



Muhasebe Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeyleri: 1992'den Günümüze Bir İnceleme

Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ
Mustafa Kemal Üniversitesi, İİBF.

Özet

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

Günümüzde muhasebecilerin sadece kredi kuruluşlarının ve yatırımcıların değil, aynı zamanda diğer çıkar gruplarının da finansal ve finansal olmayan bilgi ihtiyaçlarına cevap vermeleri beklenmektedir. Muhasebecilerin sürekli değişime ayak uydurabilmesi, önemli ölçüde mesleki bilgi, mesleki beceri ve mesleki değerler, etik ve niteliklere bağlıdır. Bunlara ek olarak, muhasebecilerin öğrenim durumlarının da değişen koşullara ve yeniliklere ayak uydurabilmeleri açısından önem taşıdığı söylenebilir.

Türkiye'de 20 yıllık geçmişi olan muhasebecilik mesleği uluslararası standartlar, yasalar, yönetmelikler, teknoloji kullanımı vb. açılardan değişmiş ve gelişmiştir. Bu çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin çıktığı 1992 yılından günümüze kadar olan dönemde öğrenim durumlarının oransal anlamda nasıl bir seyir izlediği incelenmekte ve analiz edilmektedir.

Anahtar kelimeler: Türkiye'de muhasebe mesleği, muhasebeci eğitimi.

JEL Sınıflaması: M41, M53

Abstract (Education Levels of Professional Accountants: An Investigation on Changes from 1992 to Present)

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

Today professional accountants are expected to serve the needs not only of investors and creditors but also the information needs of many other users of financial and nonfinancial information. To enable adaptation to constant change depends on a set of professional knowledge, professional skills, and professional values, ethics and attitudes broad enough. Additionally, education level of professional accountants such as primary, secondary or higher secondary schools is highly likely to have importance for adaptation to constant change and learning what is new.

Accountancy in Türkiye which goes back a history of 20 years have changed and progressed in terms of international standards, laws, regulations, applications, use of technology etc. This study aims to investigate and analyze to what extent percentages of education levels among professional accountants in Türkiye have changed from 1992, which the edict on accounting applications in Türkiye was issued, to present.

Key Words: accountancy in Türkiye, education of professional accountants.

JEL Classification: M41, M53

1. Giriş

Muhasebecilik ülkemizde 90'lı yılların başından itibaren yasayla tanımlanmış bir meslek haline gelmiştir. Şöyle ki; 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 13 Haziran 1989'da, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 26 Aralık 1992'de, çıkmıştır. Dolayısıyla ülkemizde muhasebe mesleği yaklaşık olarak 20 yıllık bir geçmişe sahiptir.

20 yıllık bu sürecin ilk yıllarındaki, 1992–1994, meslek mensubu sayılarının Türkiye genelinde; 2.591 Serbest Muhasebeci (SM), 5.012 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve 365 Yeminli Mali Müşavir (YMM) olduğu görülmektedir (TÜRMOB 1992–1994 Çalışma Raporu, 1994, ss.108–110). Meslek mensubu sayısı yıllar itibariyle önemli ölçüde artmış ve güncellenmiş verilere göre 2008 itibariyle SM sayısı 28.999, SMMM sayısı 44.627 ve YMM sayısı 3.852'ye ulaşmıştır (TÜRMOB Çalışma Raporu, www.turmob.org.tr). Dolayısıyla meslek mensuplarının sayısı 1992'den bugüne yaklaşık olarak 10 kat artmıştır. Niceliksel anlamda meydana gelen bu değişimin, meslek mensuplarının eğitim düzeyleri açısından, yani niteliksel anlamda, nasıl bir seyir izlediğini görmek için meslek mensuplarının öğrenim düzeylerinin toplam içindeki oransal dağılımının yıllar itibariyle nasıl bir eğilim gösterdiğine bakmak gerekir.

Bu amaçla, çalışmanın izleyen kesiminde ülkemizde SM, SMMM ve YMM'lerin 1992'den günümüze kadarki süreçte yıllar itibariyle toplam sayıları ve eğitim durumlarına göre oransal dağılımlarına yer verilecektir. Ancak 2001–2004 dönemlerine ilişkin çalışma raporlarına ulaşamadığı için bu dönemin verilerine çalışmada yer verilememiştir.

Çalışmanın değerlendirme ve sonuç kısmında meslek mensuplarının eğitim düzeylerine göre dağılımlarında yıllar itibariyle meydana gelen değişim analiz edilerek, son yıllarda gündeme gelen bazı gelişme ve uygulamalar da dikkate alın-

arak genel bir değerlendirmeye yer verilecektir.

2. Meslek Mensuplarının Sayıları ve Eğitim Düzeyleri: 1992–2009

Meslek mensuplarının sayıları ve eğitim durumları ile ilgili bilgiler, TÜRMOB tarafından yayımlanan yıllık çalışma raporlarından alınmış ve gelişim seyrinin görülmesini kolaylaştırmak amacıyla tablo haline getirilmiştir. Elde edilen veriler YMM'ler ile SM ve SMMM'ler için ayrı tablolarla kullanılmış, analiz ve yorum ayrı başlıklar altında yapılmıştır. Aşağıda bu bilgilere yıllar itibariyle meslek grupları bazında yer verilmektedir.

2.1. YMM'lerin Eğitim Düzeylerindeki Değişim

YMM'lerin sayısı 90'lı yılların başından bugüne 2.400'den 3.852'ye ulaşmış, yani 19 yıllık süreçte %62,3 oranında artış göstermiştir. Ancak YMM'lerin eğitim düzeylerindeki oransal dağılıma yıllar itibariyle bakıldığında ilginç bir şekilde yaklaşık olarak $\frac{3}{4}$ 'ünün lisans $\frac{1}{4}$ 'ünün ise lisansüstü eğitim düzeyinde olduğu, neredeyse oransal anlamda yıllar itibariyle değişmediği görülmektedir.

Oransal anlamda değişmemiş görünen bu eğitim düzeyi dağılımı, aslında mesleğe yeni giren meslek mensuplarının ya da mevcut meslek mensuplarının bir kısmının mesleki iş yüklerine rağmen lisansüstü öğrenim de yaptıklarını göstermektedir.

Duruma bu açıdan bakıldığında YMM'lerin eğitim düzeyinin her geçen yıl arttığını ifade etmek mümkündür. Özellikle meslek mensubunun kendini geliştirme ve değişime uyum sağlama zorunluluğu dikkate alındığında, meslek mensuplarının artan rekabet ortamında kendilerini geliştirme ve yenilikleri yakından ve akademik ortamlarda takip etmek istemeleri son derece doğaldır. Ancak belirtmek gerekir ki oranların düşük olması, değişimin daha yüksek seviyelerde gerçekleşmesi gerektiğini de işaret etmektedir. Eğitim düzeyinin bir rekabet unsuru olarak kabul edilmesi bu oranın önümüzdeki yıllarda daha da artmasını sağlayabilir.

Tablo 1: YMM'lerin Eğitim Düzeyleri

Yıllar	Lisans		Lisansüstü		Toplam
	Sayı	%	Sayı	%	
1992-94	1.825	76	575	24	2.400
1994-96	1.819	75	588	25	2.407
1996-97	1.959	76	594	24	2.553
1997-98	2.143	77	633	23	2.776
1998-99	2.349	79	633	21	2.982
1999-00	2.502	79	680	21	3.183
2000-01	2.688	85	459	15	3.147
2003-04	2.725	78	749	22	3.474
2005-06	2.766	78	795	22	3.561
2006-07	2.808	77	831	23	3.639
2007-08	2.957	77	883	23	3.840
Son durum	2.975	77	877	23	3.852

Kaynak: TURMOB Çalışma raporları

2.2. SM'lerin Eğitim Düzeylerindeki Değişim

SM'lerin sayısı 90'lı yılların başından bugüne 20.277'den 28.999'a ulaşmış, yani 19 yıllık süreçte %43 oranında artış göstermiştir. İlk yıllarda SM'lerin %03'ü öğrenim görmemiş durumdaydı. İlkokul mezunlarının toplam SM içindeki payı ise 1997'ye kadar %5 idi. Bu oran izleyen yıllarda %4'e düşmüştür. 2003–2004 döneminde %3, 2005–2006 döneminde %2 olan ilköğretim mezunu SM oranı izleyen yıllarda "0" olmuştur. Bu yıldan sonra meslek mensuplarının eğitim durumlarının en az ilköğretim düzeyinde ifade edildiği görülmektedir. Yani ilköğretim mezunu SM'nin olmadığı anlaşılmaktadır.

Yıllar itibariyle eğilim analizi yapılacak olursa ortaokul (son yıllarda ilköğretim) mezunlarının oranının %8'den %5'e doğru gerilediği görülmektedir. Yani eğilim, olması gerektiği gibi, azalış yönündedir. 2006 yılından itibaren ilköğretim mezunlarının "0" olduğu, ilköğretim mezunlarının ise %5'ten %8'e yükseldiği görülmektedir. Bu durum ilköğretim mezunlarının ilköğretim diploması alıp ilköğretim mezunu kategorisine geçtikleri şeklinde yorumlanabilir.

Lise ve dengi okul mezunlarının oranı ise geçen süre içinde %37'den %47'ye yükselmiştir. Bu değişimin önemli ölçüde tica-

ret ve maliye meslek liselerinden mesleğe geçiş yapanlar tarafından gerçekleştirildiği söylenebilir. Ancak burada daha çarpıcı olan husus, bu liselerden meslek yüksekokullarına geçerek mesleğe girenlerin oluşturduğu değişimdir. Şöyle ki; ön lisans mezunlarının oranı %10'dan %19'a yükselmiştir. Yani neredeyse beş SM'den biri ön lisans mezunudur.

Öte yandan ilk yıllarda %39'larda olan lisans mezunlarının oranı, zamanla %33'lere, %28'lere ve nihayet %25'lere düşmüştür. Bu düşme eğilimi yeni lisans mezunları SM olmadıkları için doğaldır. Bununla birlikte, ön lisans mezunu meslek mensupları açık öğretim fakültelerinde lisans tamamlayıp oranın çok fazla düşmesini önlemiş olabilir.

Lisansüstü düzeyde eğitimi olan SM'lerin oranı ise yıllar boyunca %03 ila %04 civarında olmuştur. SM sayısındaki %43'lük artışa rağmen bu oranın değişmemesi, YMM'ler için yapılan yoruma benzer şekilde yorumlanamaz. Şöyle ki burada mesleğe yeni giren meslek mensuplarının lisansüstü öğrenim görmüş olmaları söz konusu olmadığı için, sadece mevcut SM'lerin bir kısmı zaman içinde lisansüstü öğrenim yapmış ve SM sayısındaki artışa rağmen bu oranın sabit kalmasını sağlamışlardır.

2.3. SMMM'lerin Eğitim Düzeylerindeki Değişim

SMMM'lerin sayısı 90'lı yılların başından bugüne 12.374'ten 44.627'ye ulaşmış, yani 19 yıllık süreçte 3,6 kat artış göstermiştir. SMMM'lerin ilk yıllarda, 1992-1994 döneminde, %98'inin lisans, %2'sinin ise lisansüstü düzeyde eğitim görmüş meslek mensuplarından oluştuğu görülmektedir. 1994'den sonraki yıllarda bu oransal dağılım %97'ye %3, 2004'den sonra ise %96'ya %4 şeklinde devam etmiştir.

SMMM sayısındaki 3,6 kat artışa rağmen bu oranın olumlu yönde değişmesi, YMM'ler için yapılan yoruma benzer şekilde yorumlanabilir. Şöyle ki; küçük de olsa oransal anlamda meydana gelen bu eğitim düzeyi gelişimi, aslında mesleğe yeni giren meslek mensuplarının ya da

mevcut meslek mensuplarının bir kısmının mesleki iş yüklerine rağmen lisansüstü öğrenim de yaptıklarını göstermektedir.

Yine YMM'lerde olduğu gibi SMMM'lerin de eğitim düzeyinin her geçen yıl artış eğiliminde olduğunu ifade etmek mümkündür. YMM'lere benzer şekilde, SMMM'lerin de kendini geliştirme ve değişime uyum sağlama zorunluluğu dikkate alındığında, SMMM'lerin artan rekabet ortamında kendilerini geliştirme ve yenilikleri yakından ve akademik ortamlarda takip etmek istemeleri son derece doğaldır.

SMMM'ker için de lisansüstü eğitim oranının düşük olması, değişimin daha yüksek seviyelerde gerçekleşmesi gerektiğini işaret etmektedir.

Tablo 2: SM ve SMMM'lerin Eğitim Düzeyleri

Yıllar	Unvan	Öğr.süz		İlkokul		Ortaokul		Lise		Önlisans		Lisans		Lisansüstü		Toplam	
		Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%
1992-1994	SM	66	03	1.025	5	1.582	8	7.435	37	2.050	10	7.944	39	75	03	20.277	100
	SMMM											12.065	98	309	2	12.374	100
1994-1996	SM	-		1.199	5	1.874	7	10.521	42	2.915	11,6	8.386	33	97	04	24.992	100
	SMMM											14.507	97	440	3	14.947	100
1996-1997	SM			1.199	5	1.876	7	10.511	42	2.961	12	8.272	33	103	04	24.922	100
	SMMM											15.428	97	485	3	15.913	100
1997-1998	SM			1.013	4	1.852	7	10.795	42	3.254	12,7	8.544	33,3	103	04	25.561	100
	SMMM											16.393	97	533	3	16.926	100
1998-1999	SM			1.013	4	1.852	7	10.892	41	3.754	14	8.714	33	103	04	26.328	100
	SMMM											19.380	97	533	3	19.913	100
1999-2000	SM			1.107	4	1.922	7	11.458	42	3.629	13	8.869	33	79	03	27.064	100
	SMMM											22.052	98	421	2	22.473	100
2000-2001	SM			1.042	4	1.938	7	11.757	42	4.680	16	8.665	31	141	05	28.223	100
	SMMM											24.883	98	506	2	25.389	100
2003-2004	SM			860	3	1.656	6	13.177	44	5.536	19	8.343	28	150	05	29.722	100
	SMMM											29.690	96	1.267	4	30.957	100
2005-2006	SM			792	2	1.566	5	13.729	45	5.605	19	8.263	28	140	04	30.095	100
	SMMM											34.579	96	1.457	4	36.036	100
2006-2007	SM					2.381	8	13.899	47	5.383	18	7.497	26	131	04	29.291	100
	SMMM											38.171	96	1.608	4	39.779	100
2007-2008	SM															28.907	100
	SMMM											42.067	96	1.753	4	43.820	100
Son veri	SM					2.209	8	14.159	49	5.251	18	7.261	25	119	04	28.999	100
	SMMM											42.765	96	1.862	4	44.627	100

Kaynak: TURMOB Çalışma raporları

3. Genel Değerlendirme ve Sonuç

Muhasebe mesleğinde “Mesleki Eğitim Programına Giriş Koşulları”nın belirtildiği 1 nolu UMES’e (Uluslar arası muhasebeci Eğitimi Standardı) göre; muhasebe meslek mensubu yetiştirilmesine yönelik eğitim programlarına kaydolmak için en azından bir fakülte veya meslek yüksek okulu mezunu olma şartı aranmaktadır. Muhasebeci adayları mezuniyet durumlarına göre bir programa başlamaktadır. Ayrıca bu programlara katılan kişilerin muhasebe alanında temel bilgilere sahip olması gerekmektedir.

Mesleğe girişle ilgili asgari koşulu ifade eden UMES 1’in ülkemizdeki karşılığı 26.07.2008 tarih ve 5786 sayılı Kanun ile güncellenmiştir. Söz konusu Kanun’un 5. maddesinde meslek mensubu olabilmenin özel şartları sıralanmaktadır. Konumuzla ilgili bent şöyledir:

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

5786 sayılı kanun ile aslında başka ülkelerde bulunmayan SM ve SMMM ikileminin giderildiği, staj süresinin uzatıldığı ve mesleğe sınavsız geçişlerin kaldırıldığı görülmektedir. SM olma hakkının Temmuz 2008’den itibaren kaldırılması, mesleğe sadece fakülte mezunlarının girmesini mümkün kılmaktadır. Bu anlamda 5786 sayılı Kanun, mesleğin eğitim düzeyini yükselterek IFAC standartlarını aşmaktadır. Çünkü IFAC yüksekokul mezunlarının da mesleğe girişini mümkün görmektedir.

Tablo 1 ve 2’den görüldüğü gibi, ülkemizde yaklaşık 20 yıllık bir geçmişi olan muhasebe meslek mensuplarının eğitim düzeyleri geçen süre içinde özellikle yasal düzenlemelerin etkisiyle artmıştır. 5786 Sayılı Kanunun ilgili maddesinde de görüldüğü gibi, mesleğe giriş ölçütlerinin

yükseltilmesi sayesinde eğitim düzeyi düşük meslek mensuplarının toplam meslek mensubu sayısı içindeki payının düşme eğilimine girmesi kaçınılmaz görünmektedir.

TÜRMOB önümüzdeki günlerde SM’likten SMMM’liğe geçiş sınavına ilişkin yönergeyi yayımlayacaktır. Sınavla ilgili başvuruların alınmaya başlandığı görülmektedir. Bu sınav sürecinin sonunda doğal olarak SM sayısında azalış, SMMM sayısında ise artış olacaktır.

Öte yandan muhasebecilik mesleğinin artık sadece fakülte mezunlarına yönelik bir meslek haline gelmiş olması da kısa sürede mesleğin eğitim düzeyinin yükselmesini sağlayacaktır. Ayrıca eğitim düzeyinin yükselmesi meslek mensuplarının gerek eğitim seminerlerine gerekse lisansüstü çalışmalara olan ilgisinin artmasını da sağlayabilir. Lisansüstü çalışmalarla ilgilenen meslek mensupları ise mesleğin sadece ekonomik değil aynı zamanda sosyal yönlerini de akademik boyutta inceleme imkânı bulacaklardır. Özellikle etik ve sosyal sorumluluk gibi konuların meslek mensuplarına eğitim seminerleri yolu ile verilmesi çok güçtür. Günümüzde bazı fakültelerde etik konusunda dersler verilmektedir. Ancak konunun meslek mensubunun bakış açısı içerisinde algılanması daha önemlidir.

Kaynaklar

- TÜRMOB 1992–1994 Çalışma Raporu, TÜRMOB Yayınları- 14
- TÜRMOB 1994–1995 Çalışma Raporu, TÜRMOB Yayınları- 22
- TÜRMOB 1994–1996 Çalışma Raporu, TÜRMOB Yayınları- 30
- TÜRMOB 1996–1997 Çalışma Raporu, TÜRMOB Yayınları- 38
- TÜRMOB 1997–1998 Çalışma Raporu, TÜRMOB Yayınları- 49
- TÜRMOB 1998–1999 Çalışma Raporu, TÜRMOB Yayınları- 92
- TÜRMOB 1999–2000 Çalışma Raporu, TÜRMOB Yayınları- 137
- TÜRMOB 2000–2001 Çalışma Raporu, TÜRMOB Yayınları- 161
- TÜRMOB 2003–2004 Çalışma Raporu, TÜRMOB Yayınları- 243
- TÜRMOB 2005–2006 Çalışma Raporu, TÜRMOB Yayınları- 297
- TÜRMOB 2006–2007 Çalışma Raporu, TÜRMOB Yayınları- 323
- www.turmobil.org.tr