapay Zekâ Teknolojisinin Muhasebe Mesleğine ve Eğitimine Etkileri. *Küresel İşletme Araştırmaları Kongresi*, 1, 16-21.

- Uçma Uysal, T., ve Kurt, G. (2018). Muhasebede ve Denetimde Blok Zinciri Teknolojisi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 23(2), 467-481.
- Ulucan Özkul, F., ve Alkan, B. Ş. (2020). Dijital Çağda Muhasebenin Dönüşümü: “Blockchain” Teknolojisinde Muhasebe ve Mali Kontroller. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(2), 218-236.
- Urman, A., ve Katz, S. (2022). What they do in the shadows: Examining the far-right networks on Telegram. *Information, communication & society*, 25(7), 904-923.
- Usul, H., ve Güldoğan, Ö. (2021). Dijital Dönüşüm Sürecinde E-Defter Uygulamalarına Getirilen Yeniliklerin Muhasebe Eğitimine Etkileri. *XXXIX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu (TÜRMEŞ)*, 15-31.
- Uzay, Ş. (2004). 21. Yüzyılın Başında Muhasebe Mesleğini Etkileyen Gelişmeler ve Geleceğe Yönelik Değerlendirmeler. *Mali Çözüm Dergisi*, 67, 229-248.
- Üstün, R. (1988). Üretim İşletmelerinde İşletme Bütçeleri ve Bütçesel Kontrol. *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(1), 43-65.
- Varıcı, İ. (2007). *Muhasebe Bilgi Sisteminin Kurumsallaşma Üzerine Etkisi: Orta ve Doğu Karadeniz'deki Kobi'ler Üzerine Bir Uygulama*. Trabzon Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Yakut, M. Ş. (2022). Dijital Okuryazarlığın Muhasebe Meslek Mensuplarının Verimliliğine Etkilerinin Analizi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 14(1), 749-766.
- Yardımcıoğlu, M., Karahan, M., ve Yörük, A. (2019). Dijitalleşme Işığında Muhasebe Mesleğinin Geleceği. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, (61), 35-46.
- Yel, T., ve Atasoy, A. (2021). Dijitalleşmenin Bağımsız Denetime Yansımalarının Siber Güvenlik Yönünden Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi, Özel Sayı*, 439-458.
- Yücel, G., ve Adiloğlu, B. (2019). Dijitalleşme-Yapay Zeka ve Muhasebe Beklentiler. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 17, 47-60.
- Zulherman, Z., Nuryana, Z., Pangarso, A., ve Zain, F. M. (2021). Factor of Zoom cloud meetings: Technology adoption in the pandemic of COVID-19. *International Journal of Evaluation and Research in Education (IJERE)*, 10(3), 816-825.

### İnternet kaynakları:

- Adobe, (2022). *Adobe Connect Web Hizmetleri Mimarisine Giriş*. <https://helpx.adobe.com/content/help/tr/tr/adobe-connect/webservices/introduction-connect-web-services-architecture.html> (Erişim tarihi: 16.03.2022).
- Akgün, Ö. S. (2013). *Bağımlı Mali Müşavir Olmak*. <http://www.denizlismmmo.org/haberdetay.asp?ID=292> (Erişim tarihi: 19.04.2022).
- Association of International Certified Professional Accountants (AICPA). (2020). *AICPA Values & Vision Statement*, <https://www.aicpa.org/about/missionandhistory/aicpavaluesandvisionstatement.html>, (Erişim tarihi: 26.12.2020).
- Azman, Z. (2021). *Ön Muhasebe Nedir, Nasıl Yapılır?* <https://www.parasut.com/blog/on-muhasebe-nedir-neden-onemlidir> (Erişim tarihi: 19.01.2022).
- Berqnet. (2021). *Intranet Nedir?* <https://berqnet.com/blog/intranet> (Erişim tarihi: 18.04.2022).
- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). (2022). *E-İşlemler*. <https://www.gib.gov.tr/> (Erişim tarihi: 15.04.2022).
- Google. (2022). *Google Drive: İşletmeler için Online Dosya Depolama*. <https://workspace.google.com/intl/tr/products/drive/> (Erişim tarihi: 16.08.2022).
- Hackett, R. (2020). Which video chat app is best for security? *Fortune*. <https://fortune.com/2020/04/29/video-chat-meetings-app-safe-to-use-security-whatsapp-signal-wickr-zoom-microsoft-teams-nsa/> (Erişim tarihi: 16.08.2022).

- International Accounting Standards Committee (IASB), (2020), *About the International Accounting Standards Board (IASB)*, <https://www.ifrs.org/groups/international-accounting-standards-board/>, (Erişim tarihi: 26.12.2020).
- International Association for Accounting Education and Research (IAAER), (2020). *About the IAAER*, <https://www.iaaer.org/> (Erişim tarihi: 26.12.2020).
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), (2020). *About IAASB*, <https://www.iaasb.org/about-iaasb> (Erişim tarihi: 26.12.2020).
- International Federation of Accountants (IFAC), (2020), *Who We Are*, <https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose> (Erişim tarihi: 25.12.2020).
- İçil, M. (2019). *Dijitalleşme ve Dijital Dönüşüm Farkı*. <https://www.youtube.com/watch?v=o9iXx-Kuc2Q> (Erişim tarihi: 15.04.2020).
- İhracatı Geliştirme Merkezi (İGEME), (2022). *Teşvik Danışmanlığı*. <http://igeme.com.tr/hizmetlerimiz/tesvik-danismanligi> (Erişim tarihi: 19.01.2022).
- Kaspersky. (2022). *Çevrimiçi video görüşmeler ve konferanslar: Bilgisayar korsanlarından korunma*, <https://www.kaspersky.com.tr/resource-center/threats/video-conferencing-security-how-to-stay-safe> (Erişim tarihi: 18.04.2022).
- Kumsalajans. (2020). *Intranet Nedir? Ne İşe Yarar? Kullanım Alanları*, <https://www.kumsalajans.com/blog/web-ve-mobil-yazilim/intranet-nedir> (Erişim tarihi: 18.04.2022).
- Microsoft. (2022). <https://www.microsoft.com/tr-tr/microsoft-teams/compare-microsoft-teams-options?activetab=pivot:primaryr1> (Erişim tarihi: 18.04.2022).
- Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı (MÖDAV). (2020). *Hakkımızda*. [https://www.modav.org.tr/index.php?option=com\\_content&view=featured&Itemid=109&lang=tr](https://www.modav.org.tr/index.php?option=com_content&view=featured&Itemid=109&lang=tr) (Erişim tarihi: 27.12.2020).
- Skype. (2022). *Skype Özellikleri*, <https://www.skype.com/tr/free-conference-call> (Erişim tarihi: 18.04.2022).
- Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK). (2022). *Sosyal Güvenlik Kurumu Hakkında*, <https://www.sgk.gov.tr/> (Erişim tarihi: 31.05.2022).
- Temel Eğitim ve Staj Merkezi (TESMER). (2020). *Hakkımızda*. <https://www.tesmer.org.tr/?p=1> (Erişim tarihi: 27.12.2020).
- The European Accounting Association (EAA). (2020). *Mission*, <https://eaa-online.org/mission/> (Erişim tarihi: 26.12.2020).
- TS Yazılım Hizmetleri (TSOFİS). (2022). *Dijital Muhasebe Nedir?* <https://www.tsofis.com/blog/dijital-muhasebe-nedir> (Erişim tarihi: 25.05.2022).
- Türk Dil Kurumu (TDK) (2022). *Dijital Nedir?* <https://sozluk.gov.tr> (Erişim tarihi: 30.05.2022).
- Türk Dil Kurumu (TDK) (2022). *Meslek Nedir?* <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim tarihi: 24.05.2022).
- Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu (TUBİTAK). (2022). *Dijital Dönüşüm Nedir?* <https://dijitalakademi.bilgem.tubitak.gov.tr/dijital-donusum-nedir> (Erişim tarihi: 20.05.2022).
- Türkiye İş Kurumu. (2022). *Muhasebe Meslek Elemanı*. <https://esube.iskur.gov.tr/Meslek/Handler/MeslekDosyaFileDownloadHandler.ashx?id=BB8Wcg/55qttqduT0Z8oeg==&name=Muhasebe%20Meslek%20Eleman%C4%B1> (Erişim tarihi: 02.06.2022)
- Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD), (2020). *1923 den 1942 ye Tarihçemiz*, <https://www.tmud.org.tr/tr/hakkimizda/tarihce> (Erişim tarihi: 27.12.2020).
- Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB), (2021). *TÜRMOB Hakkında*, <https://www.turmob.org.tr/Kurumsal/TURMOB-Hakkinda> (Erişim tarihi: 26.12.2021).

- Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB), (2022). *Beyannamelerin İmzalatılması Zorunluluğuna İlişkin Tutarlar*. <https://www.turmob.org.tr/ekutuphane/Read/d63cad7-dede-42ba-9d95-d6c81535f083> (Erişim tarihi: 26.12.2021).
- Uyumsoft Bilgi Sistemleri ve Teknolojileri (UYUMSOFT). (2018). *Mali Müşavir Kimdir? Genel Görevleri Nelerdir?*, <https://www.uyumsoft.com/mali-musavir-kimdir-genel-gorevleri-nelerdir/> (Erişim tarihi: 19.01.2022).
- WhatsApp'ın Özellikleri. (2022). *WhatsApp.com*. <https://www.whatsapp.com/features> (Erişim tarihi: 19.01.2022).

### **Mevzuat:**

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK). (1961), <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf> (Erişim tarihi: 20.05.2021).
- 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (SMMMYYMMK). (1989). <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3568.pdf> (Erişim tarihi: 20.05.2021).
- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) (2011). <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6102.pdf> (Erişim tarihi: 20.05.2021).
- Bağımsız Denetim Standardı 260: Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim. (2019). [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS\\_2021\\_Seti/BDS%20260.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS%20260.pdf) (Erişim tarihi: 17.08.2022).
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). (2018). *Bağımsız Denetim Standardı 700: Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama* [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS\\_2021\\_Seti/BDS%20700.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS%20700.pdf) (Erişim tarihi: 17.08.2022).
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). (2018). *Bağımsız Denetim Standardı 265: İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi* [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS\\_2021\\_Seti/BDS\\_265.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS_265.pdf) (Erişim tarihi: 17.08.2022).
- Maliye ve Gümrük Bakanlığı. (1992). *1 Sıra No 'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği* [https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447\\_1.pdf](https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447_1.pdf) (Erişim tarihi: 17.08.2022).
- Temel Eğitim ve Staj Merkezi (TESMER). Staj ve Sınavlara İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Uygulama Yönergesi. (2022). [http://www.tesmer.org.tr/files/www/post/164/TESMER%20Staj%20ve%20S%C4%B1navlara%20%C4%B0li%C5%9Fkin%20Uygulama%20Y%C3%B6nergesi%202022.pdf\\_yxa6X95I.pdf](http://www.tesmer.org.tr/files/www/post/164/TESMER%20Staj%20ve%20S%C4%B1navlara%20%C4%B0li%C5%9Fkin%20Uygulama%20Y%C3%B6nergesi%202022.pdf_yxa6X95I.pdf) (Erişim tarihi: 20.05.2021).
- Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Yönetmeliği (TSMYYMMOBY). (1990). <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=4661&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5> (Erişim tarihi: 17.08.2022).
- Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği, (2015). <https://www.mevzuat.gov.tr/File/GeneratePdf?mevzuatNo=20520&mevzuatTur=KurumVeKurulusYonetmeliği&mevzuatTertip=5> (Erişim tarihi: 17.08.2022).
- Vergi Usul Kanunu (VUK). (1961). <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> (Erişim tarihi: 17.08.2022).





**Ek-1. Görüşme Formu****Yarı Yapılandırılmış Görüşme Formu**

..... Bey/ Hanım

Sizinle ..... tarihinde, saat: ....., “Muhasebe Meslek Mensuplarının COVID 19 Salgını Tecrübesi Işığında Muhasebe Hizmetlerinin Dijitalleşmesine Yönelik Algıları Üzerine Bir Araştırma” konulu bir görüşme yapmak üzere burada bulunmaktayım.

Az önce size yönelttiğim katılımcı bilgilendirme ve yazılı izin formunu okudunuz ve araştırmaya gönüllü olarak katılmayı kabul ettiniz. Yapacağımız görüşmenin ses kayıt cihazına kaydedilmesinde sizin için bir sakınca var mı? .....

Teşekkür ederim. İzin verirsiniz görüşme sorularına geçmek istiyorum.

**Görüşme Soruları:**

1. Dijitalleşme, muhasebe büronuzun hizmet sunumunu nasıl etkiledi?
2. Dijitalleşme, muhasebe büronuzun personel yapısını nasıl etkiledi?
3. Dijitalleşme, muhasebe büronuzun hizmet sunduğu/aldığı kişi veya kurumlarla iletişimini nasıl etkiledi?
4. Dijitalleşme açısından muhasebe mesleğinin sunduğu hizmetlerin geleceğini nasıl görüyorsunuz?
5. Sizce muhasebe mesleği ve bağımsız muhasebeciler, geleceğin dijital muhasebe hizmetlerine nasıl uyum gösterebilecek?
6. Mesleki kurum ve kuruluşlarınız dijitalleşme konusunda sizlere destek veriyor mu?
7. Sizce bağımsız muhasebecilik hizmetleri tamamen iletişim programları kullanılarak yani hiç yüz yüze gelmeden verilebilir mi, verilmeli mi?
8. Sizce COVID-19 salgınının bağımsız muhasebe hizmetlerinin dijitalleşmesine yönelik bir etkisi oldu mu?

**Ek 2. Katılımcı Profili**

Katılımcı No	Doğum Yeri	Yaş	Okul Tipi	Mesleki Tecrübesi (Yıl)
1	Isparta	37	Lisans	8
2	Isparta	39	Yüksek Lisans	5
3	Isparta	47	Lisans	20
4	Isparta	35	Yüksek Lisans	5
5	Isparta	67	Lisans	32
6	Isparta	48	Ticaret Lisesi	18
7	Isparta	50	Ticaret Lisesi	22
8	İstanbul	32	Lisans	3
9	İstanbul	40	Lisans	13
10	Burdur	53	Önlisans	27
11	Isparta	70	Lisans	32
12	Bolu	45	Lisans	6
13	Isparta	47	Lisans	18
14	Bursa	52	Ticaret Lisesi	22
15	Isparta	43	Önlisans	11
16	Isparta	46	Lisans	20
17	Isparta	45	Lisans	17
18	Isparta	41	Lisans	13
19	Isparta	37	Lisans	10
20	Isparta	38	Lisans	8
21	Isparta	48	Lisans	24
22	Isparta	48	Lisans	16
23	Isparta	47	Lisans	21
24	Isparta	43	Lisans	12
25	Isparta	38	Lisans	2