

## **BİR KURUMSAL ALANIN DOĞUŞU VE EVRİMİ: TÜRKİYE'DE MUHASEBENİN MESLEKLEŞME SÜRECİ**

*Belkıs Özkara ve Kerim Özcan*  
Afyon Kocatepe Üniversitesi

### **ÖZET**

Ortak bir anlam sisteminin parçası olan ve katılımcıların birbirleriyle sıklıkla iletişim kurduğu örgüt topluluğu olarak örgütsel alan sosyal olarak kurulmuş beklentilerin ve uygulamaların yayıldığı süreçler olarak tanımlanır. Meslekler de modern toplumların giderek büyüyen örgütsel alanlarıdır ve artık sosyal kurumlar olarak görülmektedirler. Bu nedenle toplumsal uğraşların nasıl kurumsallaştıkları ve örgütsel alanlara dönüştükleri kurumsalcı teorisyenlerin ilgisini çekmeye başlamıştır. Bu nedenle meslekler kurumsallaşmanın ve kurumsal değişimin incelenmesine uygun alanları oluşturmuşlardır. Bu çalışma, Türkiye'de muhasebenin kurumsallaşarak bir örgütsel alana dönüşmesini ve evrimini tarihsel bir bakış açısından açıklamayı amaçlar. Bu amaç doğrultusunda muhasebe mesleğinin kurumsal alanının değişimi O'Brien ve Slack'in (2003) çalışmalarında esas aldıkları dört faktör temelinde incelenmiştir. Alandaki aktörlerin sayısı ve yapısı, değişim (*exchange*) süreçleri ve örgütler arası bağlantılar, sermaye yapısındaki değişim ve düzenleyici yapılarıdaki değişim olmak üzere bu dört faktör etrafında muhasebe mesleğinin kurumsal alanının değişimi ve meslekleşme süreci tarihsel perspektiften ele alınmıştır. Mesleğin kurumsal değişim süreçlerinde aktörler ile düzenleyici yapıların önemli iki faktör olduğu ortaya çıkmıştır.

**Anahtar Sözcükler:** Muhasebe mesleği, örgütsel alan, kurumsallaşma.

## **THE EMERGENCE AND EVOLUTION OF AN INSTITUTIONAL FIELD: THE PROFESSIONALIZATION PROCESS OF ACCOUNTANCY IN TURKEY**

### **ABSTRACT**

Organizational field, as an organizational population where organizations interact, and thereby, construct and share a common meaning system, is described as processes through which socially constituted expectations and practices diffuse. Professions are growing organizational fields of modern societies, and are seen as social institutions. Therefore, institutional theorists have interested in the issues of how professions have been institutionalized, and transformed into organizational

fields. Hence, professions have been a proper study area to analyze institutionalization and institutional change processes. Drawing upon a historical view, this study aims at explaining the institutionalization of accountancy, and its transformation into an organizational field in Turkey. We particularly analyze in historical perspective the changes in the institutional field of accountancy as a profession on the basis of the four factors defined by O'Brien and Slack (2003): the number and nature of actors, exchange processes and interorganizational linkages, legitimate forms of capital and regulatory structures. The findings indicate that the nature of actors and regulatory structures are two key factors to understand the institutional change processes of accountancy in Turkey.

**Keywords:** Profession of accountancy, organizational field, institutionalization.

Kurumsal teoriye göre, örgütlerin davranışları kurumsal çevre içinde ortaya çıkan değer ve inançların ürünüdür. Örgütler varlıklarını sürdürebilmek için teknik performansla katkısı az da olsa bu kurumsal beklentilere uymak zorundadırlar (Greenwood ve Hinings, 1996: 1025). Buna göre pek çok kurumsalcı teorisyen ve araştırmacı örgütlerin pasif aktörler olduklarını, örgütsel yapı ve eylem kalıplarının çevrede oluştuğunu varsayarlar. Bu nedenle de kurumsal teoride analiz birimi çoğu zaman çevredir ve dolayısıyla çevrenin örgütler üzerindeki eşbiçimleştirici etkileri incelenmiştir (Zucker, 1987). Çevreyi kavramlaştırma konusunda Scott (1991) kurumsal çevreleri teknik çevrelerden açık olarak ayırır ve kurumsal çevrelerin kuralları ve sosyal olarak tanımlanmış kategorileri kapsadığını belirtir. Kurumsal çevre bireysel olarak örgütlerin destek almak ve meşruiyet kazanmak için uymak zorunda oldukları kural ve gereksinimlerle nitelendirilir. Meyer ve Rowan'a (1977) göre çevresel kurumlarla eşbiçimli olmanın örgüt dışında meşru kabul edilen unsurların içselleştirilmesi, bu kurumlara bağlı olmak suretiyle sürekliliğin sağlanması gibi sonuçları vardır.

Kurumsal çevre kavramı kurumsalcı teorisyenlerin ilk çalışmalarında çevreyi kavramlaştırmak için kullanılırken (DiMaggio ve Powell, 1983; Meyer ve Rowan, 1977; Scott, 1991; Zucker, 1987), daha sonra örgütsel alan ya da örgütler arası alan kavramı kullanılmaya başlanmıştır (DiMaggio ve Powell, 1983). Scott (1994) özellikle kurumsal argümanların örgütlere uygulanmasının en güçlü ve uygun şekilde ancak, örgütsel alan düzeyinde olabileceğini ileri sürmüştür. Bu nedenle örgütsel alan kavramı kurumsal teoriyi esas alan çalışmaların temelini oluşturmuştur.

Bir örgütsel alan, ortak bir anlam sisteminin parçası olan ve katılımcılarının alanın dışındaki aktörlerden çok birbirleriyle sık sık iletişim kurduğu bir örgüt topluluğu olarak tanımlanır (Hoffman, 1999: 352). Örgütsel alan, örgüt ile toplum arasında ara düzeyi temsil eder ve sosyal olarak kurulmuş beklenti ve uygulamaların yayıldığı ve yeniden üretildiği süreçlerin aracıdır (Greenwood ve diğerleri, 2002: 58). Bu alan devleti, önemli değişim

ortaklarını (tedarikçiler ve müşteriler gibi), fon kaynaklarını, mesleki birlikleri, özel çıkar gruplarını ve örgüt topluluğu üzerinde zorlayıcı ya da bilişsel bir etkiyi empoze eden herhangi bir aktörü kapsayabilir (Scott, 1991: 168).

Bu tanımlar temelde birbirleriyle anlamlı bir şekilde etkileşen örgüt topluluğu üzerinde odaklanır. Scott'a (1994) göre, örgüt toplulukları arasındaki etkileşim modelleri paylaşılan anlam sistemleriyle tanımlanır. Zaten örgüt topluluklarının 'alan' olarak kimlik kazanmasını sağlayan şey de benzer sembolik süreçlerle tanımlanan ve ortak düzenleyici süreçlere konu olan anlam sistemleridir. Bu anlam sistemleri her bir üye topluluğunun üyeliğini, uygun davranış yollarını ve örgüt toplulukları arasındaki uygun ilişkileri tanımlayan sınırlarını çizer (Greenwood ve diğerleri, 2002: 59).

DiMaggio (1991) da, bu karşılıklı etkileşim süreçlerini belirleyen anlam sistemlerinin sınırları tanımlayıcı özelliğine dikkat çeker ve üyeler tarafından algılanan sınırların örgütlerin örgüt modellerini nasıl seçeceklerini, bilgi toplama çabalarını nereye odaklayacaklarını, nereden personel alacaklarını ve hangi örgütlerin birbirleriyle karşılaştırılacağını etkilediğini belirtir. Greenwood ve diğerlerine (2002) göre, paylaşılan anlam sistemlerini oluşturan kolektif inançlar örgütler arasında tekrarlanan etkileşim süreçlerinden oluşur ve örgütler belirsizliği azaltmak için, bu sosyal olarak oluşmuş gerçekliğe göre davranırlar. Scott'a (1987) göre paylaşılan sosyal gerçeklik sosyal düzenin de temelidir. Bir alanı tanımlayan sınırlar sosyal düzen biçiminde gelişir. Sosyal düzen yalnızca bireysel davranışların bir ürünü olarak ortaya çıkmaz; sosyal düzen bireyler harekete geçtikçe, eylemi yorumladıkça ve bu yorumlarını diğerleriyle paylaştıkça oluşur.

Bir örgütsel alan nasıl doğar ve bu alanda paylaşılan anlam sistemleri olarak işleyen sosyal gerçeklik nasıl oluşur? Greenwood ve diğerleri, (2002) örgüt topluluklarının kurumsal normlara nasıl benzer şekilde yanıt verdiklerine odaklanan pek çok çalışma olmakla birlikte, alan dinamiklerinin etkisine, nasıl oluştuğu ve yapılaştığı hakkında çok az çalışma olduğunu belirtir. Bu konuya ışık tutabilecek bir görüş DiMaggio'dan gelir. DiMaggio (1991), örgüt topluluklarını birbirine bağlayan biçimsel ve biçimsel olmayan ağların ortaya çıkması ve örgüt topluluklarının bir endüstri olarak kolektif bir tanımının yapılmasıyla ilgili olarak alanın yapılaşması kavramını kullanır ve bunu örgütsel formların kurumsallaşmasında önemli bir adım olarak kabul eder.

Yapılaşma (ya da yapılandırma) teorisi, sosyal düzenin oluşturulması, yeniden üretimi ve düzenlenmesinde aktörün (birey ya da örgüt) eylemleri ile sosyal yapılar (kurumlar) arasındaki ilişkilerle ilgilenir (Conrad, 2005: 3). Anthony Giddens'in toplumsal yapılaşmayı açıklamak için oluşturduğu

“yapıyı insan eyleminin bir ürünü ve onun üzerinde bir sınır olarak gören” süreç yönlü teorisinde yapılar sosyal davranışı biçimlendiren ve programlayan kodlar, şemalar, kalıplar, kurallar ya da formüllerdir ve sosyal uygulamalara zamanda ve mekanda geçerlilik sağlarlar. Eylemler ise, sosyal alanda kendilerine yol gösteren, ortak anlayışları üreten bireyler tarafından aktif olarak kurulan sosyal yaşamı tasvir eder (Barley ve Tolbert, 1997: 97; Macintosh ve Scapens, 1991: 136). Buna göre kurumsal düzen anlam verme, hakimiyet kurma ve meşrulaştırma sistemlerinin temelini oluşturan genel ilkelerden oluşur. Eylem alanı ise iletişimi, güç kullanımını ve onay almayı (ya da yaptırımları) kapsar. Dolayısıyla, kurumsal alan ile eylem alanı yorumlayıcı şemalar, kaynaklar ve normlar yoluyla karşılıklı etkileşim içindedir. Bu etkileşim kurumsal alanın eylem alanını etkileyeceğini ve eylem alanının da kurumsal alanı etkileyeceğini varsayar.

DiMaggio ve Powell’a (1991) göre örgütsel alanlar, yalnızca kurumsal olarak tanımlandıkları ölçüde var olurlar. Bir alanın kurumsal olarak tanımlanması ya da yapılaşması için alandaki örgütler arasındaki etkileşimin artarak yoğunlaşması, örgütler arasındaki ilişki modellerinin (egemenlik ya da işbirliği gibi) kesin olarak tanımlanması, örgütlerin aynı alanda olduklarına dair karşılıklı anlayışın gelişmesi ve alandaki örgütlerin mücadele etme zorunluluğuyla ilgili bilişsel bir artış olmalıdır. Aynı alanda olduklarının farkında olan örgütler arasındaki zorunlu mücadelenin yarattığı biliş (*information*) etkileşiminin sonucunda paylaşılan gerçekliğin oluşmasını sağlayacaktır. Aynı iş alanındaki farklı örgütler gerçek bir alanda yapılaştıkları zaman (rekabet, devlet ya da mesleklaşma yoluyla) onların birbirine benzer olmalarına yol açan etkili güçler ortaya çıkacaktır. Başka deyişle aralarındaki etkileşim eşbiçimli olmalarına neden olacaktır.

DiMaggio (1991) yapılaşma süreçlerinin araştırmacılar tarafından ihmal edilmesinin bir sonucu olarak kalıplaşmış, yönlendirilmeyen, çatışmacı olmayan bir evrimi vurgulayan, tek yanlı bir kurumsal değişim görüşünün ortaya çıktığını ileri sürer. DiMaggio ve Powell (1991) örgütlerin kendi amaçlarını değiştirebileceklerini, yeni uygulamalar geliştirebileceklerini ve alana yeni örgütlerin girebileceğini belirtirler. Böylece alan dinamik ve değişime açık gibi görünebilir, ancak uzun dönemde, rasyonel kararlar veren örgütsel aktörler değişme yeteneklerini sınırlayan bir çevrede kendilerini bulabilirler.

Hoffman (1999), alanın etkili bir topluluk olmaktan çok, ortak bir diyalog ve tartışma kanalı olduğunu ileri sürerek, farklı bir örgütsel alan kavramı ortaya atar. Hoffman’a göre bir alan ortak bir teknoloji ya da endüstri etrafında biçimlenmiş, ancak ayrı amaçları olan bileşenleri bir araya getiren sorunlar etrafında oluşur. Bileşenler alandaki tartışmalara etkilerini fark etmezler, ancak ortak retorikten çok karşıt bakış açılarına sahiptirler. Bu nedenle süreç

bir kurumsal savaşı andırabilir. Aynı şekilde, Bordieu (1985) da alanları, sosyal ilişkiler ağı, içinde kaynaklar ve çıkarlar üzerine mücadelelerin edildiği sosyal pozisyonların yapılanmış sistemleri olarak tanımlar. Durağan değildirler ve güç ilişkilerini yansıtır. Bu tanım durağan olmadıkları ve güç ilişkilerini yansıttıkları için olasılık pozisyonları olarak tanımlamıştır. Bu pozisyonlar her zaman akış halindedirler. Alanlar sermaye türüne, pozisyonların tür ve yapısına ve alanın diğer alanlardan etkilenip etkilenmediğine dayanan hiyerarşik bir şekilde dağılmışlardır (Oakes ve diğerleri, 1998: 260).

Diğer yandan kurumsal teori kurumsal değişim sürecinden ve bu süreçte etkili olan dinamiklerden çok, değişimin sonuçlarına ve dinamiklerin etkilerine odaklanır (Greenwood ve diğerleri, 2002: 58). Ancak değişimin sonuçlarını tasvir etmek kadar, değişime yol açan dinamikleri de incelemek önemlidir (O'Brien ve Slack, 2004: 17). Özellikle alan düzeyindeki değişimlere ilişkin çalışmalara literatürde çok sık rastlanmamaktadır. Bu nedenle bu çalışmanın amacı geniş bir zaman döneminde bir örgütsel alanın evrimini açıklamaktır.

Literatürde muhasebe alanı iyi yapılandırılmış ve kurumsallaşmış bir alan olarak gösterilmiştir (Greenwood ve Hinings, 1996; Greenwood ve diğerleri, 2002; Zucker, 1987). Bir faaliyet alanının yapılaşması ve kurumsallaşması faaliyetin meslekleşmesi ile doğrudan ilgilidir. Bu çerçevede çalışmanın amacı, Türkiye'de muhasebenin meslekleşmesi sürecini ve bir örgütsel alana dönüşümünü tartışmaktır.

### **MESLEKLEŞME SÜRECİ: KAVRAMSAL BİR ÇERÇEVE**

Bir sosyal sistemin durağanlığını ve kurallarının belirlenmesi için baskın bir inanç ve değer sistemi olarak meslekleşmenin anlamını ve fonksiyonlarını açıklamaya çalışmanın uzun bir tarihi vardır (Evetts, 2003: 24). Bu alandaki öncülerden biri olan Parsons mesleklerin modern toplumda merkezi bir rolü olduğunu ileri sürerek, meslek gruplarının incelenmesi için parametreleri oluşturmuştur (Broman, 1995: 835). Parsons'un da dahil olduğu yapısal işlevci kuramın kurucusu olan Durkheim toplumsal düzenin nasıl kurulacağı ve toplumsal sorunların nasıl aşılacağı konusunda çalışmış; endüstri devrimi ile ortaya çıkan toplumsal ve ekonomik sorunların, ancak yüksek eğitim görmüş meslek adamlarınca çözüleceğini ileri sürmüştür (Durkheim, 1949: 42).

Max Weber bir toplumun rasyonelleşmesi ve bürokratikleşmesiyle bir uğraşın meslekleşmesi arasında paralellik kurmuştur. Buradaki ilişki iki yönlüdür. Profesyoneller kurumların rasyonelleşmesine katkıda bulunurken, kurumların rasyonelleşmesi de mesleklerin gelişmesine katkıda bulunur. Bu

açından Weber toplumsal kurumların birçoğunun mesleklerle bağlantılı olduğunu ileri sürmüştür (Ritzer, 1975: 628).

Ritzer (1975) meslekler hakkındaki literatürün önemli bir bölümünün, mesleği diğer uğraşlardan ayıran özellikleri tartıştığını belirtir. Ritzer'a göre literatürde mesleği tanımlayan üç sosyolojik yaklaşım vardır. Yapısalcı yaklaşım, tarihsel değildir ve mesleklerde olan ve diğer uğraşlarda olmayan değişmez özellikler üzerinde durur. Süreç yaklaşımı, bir uğraşın mesleğe dönüştüğü tarihsel aşamalar üzerinde odaklanır. Güç yaklaşımı ise daha modern bir yaklaşımdır ve diğer iki yaklaşımın antitezi olarak değerlendirilir. Buna göre, mesleğin tek ve en önemli özelliği kendi görev alanında tekel olmasıdır. Bir meslek, meslekten olmayanları ve devleti ikna ederek tekel olur ve bu hakkını korur (Ritzer, 1975: 630).

Parsons'dan bu yana meslekler hakkındaki literatürde meslekleşmenin kriterleri (1) uzmanlaşmış yüksek eğitim, (2) ahlak kodları ya da yürütme ilkeleri (3) lisans almayı sağlayan yeterlilik sınavları (4) el emeğine kıyasla daha yüksek bir sosyal prestij (5) hizmet pazarının tekelleşmesi ve (6) mesleki işlerin yürütülmesinde kayda değer özerklik olarak sıralanır (Broman, 1995: 835; Gillespie, 1981: 372). Broman'a (1995) göre, bu ölçütler mesleklerin diğer uğraşlardan nasıl ayrıldığı, hangi kurumlar tarafından yönetildiğini, devlet ve kamu kesimleri ile ilişkilerini, eylem alanlarının nasıl tanımlandığını ve işlerin nasıl yerine getirildiğini anlamamızı sağlar.

Buna göre meslekler sürekliliği olan, özel bilgi ve beceriler gerektiren bilinçli bir uğraş ya da işi ifade eder. Yapılan işin tümü zihinseldir ve uzmanlaşmış bir eğitimin sonucunda elde edilebilir. Bir uğraşın meslekleşebilmesi için uzmanlaşmış bilgiyi aktararak meslek adamlarını yetiştirecek eğitim kurumlarının yanı sıra, ahlak kodları ve yürütme ilkelerini izleyecek, yeterlilik sınavları uygulayarak lisans verecek ve meslek üyeliğini belgeleyecek (sertifika) meslek birliklerinin de varlığı gereklidir (Karasu, 2001: 38).

1990'lardan itibaren mesleklerin ilgili oldukları uğraşların modern toplumların giderek büyüyen örgütsel alanları olması ve mesleklerin bir sosyal kurum olarak kabul görmeye başlaması nedeniyle (Evetts, 2003: 29), bu uğraşların nasıl kurumsallaşarak mesleklere dönüştükleri, böylece bu mesleklerin oluşturdukları örgütsel alanlarda sosyal düzenin nasıl kurulduğu ve nasıl yeniden üretilerek sürdürüldüğü kurumsalcı teorisyenlerin ilgisini çekmeye başlamıştır (Greenwood ve diğerleri, 2002; Meyer ve Rowan, 1977). Bu nedenle meslekler kurumsallaşmanın ve kurumsal değişimin incelenmesine uygun alanları oluşturmuşlardır.

Bir işin ya da uğraşın bir mesleğe dönüşmesi belli bir sürecin sonunda gerçekleşir. Mesleklerin oluşturduğu örgütsel alanlar kültürel, tarihsel ve örgütler arası ilişkiler ağına ilişkin unsurları birleştirerek kurumsal uygulamalardaki değişimin yapısını ve sürecini yorumlamak için uygun bir bağlam sağlarlar (Leblebici ve diğerleri, 1991: 333). Bu nedenle bir uğraşın meslekleşme sürecini anlayabilmek, tarihsel olarak mesleki davranışları, rolleri ve alandaki örgütlerin ortaya çıkışını ve aralarındaki etkileşimi düzenleyen normların doğuşunu tasvir etmeyi gerektirir.

### **Alan Düzeyinde Değişim**

Scott ve diğerleri (2000), alan düzeyindeki değişimi, aktörlerde, onların eylem mantığında ve alanın idari yapılarındaki değişimleri kapsayan dinamik bir süreç olarak tanımlamıştır. Buna göre, örgütler ya da aktör toplulukları arasındaki sınırlardaki kaymaları, yeni firma türlerinin doğuşunu, örgütler arasında yeni bağlantı türleri yaratmayı ve nüfusun karşılıklı evrimini incelemek, alan düzeyi değişimi anlamaya katkı sağlayacaktır. Aynı zamanda, aktörler arasındaki işlem düzenlerini ve idari mekanizmaları şekillendirmede rolü olan alanın, baskın eylem mantığındaki değişmelerini de incelemek gerekir (Cousens ve Slack, 2005: 15).

Bir alandaki önemli aktörlerin yorumlayıcı şemaları (bilişsel çerçeve), belirli örgütsel davranışları ve kaynakları meşrulaştırarak alanın yapısını temelden etkileyebilir. Bu, alandaki aktörlerin yorumlayıcı şemalarının farklılığından çok, alandaki meşru örgütsel davranışları algılamalarındaki homojenliği vurgular (O'Brien ve Slack, 2003: 421). Abrahamson ve Fombrun (1994) aynı alanda çalışan aktörler arasında inançların homojenliğini makro kültür olarak tanımlamışlardır. Buna göre, bir makro kültürdeki inançların homojenliği, alanın üyelerinin karar vericilerinin çevreyi aynı şekilde yorumlamalarına ve benzer rekabetçi pozisyonlara uyarlanmalarına neden olur.

Bir örgütsel alanın kendi makro kültürüne sahip olduğu fikrini temel alan Prahalad ve Bettis (1986), alanın bu makro kültür çerçevesinde kendi baskın mantığına sahip olabileceğini, bu nedenle alanın baskın mantığının yöneticilerin kendi işlerini nasıl kavramlaştırdıklarını ve kritik kaynak tahsisi kararlarını nasıl aldıklarını tayin ettiğini ileri sürerler. Sonuçta alanın baskın mantığı, hangi örgütsel davranışların meşru olduğuna ilişkin ölçütleri tanımlamaya yardım eder (O'Brien ve Slack, 2003: 422).

Bununla birlikte, eğer kurumsal değişimin varlığından söz ediliyorsa, bu kurumsal mantığın değişmesine bağlıdır. Prahalad ve Bettis (1986) ve Scott ve diğerleri (1996), bir örgütsel alandaki kurumsal mantığın değişmesini ve böylece örgütsel alanı değiştirmesini alandaki aktörlerin sayısı ve yapısı,

alanın değişim süreçleri ve örgütler arası bağlantılar ve alanının düzenleyici yapısının belirlediğini ileri sürmüşlerdir (O'Brien ve Slack, 2003: 422). Bu üç etkene sermaye yapısı da eklenebilir. Oakes ve diğerleri, (1998) alanların farklı sermaye biçimleriyle (ekonomik, kültürel ya da sosyal) ve sermaye için sürekli bir mücadele ile tanımlanabileceğini ileri sürmüşlerdir. Bu çalışmada muhasebenin meslekleşerek kurumsallaşma ve bir örgütsel alana dönüşme süreci inceleneceği için, bu etmenler araştırmanın temel kodlarını oluşturacaktır.

**Alandaki aktörlerin sayısı ve yapısındaki değişim:** Bir alandaki değişen mantığın ilk göstergesi alan içindeki aktörlerin sayısı ve özelliklerindeki değişimlerdir (O'Brien ve Slack, 2003: 422). Çünkü Scott ve diğerlerine (2000) göre, bir alandaki aktörler, o alandaki baskın mantığın ve idari yapıların taşıyıcılarıdır. Bettis ve Prahalad (1995) alandaki baskın mantığın aktörlerin yorumlayıcı şemaları, bilişsel haritaları ve zihin durumlarında yerleşik olduğunu, bunların da aktörlerin geçmiş deneyimlerinin bir ürünü olduğunu belirtirler. Bu durumda kurumsal mantığı iki şey etkileyebilir: (1) farklı deneyimlere ve dolayısıyla farklı yorumlayıcı şemalara sahip aktörlerin alana girerek alandaki çeşitliliği artırması, (2) mevcut örgütlerden bazılarının büyüyerek baskın mantığın dışına çıkacak yeni deneyimlere girme gücü kazanması.

Fligstein'e (1991) göre, bir alana yeni örgütler girdikleri zaman, alandaki mantığın değişme olasılığı daha fazladır. Buna karşılık Scott ve diğerleri (2000), aktörlerin bir örgütsel alana girdiklerinde, kendi giriş zamanlarındaki alanın baskın mantığını izleyeceklerini ileri sürer. Ancak bu iki görüşün geçerliliği kurumsal alanın yapısına bağlıdır. Greenwood ve Hinings (1996) sıkı bağlılığın yüksek olduğu, meşrulaşmış örgütsel kalıplara ve iyi bütünleşmiş mekanizmalara sahip olan (meslek kuruluşları, devlet, düzenleyici kurumlar ve lider örgütler gibi) alanlarda yayılım mekanizmalarının açık olduğunu ve taklitçi, kural koyucu ve zorlayıcı baskıların üst düzeyde olduğunu belirtirler. Bu nedenle alana yeni giren aktörlerin alandaki baskın mantığı izlemeleri daha uygun alternatif olmakla birlikte, alanda ciddi performans krizlerinin olması yeni şablonlara da açık olmayı sağlayabilir. Buna karşılık, gevşek bağlılığın olduğu alanlarda kişisel yorum yapma ihtimali ve çeşitliliğin yolunu açan tutarsız baskılar olduğu için alana giren yeni aktörlerin kurumsal mantığı etkilemesi daha yüksek bir olasılıktır. ,

Diğer yandan alandaki aktörlerin yapısındaki değişme (örneğin büyüklük) alandaki kurumsal mantığın değişmesine yol açabilir. Fligstein (1991) görel olarak büyük örgütlerin belirli eylemlerin başlatılması konusunda öncülük yapabileceğini, alandaki diğer örgütlere belirli eylemleri dayatma ya da kuralları koyan devlete nüfuz etme gücüne sahip olabileceğini ileri sürer.



Örneğin, Greenwood ve diğerleri (2002), Kanada’da muhasebe mesleğinin 20 yıllık bir dönemde geçirdiği değişimi inceledikleri zaman alandaki büyük muhasebe firmalarının çoklu uygulamaları başlatarak (finansal danışmanlık, yönetim danışmanlığı ve yasal hizmetler gibi) mesleğin sınırlarını ve muhasebe firmalarının yetkilerini dramatik olarak değiştirdiklerini görmüşlerdir.

**Alanın değişim süreçleri ve örgütler arası bağlantılar:** Alanın değişim süreçlerini ve örgütlerarası bağlantıları açıklamak için örgütlerarası ağ kavramından yararlanılabilir. Stern (1979), herhangi bir sosyal yapının incelenmesinde bir araç olarak ağ analizinin kullanılmasında fayda görür. Stern’e göre ağ analizi bir nüfustaki sosyal aktörler arasındaki ilişkileri ve aktörler arasındaki bağları kapsar. Bu bağlara ilişkin modeller tanımlandığı zaman, bu modeller bir nüfustaki değişimin yayılması, kaynakların yoğunlaşması ve bilgi ağları gibi konuları açıklamak için kullanılabilir.

Benson (1975) belirli bir zaman noktasında bir ağın durumunu ölçen dört tayin edici faktör belirlemiştir. Bunlar idari yapılar, sistemin bağlanma derecesi, bağların çok katlılığı ve yeni ağ kaynaklarıdır. İdari yapılar ağ faaliyetlerini kontrol eden birimlerdir. Stern’e (1979) göre, idari yapılar etkileşimin biçimsel kurallarını ve ağ faaliyetlerinin yönetimini kontrol eden birimleri kapsar. Alandaki biçimsel kuralların ve bu kuralları uygulayan mekanizmaların varlığı sistemin parçaları arasındaki etkileşimi ve dolayısıyla bağlanma düzeyini artırır. Sıkı bağlanmış sistemlerde meşru kalıpların dışına çıkma nadiren görülür. Ancak sistemin bir parçasındaki olaylar alanın diğer bölümlerindeki aktörler tarafından hissedildiği için değişimin radikal olma olasılığı yüksektir. Buna karşılık gevşek bağlanmış sistemlerde, değişim daha sık görülür, ancak sistemin durağanlığını çok fazla bozmaz (Greenwood ve Hinings, 1996: 1030). Bağların çok katlılığı, başka deyişle sürekliliği ve çok amaçlı oluşu da ağ ilişkilerindeki durağanlığı artırarak sistemin bağlanma derecesini artırır. Yeni ağ kaynakları ise, ağ birimlerinin gücüyle ilgilidir. Ağ içindeki kaynaklar sınırlıysa, değerli kaynaklara erişme yeteneği olan birimler giderek hakimiyet kazanacaklardır (Stern, 1979: 245). Bu da alan içinde değerli kaynaklar için mücadeleyi ve rekabeti etkileyecektir.

Değişim süreçleri ise ağı oluşturan örgütler arasındaki her türlü kaynak, materyal ve bilgi akışını düzenler. Abrahamson ve Formbrun’a (1994) göre, bir ağda yerleşik aktörleri birbirine bağlayan değişim süreçleri bilişsel şemayı yayan ve böylece aktörler arasındaki etkileşimi artıran mekanizmalar olarak hizmet eder.

Ağdaki etkileşim ve değerli kaynaklar için mücadele, ağların da değişmesine neden olur. Stern (1979) ağların zamanla değişeceğini, bu değişikliklerin de alanın sınırları içinde yer alan ağ yapısının kendisi ve onun faaliyetleri

arasındaki etkileşimin bir sonucu olacağını iddia eder. Örneğin, değerli kaynaklara erişim sağlayarak hakimiyet kazanan bir örgüt kural koyma süreçlerini etkileyebilir ya da idari yapıların kontrolünü ele geçirebilir.

Örgütler arası bağlar ve değişim süreçlerindeki değişme, zamanla yapılaşma sürecinde de değişmeye yol açar (O'Brien ve Slack, 2003: 423). Eylem alanındaki etkileşim, güç elde etme ve meşruiyet kazanma çabaları zamanla yorumlayıcı şemalar, kaynaklar ve kurallardaki değişme yoluyla kurumsal alandaki hakim mantığı değiştirebilirler. Bu değişme aktörlerin yeni işbirliği formları yaratmalarının bir sonucu da olabilir. Scott ve diğerleri (1996), sağlık örgütleri alanının evrimini inceledikleri çalışmalarında, aktörlerin sayısı değiştikçe ya da yeni işbirliği ilişkileri ortaya çıktıkça alandaki hakim mantığın gücünün değiştiğini vurgulamışlardır.

**Sermaye yapısındaki değişim:** Sermaye yapısı kurumsal teoride çok fazla ilgi çeken bir kavram olmamakla birlikte, Bordieu'nün alan kavramının temelini oluşturur. Bordieu (1985), kurumsal teoride çok dikkat çekmeyen sermayeyi, alan kavramının merkezine yerleştirir. Sermayeyi, oyun kartlarındaki aslar gibi, alandaki kâr şansını tanımlayan bir güç olarak nitelendirir (Bordieu, 1985: 724).

Sermaye alana özgüdür ve farklı alanlarda farklı sermaye türleri baskındır. Sermaye yaygın olarak bilindiği şekliyle sadece parasal ya da ekonomik değerlerden oluşmaz. Oakes ve diğerlerine (1998) göre, sermaye kültürel, sembolik ve sosyal değerleri kapsayan somut ya da soyut, parasal olmayan formlarda da olabilir. Örneğin, eğitim ve uzmanlık şeklinde kültürel sermaye ya da önemli ağlarda konumlanma ve bunlara erişim şeklinde de sosyal sermaye olabilir. Bu çerçevede farklı alanlarda farklı sermaye türleri baskın ve meşru olacaktır. Aynı zamanda alanda baskın pozisyonda kimler bulunuyorsa onlar sermayenin yapısını belirleyecektir.

Bordieu (1985) sermaye ile alanın yapısının karşılıklı bağımlı olduğunu ileri sürer. Sermaye aktörleri, onların olası strateji ve eylemlerini ve alanın özerklik derecesini belirler. Aktörler alanda kendilerine elverişli sermaye miktarına ve görece sermaye bileşimlerine göre konumlanırlar. Bir alandaki örgütlerin hiyerarşik konumları sermayeye sürekli erişimi güvence altına alma yeteneklerine bağlıdır. Bu nedenle sermaye aynı zamanda aktörlerin olası strateji ve eylemlerini de yapılandırır. Diğer yandan, alanın özerklik derecesinin belirlenmesi de (alandakilerin sınırları tanımlama yeteneği) sermayeyle ilgilidir. Çünkü aktörler ve sermaye alanda dengeli bir şekilde dağılmaz (Oakes ve diğerleri, 1998; O'Brien ve Slack, 2003).

Sermaye ve alanın yapısının karşılıklı bağımlılığı nedeniyle sermaye yapısındaki değişim, alanın yapısını ve kurumsal mantığını da değiştirebilir.

Alanların niteliği sermaye için süregelen bir mücadeleyle belirlenir (Wacquant, 1989). Bir alanda sermaye ve konumlar sürekli çekişme halinde olduğu için aktörler arasındaki ilişkiler her zaman akış halindedir. Bu çekişmenin sonucunda, örgütsel alandaki aktörlerin dağılımı sermayeyi belirleyecektir. Alanda hangi aktörler baskın olursa sermaye öyle yorumlanacaktır. Örneğin alanda bir meslek baskınsa sermaye mesleki değerler yoluyla yorumlandığı için kültürel, ya da alanda işletmeler baskınsa parasal bir değer olarak değer yorumlandığı için ekonomik olacaktır (Oakes ve diğerleri, 1998: 261).

**Alanın düzenleyici yapılarındaki değişim:** Alan düzeyindeki değişimi etkileyen önemli faktörlerden birisi de düzenleyici yapılardır. Düzenleyici yapılar yukarıdan aşağıya devlet kaynaklı politika ve kurallar ya da, aşağıdan yukarıya alandaki önemli aktörler tarafından yönlendirilen süreçlerden oluşan çeşitli mekanizmaları kapsayabilir (Cousens ve Slack, 2005: 16).

Kurumsal teorisyenlerin düzenleyici yapılara ilişkin araştırmaları daha çok devletin rolü ve hükümet politikalarının etkisine yöneliktir. Fligstein (1991) kurumsal bağlamın çerçevesini devletle olan ilişkilerin çizdiğini belirtir. Devlet alandaki durağanlığın ve değişimin önemli bir kaynağıdır. Belirli bir alanda oyunun kurallarını tanımlayarak süreklilik ve durağanlık sağlarken, kuralları değiştirerek de alandaki örgütlerin eylemlerini yönlendirebilirler. Hatta bazen devletin eylemlerinin beklenmeyen sonuçları sistemde şoklar da yaratabilir.

Scott ve diğerleri (1996), bir alanın düzenleyici yapılarındaki değişikliklerin üç kaynaktan geldiğini belirtirler. Birincisi, yasal yapılar ve biçimsel olmayan-normatif kontrol sistemleri değişebilir. İkincisi, zamanla yasal yapıların tanımlanmasına ve yeniden tanımlanmasına göre oluşan etkileşimli gelişim süreçleri, aktörlerin önemli olayları yorumlamasına bağlı olarak akışkanlık kazanır. Sonuncusu da, eğer belirli idare mekanizmalarını ya da politik güç koalisyonlarını meşru kılan kurumsal mantık değişirse, o zaman düzenleyici yapılar da buna göre değişmeye meyilli olurlar.

Buna göre bir alanın düzenleyici yapılarının belirlenmesinde ve değişmesinde devletin rolü önemlidir. Devlet yasalar çıkararak ya da mevcut yasalarda değişiklikler yaparak alanı düzenler. Ancak, alandaki aktörlerin de düzenleyici yapılar üzerindeki etkisi küçümsenemez. Mevcut düzenleyici yapılar aktörlerin çıkarlarına hizmet ettiği ölçüde alanda durağanlığı ve aktörler arasındaki işbirliğini sağlar. Fligstein (1991) alandaki meşru eylemleri yönlendiren kuralların aktörlerin çıkarlarına hizmet ettiği ölçüde, alanda işbirliği beklenebileceğini söyler. Benson (1975) da benzer şekilde, aktörlerin kazanılmış çıkarlarını koruma çabasının politik güç sağlayan

koalisyonların temelini oluşturduğunu iddia eder. Buna göre, alandaki düzenleyici yapılar aktörlere fayda sağlamadığı, meşru olmakla birlikte verimli olmadığı düşünüldüğü zaman, değiştirme çabalarının artması daha büyük bir olasılıktır. Fligstein'in (1991) iddia ettiği gibi alandaki büyük aktörlerin devlete nüfuz etme çabaları yanında, Scott ve diğerlerinin (2000) iddia ettiği gibi, aktörler arasındaki etkileşimin bir sonucu olarak alandaki kurumsal mantığın değişmesi de düzenleyici yapıların değişmesine yol açabilir.

Düzenleyici yapılardaki değişimin diğer üç faktörle birlikte örgütsel alanı çerçevelediği ve kurumsal mantığı da önemli ölçüde şekillendirdiği görüşü (O'Brien ve Slack, 2003) güçlü argümanlarıyla bu çalışmanın çatısını oluşturmaktadır. Türkiye'de muhasebe mesleğinin meslekleşme süreci kurumsal teori çerçevesinde O'Brien ve Slack'in 'örgütsel alan'a ilişkin argümanları esas alınarak incelenecektir.

### **TÜRKİYE'DE MUHASEBE MESLEĞİNİN KURUMSAL BİR ALAN OLARAK GELİŞİMİ**

Araştırma Türkiye'de muhasebe mesleğinin tarihsel süreçteki evrimini inceleyerek mesleğin kurumsal bağlamının ve örgütler arası alanının oluşumunu, kurumsal değişim dönemlerini ve bu dönemlerde kurumsal değişimi zorlayan dinamikleri ortaya koymayı amaçlamaktadır. Alan olarak muhasebe mesleğinin seçilmiş olmasının temelinde iki nedeni vardır: birincisi, muhasebe alanının iyi yapılandırılmış ve kurumsallaşmış bir alan olarak gösterilmesi (Greenwood ve Hinings, 1996; Greenwood ve diğerleri, 2002; Zucker, 1987), ikinci olarak ise mesleğe ilişkin uygulamaların vergi politikalarıyla sıkı bağlanmışlığından dolayı devlet kaynaklı yoğun 'kurumsal baskılara' maruz kalıyor olmasıdır. Buna göre Türkiye'de muhasebe mesleğinin kurumsal değişim sürecindeki evrimini izleyebilmek için tarihsel ve karşılaştırmalı analiz yöntemi (TKA) kullanılacaktır. Grief'in (1998) tanımlamasına göre TKA, kurumsal oluşum, değişim ve süreklilikte tarihin rolünü anlamaya çalıştığı için tarihseldir; farklı zaman ve mekanlarda yaptığı karşılaştırmalı çalışmalarla anlam kazanmaya çalıştığı için karşılaştırmalıdır; ve ampirik analizde koşullara bağlı mikro modellere dayandığı için analitiktir. Dolayısıyla bu çalışmanın öne çıkardığı tarihsel bağlam, tarihsel dönemler arasındaki farklılıklar ve analitik çözümler bu yöntemi ideal kılmaktadır. Ancak çalışmada tarihsel dönem olarak cumhuriyet dönemi esas alınacaktır. Her ne kadar mesleğe ilişkin uygulamalar çok eski tarihlere uzansa da bir yanda mesleğin belirgin bir kurumsal alan ve profesyonel bir meslek olarak ortaya çıkışının Cumhuriyet dönemine rastlıyor olması, diğer taraftan da çalışmanın kısıtları gereğince daha önceki dönemler araştırmanın sınırları dışında bırakılmıştır. Bu bağlamda öncelikle mesleğin kurumsal alan olarak evrimi Cumhuriyet dönemi boyunca izlenecek ve daha sonra teorik

altyapıya dayanılarak analizi yapılacaktır. Muhasebe mesleğinin tarihini bir bütün içinde inceleyen çalışmaların nicel olarak yetersizliği tarihsel süreç ele alınırken karşılaşılan temel kısıtlardan birisidir. Muhasebe mesleğinin gelişimini eskiçağdan bugüne kadar inceleyen Güvemli'nin (2001) çalışması bu alanda en kapsamlı kaynak olarak göze çarpmakta ve bu konuda yapılan çalışmaların yetersizliği Güvemli'nin çalışmasını temel referans kaynağı haline getirmektedir.

### **Mesleğin Gelişim Evreleri**

Muhasebe uygulamalarının geçmişi çok eski olmakla birlikte, ilk yasal düzenlemelerin Cumhuriyet döneminde başlaması nedeniyle, gelişim dönemleri 1923-1950 ve 1950-1989 olmak üzere iki ayrı dönemde ele alınacaktır. Ancak mesleğe ilişkin kurumsal alan düzeyinin evrimsel gelişimi dikkate alındığında meslekleşme sürecini 1989 öncesi ve 1989 sonrası şeklinde iki ayrı evrede kategorize etmek daha doğru görünmektedir. Bu bakımdan 1989 yılının muhasebe mesleğinde önemli bir dönüm noktası olduğu kabul edilmekte ve bu tarihten sonraki değişim aşaması ayrıca ele alınmaktadır. Bu ayırım aynı zamanda ülkemizin ekonomik gelişmesindeki kavşak noktalarıyla da ilgilidir.

### **Birinci Dönem: 1923-1989**

Bu dönem muhasebe mesleğinin bir örgütsel alan olarak biçimlenmesinde önemli ekonomik ve politik gelişmelere sahne olmuştur. 1923-1950 arasında devlet hem ekonomik bir aktör olarak, hem de düzenleyici bir güç olarak baskın bir rol oynamıştır. 1950-1989 arasında ise Zucker'ın (1987); 'meslek örgüt yaratmaz, örgütler meslek yaratır' tezi gereğince muhasebenin bir meslek olma yolunda ilerlemesine yol açan gelişmeler olmuştur.

**1923-1950 Arası:** Bu dönemi ekonomi tarihçilerinden Korkut Boratav şöyle bölümlendirmektedir (Boratav, 1998: 7):

- 1923-1929: Açık ekonomi koşullarında yeniden yapılanma,
- 1930-1939: Korumacı-devletçi sanayileşme,
- 1940-1945: Kesinti- 2. Dünya Savaşı,
- 1946-1953: Dünya ekonomisi ile farklı bir eklemlenme denemesi.

1923-1929 yıllarının başlangıcı Cumhuriyetin ilanı, sonu da dünya ekonomik bunalımıdır. Bu dönemde muhasebe uygulamalarını etkileyen gelişmeler şöyle sıralanabilir (Boratav, 1998: 28-45):

- I. Türkiye İktisat Kongresinin Toplanması,
- İş Bankasının kurulması,
- Kabotaj Kanununun kabul edilmesi,
- Teşvik-i Sanayi Kanununun kabul edilmesi,

- Yeni gümrük tarifesinin yürürlüğe girmesi,
- 1924 Anayasasının kabulü,
- Türk Ticaret Kanununun yenilenmesi.

Bu gelişmeler muhasebe mesleğinin oluşumunda alt yapı sağlayan gelişmeler olarak nitelendirilmektedir. Bu zaman aralığının özelliği, muhasebe uygulamalarını etkileyen millileştirmeler ve muhasebenin hukuki çerçevesini etkileyen Ticaret Kanunu ve vergi kanunlarının yürürlüğe girmesidir (Güvemli, 2001: 8).

Dönemin ikinci kısmı 1930-1939 arasındaki yılları kapsamaktadır. Bu yıllar arasındaki gelişmeler şöyle özetlenebilir (Boratav, 1998: 45-62):

- Milli Sanayi Kongresinin toplanması (1930),
- Muhasebe mesleğini örgütlemek üzere ilk yasa tasarısının hazırlanması (1932),
- Devletçilik anlayışı ile sanayileşme çabalarının yoğunlaşması ve kamu yatırımlarının artması.

Milli Sanayi Kongresi sonucunda hazırlanan raporda ‘kârlılık hesaplarındaki tutarsızlığa’ ve ‘yetişmiş eleman azlığına’ dikkat çekilmiştir. Bu talepler 1932 yılında muhasebe mesleğini örgütlemek üzere ilk yasa tasarısının hazırlanmasına neden olmuş, ancak tasarı yasalaşamamıştır. Diğer yandan, kamu yatırımlarının artması muhasebe uygulamalarında yeni bir dönemin başlamasına neden olmuştur. Kamu kuruluşlarında görev alan muhasebeciler genel muhasebe, maliyet muhasebesi ve mali tablolar konusunda önemli ölçüde deneyim kazanmışlardır. Devletin bu sanayi kuruluşlarının Türk muhasebe uygulamalarındaki ikinci önemli rolü Batı Avrupa ülkelerinden muhasebe sistemlerinin alınması ve uygulamaya konmasıdır (Güvemli, 2001: 9-10). Bu dönemde muhasebe mesleğinin yasal bir düzenlemeye kavuşturulmasıyla ilgili olarak 1938 yılında ikinci bir girişim Ticaret Vekaletince yapılmıştır. ‘Hesap Müttehassıslığı’ adı altında yapılan bu yasal düzenleme muhasebe mesleği üyelerine yargılamada temsil yetkisi verilmesini öngörmüştür. Ancak meclis üyelerinin yargılama yetkisine karşı çıkması nedeniyle tasarı yasalaşamamıştır (Güvemli, 2001: 674). Güvemli (2001) tasarının yasalaşmamasının başka bir nedenini de yeterli sayıda ve nitelikte meslek üyesinin olmaması ve yeterli sayı ve büyüklükte işletmenin bulunmaması olarak belirtir. Bu iki neden büyük bir olasılıkla yasanın düzenleyeceği kesimlerin yetersizliğine ve yasanın çıkması için yeterli düzeyde baskının olmayışıyla ilişkili olabilir.

1940-1945 yılları arası ekonomik anlamda durgunluk yıllarıdır. İkinci Dünya Savaşının başlaması ve yüksek enflasyon nedeniyle sını ve tarımsal üretim giderek azalmış, dışalım ve dışsatım önemli ölçüde düşmüştür. 1946-1950 yılları arasında şu gelişmeler olmuştur (Boratav, 1998: 63-72):

- 1946 yılında Demokrat Partinin kurulması,

- Devletçi anlayışın terk edilmesi ve dışa dönük, serbest ekonomi politikalarının uygulanmaya başlaması,
- Liberal iktisat politikalarının kabul edilmeye başlanması ile vergi yasaları değişmiş, Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu 1949 yılında kabul edilmiştir.

Bu dönem muhasebe mesleği açısından önemli gelişmelerin olmadığı bir dönemdir. Ancak 1949 yılında Maliye Bakanlığı tarafından mesleğin yasal düzenlenmesinin yapılması için bir girişimde daha bulunulmuştur.

Muhasebe eğitimi açısından bakıldığında, bu dönemde muhasebe eğitimi veren dört yüksek eğitim kurumunun olduğu görülmektedir. İlki, sonradan İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi adını alan İstanbul Ulum-i Aliye-i Ticari Mektebi, ikincisi, İstanbul'dan Ankara'ya aktarılan ve Ankara Üniversitesine bağlanan Siyasal Bilgiler Yüksekokulu, üçüncüsü, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesinden ayrılarak kurulan İktisat Fakültesi ve dördüncüsü de İzmir Yüksek Ekonomi ve Ticaret Okuludur (Güvemli, 2001: 389).

**1950-1989 Arası:** Ekonomi Tarihçisi Korkut Boratav (1998) 1950 sonrasında da şöyle bölümlendirmektedir :

- 1954-1961: Tıkanma ve yeniden uyum,
- 1962-1976: İçe dönük ve dışa bağımlı genişleme,
- 1977-1979: Bunalım,
- 1980-1988: Genişleme ve tıkanma,
- 1989 ve sonrası: Popülizm ve konvertibilite.

1954-1961 döneminde şu gelişmeler olmuştur (Boratav, 1998: 85-94):

- Demir-çelik, kömür, çimento, çay, kağıt ve tütün gibi üretim alanlarına yatırım yapılması,
- Yabancı sermaye yasaının kabul edilmesi,
- Türk Sınai ve Kalkınma Bankasının kurulması,
- Liberal dış ticaret rejimi içinde dış ticaret açığının kronik hale gelmesi.

Bu ekonomik ve yasal gelişmeler üç açıdan muhasebe mesleğini etkilemiştir: İlki, hem devlet, hem de özel kesimdeki işletmelerin artması muhasebeci talebini hızlı bir biçimde artırmıştır. İkincisi, 1950 yılında yürürlüğe giren kurumlar vergisi, gelir vergisi ve vergi usul kanunları muhasebenin biçimsel yapısını oluşturmaya başlamıştır. 1954 yılında yenilenen Türk Ticaret Kanunu bu biçimlendirmeye hizmet etmiştir. Üçüncüsü, bu dönemde Türk muhasebe uygulamaları Batı Avrupa ülkeleri ve ABD'nin etkisi altında karma bir yapıda gelişme göstermiştir. Bu dönemde 1956, 1960 ve 1966

yıllarında Maliye Bakanlığı tarafından yapılan ve sonuçsuz kalan üç yasal düzenleme talebi olmuştur (Güvemli, 2001: 13).

Bu gelişmeler 1950-1960 arası dönemde muhasebe eğitiminin de gelişmesine neden olmuştur. 1955 yılında Ankara İktisat ve Ticaret Okulu, 1958 yılında Eskişehir İktisat ve Ticaret Okulu açılmıştır. İstanbul ve İzmir'deki okullarla birlikte, bu dört okul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisine dönüştürülmüştür. Bu yasal düzenleme muhasebe eğitiminin Anadolu'da yaygınlaşmasında ve artan muhasebeci ihtiyacının karşılanmasında önemli bir dönüm noktası olmuştur. Daha sonraki yıllarda Bursa, Adana ve Trabzon'da İktisadi ve Ticari İlimler Akademileri kurulmuş ve bu akademilere bağlı muhasebe eğitimi veren birçok okul açılmıştır (Güvemli, 2001: 359).

1972-1976 yıllarında dışa bağımlı ve içe dönük genişleme beş yıllık kalkınma planlarına dayalı olarak gerçekleştirilmiştir (Boratav, 1998: 94-114):

- Dayanıklı tüketim mallarına yönelik talebin artması,
- Bu talebi karşılamaya yönelik sanayi yatırımlarına ağırlık verilmesi,
- Beş yıllık kalkınma planlarının kamu için zorlayıcı, özel kesim için normatif bir nitelik taşıması nedeniyle yatırımların plana uygun konulara yönelmesini sağlayacak itici güce gerek duyulması ve bu amaçla yatırımların özendirilmesi ile ilgili yasaların yürürlüğe konulması.

Bu ekonomik, sosyal ve yasal gelişmelerin muhasebe uygulamalarına katkısı iki yönde olmuştur. Birincisi, muhasebeci talebini artıran yeni işyerlerinin artmasını sağlamış, ikincisi özendirme önlemlerinin sonuçlarının izlenmesi için muhasebe uzmanlığı olan kişilere iş alanı yaratmıştır. Ancak bu dönemin temel özelliği sanayi, ticaret ve hizmet kuruluşlarının hem sayısal, hem de ölçek olarak büyümesi muhasebenin uygulama alanını genişletmiş olmasıdır (Güvemli, 2001: 14). Ayrıca bu dönem içinde 1972 yılından itibaren KİT'lerde tekdüzen hesap planı uygulanmaya başlanmış ve daha sonra özel sektörde muhasebe işi yapan işgücü KİT'lerden yetişerek muhasebeye ilişkin bilgi ve uygulamalarını özel sektöre aktarmışlardır (Özyürek, 1999: 90).

1977-1979 arası dönem (Boratav, 1998: 114-119); sosyal çalkantılar, ekonomik bunalımlar, yüksek enflasyon, dış ticaret dengesinin bozulması, döviz yokluğu ve tüketim maddelerinin yokluğu ile karakterize edilir.

1980-1988 arası dönem de ise şu gelişmeler yaşanmıştır (Boratav, 1998: 120-138):

- Dış alımın liberalleşmesi ve dış satımın özendirilmesi sonucu iç ve dış ticaretin gelişmesi ve bu gelişmelerin alt yapısını da özendirme önlemleriyle hızlandırılan özel kesimin sanayi yatırımlarının oluşturması,



- 1986 yılında İstanbul Menkul Kıymetler Borsasının işler duruma gelmesi,
- 1985 yılında Katma Değer Vergisi Kanununun kabul edilmesi,
- KİT'lerin özelleştirilmesi çalışmalarının başlaması.

Bu gelişmeler muhasebe mesleğinin görev alanının genişlemesine yol açmış ve mesleğin örgütlenmesine yönelik baskıları artırmıştır. Bir yanda sanayileşme ve dış satıma yönelik politikalar, teşvikler ve diğer yandan Katma Değer Vergisi ve İKMB'nin çalışmaya başlaması muhasebe mesleğini iki yönden etkilemiştir. İlki, işyeri sayısının artması ve işletmelerin büyümesiyle işletmelerde görev alacak muhasebeci talebinin artmasıdır. İkincisi, özendirme önlemleri ve İMKB'nin çalışması dış satım ve KDV uygulamaları nedeniyle muhasebe dış denetiminin önem kazanmasıdır. Özellikle bu ikinci etken mesleğin örgütlenmesini kaçınılmaz hale getirmiştir (Güvemli, 2001: 15).

1980 yılında ve 1984 yılında Maliye Bakanlığı tarafından yine sonuçsuz kalan iki yasal düzenleme talebi daha olmuştur. Tüm bu girişimlere rağmen mesleğin yasalaşmamasının nedenlerini Güvemli (2001: 676-678) şöyle açıklamaktadır:

- *Meslek üyelerinin uygulama alanlarının yetersizliği.* Meslek konusunda önceleri yeterli bilgi birikimi yoktu. Meslek mensupları, bilgi ve sayıca yeterli sayı ve büyüklükte değildi.
- *Meslekle ilgili bakanlıkların ve meslek kuruluşlarının mesleğe sahip çıkmaması.* Bu meslek, bu sorunu çözmüş ülkelerde genelde Sanayi ve Ticaret odalarının çabalarıyla ve iktisadi hayatı düzenleme görevi üstlenmiş olan İktisat Bakanlıklarının denetim ve gözetiminde yasal düzene kavuşmuştur. Türkiye'de 1932 ve 1938 yılındaki yasalaştırma girişimleri Ticaret Bakanlığınca, sonrakiler ise hep Maliye Bakanlığınca yapılmıştır. Bu gecikmenin baş nedenidir, çünkü mesleği örgütleyip disiplin altına alma iktisadi yaşamı düzenlemekle görevli İktisat Bakanlığının ya da bu görevi üstlenen Sanayi ve Ticaret Bakanlığının görevidir. Mesleğe Sanayi ve Ticaret Bakanlığı sahip çıkmadığı gibi, bundan yarar görececek tüccar ve sanayicilerin meslek kuruluşları olan Ticaret ve Sanayi Odaları da bu yolda çaba göstermemiştir.
- *Mesleğin daha çok vergicilik açısından ele alınması.* Maliye Bakanlığı altı girişimde de konuyu vergicilik açısından ele almış, yasa taslak ve tasarılarında vergi konularında uzman kişilere ayrıcalıklı yetkiler verilmiştir. İktisadi yaşam için önemli fakat çileli muhasebe ve denetleme işlerine gerekli yer verilmemiş ve bu işleri yapanlara yetki tanınmamıştır.
- *Temsil konusunun iyi anlatılamamış olması.* Meslekten olmayıp mesleğe sahip çıkanların avukatlığa hevesleri yasa tasarılarında ağırlık kazanmış ve bu nedenle Yasama Meclis'lerindeki esas

mesleği avukatlık olan ve çoğu kez çoğunluğu oluşturan milletvekilleri, bu konudaki yasa tasarılarını benimsememiştir.

- *Meslek üyelerinin mesleğe sahip çıkmaması.* Muhasebeci ve Denetçi olarak çalışmakta olanların mesleğin yasal düzene kavuşması için uğraşacak vakitleri ve etkili güçleri yoktur. Yasal düzene ve disipline kavuşmanın, kendileri için yarar ve sakıncaları da açıkça ortaya konmadığından, bu konuda görüş birliği de yoktur. Meslek mensuplarının öğrenim ve yetiştirme derecelerinin de farklı olması nedeniyle de bir birliğe varılamamıştır.
- *Uygulanabilir bir yasa tasarısının hazırlanmamış olması.* Mesleğe kabul edileceklerin çeşitli öğretim kurumlarından mezun oluşu, bunlar için çeşitli staj ve sınav gereği; meslek mensuplarını, öğrenim, staj, sınavla yapacakları işlere göre kümeleme, yapılacak meslek yasasında göz önünde bulundurulmalıdır. Bu konuda Türkiye’de örnek alınabilecek bir meslek yasası da yoktur. Yapılacak muhasebecilik ve denetçilik yasası karmaşık olduğundan, geniş bir araştırma yapıp, ülke gerçeklerine uygun ve teknik açıdan uygulanabilir bir yasa tasarısı hazırlanamamıştır.
- *Mesleğin gereğinin ve öneminin ilgililere ve kamuya iyi anlatılamamış olması.* Bu konudaki yasa taslak ve tasarıları iyi hazırlanamamış; gerekçeleri açıkça belirtilememiş, mesleğin Türkiye iktisadına yararı ilgililere anlatılamamış; meslek mensupları bir birliğe varamamış, bundan yarar görecektir kurum ve işletmeler konuyu yalnız vergicilik açısından görüp önemsememiş, konu kamuya mal edilememiştir.
- *Mesleği ilişkin yasal düzenlemelerin kimi mahfillerce engellenmiş olması.* Kimi mahfiller, tüccar ve sanayi temsilcilerini ve dolayısıyla siyasal iktidarları etkileyerek bu mesleğin yasal düzene kavuşturulmasını engellemiştir. Siyasal iktidarlar bu konuyu doğrudan ele alıp, ülke gerçeklerine uygun bir yasa tasarısı hazırlanamamıştır. TBMM’ne sunulan yasa tasarıları, bundan çıkar uman kimi maliyeciler bürokratlar ve piyasada mali müşavirlik yapan kimi eski maliyeciler ile böyle bir yasanın kendilerine sağlayabileceği yararları bilemeyen ya da ülkede muhasebe ve denetlemede açıklık istemeyen tüccar ve sanayici temsilcilerinin istekleri doğrultusunda hazırlanmıştır. Bu tür hazırlanan yasa tasarılarıyla, her girişim, muhasebeci, maliyeci ve hukukçu çıkar çatışmasına dönüştürülmüştür.

Tüm bu girişimlerin sonuçsuz kalmasına rağmen 1989 yılındaki girişim nihayet sonuç getirmiş ve meslek yasalaşmıştır. Böylece biçimsel olarak yapılanmış kurumsal alanda yeni bir dönem başlamıştır.

## İkinci Dönem: 1989-2004

Muhasebe mesleğinin tarihsel evriminde 1989 yılı önemli bir dönüm noktasıdır. Bu yılda 3586 Sayılı yasa yürürlüğe girmiş ve TÜRMOB kurulmuştur. Yasanın gerekçesi devletin artan vergi ihtiyacına, vergi mükellefleri arasındaki karmaşık vergi ilişkilerine ve sermaye şirketlerinin sayısının artmasıyla birlikte hisse senedi ve tahvil çıkararak kaynak sağlamalarının denetim, şeffaflık ve genel olarak mali ilişkilerdeki güven ve sürdürülebilirlik ihtiyacını artırdığına atıfta bulunmaktadır. Ayrıca tüm bu gelişmelerin yarattığı karmaşıklığın modern vergi sistemleri, muhasebe ve işletmecilik alanlarında bilgi ve uzmanlığa sahip bir mesleğin doğmasına neden olduğu vurgulanmaktadır. Diğer ülkelerde muhasebe mesleğine ilişkin düzenlemelerin 1800'lü yılların ikinci yarısından itibaren başladığı, buna karşılık ülkemizde batılı anlamda ve ülkenin ihtiyaçlarına karşılık verebilecek bir mesleki örgütlenmenin 1989 yılına kadar gerçekleşmediği belirtilmektedir.

Diğer yandan meslek üyelerinin kendilerini mali müşavir, uzman muhasep, serbest hesap uzmanı gibi çeşitli unvanlarla adlandırarak çalıştıkları vurgulanarak, bu meslek üyelerini bir örgüt etrafında toplayarak belirli nitelikler kazandırma ve 'düzenli ve seviyeli' bir hizmet anlayışı etrafında birleştirme isteği yasanın birinci maddesinde dile getirilmektedir. Yasanın amacı şöyle belirtilmektedir;

“işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere ‘Serbest Muhasebecilik’, ‘Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik’ ve ‘Yeminli Mali Müşavirlik’ meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organların seçimlerine dair esasları düzenlemektir” (Büyükbalkan, 1998:23).

1989 yılında yürürlüğe giren 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecik Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun, yukarıda da kanunun çıkarılma gerekçesinde bahsedildiği gibi, özellikle standardizasyon ihtiyacından doğduğu anlaşılmaktadır. Ekonomik gelişmelerle birlikte ticarete, sanayide ve hizmet sektöründe meydana gelen gelişmelere ek olarak yeni vergilerle birlikte ortaya çıkan yoğun ve karmaşık vergi ilişkileri ‘*modern vergi sistemlerinin yanı sıra muhasebe, işletmecilik ve vergi konularında yüksek bilgi ve ihtisas sahibi olacak yeni bir mesleğin doğmasına neden olmuştur*’ (Büyükbalkan, 1998: 4). Bu karmaşıklığın yasal bir düzenleme ile örgütlenmek ve standartları sağlamak suretiyle ortadan kaldırılacağı öngörüsü mesleği yeni bir kurumsal mecraya taşımıştır.

Mesleğin yasallaşmasını sağlayan nedenleri Güvemli (2001: 683) şöyle sıralamaktadırlar:

- Devletin vergi gereksinimi artmıştır. Devletin denetimi yeterli değildir, bu yasa ile denetim fazlalaşacak vergi geliri artacaktır.
- Gelir, kurumlar, katma değer vergileri karmaşık ilişkiler yaratmakta, bu karmaşıklık içinden milyonları bulan vergi yükümlülere çıkamamaktadır. Onlara yasal yetkili kişilerin yardım etmeleri gerekmektedir.
- Sermaye şirketlerinin sayıları giderek artmakta ve bunlar sermaye piyasasından yararlanmaktadırlar. Dolayısıyla denetlenmeleri gerekmektedir.
- Muhasebe ve vergi işleri ile uğraşanlar zaten vardır. Bunlar kendilerini mali müşavir, uzman muhasip gibi adlar vermektedirler. Bunları düzenli ve seviyeli bir hizmet anlayışı etrafında birleştirmek gerekmektedir.
- Türkiye’de muhasebe tatbikatı yeknesaklıktan mahrumdur, isabetli kararlar için gerekli bilgileri yöneticilere sağlayamamaktadır. Eğitilerek ruhsat verilen mali müşavirler ancak bunu sağlayabilir.
- Pek çok ülke (örn. İngiltere 1870, ABD 1886, Hollanda 1895) mali müşavirlik ve muhasebecilik mesleğini kanunla düzenlerken Türkiye bu konuda geç kalmıştır.
- Yeminli Mali Müşavir, kişi ve kurumların muhasebe ile ilgili beyanlarının doğruluğunu kendi mesleki itibar ve bilgisiyle güven altına alacak gerekli bilgi, yeterlilik ve ahlaka sahip olmak zorundadır.

3568 Sayılı yasada üç ana görev ve üç meslek kategorisi benimsenmiştir. Üç ana görev sırasıyla muhasebe kayıt düzeninin yürütülmesi, denetim ve onaydır. Üç meslek unvanı da sırasıyla, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir’dir (Büyükbalkan, 1998: 88).

Temelde üç görevin her birine karşılık bir unvan vardır. Ama yasada her unvanın bir alt işi yapması da benimsenmiştir. Başka deyişle Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) denetim işi yanında muhasebe kayıt düzeni ile de uğraşabilecektir. Yeminli Mali Müşavir (YMM), onay yanında denetim işlerini de yapabilecektir. Yasa, üç unvan arasındaki bağıntıyı bu esaslar çerçevesinde ortaya koymuştur.

Meslekle ilgili belirlenen bu çerçeveye birlikte yasada öngörülen yönetmelikler çıkarılmış, meslek odaları Türkiye Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) çatısı altında örgütlenmişlerdir. Örgütlenme ilçelere

kadar yaygınlaşmıştır. 2005 verilerine göre TÜRMOB'a bağlı 80 SMMM, 7'de YMM odası bulunmaktadır.

Diğer taraftan TÜRMOB kendi alt organlarını örgütlemenin yanında uluslar arası kuruluşlara da entegre olmuştur. 1995 yılında, temel amacı, küreselleşmeye uygun olarak muhasebecilerin uyguladıkları standartlara uyum sağlanmasını temin etmek ve muhasebecilerin tutarlı ve yüksek kaliteli hizmet vermeleri için çaba göstermek olan ve bu yönde kendi anayasasını oluşturan Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonuna (IFAC) üye olmuştur. IFAC, üyeleri ile sürekli temas halinde olmak suretiyle, muhasebeciler için mesleki yayınlar ve meslek ahlakı ile ilgili yayınlar yapmakta, muhasebe mesleğinin kamuyu ilgilendiren yönlerinin dünya muhasebecilerine duyurulmasını sağlamakta ve dünya gelişimine ve değişimine uyum sağlayan muhasebeciliğin gelişimini, ulusal muhasebecilik örgütlerini destekleyerek, sağlamaya çalışmaktadır (Güvemli, 2001: 594).

Bu bağlamda meslek 1989 yılından sonra hem ulusal planda örgütlenmiş hem de üst birlik olan TÜRMOB'un uluslar arası ağlara dahil olması etkileşim alanını genişletmiştir. Böylece meslek kurumsallaşmış ve geniş sosyal çevrelerin bir ögesi haline gelmiştir.

### MESLEKLEŞME SÜRECİNDE KURUMSAL ALANIN EVRİMİ

Weber bürokrasi içinde, Durkheim toplumsal düzende mesleklerin rol ve önemine dikkati çekmişlerdir. Kurumsalcılar da meslekleşmeyi aslında kurumsal bir alanın oluşumu; meslekleri de yapısal-işlevsel boyutlarıyla sosyal düzenin oluşumunda önemli birer 'sosyal kurum' olarak görmüş ve inceleme konusu olarak ele almışlardır. Ancak 'paylaşılan anlam ve ilişki sistemleri' olarak tanımlanan (Aydın, 1997) kurumların meslek olarak ortaya çıkışı mesleğin sınırlarının belirliliği ile ilgilidir. Başka deyişle kurum haline gelmiş bir meslekten bahsetmek için biçimsel bir yapı olarak ortaya çıkan ve sınırları belirlenmiş olan bir uzmanlık alanı akla gelir.

Mesleklerin yaygınlaşması ve bağımsız uzmanlık alanları haline gelmesi toplumdaki rasyonelleşme düzeyine ve işbölümü ve uzmanlaşmanın yaygınlaşmasına bağlıdır. Toplumlar modernleştikçe alandaki rasyonel kurumsal modeller daha yaygınlaşır ve rasyonel kurumları içeren alanlar daha da artar. Meyer ve Rowan'ın 'rasyonel mit' olarak tanımladıkları (1977: 347) bu kurumlar ilişki ağları karmaşıklıkla artar. Biçimsel örgütlerin ortaya çıkışı ve alandaki ilişki ağlarının karmaşıklıkla artmasıyla rasyonel mit olarak tanımlanan kurumlarının artacağı varsayımının Türkiye'de muhasebe mesleği açısından doğru olduğu görülmektedir. Bunu muhasebe mesleğinin geçirdiği evrim içinde izlemek mümkündür. Bunun için O'Brien ve Slack'in (2003) kurumsal alanın değişimine ilişkin önerdiği dört temel faktör incelenecektir. Bu dört faktörde meydana gelen değişim mesleğin yasal bir

kimliğe kavuştuğu 1989 yılı ve öncesi olmak üzere iki ayrı dönemde analiz edilecektir.

### **Aktörler**

Bir alandaki kurumsal mantığın değişiminin ilk göstergesi aktörlerin sayısı ve özelliklerindeki değişimdir (O'Brien ve Slack, 2003). Muhasebe mesleği açısından bakıldığında muhasebecileri, muhasebe işlemine konu olacak mükellef işletmeleri, devleti, muhasebe eğitimi veren kurumları, uluslar arası örgüt ve entegrasyonları alandaki mantığı değiştirme potansiyeli taşıyan birer aktör olarak görmek mümkündür.

Bu bağlamda muhasebecilik uygulamasına muhatap olan işletmeler birer aktör olarak değerlendirilip, bunlar Cumhuriyetin ilk yıllarından itibaren nicel olarak ele alınabilir. Buna göre Cumhuriyet döneminin ilk sanayi sayımı 1927 yılında yapılmıştır. Toplam 65.245 sanayi kuruluşu sayılmış ancak birçoğunun ziraatla ilgili olması ve bir kısmının da çalışan sayısı için altında olduğu için muhasebe uygulamaları açısından önem taşıyan üç-dört bin işletmenin olduğu varsayılmaktadır (Güvemli, 2001: 19). Bazılarının üretimden çekilmesi ve İkinci Dünya Savaşının başlaması ile muhasebeci çalıştıracak işletme sayısının 1940'lı yılların başında 1000'e kadar düştüğü kabul edilmekle birlikte 1923-1950 yılları arasında bağımlı muhasebeci çalıştırabilecek işletme sayısı, bini sanayi kuruluşu olmak üzere 3000 dolayındadır. Büyük işletmelerde birinci ve ikinci derecede sorumlu muhasebeciler de dikkate alındığında bu sayının 3000-4000 arasında olabileceği, bağımsız muhasebeciler ve bakanlık kadrosundaki muhasebecilerle birlikte bu sayının beş-altı bin olduğu kabul edilebilir (Güvemli, 2001: 21). Yine bu dönemde yaklaşık 6000 dolayında orta eğitim düzeyinde muhasebe eğitimi almış eleman yetiştirildiği bilinmektedir (Güvemli, 2001: 24). SM ve SMMM niteliğinde toplam muhasebeci sayısının 1950'de 10.000 dolayında olduğu tahmin edilmektedir. Yapılan hesaplamalar bu sayının 1990 yılında 80.000'e ulaştığını ortaya koymaktadır (Güvemli, 2001: 24).

1923-1950 yılları arasında muhasebe eğitimi açısından bakıldığında şu sonuçlar çıkmaktadır. 1950 yılına gelindiğinde dört yüksek öğretim kurumunun muhasebe eğitimi verildiği görülmektedir. Bunlar: İstanbul Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu, İstanbul Üniversitesine bağlı İktisat Fakültesi, İzmir'de Yüksek Ekonomi ve Ticaret Okulu, Ankara Üniversitesine bağlı Siyasal Bilgiler Fakültesidir. 1923'den 1950'ye gelindiğinde muhasebe eğitimi veren yüksek okul ve fakülte sayısı 34'e yükselmiştir. Bu dönemde bu okullardan mezun olanların sayısı 4500 dolayındadır. YÖK'ün kurulduğu 1982-1983 yılına gelindiğinde ise toplam 18 fakülte 43 yüksek okulda 60.000'e yakın öğrencinin muhasebe eğitimi gördüğü ortaya çıkmaktadır. Ortaöğretim açısından bakıldığında, Ticaret ortaokulları ile ilgili Cumhuriyet dönemi bilgileri 1927-1928 ders yılından,

Ticaret liseleri ile ilgili bilgiler ise 1932-1933 ders yılından itibaren başlamaktadır. 1927-1928 ders yılında 5 ticaret ortaokulu varken bu sayı 1950'de 25'e çıkıyor, 1985-1986 yılında ise yine 5 de kalıyor. Ticaret liselerine bakıldığında 1935'de 7 okul, 1950 yılında 23 okul, 1980'de 218, 1985-1986 da ise 221 okulun olduğu tespit edilmektedir (Güvemli, 385-417).

Cumhuriyetin ilk yıllarından itibaren özellikle 1950'li yıllardan sonra sanayileşme eğilimi ile birlikte işletme sayısı artarken; bir yandan da yüksek öğretim ve orta öğretimde muhasebe eğitiminin verildiği eğitim kurumlarının ve muhasebe eğitimi almış mezunların artışı mesleğin uygulama sahasındaki aktör sayısını çoğaltmıştır. Bununla birlikte muhasebe mesleğinin kurumsal çevresi içinde devlet düzenleyici rolü ile baş aktör olarak yer almış ve alanın sınırlarını devlet lehine belirlemeye dönük çabalar sarf etmiştir. 1980'li yıllardan sonra liberal, dışa dönük iktisadi politikaların getirdiği yeni ekonomik düzen içinde ilişki ağlarının yeni kollar kazanması mesleğin herkes tarafından ortak algılanacak şekilde düzenlenmesini zorunlu kılmış ve nihayet bu çabalar 1989 yılında meyvesini vermiş, meslek yasal bir kimliğe kavuşurken; örgütlü yeni yapısı, idari mekanizması ile 'kurum'laşma yolunda yeni bir evreye geçilmiştir. Özellikle bu düzenlemeyle bir yandan mesleğin belirsiz çizgileri netleşmiş, sembolik sistemi yeniden kodlanmış bir yandan da mesleğin üst birliği konumundaki TÜRMOB ve ona bağlı meslek odalarının kuruluşu ile ortaya çıkan örgütlü, dinamik yapıyla meslek sosyal sistem içinde sınırları yenilenmiş bir kurum olarak belirmiştir.

Diğer taraftan uluslar arası ağlara eklemleme süreciyle birlikte IFAC ve IASC gibi uluslar arası muhasebe kuruluşları meslek için birer aktör olarak belirmiş ve bu kuruluşlara üyelikler dış kaynaklı normatif kurumsal etkileri de beraberinde getirmiştir. Özellikle muhasebe standartları konusunda bu bariz bir şekilde ortaya çıkmıştır. Sermaye piyasalarının uluslararasılaşması, çokuluslu şirketlerin giderek artması, bağımsız denetim firmalarının ortaya çıkması, ekonomik birlikler oluşturma çabaları gibi bir takım nedenler muhasebe standartlarının uluslar arası düzeyde harmonizasyonunu gerekli hale getirmiştir. Bu konuda Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu (IASC), Avrupa Birliği (AB), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), Menkul Kıymetler Komisyonları Uluslar arası Örgütü (IOSCO) tarafından yürütülen çalışmalar esas alınmıştır. IFAC üyesi tüm kuruluşlar IASC kapsamına alındığı için TÜRMOB'da IASC'ye üye birliklerden biri olarak bu sürecin içinde yer almıştır (Üstündağ, 2000: 46).

Böylece meslek ulusal düzeyde hızla örgütlenmesini sürdürürken bir yandan da üst birlik olan TÜRMOB ile de uluslar arası örgütlerde temsil kabiliyeti bulmuş ve geniş bir ağın içinde yerleşik bir kurumsal alan haline gelmiştir. Ayrıca muhasebe standartlarını belirlemek üzere 1994 yılında kurulan TİMDES (Türkiye Muhasebe ve Denetleme Standartları Kurulu) ve 1999 yılında onun yerini alan TİMDES (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu)

muhasibecilik mesleği açısından fonksiyonel birer organ olarak faaliyet göstermiştir. Yine SPK'nın (Sermaye Piyasası Kurulu) mali tabloların içeriği ve muhasebe standartlarının belirlenmesindeki rolü dikkate alındığında önemli bir aktör olduğu görülmektedir. Bu bağlamda 1989 ve öncesi kıyaslandığında mesleği şekillendiren aktörlerin hem nicel hem de nitel anlamda önemli ölçüde farklılaştığı görülmektedir.

### **Değişim Süreçleri ve Örgütler Arası Bağlantılar**

Muhasebe uygulamalarının devletin en önemli gelir kaynaklarından olan verginin konusu olmasından dolayı değişim süreçlerinin vergi yasaları temelinde şekillendiği görülmektedir. Bir yanda gelir kaynaklarını artırmak isteyen devlet, diğer yanda kendi kaynaklarını korumak isteyen işletmelerin çabaları mesleğin kurumsal alanının sınırlarını belirleyen güçler olarak ortaya çıkmıştır. Özellikle devletin denetimin konusu olan bilgiye ve bu bilgiler dolayımı ile temin etmek istediği vergi gelirine ulaşmak için attığı adımların mesleğin ilişki sistemlerini yönlendiren temel dinamik olduğu görülmektedir. Mesleğe ilişkin yasal düzenlemeleri yapmaya dönük sekiz girişimden ilk ikisi hariç geri kalanların Maliye Bakanlığı tarafından üstlenilmesi bunun bir göstergesi olarak ortaya çıkmaktadır.

Bunu Güvenli'nin (2001: v) şu ifadelerinde de görmek mümkündür:

“Cumhuriyet dönemi boyunca Türkiye muhasebe uygulamalarını yönlendiren, muhasebenin biçimsel yapısının oluşumuna katkıda bulunan tek kurum vergicilikteki gelişmelerdir. Vergiciliğe bağlı bu gelişmeler doğal olarak muhasebenin dışı dönük, daha çok devlete dönük gereksemelerini karşılama amaçlıdır. Kimi işletmelerin ve sermaye gruplarının muhasebe uygulamalarını kendi gereksemeleri için geliştirme çabaları sınırlı ve yetersiz kalmıştır. Yüzyılın sonunda, kayıt dışı ekonominin yüksek boyutlara ulaşmasının altında, bu tarihi gelişimin, yani özel kesim kişi ve kurumlarının muhasebeden öncelikle kendileri için değil, devlete hesap vermek için yararlanma olgusu bulunmaktadır. Nitekim hasılat, gelir, kar üzerinden beyannameye dayalı olarak vergi alınmaya başlanması, muhasebenin kayıt düzeninin ve mali tabloların biçimsel yapılarında ülke seviyesinde standartlaşmaya gidilmesi gereğini ortaya çıkarmıştır.”

Böylece 1989 yılına kadar dağınık bir görüntü çizen mesleğin 1989 yılında yapılan yasal düzenleme ile sınırlarının net bir şekilde ortaya çıkması sağlanmıştır. Bu bağlamda mesleğin biçimsel yapısında vergiciliğin temel bir rol oynadığı ve kaynak akışının ve ilişki ağlarının vergicilik kanalıyla şekillendiği ortaya çıkmaktadır.

Diğer yandan toplumsal dönüşümlerin kurumsal alan içindeki ağırlıkta oluşumunda etkisi olduğu görülmekte ve değişim süreçleri ile birlikte



örgütler arası ağı da karmaşıklaştırmaktadır. Sanayi toplumunu bilgi toplumuna doğru eviren en önemli etken teknoloji olarak karşımıza çıkmakta ve bu muhasebe mesleğine de yansımaktadır. Teknoloji iş yapma şekillerini ve örgütlenme biçimlerini değiştirmekte, yeni iş ve meslekler ortaya çıkarırken bazıları önemini yitirmekte ya da tamamen ortadan kalkmaktadır. Eski örgütlenme ve iş yapma biçimleri yerine yeni ortama uygun örgütlenme ve stratejiler geliştirilmesi ihtiyacı ortaya çıkmaktadır (Cangir, 2001: 387-388).

Buna göre teknolojinin hızla değişmekte olduğu bir çevrede muhasebe mesleğinin de bundan etkilenmemesi söz konusu değildir. Bilgi teknolojisi, özellikle yazılım ve donanım ürünleri, bilgi sistemleri kullanılarak gerçekleştirilen işlemler, yönetim ve karar destek süreçlerinin bilgisayar ortamına taşınması, bilgi depolama, bilgi yönetim sistemi, bu sistemlerin geliştirilmesi gibi kavramlar ve faaliyetlerin tümünü kapsamaktadır. Muhasebecilik mesleğinde verilen hizmetin doğasının değişmesinin yanında muhasebecilerin müşteri ile iletişim yöntemleri bilgi teknolojilerinden etkilenmektedir. Dolayısıyla teknolojide yaşanan gelişmelerle birlikte muhasebe mesleği bilgi toplayıp kaydetmenin yanı sıra, işletmenin finansal durumunu ve gösterdiği gelişmeleri yorumlayan, işletme yöneticileri, ortakların ve muhasebe bilgisini kullanan diğer birimlerin karar verme süreçlerine yardımcı olan bir yapıya bürünmektedir. Ayrıca, kağıt ortamından ayrılmaz bir konumda olan denetim süreci de teknolojik gelişmeler neticesinde elektronik ortama taşınmıştır (Öksüz, 2001: 43).

Bu bağlamda bilgi toplumuna geçişle birlikte muhasebe uygulamalarında bilgisayar temelli teknoloji devreye girerek yazılım şirketlerinin değişim süreçleri içinde ağı dahil olmasını sağlamıştır. Hatta Maliye Bakanlığı'na meslekle ilgili düzenleme yetkisi veren hükümler esas olarak Vergi Usul Kanunu'nda bu durum düzenlenmiştir. VUK'un 175'nci maddesinin üçüncü fıkrasında Maliye Bakanlığı'nın, muhasebe kayıtlarını bilgisayar programları aracılığıyla izleyen mükellefler ile bu bilgisayar programlarını üreten gerçek ve tüzel kişilerce uyulması gereken kuralları ve bilgisayar programlarının içermesi gereken asgari hususlar ile standartları ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu belirtilmiştir (Cangir, 2001: 379).

Özetlemek gerekirse Cumhuriyetin ilk yıllarından beri değişim süreçlerini vergicilik temel olmak üzere eğitim kurumlarının artışı, sanayi dallarının çeşitlenmesi, büyük işletmelerin ve yabancı yatırımların çoğalması, teknolojik dönüşümlerin etkileri bağlamında ele almak gerekir. Cumhuriyetin ilk yıllarında sınırlı sayıda işletme, eğitim kurumları ve devlet arasında gerçekleşen kaynak akışları ve buna bağlı olarak oluşan örgütler arası bağlar özellikle 80'lerden sonra işletme sayılarının ve eğitim kurumlarının artması, yabancı sermayenin ekonomik yapıya entegre olması, bilgisayarlı muhasebe ile birlikte yazılım şirketlerinin önem kazanması ile değişime uğramış bu

değişimlerin getirdiği düzenleme mesleğin örgütlenmesini, yeni kurumsal alanın şablonlarına göre yapılanmasını sağlamıştır.

### **Sermaye Yapısı**

Muhasebe mesleğinde sermaye, diğer mesleklerde olduğu gibi, daha çok mesleki değerler yoluyla yorumlanan kültürel bir sermayedir (Oakes ve diğerleri, 1998). Bu nedenle uzman meslek elemanı alanın en önemli sermaye unsurudur. Bu özellik mesleğin bir örgütsel alan olarak belirmeye başladığı dönemlerden bu yana geçerli olmakla birlikte, mesleğin sermayenin yapısında değişmeye yol açan bazı etkenler ortaya çıkmıştır. İlki, 1989 yılındaki düzenlemeye kadar mesleğin belirli bir yasal çerçevesi olmadığı için yüksekokul mezunu, ticaret lisesi mezunu ve usta-çırak ilişkisi içinde yetişmiş muhasebeciler söz konusudur. 1989 sonrası muhasebe mesleğine giriş koşulları (zorunlu eğitim, deneyim / staj ve sınav gibi) sıkı kurallara bağlanmıştır. İkincisi, uluslar arası muhasebe standartlarının uygulamaya geçmesi mesleğin uygulama ilkelerini daha da çapraşık hale getirmiştir. Bu durum muhasebe işletmelerinde gereksinme duyulan uzman sayısını ve niteliklerini artırmıştır. Üçüncüsü, son yıllarda bilişim teknolojisinin muhasebe mesleğini etkilemesi, alandaki sermayenin kültürel niteliğini çeşitlendirdiği gibi, ekonomik bir nitelik de kazandırmıştır. Artık her muhasebe meslek elemanı muhasebe paket programlarını kullanmayı bilmek zorundadır ve her muhasebe işletmesi bilgisayar ve muhasebe paket programlarına yatırım yapmalıdır.

### **Düzenleyici Yapılar**

Muhasebe mesleğinin kurumsal alanını şekillendiren en önemli faktör düzenleyici yapılardır. Mesleğin uygulama alanının vergicilikle doğrudan ilişkili olması devleti sürekli bu alana müdahale etmeye yönlendirmiştir. Devletin vergicilik nedeniyle 1927'den 1989 yılına kadar denediği 8 girişim sonuçsuz kalmış, ancak 1989 yılında meslek örgütlü yeni hukuki yapısı ile sosyal sistem içinde yerleşmiştir. 1989 yılına kadar olan dönem muhasebe mesleğinin gelişmesini zorunlu kılan yasalar (özellikle vergi yasaları), meslek adamı yetiştiren eğitim kurumları, mesleğin hizmetine ihtiyaç duyan kamu ve özel işletmelerin gelişmesine sahne olmuştur. Bu bağlamda 1989 yılı muhasebe mesleği açısından bir dönüm noktasını oluşturmaktadır. 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Kanunu yürürlüğe girerek mesleğin örgütlenmesini sağlamıştır.

1989 öncesi dönemi, Greenwood ve diğerlerinin (2002) kurumsal değişim modelindeki kurumsallaşma öncesi aşama olarak nitelendirebilir. Meslek açısından henüz kurumsal baskıların zayıf olduğu ve mesleğin çalışma ilke ve standartları konusunda henüz oybirliğinin olmadığı bir dönemdir. Ayrıca ekonomik, sosyal ve teknolojik gelişmelerle alandaki mevcut kurumların

uyum içinde olmadığı ve gereksinmelere karşılık vermediği ileri sürülmektedir. Kraatz ve Moore (2002) yasal düzenlemelerin kendisinin örgütün dışsal koşulları olmadığını, ekonomik, sosyal ve teknolojik koşulların yarattığı belirsizlik ve çalkantıların bir sonucu olduğunu ileri sürer. Bu dönem yasanın gerekçesinde de belirtilmektedir.

Diğer taraftan 3568 Sayılı yasayla kurulan Türkiye Muhasebe Odaları Birliği (TÜRMOB) devletle muhasebe firmaları arasında ara bir birim olarak ortaya çıkmış ve Bakanlık kanalıyla yapılan düzenlemelerin bir çoğu bu birliğe bırakılmıştır. Böylece artık biçimsel anlamda normları belirleyen bu üst birliğin düzenleyici rolü alana hakim olmaya başlamıştır. Çünkü yasa pek çok düzenlemeyi odalar aracılığıyla yapmaktadır. Bunu TÜRMOB ile ilgili maddede açıkça görmek mümkündür. 3568 Sayılı SM, SMMM ve YMM Kanununa göre TÜRMOB' un görevleri 29. Maddede şu şekilde düzenlenmiştir (Büyükbalkan, 1998: 38):

- Mesleğin geliştirilmesi ile ilgili çalışmalar yapmak,
- Meslek mensuplarının menfaatlerini, mesleki ahlak, düzen ve gelenekleri korumak,
- Odaları ilgilendiren konularda çeşitli mercilere görüş bildirmek,
- Odalar arasında çıkacak mesleki anlaşmazlıkları kesin olarak çözümlenmek, uyulması zorunlu meslek kurallarını belirlemek,
- Bu kanuna göre çıkarılacak yönetmelikleri hazırlamak,
- Milli ve milletlerarası kuruluşlara üye olmak, milletlerarası mesleki toplantılara katılmak,
- Maliye Bakanlığınca verilecek diğer görevleri yerine getirmek,
- Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak ve mesleki konularda resmi makamlarca istenilen bilgi ve görüşleri vermek.

Görüldüğü gibi oda pek çok mesleki düzenlemede etkin rol oynamaktadır. Aynı şeyi SMMM ve YMM odaları için de söylemek mümkündür. 3568 Sayılı Kanuna göre çıkarılacak yönetmelikleri hazırlamak; mesleki ahlak, düzen ve gelenekleri korumak; uyulması zorunlu meslek kurallarını belirlemek gibi oldukça temel roller üstlenen TÜRMOB'un ve ona bağlı SMMM ve YMM Odalarının önemli birer normatif baskı kaynağı oldukları anlaşılmaktadır. Çünkü bu odalar yasanın verdiği yetkiyi de kullanarak normatif kurallar belirlemektedir. Scott'ın (1994) ifade ettiği gibi normatif kurallar aktörlerin ve varlıkların nasıl davranması gerektiğine ilişkin kavramlara işaret eder; bunlar roller, rutinler ve kalıplardır. Bu kavramlar aktörlerin sadece nasıl davranacağını değil aynı zamanda nasıl davranması gerektiği ile de ilgilidir (Scott 1994: 63). Bu bağlamda odaların mesleğe ilişkin 'rutin' ya da 'kabul edilebilir' çözümlerden oluşan bir çerçeve çizdiği görülmektedir. Nitekim meslek mensuplarının çalışma usul ve esaslarının belirlendiği ilgili yönetmeliğin 5. maddesinde bu standart ve normların yayılım süreci belirtilmiştir: *"mesleki bilgi, mesleki konularda eğitim yapılarak geliştirilir, bu eğitim çalışmaları birlik ve odalarca yürütülür"*. Bu

bağlamda TÜRMOB'a bağlı TESMER (Temel Eğitim ve Staj Merkezi) eğitim merkezi olarak faaliyet göstermektedir. Burada aslında yasal ve normatif baskıların iç içe olduğunu söylemek mümkündür. 3568 Sayılı Kanun odaların görevlerini belirliyor ve yönetmelik hazırlamayı birliğin görevlerinden biri olarak ortaya koyuyor. Birlik de ilgili yönetmelikle mesleğe ilişkin pek çok şeyi düzenliyor ve uyguluyor.

Ancak TÜRMOB kamu kuruluşu niteliğinde özerk bir kuruluş olduğu için onun üzerinde de 'devlet' birliği denetleme yetkisini Maliye Bakanlığı'na vererek en önemli düzenleyici güç olarak ortaya çıkmaktadır. Ülkemizde, 'Ahilik Sistemi'nden bu yana, meslek kuruluşlarının hem kamusal alana hem de toplumsal alana yönelik faaliyetleri olmuş ve bu faaliyetler, devletin yüklenmiş olduğu kamu hizmetinin en üst seviyede topluma yansımada önemli roller oynamıştır. Bu nedenle meslek kuruluşları ile merkezi otorite arasında yüzyıllardan beri sıkı bir ilişki kurulmuştur. 'Hizmet yerinden yönetim kuruluşları' olarak da tanımlanan bu kuruluşların üzerindeki devlet denetimi 10. yüzyıldan beri ülkemizde varlığını sürdürmektedir (Özdemir, 2000: 72). Bu anlamda muhasebe mesleği açısından oda ve birlik organlarının görevlerini kanun hükümlerine uygun olarak yapıp yapmadıklarını ve mali işlemlerini hazırlayacağı yönetmelikte belirlenecek esaslara göre denetleme yetkisi 3568 Sayılı Yasanın 41. maddesinde Maliye Bakanlığına verilmiştir (Büyükbalkan, 1998: 45).

Buna karşın birliğin, Bakanlıklar, sivil toplum kuruluşları, uluslar arası muhasebe mesleği kuruluşları ile ilişkileri yürüttüğü, yasa değişikliği teklifinin yanı sıra mecburi meslek kararları alma gibi 'normatif' rolleri de üstlendiği görülmektedir. Diğer taraftan 1994 yılında 'Muhasebe ve Denetim Standartları Hazırlama Merkezi (TMUDESK)' kurulmuştur (Yalkın, 2001: 2). TMUDESK'in hem ulusal muhasebe standartlarını hem de ulusal denetim standartlarını saptayarak yayınlaması söz konusudur. Kurul tarafından yayınlanan standartlar temel muhasebe prensipleri ve uluslar arası muhasebe standartları ile uyumlu olarak hazırlanmaktadır (Öksüz, 2001: 49-50). Sermaye Piyasası Kanunu'na 15.12.1999 tarihinde eklenen bir madde ile TMUDESK'in yerini almak üzere Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuş ve yasal statüsüne kavuşmuştur. Kurul; Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, YÖK, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu, Türkiye Odalar ve Borsalar birliğinden birer; TÜRMOB'dan ise biri yeminli mali müşavir biri de serbest muhasebeci mali müşavir olmak üzere 9 üyeden oluşmaktadır (Güvemli, 2001: 591; Yalkın, 2001: 2).

Genelde mesleğin vizyonunun belirlenmesinde özelde de standartların oluşturulmasında uluslar arası entegrasyonlar da düzenleyici birer güç olarak ortaya çıkmaktadır. Uluslar arası muhasebe standartlarındaki farklılıkları uyumlaştırmak, mevcut standartları geliştirmek ve yeni standartlar

hazırlamak amacıyla 1973 yılında merkezi Londra'da bulunan bağımsız bir organizasyon niteliğindeki Uluslar Arası Muhasebe Standartları Komisyonu (IASC) kurulmuştur (Özkök, 2000: 92). Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) üyeleri aynı zamanda IASC'nin üyesi kabul edildiği için, 1995 yılında IFAC'a üye olan TÜRMOB, IASC'nin de bir üyesi haline gelmiş ve muhasebe mesleğinin standartlarının belirlenmesinde uluslar arası etkileşimler işlerlik kazanmıştır.

Türkiye'nin son dönemde Avrupa Birliği üyeliği konusunda gösterdiği atılımlar dikkate alındığında AB Muhasebe standartları da Türkiye'de muhasebe mesleği açısından önem kazanmıştır. Ancak 1995 yılının kasım ayında AB danışma birimlerinden biri olan İlişkiler Komitesi (*European Commission Contact Committee*) AB tarafından kabul edilen direktifler ile uluslar arası muhasebe standartları arasındaki farklılıklar konusunda bir araştırma yapmış, birkaç husus dışında aralarında önemli bir farklılık bulunmadığı sonucuna varmıştır (Özkök, 2000: 93). Bu bağlamda uzun dönemde, AB yeni standartlar çıkarmak yerine, IASC tarafından çıkarılan standartları desteklemeye devam ederek, bu standartlara yasal dayanak sağlar ve IASC'de mevcut standartları geliştirerek, uygulamadaki ihtiyaçlara cevap verirse, uluslar arası uyumlaştırma çalışmalarının IASC bünyesinde gerçekleşeceği tahmin edilmektedir (Özkök, 2000: 94; Üstündağ, 2000: 51).

Muhasebe mesleğindeki standartların yanında, muhasebecilik mesleğini, ahlâki değerler açısından düzenleyen kurallar; 'Sermaye Piyasası Yasası', 'Sermaye Piyasası Tebliğleri', '3568 Sayılı Yasa', 'Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik' tarafından belirlenmektedir. Ayrıca TÜRMOB'un konuya ilişkin düzenlemeleri de bulunmaktadır (Uysal, 2002: 34-35). Mesleki ahlak kuralları, ilgili otoriteler tarafından konulmalarına rağmen, bu kurallara bağlılık duygusu ve mesleğe uygun davranışlar tamamen farklı ortamlarda gelişecektir. Bu ortamların başlıcaları, mesleki eğitimin alındığı üniversite/yüksek okullar ve iş ortamıdır (Akışık, 2005: 10). Bu bağlamda eğitim kurumlarının mesleği normatif yönde etkileyen birer düzenleyici yapı olduğu bariz bir şekilde ortaya çıkmaktadır.

Görüldüğü gibi 1989 yılından sonra mesleğin yasallaşmasıyla birlikte bir yanda ulusal düzeyde yeni bir örgütsel yapı ortaya çıkarken; diğer taraftan uluslar arası ağlara dahil olunmuştur. Merkezde TÜRMOB üst birlik olarak idari yapının tepesinde yer alırken, illerde ona bağlı odalar düzenleyici yapının bir unsuru olarak meslek mensuplarını örgütlemektedir. Meslek yasaladıktan sonra düzenleyici yapılar anlamında yeni bir sistemin ve ilişkiler ağının oluştuğu görülmektedir. Yasadan sonra muhasebe mesleğinin standartlarını belirlemede SPK ve yine standartları oluşturmak için kurulan TMSK ve onun yerini alan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) gibi kuruluşlar da kurumsal alan içinde idari mekanizmanın uzantısı

olarak görev üstlenmektedir. Üst birlik olan TÜRMOB'u denetleme yetkisini Maliye Bakanlığı'na veren 'devlet' en tepedeki düzenleyici güç olarak mesleğin kurumsallaşmasında zorlayıcı bir etken olarak görülmektedir. Ayrıca IFAC, IASC gibi uluslar arası örgütler mesleğin kurumsal yapısını düzenleyen birer aktör olarak rol üstlenmektedir. Normatif etkileriyle eğitim kurumları da düzenleyici yapılar içindeki yerini almaktadır.

## SONUÇ

Türkiye'de muhasebe mesleğinin gelişim sürecine bakıldığında Meyer ve Rowan'ın (1977) kurumların modernleşme süreciyle birlikte sayısal olarak artacağı ve aralarındaki ilişkilerin karmaşıklaşacağı yönündeki hipotezlerinin doğruluğu anlaşılmaktadır. Durkheim'in uzmanlığa dayalı mesleklerin 'cemiyet' olarak tanımlanan toplumlarda artacağı görüşü bu önermeyi destekler niteliktedir. Bu iki önermenin birleştirildiğinde muhasebe mesleğinin Türkiye'de kodları, sembolleri, anlamları, normları belli bir kurum olarak ortaya çıkışını büyük ölçüde temellendirdiği görülmektedir. Modernizmin sac ayaklarından biri olan liberal düzenin Türkiye'de 1980'lerden sonra etkin olmaya başlaması modern örgütlerin sayısını artırmış ve ilişki ağları daha biçimsel bir nitelik kazanmıştır. Muhasebe mesleği de bu dönüşümden payını almış ve yasalaştığı 1989 yılından önce dağınık ve karmaşık bir uzmanlık alanı olarak varlığını sürdürürken 1989 da gerçekleştirilen yasal düzenleme ile sosyal sistemin tanımlı bir alanı olarak kurumlaşmıştır.

Meslek yasal düzenlemeden sonra örgütlenmiş üst ve alt birlikleriyle ülke genelinde temsil ve idare yeteneği bulmuştur. Mesleği geliştirmek, geleceğe taşımak ve gerekli düzenlemeleri yapmak gibi önemli görevler üstlenen TÜRMOB gibi merkezi bir birim ve ona bağlı alt birimler olan meslek odaları kurulmuştur. Diğer taraftan mesleğe ilişkin standartları belirlemede SPK ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu mesleğin kurumsal alanının birer üyesi olarak ortaya çıkmışlardır. Buna göre yasalaşmadan sonra meslek ekseninde gelişen ilişki ağları TÜRMOB, SPK, TMUDESK, TMSK, TESMER ve Meslek Odaları gibi yeni aktörlerin ağa dahil olmasıyla çoğalmış, karmaşıklaşmış ve yeni bir düzen kazanmıştır. Böylece bir yandan yukardan aşağı hiyerarşik bir yapı ortaya çıkarken diğer taraftan bağlı kuruluşlarıyla yeni bir kurumsal alan doğmuştur. Bu hiyerarşik örgütsel yapı içinde yukardan aşağı doğru Greenwood ve Hinnings'nin (1996) bahsettiği sıkı bağlanmış (*tight coupled*) bir kurumsal düzen doğmuştur.

Yasayla birlikte meslek bir standartlar bütünü haline getirilmeye çalışılmıştır. 1994 yılından itibaren tekdüzen muhasebe sisteminin zorunlu olarak uygulanması da (Özyürek, 1999: 74) bunun göstergelerinden biridir. Daha önce dağınık bir görüntü çizen ve kurum ve sektöre göre farklı uygulamalarla farklı amaçlara hizmet eden meslek yasadaki somut kuruluş ve

organlarıyla birlikte ekonomik sisteme hizmet eden standart bir uzmanlık haline gelmiştir. Mesleğin 1989 yılına kadar yasalaşmaması, muhasebe alanında açıklık, netlik istemeyen diğer bir ifadeyle standartlaşmasından zarar göreceğini düşünen tüccar ve sanayici temsilcileriyle (Güvemli, 2001: 678) birlikte muhasebeciler, hukukçular ve Maliye Bakanlığı arasındaki çatışmalardan kaynaklanmıştır (Aysan, 1998: 22).

Mesleğin vergicilikle yakın ilişkisi nedeniyle devletin bu alan üzerindeki hakim mantığı etkileme çabası onu her zaman alandaki baş aktör yapmıştır. Vergi gelirlerinden azami derecede yararlanma ve işletmeleri ve dolayısıyla ekonomiyi denetim altında tutma isteği bunun temel nedenleridir. Yasal düzenlemeleri yapan Maliye Bakanlığı devleti temsil eden birim olarak mesleğin kurumsal alanı içindeki etkisini düzenlemenin yapıldığı 1989 yılından sonra da devam ettirmiştir. Ancak TÜRMOB ve bağlı kuruluşlar özellikle normatif ve düzenleyici süreçlerde etkin bir rol üstlenerek mesleğin çerçevesinin çizilmesinde güçlü birer aktör olarak rol oynamaya başlamışlardır. Bu anlamda TÜRMOB, SPK, TMSK ve Meslek Odalarını hem birer aktör hem de idari mekanizmanın birer ögesi olarak görmek mümkündür.

Ekonominin 1980'li yıllardan sonra liberal politikalar izlemesi ve dışa açılması ile birlikte büyük işletmelerin ve uluslar arası ilişkilerin ağı dahil olması ilişki tarzlarını çeşitlendirmiş ve mesleğin kurumsal alanı içindeki etkileşim noktalarını artırmıştır. Bu bağlamda uluslar arası ekonomik ilişkilere adaptasyon sorunu mesleğin uluslar arası muhasebe kuruluşlarına üyeliğini zorunlu kılmış; böylece IFAC ve IASC gibi uluslararası örgütlere üye olan TÜRMOB kanalıyla uluslar arası muhasebe standartları ve meslek normları Türkiye'de mesleğin kurumsal anlam sistemleri içine kodlanmıştır. Bu anlamda bu uluslar arası örgütler Türkiye'de muhasebe mesleği açısından hem birer aktör hem de düzenleyici birer güç olarak etkinlik göstermeye başlamıştır.

1980'lerden sonra muhasebe eğitimi veren eğitim kurumlarının artışı da alanı genişletmiştir. Özellikle AÖF'nin kurulması ile bu kurumlar bir yandan mesleğin normları üzerinde yeni argümanlar geliştirerek düzenleyici ve normatif bir rol üstlenirken diğer taraftan meslek ekseninde yeni değişim kolları yaratmıştır. Böylece 1989 yılından sonra meslek, devletin, mesleğe ilişkin üst birliklerin ve ona bağlı alt kuruluşların, uluslar arası örgütlerin, ulusal ve uluslar arası işletmelerin, eğitim kurumlarının, meslek mensuplarının, yazılım şirketlerinin karşılaştığı ve etkileşimde bulunduğu kurumsal bir alan haline gelmiştir.

## KAYNAKÇA

- Abrahamson, E. ve Formbrun, C. J. 1994. Forging the Iron Cage: Interorganizational networks and the production of macro-culture. *Journal of Management Studies*, 29 (2): 175-194.
- Akışık, O. 2005. *Muhasebe mesleği ve meslek ahlak kuralları*. Ankara: Türmob Yayınları.
- Aydın, M. 1997. *Kurumlar sosyolojisi*. Ankara: Vadi Yayınları.
- Aysan, M. 1998. Türkiye’de muhasebe mesleğinin dünü, bugünü, geleceği. **16. Türkiye Muhasebe Kongresi Kitabı**, Ankara: Türmob Yayınları, 21-30.
- Barley, S.R. ve Tolbert, P.S. 1997. Institutionalization and structuration: Studying the links between action and institution, *Organization Studies*, 18 (1): 93-117.
- Benson, K. J. 1975. The interorganizational networks as a political economy. *Administrative Science Quarterly*, 20: 229-249.
- Bettis, R.A. ve Prahalad, C.K. 1995. The dominant logic: Retrospective and extension. *Strategic Management Journal*, 16: 5-14.
- Boratav, K. 1998. *Türkiye iktisat tarihi*. İstanbul: Gerçek Yayınevi.
- Bourdieu, P. 1985. The social space and the genesis of groups. *Theory and Society*, 14: 723-744.
- Broman, T. 1995. Rethinking professionalization: Theory, practice and professional ideology in Eighteenth-Century German medicine. *The Journal of Modern History*, 67: 835-872.
- Büyükbalkan, U. 1998. *Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mevzuatı: Yasa, yönetmelikler, tebliğler, ilgili mevzuat, yargı kararları*. Ankara: Türmob Yayınları.
- Cangir, N. 2001. Maliyeci açısından vergi denetimi karşısında muhasebe mesleği. *Türkiye muhasebe denetimi sempozyum kitabı*, Ankara: Türmob Yayınları, 377-392.
- Conrad, L. 2005. A structuration analysis of accounting systems and systems of accountability in the privatized gas industry. *Critical Perspectives on Accounting*, 16: 1-26.
- Cousens, L. ve Slack, T. 2005. Field-level change: The case of North American major league professional sport. *Journal of Sport Management*, 19: 13-42.
- DiMaggio, P. J. 1991. Constructing an organizational field as a professional project: U.S. art museums 1920-1940. P.J. DiMaggio ve W.W. Powell (Der.), *The new institutionalism in organizational analysis*: 267-292. Chicago: University of Chicago Press.
- DiMaggio P. J. ve Powell W. W. 1983. The Iron Cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48: 147-160.
- DiMaggio, P. J. ve Powell, W. W. 1991. Introduction. W. W. Powell ve P. J. DiMaggio (Der.) *The new institutionalism in organizational analysis*. 1-38. Chicago: University of Chicago Press.
- Durkheim, E. 1949. *Meslek Ahlakı*. (Çev. Mehmet Karasan), Ankara: MEB Basımevi.
- Evetts, J. 2003. The construction of professionalism in new and existing occupational context: Promoting and facilitating occupational change. *International Journal of Sociology and Social Policy*, 23(4): 22-35.



- Fligstein, N. 1991. The structural transformation of an American Industry: An institutional account of the causes of diversification in the largest firms, 1919-1979. P.J. DiMaggio ve W.W. Powell (Der.), *The new institutionalism in organizational analysis*: 311-336. Chicago: University of Chicago Press.
- Gillespie, B.J. 1981. Professionalism in the latter part of the Twentieth Century. *SRPA*, Fall: 370-394.
- Greenwood, R. ve Hinings, C. R. 1996. Understanding radical organizational change: bringing together the old and new institutionalism, *Academy of Management Review*, 21 (4): 1022-1054.
- Greenwood, R., Suddaby, R. ve Hinings, C. R. 2002. Theorizing change: The role of professional associations in the transformation of institutionalized fields, *Academy of Management Journal*, 45 (1): 58-80.
- Grief, A. 1998. Historical and comparative institutional analysis. *The new institutional economics*, 88(2): 80-84.
- Güvemli, O. 2001. *Türk devletleri muhasebe tarihi: Cumhuriyet dönemi*. İstanbul: Avcıol Basım ve Yayıncılık.
- Hoffman, J. A. 1999. Institutional evaluation and change: Environmentalism and the U.S chemical industry. *Academy of Management Journal*, 42 (4): 351-371.
- Karasu, K. 2001. *Profesyonelleşme olgusu ve kamu yönetimi*. Ankara: Mülkiyeliler Birliği Vakfı Yayınları.
- Kraatz, M. S. ve Moore, J. H. 2002. Executive migration and institutional change. *Academy of Management Journal*, 45(1): 120-143.
- Kumkale, R. 2001. *3568 sayılı serbest muhasebecilik serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik kanunu ve ilgili mevzuat*, Ankara: Gözlem Yayıncılık.
- Leblebici, H., Salancik, G., Kopay, A. ve King, T. 1991. Institutional change and the transformation of interorganizational fields: An organizational history of the U.S. Radio Broadcasting industry. *Administrative Science Quarterly*, 36: 333-363.
- Macintosh, N. B. ve Scapens, R. W. 1991. Management accounting and control system: A structuration theory analysis. *Journal of Management Accounting Research*, 3: 131-158.
- Meyer, J. W. ve Rowan, B. 1977. Institutionalized organizations: Structures as Myth and Cerenomy. *American Journal of Sociology*, 83(2): 340-363.
- O'Brien, D. ve Slack, T. 2004. The emergence of a professional logic in English Rugby Union: The role of isomorphic and diffusion processes. *Journal of Sport Management*, 18: 13-39.
- O'Brien, D. ve Slack, T. 2003. An analysis of change in an organizational field: The professionalization of English Rugby Union, *Journal of Sport Management*, Vol.17: 417-448.
- Oakes, L. S., Townley, B. ve Cooper, D. J. 1998. Business planning as pedagogy: Language and control in a changing institutional field. *Administrative Science Quarterly*, 43: 257-292.
- Öksüz, F. 2001. Türk muhasebe mesleğinin vizyonu ve misyonu açısından yeni ufuklar. *V. Türkiye muhasebe denetimi sempozyumu kitabı*. Ankara: Türmob Yayınları: 43-54.
- Özdemir, İ. 2000. Merkezi idarenin kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları (TÜRMOB) üzerindeki idari ve mali denetim yetkisinin niteliği ve kapsamı. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Nisan: 72-80

- Özkök, S. 2000. Avrupa Birliğine üye ülkeler arasında muhasebe standartlarını uyumlaştırma çalışmaları. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Ekim: 87-90.
- Özyürek, M. 1999. *Muhasebe Mesleğinin Bugünü ve Yarını*. Ankara: Türmob Yayınları.
- Prahalad, C. K. ve Bettis, R. A. 1986. The dominant logic: A new linkage between diversity and performance. *Strategic Management Journal*, 7: 485-501.
- Ritzer, G. 1975. Professionalization, bureaucratization and rationalization: The views of Max Weber. *Social Forces*, 53(4): 627-634.
- Scott, R. W. 1987. Adolescence of institutional theory. *Administrative Science Quarterly*, 32: 493-511.
- Scott, R. W. 1991. Unpacking institutional arguments. The new institutionalism in organizational analysis. P.J. DiMaggio ve W.W. Powell (Der.), *The new institutionalism in organizational analysis*: 164-182, Chicago: University of Chicago Press.
- Scott, R. W. 1994. Institutions and organizations: Toward a theoretical synthesis. W.R. Scott ve J.W. Meyer (Der.), *Institutional environment and organizations*: 55-78. London: Sage Publications.
- Scott, R. W., Ruef, M., Mendel, P. ve Caronna, C. A. 2000. *Institutional change and healthcare organization: From professional dominance to managed care*. Chicago: University of Chicago Press.
- Scott, W. R., Mendel, P. ve Pollack, S. 1996. Environments and fields: Studying the evolution of a field of medical care organization. *Revised version of a paper presented at a conference on institutional analysis*. University of Arizona, March: 28-30.
- Stern, R. N. 1979. The development of an interorganizational control network: The case of Intercollegiate Athletics. *Administrative Science Quarterly*, 24: 242-266.
- Uysal, Ö. Ö. 2002. Muhasebe eğitiminde etik: Araçsal etik mi? *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Ekim: 31-44.
- Üstündağ, S. 2000. Muhasebe standartları oluşturulması süreci. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Nisan: 31-57.
- Wacquant, L. J. D. 1989. Toward a reflexive sociology: A workshop with Pierre Bourdieu. *Sociological Theory*, 7: 26-63.
- Yalkın, Y. K. 2001. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun çalışmaları ve Türkiye Muhasebe Standartları. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Ekim: 1-14.
- Zucker, L. 1987. Institutional theories of organization. *Annual Reviews of Sociology*, 13: 443-464.

**Belkis Özkara**, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme bölümü Yönetim-Organizasyon ana bilim dalında öğretim üyesidir. Örgüt teorisi, kurumsal teori alanlarında çalışmalar yapmakta ve 1986 yılından beri Afyon Kocatepe Üniversitesinde çalışmalarını sürdürmektedir.

**Kerim Özcan**, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme bölümü Yönetim-Organizasyon anabilim dalında öğretim elemanıdır. Örgüt kuramı, yönetim sosyolojisi alanlarına ilgi duymakta ve 2002 yılından bu yana Afyon Kocatepe Üniversitesinde çalışmaktadır.