



Türkiye’de Muhasebe Meslek Örgütünün Kuruluşu ve Gelişmesi (*)

Prof. Dr. Oktay Güvemli
Marmara Üni. E. Öğr. Üyesi

Özet

Türkiye’de muhasebe mesleğinin örgütlenme çalışmalarına 1932 yılında başlandığı, ancak dokuzuncu girişimde, 1989 yılında yasal düzenlemenin gerçekleştirildiği görülmektedir. 1989 Yılında yürürlüğe giren 3568 sayılı yasa sonrasında hızlı bir odalaşma sürecinin başladığı ve 2011 yılı başlarında Serbest Muhasebeci (SM) ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) sayısının 80.794’ü bulunduğu dikkati çekmektedir. Bu meslek mensuplarının Türkiye’nin her yanına yayılmış ve sayısı 74’ü bulan oda çatısı altında toplandıkları görülmektedir. Bu iki unvandan ilkinin, yani Serbest Muhasebeciliğin (SM), sınavlarındaki başarısızlık gibi nedenlerle 2008 yılındaki yasal değişiklikle kaldırıldığı da bilinmektedir. Öte yandan mesleğin üst kademesi olarak ortaya çıkan Yeminli Mali Müşavirliğin (YMM) sekiz oda halinde örgütlendiği ve bu odaların Türkiye’ye yaygınlaştığı da görülmektedir. Ancak YMM’lerin sayısal olarak fazla gelişemediği ve meslek örgütlenmesinin yirminci yılında sayılarının 3.788’i ancak bulunduğu dikkati çekmektedir. Bu arada belirtmek gerekmektedir ki, 3568 sayılı yasa gereğince oluşturulan oda sistemi, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) çatısı altında toplanmıştır. Her zaman önem verilen eğitim ve staj çalışmaları dolayısı ile yüksek seviyede olan stajyer sayısı ile birlikte, 2011 yılı başlarında meslek mensubu sayısının yüzünü aştığı da bilinmektedir.

Anahtar sözcükler : Muhasebe mesleği, mesleğin örgütlenmesi, 3568 sayılı yasa.
JEL sınıflandırması: M41, M42

Abstract (The Establishment and Development of The Professional Accounting Organization in Turkey)

It can be observed that the organizational activities of the accounting profession were initialized in the year 1932 but the legal organization was realized only at the ninth attempt in the year 1989. It catches the attention that in the aftermath of the legal organization numbered 3568 becoming effective in the year 1989, a process of a rapid chamber formation started and that at the end of the year 2009 the number of Independent Accountants (IA) and Independent Accountant Consultants has reached 80.794. It can be seen that the members of this profession have been spread all around Turkey and that they have been united under chambers reaching 74 in number. It is also known that the first of these titles, Independent Accountancy, was eliminated through legal channels in the year 2008 because of reasons

* Nail Sanlı ve Dr. Barış Sipahi tarafından, 15-18 Eylül 2010 tarihlerinde İstanbul’da yapılan 2nd Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History’de The Establishment and Development of The Professional Accounting Organization in Turkey adı ile sunulan bildirinin güncelleştirilmiş halidir.

such as failures in exams. On the other hand it can also be seen that the Certified Financial Consultancy (CFC) emerging as the top level of the profession has been organized into eight chambers and that these chambers are spreading around Turkey. However one can also see that the CFC's have not developed much in number and that their number has reached merely 3.788 on the twentieth year of the organizational anniversary of their profession. It is worth mentioning that the chamber system established in accordance with Law No 3568, they have been united under the roof of Turkish Independent Accountants Financial Consultants (TÜRMOB). It is known that as of the beginning of the year 2011, together with the interns whose number is at a high level because of the education and internship activities always carrying an importance, the number of professional members has exceeded a hundred thousand.

Key words: Accounting Profession, Organization of the Profession, Law No 3568

JEL classification: M41, M42

1. Mesleği Yasal Düzenlemeye Kavuşturma Çabaları ve 3568 Sayılı Yasa

Türkiye’de muhasebe mesleğinin örgütlenmesi çalışmalarına XX. yüzyılın ilk yarısında başlanmış, ancak bu çabalar yüzyılın sonlarına doğru sonuçlanabilmiştir¹. Bu konudaki ilk çalışmaların, Cumhuriyet’in ilanından dokuz yıl sonra 1932 yılında Ticaret Bakanlığı’na hazırlanan Hesap Mütihazası Kanunu Tasarısı ile başladığı dikkati çekmektedir. İkinci girişimin yine aynı Bakanlık’ça 1938 yılında avukatlık yasasının çıkarılması sırasında yapıldığı görülmektedir. Çeşitli nedenlerden dolayı bu iki girişim sonuçlanamamıştır. Üçüncü girişimin, Türkiye’nin en büyük vergi çağdaştırılması reformu olan 1949 vergi reformu sırasında Maliye Bakanlığı’na yapıldığı anlaşılmaktadır. Bu önemli girişim, mesleğin vergi usul yasası içinde ele alınması isteğinin uygun görülmemesi nedeni ile yasalasamamıştır. Dördüncü girişimin, 1956 yılında yine Maliye Bakanlığı’ndan geldiği, ama başarısız olduğu anlaşılmaktadır. Beşinci girişim, 27 Mayıs 1960 devrimi sonrası birçok konuda yasal düzenlemelerle yenilikler yapılırken gündeme gelmişse de yine başarı sağlanamamıştır. 1966 Yılında gerçekleşen altıncı girişimin Serbest Mali Müşavirlik Kanunu Tasarısı adı ile hazırlandığı ve TBMM gündemine kadar geldiği halde yasalasamadığı görülmektedir. Yedinci girişimin, 12 Eylül 1980 askeri müdahalesi döneminde yapılan yasal düzenlemeler sırasında Maliye Bakanlığı tarafından gündeme geldiği, araştırmacılar tarafından belirtilmektedir. Sekizinci girişim ise, 1984 yılında Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Kanunu Tasarısı olarak hazırlanarak TBMM’ne sunulduğunu, ancak yine yasalasamadığını belirtmek gerekmektedir.

1932 Yılında başlayan ve peş peşe yapılan girişimlerle devam eden mesleği

1) -Oktay Güvemli : Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Cumhuriyet Dönemi, XX. Yüzyıl,4. Cilt, Sayfa 673 vss. 2000, İstanbul.

- Mehmet Yazıcı : Bağımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleği Üzerine Araştırma, 1986, İstanbul.

- Mustafa A. Aysan, B. Sarıoğlu : Cumhuriyet’in 75. yılında Muhasebe Tarihi, Türmob yayını, 1988, Ankara.

yasal düzenlemeye kavuşturma çalışmalarının 1989 yılında ilk girişimden elliye- di yıl sonra ve dokuzuncu girişimde yasalaştığı bilinmektedir. Bu uzun süreli ge- cikme, devlet kurmada ve yönetmede fevkalade başarılı olan Türkler'in tarihinde fazla görülmeyen bir ertelemedir. Prof. Mehmet Yazıcı, 1986 yılında yazdığı Ba- ğımsız Muhasebe ve Denetim Mesleği Üzerine Bir Araştırma adlı kitabında bu gecikmenin nedenlerini aşağıdaki gibi sıralamaktadır:

- *Meslek mensubu ve uygulama alanının yetersizliği,*
- *Mesleğin örgütlenmesine, ilgili Bakanlık'ların ve meslek kuruluşlarının ye- terli ilgiyi göstermemesi,*
- *Mesleğin daha çok vergicilik açısından ele alınması,*
- *Avukatlık karşısında meslekle ilgili temsil konusunun iyi açıklanamaması ve anlatılamaması,*
- *Meslek mensuplarının yeterli alt örgütlenmeleri yaparak mesleğin örgüt- lenmesi çalışmalarına etkin olarak katılamamaları,*
- *Muhasebe mesleğinde çalışmayanların ve meslek mensubu olmayanların mesleğe sahip çıkmaya çalışmaları,*
- *Uygulanabilir bir yasa tasarısının hazırlanamamış olması.*

Prof. Yazıcı'nın bu tespitleri ve eleştirileri yapmasından üç yıl geçtikten son- ra 1989 yılında 3568 sayılı yasa ile Serbest Muhasebecilik, Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun yürürlüğe girdiğini belirtmek uygun ola- caktır².

3568 Sayılı yasanın uzun bir genel gerekçesi vardır. Bu gerekçenin önemli bölümleri aşağıdaki şekilde özetlenebilir³:

- *Devletin vergi ihtiyacı artmıştır. Bu ihtiyaç karşısında devlet yeterli denetimi yapamamaktadır. Bu yasa ile denetim fazlaşacak ve vergi gelirleri artacaktır.*
- *Gelir, kurumlar ve katma değer vergileri karmaşık ilişkiler yaratmakta ve milyonları bulan vergi yükümlülükleri bu karmaşıklık içinden çıkamamaktadır. On- lara yasal yetkili kişilerin yardım etmeleri gerekmektedir.*
- *Sermaye şirketlerinin sayıları giderek artmakta ve bunlar sermaye piyasa- sından yararlanmaktadır. Dolayısı ile denetlenmeleri gerekir.*
- *Muhasebe ve vergi uygulamaları ile uğraşan uzmanlar vardır. Bunlar uy- gulamada kendilerine Mali Müşavir, Uzman Muhasip gibi adlar vermektedirler. Bunları düzenli ve seviyeli bir hizmet anlayışı etrafında birleştirmek gerekme- ktedir.*
- *Mali Müşavir'lerin (yasada Serbest Muhasebeci Mali Müşavir) temel gö- revi, bilanço ve gelir tablosu bilgilerinin gerçek ve doğru bilgileri yansıtıp yan- sıtmadığını araştırmak ve incelemektir.*

2) 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci, Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşa- virlik Kanunu, 13.6.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete.

3) Oktay Güvemli : Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Cumhuriyet Dönemi, 4.Cilt, Sayfa : 683-685, 2000, İstanbul.

- *Yeminli Mali Müşavir, kişi ve kurumların muhasebe ile ilgili beyanlarının doğruluğunu kendi mesleki itibar ve bilgisiyyle güven altına alacak ve tasdik edecektir. Gerekli bilgi, yeterlilik ve ahlaka sahip olması gerekir.*

- *Yeminli Mali Müşavir'in mali tabloları ve bu tablolar üzerine verilen beyannameleri tasdik yetkisine rağmen, devletin hesap tetkiki ve denetleme yetkisi vardır. Bu tasdik, işletmeleri sorumluluktan kurtarmaz. Tasdik ile Yeminli Mali Müşavir'lere önemli yetki verilmektedir, dolayısı ile Maliye Bakanlığı bu yetkinin kullanımı açısından meslek kuruluşlarını ve meslek mensuplarını denetleyecektir.*

- *Türkiye'de muhasebe tatbikatı yeknesaklıktan mahrumdur.*

- *Mali Müşavirlik mesleği, ülkenin kalkınması için gerekli kaynakların sağlanmasında güvenilir bilgileri temin edecek ve ülkede denetim fonksiyonunun yaygınlaşmasına katkıda bulunacaktır.*

Yukarda özetlenen genel gerekçeler ışığında yasada öngörülen denetimin vergi amaçlı olduğu anlaşılmaktadır. İkinci derecedeki amacın sermaye piyasasına açılma amacına dönük denetleme olduğu dikkati çekmektedir. Üçüncü derecedeki amacın ise, muhasebe ve vergi danışmanlığı işleriyle uğraşanların yasal çatı altında toplanması olduğu görülmektedir. Bunların yanında tek tip mali tabloların düzenlenme isteği gibi konuların da genel gerekçede yer aldığı dikkati çekmektedir. Bu genel gerekçeler çerçevesinde hazırlanan ve yürürlüğe konulan yasanın, yirmi yıllık bir uygulama süreci olmuştur. Bu süreç içinde yasada tek önemli değişiklik 10 Temmuz 2008 tarih ve 5786 yasa ile yapılmıştır. Bu değişiklik üzerinde aşağıda ayrıca durulacaktır.

2. 3568 Sayılı Yasada Meslek Kategorileri ve Odalar Sistemi

20. Mesleki Ünvanlar ve Bu Ünvanların Görevleri

Yasanın ilk maddesinde genel gerekçeyi tamamlayacak nitelikte üç temel amaç aşağıdaki şekildedir:

- *İşletmelerde 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,*

- *Yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek.*

Yasanın ilk maddesinde belirtilen bu amaçları gerçekleştirmek üzere yasada meslek kategorileri üç bölümde ele alınmıştır. Bu üç kategori aşağıdaki gibidir:

- *Muhasebe kayıt işlerinin yürütülmesi – Serbest Muhasebeci'nin görevi.*

- *Muhasebe kayıtlarının denetimi – Serbest Muhasebeci Mali Müşavir'in görevi.*

- *Mali tabloların ve kurumlar vergisi beyannamesinin onayı – Yeminli Mali Müşavir'in görevi.*

Yukarıda işletme kayıt düzeni ile ilgili üç iş ve üç unvan vardır. Üç iş sırası ile kayıt, denetim ve onaydır. Üç unvan ise Muhasebeci, Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir'dir. Yasada belirtilmesi gereken husus, her unvanın kendisinin altındaki unvanın işini yapabileceği ile ilgilidir. Yani, Yeminli Mali Müşavir'in onay asıl işidir, ama denetlemeyi de yapabilir. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir asıl işi olan denetleme yanında kayıt işlerini de yapabilir.

Bu üç meslek kategorisinden üçüncüsü yani Yeminli Mali Müşavirlik, sadece Türkiye'de uygulanan özelliklere sahiptir. Onay yetkisi vardır, ama kesin değildir. Devletin de onun onayını inceleme hakkı vardır. Yıl sonunda mali tabloları onaylarken içeriği yasal düzenlemelerle belirlenmiş rapor düzenler ve Maliye Bakanlığı'na karşı bir sorumluluk taşır. Yani vergi amaçlı bir onay yapar.

Bu üç meslek grubundan ilki olan Serbest Muhasebeci unvanı 2008 yılında yasadaki çıkarılmış⁴ ve meslek iki unvanlı duruma getirilmiştir. Bu unvanlar Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir'dir. Serbest Muhasebeci unvanının kaldırılmasında Serbest Muhasebeci staj ara dönem sınavlarında giderek başarısız bir durumun ortaya çıkmasının önemli bir neden olarak ortaya çıktığı anlaşılmaktadır. Gerçekten de 2000 yılı sonrası bu sınavlarda %63 ile %87 arasında bir başarısızlıkla karşılaştığı görülmektedir⁵. Bu arada sayısal veriler olarak Serbest Muhasebeci sayısında önemli artışlar olmadığını da belirtmek uygun olacaktır. Nitekim 1990-91 yılında 16.466 olan Serbest Muhasebeci sayısı, önce artmış, daha sonra da 2011 yılının başlarında 15.358'e inmiştir. Oysa aynı dönemde Serbest Muhasebeci Mali Müşavir sayısı 8.755'den 65.436'ya çıkmıştır⁶. Bu yasal düzenleme değişikliği ile Serbest Muhasebeci'lere, bir üst unvana yükselebilmeleri için sınav hakkı verildiğini belirtmek gerekmektedir. Ayrıca bu yasal değişiklik ile üçlü görev bölüşümünde muhasebe kayıt düzenini yürütme işinin de, bir üst unvan bir alt unvanın işini yerine getirebilir kabulü çerçevesinde, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir tarafından üstlenildiğini ve bu unvanın mesleğin ağırlıklı işlevini üstlenir duruma geldiğini de belirtmek uygun olacaktır.

Burada belirtilmesi gereken bir husus da 2008 yılında yasadaki yapılan değişiklik ile mesleğe girişlerin ve meslekte yükselmelerin tamamının sınavlara bağlanması olmuştur.

Öğretim üyeleri gibi az sayıda meslek unvanına hak kazananlar bir yana bırakılırsa, genel olarak meslek mensuplarının iki ayrı kökenden gelenlerden oluştuğu söylenebilir. Bunlardan ilk grubu muhasebe mesleğini yürütenler oluşturmakta, ikinci grubu ise devlette vergi işleri ile meşgul olanlar meydana getirmektedir. Meslekte yer alan üç unvanın ilk ikisini daha çok muhasebe kökenliler, yani muhasebe mesleğini yürüten kişiler oluşturmuştur.

4) 10 Temmuz 2008 Tarihli 5786 sayılı kanun (26 Temmuz 2008 tarih ve 26948 sayılı Resmi Gazete).

5) TÜRMOB Çalışma Raporu 2006-2007, Sayfa 190 vss., 2008 Ankara.

6) TÜRMOB Çalışma Raporu 1990-1991, 1992 Ankara. TÜRMOB web sitesi – www.turmobil.org.tr.

Bunlar arasında devletin vergi düzeninden gelenler az sayıdadır. Yeminli Mali Müşavirlik'te ise ters durum söz konusu olup, devletin vergi düzeninden gelenler başlangıçta fazla sayıda idi. Ancak muhasebe kökenlilerden sınavla gelenler giderek artış göstermiştir. 2011 Yılı itibarı ile Yeminli Mali Müşavirlik'te her iki kökenden gelenler arasında eşitliğin sağlandığı söylenebilir. Bu doğal bir sonuçtur. Çünkü aşağıdaki tablolardaki istatistiki bilgiler göstermektedir ki, kökenleri daha çok muhasebe olanlardan oluşan SMMM'ler (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir'ler) sınavlarda başarılı oldukça YMM (Yeminli Mali Müşavir) unvanını almaktadırlar. Devletin vergi işlerinde çalışan uzmanlar ise, hem SMMM'lerden fazla değildir ve hem de kendi mesleklerini bırakıp YMM olma tercihlerini giderek daha az kullanmaktadırlar. Bu duruma YMM'liğin fazla gelişmemesi de etkide bulunmaktadır. Aşağıdaki tablolarda yer alan ve fazla gelişme gösteremeyen YMM sayıları da bu durumu ortaya koymaktadır. Bütün bu gelişmeleri, meslek potansiyeli hızla gelişen Türkiye koşullarına göre doğal karşılamak gereği vardır.

21. Yasada Öngörülen Odalar Sistemi

Yasada meslek odalarının üç kümede toplandığı görülmektedir. Yasanın son şekline göre bunlardan ilki Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları'dır. İkincisi de Yeminli Mali Müşavirler Odaları'dır. Bir de mesleği üst kademedede temsil eden Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği vardır. Bu örgütün adı kısaca TÜRMOB'dur.

Yasanın 15. maddesine göre bölgesi içinde kendi mesleği konusunda en az 250 meslek mensubu bulunan il merkezlerinde ve bölgesi içinde 250 meslek mensubu bulunan ilçelerde (büyük şehir belediyesi sınırları içindeki ilçeler hariç) bir oda kurulur. Bu yasal düzenlemenin hem Serbest Muhasebeci Mali Müşavir'ler için ve hem de Yeminli Mali Müşavir'ler için geçerli olduğunu belirtmek gerekmektedir.

Bu yasal düzenlemelere göre halen Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odası sayısı 74'ü bulmuştur. 2011 Yılı başları itibarı ile üye sayısı 250'nin altında 29 oda vardır⁷. Bu durum Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odaları'nın sayısının uzunca bir süre artmayacağını göstermektedir. 2010 Yılı itibarı ile Yeminli Mali Müşavirler Odası sayısı ise sekizdir. Bu sayının da artmasının güç olduğu anlaşılmaktadır.

7) TÜRMOB Web Sitesi : www.turmobil.org.tr.

Meslek odalarının dört organı bulunmaktadır. Bu organlar aşağıdaki gibidir.

- *Genel Kurul,*
- *Yönetim Kurulu,*
- *Disiplin Kurulu,*
- *Denetleme Kurulu.*

Yasada genel kurulun üç yılda bir odanın organlarını seçmek üzere toplanacağı belirtilmektedir. Yönetim kurulları, 2008 yılındaki yasa değişikliğinden önce beş asil ve beş yedek üyeden oluşuyordu. Meslek mensubu artınca yasal değişiklik sırasında yönetim kurulu üye sayısının da odanın büyüklüğüne göre fazlaşması benimsenmiştir. Buna göre üye sayısı bine kadar olan odaların yönetim kurulları beş asil beş yedekten oluşacaktır. Oda üye sayısı beşbine kadar olan odalarda yönetim kurulları yedi asil ve yedi yedek üyeden oluşacaktır. Oda üye sayısı beşbini geçen odalarda ise, bu sayı dokuz asil ve dokuz yedek olarak belirlenmiştir. Disiplin kurulu üye sayıları ise, üye sayısı elliye kadar olan odalarda üç asil bir yedek, üye sayısı elliye geçen odalarda beş asil üç yedek olarak yasada yer almaktadır. Denetleme kurulları sayısının ise, üç asil ve bir yedek üye olarak saptandığını belirtmek gerekmektedir. Odalar sisteminin merkezini oluşturan ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) adını taşıyan örgütün yönetim kurulu ise dokuz asil ve dokuz yedek üyeden oluşmaktadır.

Yukarda belirtilen organlara sahip odalar sisteminin, kuruluşundan sonra önemli gelişmeler gösterdiği bilinmektedir. Cumhuriyet döneminde uzun süre devam eden örgütlenme çabalarının XX. yüzyıl sonlarında yasal düzenlemeye kavuşması sonrasında geçen yirmi yıllık süre içinde gerçekleştirilen gelişmeler, muhasebe meslek mensuplarının güçlü bir örgüte sahip duruma geldiğini göstermektedir⁸.

3. Odalar Sisteminde Yirmi Yıllık Gelişmeler

30. Meslek Unvanına Sahip Meslek Mensuplarının Sayısal Gelişmesi

Yasanın yürürlüğe girdiği 1989 yılı sonlarından 2011 yılı başlarına kadar geçen yirmi iki yıllık süre içinde meslek unvanlarına sahip meslek mensubu sayısı önemli artışlar göstermiş olup, bu sayıların son durumu üzerinde aşağıda durulmuştur.

8) Batuhan Güvemli – Ümmühan Aslan : The Organization of the Accounting Profession and Independent Auditing During the Republican Era in Turkey, Paper, 4 th Audit and Accounting Converge International COnference, 24-26 November 2009, Cluj Napoca, Romania.

Tablo I
2011 Yılı Başları İtibarı ile Meslek Mensupları

Unvanlar	Meslek Mensupları		
	Bağımlı	Bağımsız	Toplam
Serbest Muhasebeci	8.051	7.307	15.358
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	28.153	37.283	65.436
Yeminli Mali Müşavir	1.653	2.135	3.788
Toplam	37.857	46.725	84.582

Kaynak : TÜRMOB Web sitesi : www.turmob.org.tr.

Bu tablodan çıkartılan sonuçlar aşağıda sırası ile açıklanmıştır:

- 2011 Yılı başları itibarı ile toplam SM (Serbest Muhasebeci) sayısı, toplam meslek mensubu sayısı olan 84.582 içinde %18,2 oranına sahiptir. SM'lerin %52,4'ünün bağımlı çalıştığı, yani bir yere bağlı olarak çalıştığı görülmektedir. Buna göre SM'lerin yarısından biraz azı (% 47,6) bağımsız yani serbest çalışmaktadırlar. Yasada 2008 yılında yapılan değişiklikle (Geçici Madde 11), SM unvanına sahip olanların mesleki uyum eğitimine katıldıktan sonra sınav ile beş yıl içinde SMMM unvanı almaları yolu açılmıştır. Son bir yıl içinde bu yolun etkin bir şekilde kullanıldığı anlaşılmaktadır. Yeni SM unvanı verilmediğine göre zaman içinde SM'lerin sayısı azalacak ve 2010'lu yılların sonlarına doğru unvan ortadan kalkacaktır.

- Yukarıdaki tabloda toplam meslek mensubu sayısının 65.436 olduğu, yani toplamın %77,3'ünü SMMM (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir)'nin oluşturduğu görülmektedir. Bu durum, mesleğin ağırlıklı olarak SMMM unvanına sahip olanlardan oluştuğunu ortaya koymaktadır. SMMM unvanına sahip olanların %43'ünün bağımlı olarak çalıştıkları dikkati çekmektedir. Yani SMMM'lerin yarısından fazlasının bağımsız olarak, yani serbest çalışmakta oldukları anlaşılmaktadır.

- YMM'lerin (Yeminli Mali Müşavir'ler) sayısal verilerine gelince, 2011 yılı başlarında 3.788 YMM vardır ve bu sayı, toplam meslek mensubu içinde % 4,4 oranında bir paya sahiptir. Bu meslek unvanına sahip olanların %43,6'sının bağımlı olarak çalıştığı, kalan %56,4'ünün ise serbest olarak çalıştığı görülmektedir. Bu durum, YMM unvanını taşıyan meslek mensuplarının sayısal gelişme gösteremediğini ortaya koymaktadır.

- Yirmi yılda mesleğin ulaştığı sayısal verinin 84.582'yi bulduğu ve bu sayının %44,8'inin bağımlı, yani bir kuruma bağlı olarak çalıştığı, % 55,2'sinin

ise bağımsız olarak çalıştığını ortaya koymaktadır. Bu ikinci orandan mesleğin bağımsız kitlesinin, toplamın yarısından fazlasını oluşturduğu anlaşılmaktadır.

- Staj yapmakta olanlar ile birlikte toplam sayının yüzünü geçtiğini de belirtmek uygun olacaktır. Mesleki staja büyük önem verilmekte olup, bu amaçla 1993 yılında Temel Eğitim ve Staj Merkezi (TESMER) kurulduğunu da bu arada belirtmek gerekmektedir⁹.

Meslek mensuplarının, 2011 yılı başlarında kadın ve erkek ayırımı da aşağıda gösterilmiştir.

Tablo II
Meslek Mensuplarının Kadın ve Erkek Olarak Ayırımı
(2009 Yılı Sonu)

Cinsiyet	SM	SMMM	YMM	TOPLAM
Kadın	2.671	16.134	244	19.049
Erkek	12.687	49.302	3.544	65.533
TOPLAM	15.358	65.436	3.788	84.582

Kaynak : www.turmob.org.tr.

Not : SM – Serbest Muhasebeci ; SMMM – Serbest Muhasebeci Mali Müşavir;

YMM- Yeminli Mali Müşavir

Bu tablodaki veriler ile ilgili değerlendirmeler üzerinde aşağıda sırası ile durulmuştur:

- Toplam meslek mensuplarının %22,5'i kadınlardan oluşmaktadır.
- Bu oran, Serbest Muhasebeci'lerde %17,4 ; Serbest Muhasebeci Mali Müşavir'lerde %24,6 ve Yeminli Mali Müşavir'lerde ise %6,4'dür.
- Meslekteki kadın oranları üç meslek grubunda düzensiz bir gelişme göstermektedir. Mesleğin ağırlığını taşıdığı SMMM'lerde bu oran en yüksek seviyesini bulmakta; mesleğin yüksek seviyeli unvanı olan YMM'lerde ise bu oran çok düşük seviyede kalmaktadır. Ancak genel olarak söylenebilecek husus, meslek mensuplarının yaklaşık beşte birinin kadın meslektaşlardan oluştuğunun görülmesidir.

Meslekteki eğitim durumu da aşağıda gösterilmiştir.

9) Nail Sanlı : Meslek Yaşamızın 20. Yılı; Mesaj yazısı, MUFAD Dergisi, Sayı 44, Ekim 2009.

Tablo III
Meslek Mensuplarının Eğitim Durumu
(2011 Yılı Başları)

Eğitim seviyesi	SM	SMMM	YMM	TOPLAM
İlköğretim	1.594	324	-	1.918
Meslek Lisesi	6.978	6.686	-	13.664
Önlisans	2.348	2.447	-	4.795
Lisans	4.351	53.697	2.877	60.925
Yüksek Lisans	86	2.218	544	2.848
TOPLAM	15.358	65.436	3.788	84.582

Kaynak : www.turmob.org.tr.

Not : Meslek lisesi- ticaret meslek liseleridir. Önlisans – İki yıllık meslek yüksek okullardır.

Bu tablodan çıkartılan sonuçlar üzerinde aşağıda sırası ile durulmuştur.

- Serbest Muhasebeci unvanını taşıyanların lisans ve ön lisans altı eğitim seviyesinde olanların toplam içindeki payı %55,8'dir. Bu oran yüksektir ve SM unvanı taşıyanların meslek mensubu olma dışı bırakılma nedenini de açıklamaktadır. Bu kitle muhasebenin alt kademesini oluşturmakta olup, yardımcı muhasebe elemanı niteliği taşımaktadırlar.

- Bu tablodaki verilerden de anlaşılacağı üzere SMMM olabilmek için dört yıllık yüksek öğretim kurumundan mezun olmak gerekmektedir. İşletme eğitimi alan bu yüksek okul mezunlarının önce staj sınavına girmeleri, sonra üç yıl YMM yanında staj yapmaları, sonra da SMMM sınavına girmeleri gerekmektedir. Bunların YMM'lik sınavlarına girebilmeleri için ise, on yıl süre ile SMMM'lik yapmaları (devlet memuru adayların on yıl meslekte kalmaları) gerekmektedir. Yukarıdaki verilerin bu açıklamalar ışığında değerlendirilmesi gerekmekte olup buna göre hem SMMM unvanı taşıyanların ve hem de YMM unvanı taşıyanların dört yıllık yüksek eğitim gördükleri anlaşılmaktadır.

- Yukarıdaki tablodaki verilerden, meslek unvanı taşıyanlar içinde yüksek lisans yapmış olanların genellikle düşük düzeyde kaldığı görülmektedir. Bu oran %3,4'dür. Türkiye'de genelde yüksek lisans yapanların seviyesinin düşük olmasının bu oranın da düşük seviyede görülmesine neden olduğu anlaşılmaktadır. Yüksek lisans oranı YMM unvanı taşıyanlarda %14,4 dür. Bu oran, Türkiye'de kaliteli bir üst düzey meslek mensubu grubunun bulunduğu ortaya koymaktadır. SMMM unvanı taşıyanlarda yüksek lisans taşıyanlar oranının %3,4 olduğu da dikkati çekmektedir.

31. Meslek Oda Sayılarının ve Meslek Mensuplarının Yıllar İtibarı ile Gelişmesi

Meslek yasası 1989 yılı ortalarında yürürlüğe girmiştir. 1990 Yılında hızlı bir odalaşma süreci başlamıştır. İlk kurulduğunda 55'i SMMM ve 6'sı YMM Odası olmak üzere 61 odada 35.000 üyesi bulunan meslek örgütü sürekli ve hızlı bir büyüme göstermiştir¹⁰. Kuruluştan dört yıl sonra, SM-SMMM odaları sayısı 65'i bulmuştur. Daha sonraki onaltı yılda buna ancak dokuz oda eklenmiştir. Bugün Türkiye'nin 81 ilinin 72'sinde SMMM Odası bulunmaktadır. Ayrıca iki ilçede de bu odalardan bulunduğunu belirtmek uygun olacaktır. İlk dört yılda altıya ulaşan YMM Oda sayısına da sonraki onaltı yıl içinde iki oda eklenmiş olup, halen Türkiye'de sekiz YMM Odası bulunmaktadır. Bu oda sayılarının meslek mensupları ile birlikte aralıklı olarak 2011 yılı başlarına kadar gösterdiği gelişme aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo IV
Dönemler İtibarıyla Oda Sayısı ve Meslek Mensubu Sayısı¹¹

SM – SMMM Odaları					YMM Odaları	
Dönem	Oda Sayısı	SM Sayısı	SMMM Sayısı	Toplam	Oda Sayısı	YMM Sayısı
1994	65	23.750	13.021	36.771	6	2.400
1995	65	25.085	14.282	39.367	6	2.402
2000	69	27.064	22.473	49.536	8	3.182
2005	70	29.842	33.158	63.000	8	3.502
2011	74	15.358	65.436	80.794	8	3.788

*Not : 1994, 1995, 2000 ve 2005 Bilgileri yıl ortası sayıdır.
2011 verileri yılın ilk yarısı verileridir.*

Bu tablolardaki verilerle ilgili değerlendirmeler üzerinde aşağıda durulmuştur:

- Bu tabloda daha başlangıçta oluşan ve daha sonra hızlı bir gelişme gös-

10) Kamil Büyükmirza (TÜRMOB İlk başkanı): Meslek Yasasının 20. Yıl mesajı, MUFAD Dergisi, Sayı 44, Ekim 2009.

11) - TURMOB 1992-1994 Çalışma Raporu, Sayfa 96-97, 1994, Ankara
- TURMOB 1994-1995 Çalışma Raporu, Sayfa 96,97, 1995, Ankara
- TURMOB 1999-2000 Çalışma Raporu , Sayfa 69,70, 2000, Ankara
- TURMOB 2004-2005 Çalışma Raporu, Sayfa 145,146, 2005, Ankara
- TURMOB web sitesi- www.turmob.org.tr.

teren veriler, 1989 yılı öncesinde mesleğin gelişmeye hazır bir yapıya sahip durumda bulunduğunu göstermektedir. Bu alt yapıyı meslek mensuplarının hukuki bir alt yapı olmadan, yasal bir güvenceye sahip bulunmadan ve meslek deontolojisi (meslek etiği) olmaksızın¹² gerçekleştirdiklerini de belirtmek uygun olacaktır.

- SM-SMMM Meslek Odaları'nın Anadolu ve Trakya'da illere dağılımı hızlı bir şekilde tamamlanmıştır. 2011 Yılı ortalarında, yüzün altında üyesi olan oda sayısı beştir. 2008 Yılında yapılan yasa değişikliği ile kabul edilen en düşük üye sayısı olan iki yüz elliden daha az üyesi olan il sayısı ise 31'dir. Bu odalar 2008 yılı öncesi kuruldukları için oda olma niteliklerini korumaktadırlar. Bu durum Türkiye'de meslek mensuplarının bölgesel organizasyon isteklerinin ne kadar güçlü olduğunu göstermektedir.

- YMM Odaları sayısı sekizdir. Bu odalar Adana, Ankara, Antalya, Bursa, Eskişehir, Gaziantep, İstanbul, İzmir illerinde kurulmuşlardır. İlk altı oda ilk yıllarda kurulmuş olup Antalya ve Gaziantep illerindeki odalar 1995 yılı sonrası oluşturulmuştur.

- Yukarıdaki tablo on yedi yıllık gelişmeyi göstermektedir. 1994-2011 Yılları arasındaki gelişme SM unvanı taşıyanlar açısından, 1994 yılında 23.750 iken, 2005 yılında 29.842'ye yükselmiştir. 2009 yılı sonunda bu sayı 28.665'dir. 2011 Yılı başında ise 15.358 olduğu görülmektedir. 1994-2005 Yılları arasında yavaş bir gelişme gösteren SM unvanına sahip meslek mensuplarına, 2008 yılında bu unvanın kaldırılmasından sonra yeni ekleme olmadığı bilinmektedir. Sayının 29.000'lerden 15.000'lere inmesinin nedeni ise, SM unvanlı meslek mensuplarına, SM unvanı kaldırılınca, tanınan hak gereğince bu meslek mensuplarının sınava girerek SMMM unvanını almış olmalarından kaynaklanmaktadır. Yeni SM unvanı verilmediğine göre zaman içinde bu unvanı taşıyan meslek mensuplarının azalacağı ve mesleğin iki ayrı unvan sahiplerinden oluşan, iki gruptan meydana geleceği anlaşılmaktadır.

- SMMM unvanı taşıyanların meslek mensupları içinde giderek ağırlıklı duruma geldiği ve on yedi yıl içinde bu artışın %402 oranını bulduğu görülmektedir. 1994-2000 Yılları arasında, altı yıl içinde bu unvan sahiplerindeki sayısal artışın %72,5 oranında gerçekleştiği, 2000-2011 yılları arasındaki on bir yıl içinde ise %191,7 oranında artış olduğu görülmektedir. Bu büyük artışın nedeni 2008 yılı sonrası SM unvanlıların SMMM unvanı almış olmalarıdır. Esasen 2008 yılı sonrası gelişmelerin SM ve SMMM'lerin birlikte ele alınarak incelenmesi uygun olacaktır. Böyle bir yaklaşım yapıldığında, yani SM ve SMMM unvanlılar birlikte ele alındığında, 1995 yılında 39.367 olan SM ve SMMM unvanlı meslek mensubu sayısının 2000 yılında 49.536'ya

12) Masum Türker : Muhasebe Mesleğinin 20. yılında Bir Vizyon, MUFAD Dergisi, Sayı 44, Ekim 2009.

yükseldiği, yani on yılda on bin dolayında artış olduğu görülmektedir. Sonraki beş yılda bu artış (2005 yılı 63.000) 13.500 dolayında olmuştur. Sonraki beş buçuk yıl (2011 yılı başları 80.794) içinde bu artış 17.800'ü bulmuştur. Bu artış, 2008 yılı ortalarından itibaren SM unvanı verilmemesine rağmen sağlanmıştır. Bu sayısal veriler göstermektedir ki, SM ve SMMM unvanlı meslek mensupları meslekte SMMM ağırlıklı bir yapı oluşmaktadır. Bu durum, SMMM unvanı taşıyanların, geçmiş on beş yıl içinde, her beş yılda önceki beş yıldan daha fazla arttığını göstermiştir.

- Yukarıdaki tablodan YMM oda sayısının 8 olduğu ve 1994 yılında 2.400 olan YMM meslek mensubu sayısının on yedi yıl içinde 3.788'e yükselerek, ancak %58 oranında artış gösterebildiği dikkati çekmektedir. Bağımsız çalışan meslek mensubunun ise ancak 2.135'te kaldığını da bu arada belirtmek uygun olacaktır. Bu sayılar, büyüyen Türkiye iktisadi yapısı içinde YMM'lerin aktivitesinin daha etkin duruma getirilmesini sağlayacak önlemlerin alınması gereğini de ortaya koymaktadır.

32. Başlıca SM-SMMM Odaları ile Yeminli Mali Müşavirler Odaları

Mesleğin örgütlenmesinin yirminci yılında odalar sisteminin Türkiye'ye ne ölçüde yaygınlaştığını göstermek açısından, 2011 yılı başlarında üye sayısı bin dolayında olan ve bini geçen SM-SMMM Odaları için aşağıdaki tablo düzenlenmiştir.

Tablo V

Üye Sayısı Bin Dolayında Olan ve Bini Geçen SM-SMMM Odaları (2011 Yılı ilk yarısı)

Sıra	Oda adı	Üye sayısı
1	İstanbul	29.188
2	Ankara	10.242
3	İzmir	5.729
4	Bursa	3.778
5	Antalya	2.545
6	Konya	1.860
7	Adana	1.878
8	Mersin	1.529
9	Gaziantep	1.462
10	Kocaeli	1.200
11	Denizli	1.032
Toplam		60.443

Kaynak : www.turmob.org.tr.

Bu tablodaki verilerden, SM ve SMMM unvanı taşıyan ve 80.794'ü bulan üye sayısının %74,8'inin 11 büyük ilde toplandığı görülmektedir. Ancak bu iller Türkiye'ye yaygınlaşmış durumdadır. Çünkü bu illerin Marmara, Orta Anadolu, Güneydoğu Anadolu, Akdeniz ve Ege bölgelerine dağıldıkları dikkati çekmektedir. Ancak en büyük odanın İstanbul SM-SMMM Odası olduğu ve bu odanın üye sayısının, toplam üye sayısı içindeki payının %36'yı bulduğu da dikkati çekmektedir.

Yeminli Mali Müşavirler Odaları ve bu odaların üye sayıları da aşağıda gösterilmiştir.

Tablo VI
Yeminli Mali Müşavirler Odaları ve Üye Sayıları
(2011 Yılı ilk yarısı)

Sıra	Oda adı	Üye sayısı
1	İstanbul	924
2	Ankara	1.057
3	İzmir	378
4	Bursa	142
5	Adana	106
6	Gaziantep	69
7	Eskişehir	59
8	Antalya	53
Toplam		3.788

Kaynak : www.turmob.org.tr

Bu tablodaki veriler, YMM meslek odalarının da Türkiye'ye dağılımının dengeli olduğunu göstermektedir. Marmara, Orta Anadolu, Güneydoğu Anadolu, Akdeniz ve Ege bölgelerinde YMM odası vardır. Ve bu illerin dolayındaki illerde görev yapan YMM'lerin bu odalara üye olabilecekleri anlaşılmaktadır. Ancak toplam YMM sayısının %78,6'nın iki büyük odada (İstanbul ve Ankara) görev yaptıkları ve bu durumun dengesiz bir dağılım gösterdiği dikkati çekmektedir. Ancak YMM mesleğine olan talebin fazla artış gösteremesinin bu duruma neden olduğunu da belirtmek gerekmektedir¹³.

Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin gelişme durumunu göstermek açısından

13)Oktay Güvemli : Türkiye'de Muhasebe Meslek Mensubunun 20. Yılı- Bir Değerlendirme, MUFAD Dergisi, Sayı 44, Ocak 2009.

dan yukarıda adları yazılı olan YMM odaları tarafından düzenlenen denetleme ve tasdik raporlarının sayılarına, her ne kadar son yıllara ait sağlıklı verilere ulaşmak mümkün olamamışsa da, bir göz atmak yararlı olacaktır. Türk yasal düzenlemelerinde YMM'lik mesleğinin asli görevinin sürekli denetleme ve tasdik yapmak olduğundan aşağıdaki tabloda yer alan veriler mesleğin icrası bakımından önem taşımaktadır.

Tablo VII
Denetleme ve Tasdik Raporlarındaki Sayısal Gelişmeler¹⁴

Oda adı	2006	2007	2008
İstanbul	14.208	15.239	16.891
Ankara	3.891	4.312	4.459
İzmir	2.163	2.297	2.269
Bursa	788	811	873
Adana	734	796	796
Gaziantep	620	730	847
Antalya	521	588	584
Eskişehir	209	129	151
Toplam	23.134	24.902	26.870

Bu tablodaki veriler, YMM'lik mesleğinin başta gelen denetim ve tasdik görevinin ne ölçüde yerine getirildiğini göstermektedir. Mesleğin yirmi birinci yılında 30.000 adedin altında bir denetim ve tasdik raporunun düzenlendiği anlaşılmaktadır. Bu sayı Türkiye gibi dinamik bir iktisadi yapıya sahip ülke için düşük bir seviyeyi ortaya koymaktadır. Ancak bu raporların sayısının 2000'li yılların başında 18.000-19.000 dolaylarında bulunduğu göz önünde tutulduğunda aradan geçen on yıla yakın süre içinde önemli bir gelişme gösterdiği de dikkati çekmektedir.

4. Sonuç

Bu bildiriye yapılan değerlendirmeler sonucunda ortaya konulabilecek sonuçlar aşağıdaki biçimde sıralanabilir.

- Türkiye'de muhasebe mesleğinin yasalaşma sürecinin 1932 yılında başladığı ve ancak dokuzuncu girişimde 1989 yılında yasalaşabildiği görülmektedir. Bu az rastlanılan bir çabadır ve bu süre içinde mesleğin yasal bir güven-

14) Sabri Tümer : YMM Mesleğinin Vergi Denetimindeki Yeri, YMM'lik Denetim ve Tasdik Sempozyumu, 13-17 Mayıs 2009, Antalya.

ce olmadan ve meslek etiği olmaksızın gelişmeye çalıştığı anlaşılmaktadır .

- Yasalaşma ile mesleğin üç kademeli olarak oluştuğu, bu kademelerin Serbest Muhasebeci (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) olarak ortaya konulduğu anlaşılmaktadır. Bu kademelerin ilk ikisinin bir odada, üçüncü kademenin de ayrı bir odada kümeleştikleri görülmektedir. Bu kademelerden sırası ile ilk kademenin muhasebe kayıt işlerini yapmakla görevli olduğu; ikinci kademenin denetim ve üçüncü kademenin de tasdik işleri ile görevli oldukları görülmektedir. Ancak son iki kademeye bir ayrıcalık tanınmış ve bu iki kademenin bir alt kademenin de işini yapabileceğine yasada yer verilmiştir. Zamanla Serbest Muhasebeci (SM) unvanının kazanılabilmesi için yapılan sınavlarda görülen başarısızlık gibi nedenlerle bu unvanın 2008 yılında kaldırıldığı ve mevcut unvan sahiplerine bir üst kademeye geçebilmeleri için sınav hakkı tanındığı da dikkati çekmektedir.

- Mesleğin 1989 yılında yasalaşmasından sonra hızlı bir odalaşma sürecinin yaşandığı ve ilk kuruluş yıllarında 61 odanın kurulduğu ve her üç gruptaki mesleklerle mensup 35.000 üyenin bu odaların birleştiği TÜRMOB çatısı altında yer aldığı görülmektedir.

- Mesleğin yasalaşması sonrası meslek odalarının bütün Türkiye’de hızlı bir yaygınlaşma gösterdiği ve kısa sürede 65’e ulaşan SM-SMMM Odaları sayısının yasanın yirmi birinci yılında (2011) 74’ü bulunduğu görülmektedir. Bu yetmiş dört odadaki mevcut SM – SMMM sayısının da 80.794’e ulaştığı da dikkati çekmektedir.

- SM-SMMM Odalarının Türkiye’nin gelişmişliğine uygun bir şekilde bölgelere dağıldığı ve üye sayısı 1000 dolayında olan oda sayısının 11’i bulunduğu görülmektedir. Ancak İstanbul odasının yalnız başına ülkedeki SM-SMMM sayısının %36’sına sahip olduğu da dikkati çekmektedir.

- Odalara kayıtlı SMMM sayısının 65.436’yı bulduğu ve meslek yapısının içinde büyük bir ağırlığa sahip olduğu görülmekte olup bu sayının yüksek öğretim görmüş deneyimli bir kitle halinde olduğu ve içindeki kadın sayısının %25’e yaklaştığı da dikkati çekmektedir.

- Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin ise, son on yedi yılda sayısal artışının 2400’den 3.788’e yükselebildiği ve fazla bir artış gösteremediği, çalışanlar sayısının ise 2.135’de kaldığı görülmektedir. YMM’lerin bu sayısal verilerinin Türkiye’nin dinamik iktisadi yapısı karşısında düşük seviyede kaldığı ileri sürülebilmektedir. YMM’lik mesleğinin asıl görevinin sürekli denetim ve tasdik işleri olduğu bilinmektedir. Bu konuda hazırlanan yıllık rapor sayısının da fazla bir gelişme göstermediği anlaşılmaktadır.

Kaynakça

- Oktay Güvemli: *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Cumhuriyet Dönemi, XX. Yüzyıl, 4. Cilt, 2000, İstanbul.*
- Mehmet Yazıcı: *Bağımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleği Üzerine Araştırma, 1986, İstanbul.*
- Mustafa A. Aysan, B. Sarioğlu: *Cumhuriyetin 75. yılında Muhasebe Tarihi, TÜR MOB yayını, 1988, Ankara.*
- Batuhan Güvemli, Ümmühan Aslan: *The Organization of the Accounting Profession and Independent Auditing During the Republican Era in Turkey, Paper, 4th. Audit and Accounting Converge International Conference, 24-26 November 2009, Cluj Napoca, Romania.*
- 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci, Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 13.6.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete.
- 10 Temmuz 2008 Tarihli 5786 sayılı kanun (26 Temmuz 2008 tarih ve 26948 sayılı Resmi Gazete).
- TÜRMOB Çalışma Raporu 1990-1991, 1992 Ankara.
- TÜRMOB 1992-1994 Çalışma Raporu, Sayfa 96-97, 1994 Ankara.
- TÜRMOB 1994-1995 Çalışma Raporu, Sayfa 69-70, 2000 Ankara.
- TÜRMOB 2004-2005 Çalışma Raporu, Sayfa 145-146, 2005 Ankara.
- TÜRMOB Çalışma Raporu 2006-2007, Sayfa 190 vss., 2008 Ankara.
- Oktay Güvemli: *Türkiye'de Muhasebe Meslek Grubunun 20. Yılı- Bir Değerlendirme, MUFAD Dergisi, Sayı 44, Ocak 2009.*
- Sabri Tümer: *YMM Mesleğinin Vergi Denetimindeki Yeri, YMM'lik Denetim ve Tasdik Sempozyumu, 13-17 Mayıs 2009, Antalya.*
- Masum Türker: *Muhasebe Mesleğinin 20. Yılında Bir Vizyon, MUFAD Dergisi, Sayı 44, Ekim 2009.*
- Nail Sanlı: *Meslek Yasamızın 20. Yılı, Mesaj Yazısı, MUFAD Dergisi, Sayı 44, Ekim 2009.*
- Kamil Büyükmirza (TÜRMOB İlk Başkanı): *Meslek Yasasının 20. Yıl Mesajı, MUFAD Dergisi, Sayı 44, Ekim 2009.*
- TÜRMOB web sitesi- www.turmob.org.tr

Türk Özdeyişleri

- * *Calını calını ber da canını al (İşçinin ücretini öde de canını al)*
- * *Carluma dep alama, bayma dep kuanma.*
(Fakirim diye ağlama,zenginim diye sevinme)
- * *Elif degen el aşar (Okuyan yazan kişi her engeli aşar)*
- * *Her elde bir allığıng bolluğuna, bir tanığanığ bolsun.*
(Her yerde bir alacağın, alacağına bir tanığın olsun)
- * *Borçga tapsa açha yok, açha tapsa boçga yok.*
(Kese bulsa para yok,para bulsa kese yok)