



Türkiye’de Muhasebe Meslek Örgütünün 20. Yılı - Bir Değerlendirme -

Prof. Dr. Oktay Güvemli
Marmara Üniversitesi, E. Öğr. Üyesi

Özet

13.6.1989 Tarihinde kabul edilen muhasebe meslek yasası, 2009 yılının ortalarında yirminci yılını doldurmuştur. Bu yirmi yılın değerlendirilmesi kuşkusuz bir çok açıdan yapılacaktır. Bu incelemede SM (Serbest Muhasebeci) unvanının kaldırılmış olmasının ortaya çıkardığı sonuçlar üzerinde durulmuş; örgütsel yapının iki önemli unsurundan birisi olan odalar sisteminin hızlı bir yaygınlaşma süreci yaşadığı ve güçlü bir merkezi örgüt oluşturulduğu saptanmıştır. Sayısal artışların SMMM (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir) lehine önemli artışlar gösterdiği, YMM’lerin (Yeminli Mali Müşavirler) son on yıldır bir duraklama dönemine girdiği ve bu durumu ortaya çıkaran olguların tartışılması gerektiği belirtilmiştir. Üzerinde durulan bir başka husus da SMMM odalarının ve YMM odalarının Türkiye’ye yaygınlaşmasının ortaya çıkardığı tablodur. 20. Yılda SMMM odaları 70 ilde kurulmuş ve faaliyetlerini sürdürmektedirler. YMM odalarının da gelişmiş sekiz ilde kuruldukları görülmektedir. Mesleğin örgütlenmesinin 20. yılında yapılabilecek bir tespit de yasanın yirminci yılında muhasebe mesleğinin saygın ve onurlu bir konuma gelmiş olmasıdır. Ve en önemlisi Türk Meslek Örgütünün Türkiye’nin bulunduğu coğrafyaya öncülük yapabilecek niteliklere sahip bir konuma ulaşmış bulunmasıdır.

Anahtar sözcükler: Türkiye’de muhasebe mesleğinin örgütlenmesi, örgütlenmenin yirminci yılı.

Jel Sınıflandırması: M41, M49.

Abstract (Twentieth Year Of Accounting Profession Organization In Turkey – An Evaluation)

Accounting Profession Act, enacted in 13.06.1989, has completed twentieth year in the middle of year 2009. Undoubtedly, Evaluation of these 20 years will be made from many angles. This research focused on emerging results from removal of the title of IA (Independent Accountant); it was understood that the chambers system, one of two important elements of organizational structure, has quickly become widespread and a strong central organization. While Sworn-in Certified Public Accountants’ (Sworn in CPA’s) has entered pause period, numerical growth in favor of the Certified Public Accountants (CPA) has shown significant increases. Hence, it was specified that this case reveals that the phenomenon should be discussing. Another focus in this issue is resulting table of CPA and Sworn in CPA Chambers’ become widespread in Turkey. CPA Chambers established in 70 cities and these chambers are continuing their activities on the twentieth year. It was seen that sworn in CPA Chambers also established in developed eight cities. Another determination on twentieth year in organization of accounting profession can be made that Act has come to position of respect and honor in the twentieth year. And most importantly, Turkish Accounting Profession has reached to leadership qualities which can be leader to geography of Turkey.

Key Words: Organization of the accounting profession in Turkey, twentieth year of organization.

Jel Classification: M41, M49.

1. Amaçlar

Türkiye’de muhasebe mesleğinin güçlüklerle dolu bir yasalaşma süreci yaşadığı

ve 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik yasasının 1989 yılında yürürlüğe girdiği

bilinmektedir. 1932 Yılında başlayan çabalar 1989 yılında sonuçlanabilmiştir. Böylesine bir yasalaşma sürecini bir başka meslek grubunda görmek güçtür. Bu nedenle 3568 sayılı yasa, Batı Ülkelerine göre gecikmeli bir yasadır ve yine bu nedenle yasanın 20. yılını iyi değerlendirmek gerekmektedir.

Öncelikle şu hususu belirtmekte yarar vardır: Mesleğin örgütlenmesinden sonra muhasebe mesleğinin kamuda kabul görüşü, mesleğin onuru sürekli yükselmiştir. İşletmelerde muhasebeciliğin değeri giderek artmıştır. Bu köklü anlayış değişimi, meslek odalarının çalışkan, değerli yöneticileri sayesinde sağlanmıştır. Ama bu sürede dünyada da ilerlemeler vardır. Dolayısı ile yapılması gereken daha çok şey vardır. Bu nedenle bu incelemede konu eleştirel açıdan ele alınacaktır. Önce başlangıçta öngörülen amaçların gerçekleşme durumunun gözden geçirilmesinde yarar vardır.

3568 Sayılı yasanın genel gerekçesinde şu ifadeler rastlamak mümkündür: *Maliye Bakanlığının vergi denetimi konusundaki ağır yükünü hafifletmek, Türk vergi sisteminin yozlaşmasına mani olmak, vergicilik ve işletmecilik sahasında güven ve ahlak unsurunun gelişmesini temin edebilmek, vergi kanunlarının uygulanmasında doğacak uyumsuzlukları en az düzeye indirebilmek için, bu tasarıyla, batı ülkelerindekine benzer SM, SMMM ve YMM müessesesi Türkiye'ye getirilmek istenilmektedir.*

Yasanın ilk maddesinde de amaç şu şekilde ortaya konulmaktadır¹: *Bu kanunun amacı, 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*

¹ 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 13 .6 1989 Tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete.

*virlik meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir.*²

Bu amaçların dikkat çeken tarafları üzerinde aşağıda durulmuştur.

Yasanın genel gerekçesinden alınan yukarıdaki ifadelerde üç temel amaç dikkati çekmektedir. Bunlar:

Maliye Bakanlığının denetim yükünü hafifletmek,

İşletmecilik sahasında güven ve ahlak unsurunun gelişmesini temin edebilmek,

Vergi kanunlarının uygulanmasında doğacak uyumsuzlukları en az düzeye indirebilmek .

Yasanın ilk maddesinde de aşağıdaki üç amaç dikkati çekmektedir.

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.

Genel gerekçede açık olarak yasadaki beklentinin Maliye Bakanlığı'nın denetim yükünü hafifletmek olduğu belirtilmektedir. İşletmeciliğe katkı ikinci derecededir. Nitekim bir çok yazar da bu görüştedir³.

Ancak yasanın ilk maddesindeki amaçlar farklıdır. Orada da üç amaç vardır.

² 10.7.2008 Tarih ve 5786 sayılı yasa ile yasanın adından ve yasanın içeriğinden Serbest Muhasebecilik çıkarılmıştır. TÜRMOB sözcüğü de bu yasa değişikliği ile yasanın ilk maddesine eklenmiştir. Bu yasa değişikliğinde göze çarpan bir husus da, üst üste iki seçim döneminde iki defa yönetim kurulu başkanlığına seçilenlerin aradan iki seçim dönemi geçmedikçe yönetim kurulu üyeliğine seçilemeyecekleri konusudur.

³ Talha Apak: 2004 Yılına Girilirken Yeminli Mali Müşavirlik ve Tam Tasdik. www. alo maliye. Com / Talha_apak_2004_ymm.htm

Ama ilk amaç işletmelerin sağlıklı gelişmesine dönüktür. Denetleme ikinci amaçtır. Ama hemen yanında değerlendirmek ve ilgililerin (bu arada resmi mercilerin) istifadesine tarafsız olarak sunmak amacı yer almaktadır. Üçüncü amaç çok farklıdır ve mesleğin yüksek standartlara çıkarılması ilkesi amaç olarak benimsenmiştir.

Yasanın ve meslek örgütlenmesinin 20. yılında ilk yapılması gereken uygulamada bu amaçların gerçekleştirilme durumunun gözden geçirilmesi olmalıdır. Bu gözden geçirmede şu soruların yanıtlanması gerekiyor: *İşletmelerde faaliyetlerin sağlıklı ve güvenilir şekilde işleyişini sağlamak için neler yapılmıştır? Denetlenen ve değerlendirilmeye tabi tutulan faaliyet sonuçları ilgililerin görüşlerine, yani kim isterse yararlanması amacı ile tarafsız olarak sunulabilmiş midir, yoksa sadece tek bir resmi mercinin istifadesine mi sunulmuştur?* Ve son soru olarak da şu soru ortaya konulmalıdır: *Mesleki standartların yükseltilmesi için staj ve sınavlar dışında neler yapılmıştır?*

Bu soruların yanıtını araştırmak ve ortaya koymak bu incelemenin sınırlarını zorlayıcı niteliktedir ve uzundur. Burada kısaca belirtmek gerekir ki, yirmi yıllık uygulama sonuçlarına genel olarak bakıldığında yasanın ilk maddesinde yer alan amaçlardan daha fazla genel gerekçesinde yer verilen amaçlar öne çıkarılmış ve uygulanmıştır. Yani yasa, işletmeciliğin sağlıklı olarak geliştirilmesi, yani işletmelerin ülke iktisadi yapısı içinde güçlendirilmesi ve çağdaş denetleme usullerine ulaşılması gibi hedeflerden daha fazla Maliye Bakanlığı'na hizmet vermiştir. Yasanın son maddesinde bu yasa'yı Bakanlar Kurulu yürütür denmesine rağmen Maliye Bakanlığının yasa'sı olmuştur. Bunu iki olgu desteklemiştir. Bu olgulardan ilki yasanın bir çok maddesinde açık olarak Maliye Bakanlığına atıf yapılmakta olmasıdır. İkinci olgu ise, geleneksel olarak Türk işletmelerinde muhasebenin Maliye Bakanlığı, başka bir deyişle vergi için tutulmakta olmasıdır. Bu ikinci olguyu değiştirmek için yasa başlangıçta gerekli içeriğe sahip olamamıştır.

Amaçlar açısından belirtilmesi gereken son husus, Maliye Bakanlığının belirlediği esaslar çerçevesinde de olsa, gerçekleştirilenler önemlidir ve Türkiye'nin denetleme mekanizmasında yenilikler sağlanmış ve bu yenilikler yirmi yıl içinde büyük ölçüde yerleştirilmiştir.

2. Meslek Unvanlarında Ve Unvan Alanlar Sayısındaki Gelişmeler

Yasada meslek üç unvan ve üç temel görevle oluşturulmuştu. Bunlar aşağıda gösterilmiştir.

Tablo I

Meslek Unvanı	Görevi
Serbest Muhasebeci	Muhasebe kaydını yürütmek
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	Denetlemek ve muhasebe kaydını yürütmek
Yeminli Mali Müşavir	Tasdik yapmak ve denetlemek

Bu tabloda görüldüğü üzere, yasada üç unvan ve üç görev belirtilmiştir. Her unvanın bir asıl işi vardır. Ve son iki unvan ayrıca bir önceki unvanın asıl işini yapabilmektedir. Bu unvanlar ve görevleri çok net ve sağlam bir ayırıma sahiptir. Bu durum yasanın en sağlam yanını oluşturmuş ve uygulamada tasdik konusunda olduğu gibi kimi sorunlar ortaya çıkmışsa da her zaman sorunlara çözüm bulunabilmiştir.

Serbest muhasebeciliğin, 10 Temmuz 2008 tarihli yasa değişikliği ile yasal düzenlemeden çıkarılmasıyla bu sağlam yapı bozulmuştur. Kuşkusuz bu değişikliğin bir çok haklı nedeni olmuştur. Örneğin SM staj ara dönem sınavlarında, 2000 yılından itibaren büyük bir başarısızlık ortaya çıkmıştır. 2000 Yılı sonrası %63 ile % 87 arasında başarısızlıkla karşılaşmıştır⁴. SM Sayısal olarak da az gelişen unvan olmuştur. 1990-1991 Döneminde 16.466 olan Serbest Muhasebeci sayısı, 1996-1997 döneminde 25.059'a, 2000 yılında 25.064'e,

⁴ TÜRMOB Çalışma Raporu 2006-2007, Sayfa 190 vss.

2008 yılı ortalarına kadar 28.993'e ulaşmıştır. Bu duruma göre, 1996-1997 dönemine kadar hızlı bir gelişme gösteren SM unvanlı meslek mensubu son on yıl içinde fazla bir sayısal artış gösterememiştir. Oysa Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Sayısı 1990-1991 döneminde 8.755 iken bu sayı 2008 yılı ortalarında 42.686'ya yükselmiştir. Yeminli Mali Müşavir sayısının ise aynı dönem içinde 1.887'den, 3.815'e yükseldiği görülmektedir⁵.

Başka nedenler de olsa, bu sayılar, Serbest Muhasebeci unvanına sahip meslek sahibinin yirmi yılın başında SMMM ve YMM sayılarının toplamından fazla olmasına rağmen yirmi yılın sonunda giderek gerilere düştüğünü ve meslek içinde etkinliğini kaybederek 19. yılda kaldırıldığını ve meslekte yardımcı fonksiyona sahip duruma geldiğini göstermektedir. Bu durum, muhasebe kaydını yapanların giderek unvan dışında kalmaları nedeniyle denetimin önemini artırdığını, yani SMMM'nin görevlerini biraz güçleştirdiğini göstermektedir.

Burada SM unvanının kaldırılması ile örgütsel yapının kayıt düzeninin kalitesini kontrol olanağının kalktığına dikkati çekmek gerekmektedir. Oysa işin temeli belgelerin kaydı ve ara dönem ile yıl sonlarında mali tabloların hazırlanmasıdır. Bu aşama örgütün kontrolü dışında bırakılırsa sağlıklı denetim nasıl yapılır? SMMM'nin temel görevi denetlemedir. Bu durumda SMMM ikiye ayrılacak ve bir kısım unvan sahibi kayıt yapacak ve bir kısmı da SMMM'nin asıl görevi olan denetim yapacaktır. Ve en ilginç sonuç da örgütsel yapının mesleğin denetim yanını yürütenlerin örgütüne haline gelmesidir. Bu durum 3568 sayılı yasanın ruhuna fazla uygun değildir. Çünkü yasa, mesleğin tümünün örgütlenmesi esasına göre oluşturulmuştur.

Denebilir ki meslek örgütlenmesinin yirminci yılında meslek SMMM ağırlıklı duruma gelmiştir.

Tablo II - Meslek Unvanına Sahip Meslek⁶ Mensupları (2007-2008)⁷

Unvanlar	Meslek Kütüğüne Kayıtlı		
	Olanlar	Olmayanlar	Toplam
Serbest Muhasebeci	16.054	12.939	28.993
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	23.145	19.541	42.686
Yeminli Mali Müşavir	2.039	1.776	3.815
Toplam	41.238	34.256	75.494

Bu tablodan çıkan sonuçlar aşağıda sırası ile açıklanmıştır.

- Bu sayılar, bu incelemenin yapıldığı tarihin bir yıl öncesine aitti. Meslek örgütlenmesinin yirminci yılında bu sayının 80.000'e yaklaşmış olması beklenmektedir.

- Bu tablodaki verilere göre, meslek unvanına sahip olanların toplamı içinde SM'nin payı %38,4 dür. SMMM'nin payı %56,5 dir. YMM'nin payı ise sadece % 5,1 dir. Sayısal olarak en gelişmiş unvan grubu SMMM'dir. Mesleğe yön verebilecek bir hakimiyete sahiptirler. Çünkü mesleğin yarısından fazlası onlardan oluşmaktadır. Sayıca en az artış gösteren grup ise YMM'dir. Son on yıl içinde (1997-2008) sınava giren aday sayısı 914'dür. Bu sayının 411'i YMM unvanını alabilmiştir. Başarılı olabilmek için kazananlar ortalama dört kez sınava girmişlerdir. Kazanan sayısı çok düşük seviyede kalmıştır. Ama YMM talebi de artmadığı için bu düşük seviye fazla rahatsızlık vermemektedir.

- Çalışanlar kütüğüne kayıtlı SM'lerin payı, toplam SM içinde %55,3 dür. SMMM'lerin %54,2'si çalışanlar kütüğüne kayıtlıdır. YMM'lerin ise %53,4'ü çalışanlar kütüğüne kayıtlıdır. Yani tüm unvan gruplarının yaklaşık yarısından biraz fazlası çalışanlar kütüğüne kayıtlıdır.

Çalışanlar kütüğüne kayıtlı demek bağımsız olarak mesleğini yürütüyor demektir. Ve asıl amaç da budur. SM ve SMMM'lerde çalışanlar kütüğüne kayıtlı olmayan yarıya yakın unvan sahibi bağım-

⁵ TÜRMOB Çalışma Raporu 2007-2008, Sayfa 4-5.

⁶ TÜRMOB Çalışma Raporu, 2007-2008, Sayfa 103- 107.

⁷ TÜRMOB Çalışma Raporu 2007-2008, Sayfa 1

lı çalışanlardan oluşmaktadır. Bunlar çalıştıkları işletmede mesleklerini yerine getirmekte ve aynı zamanda unvanlarını da almış bulunmaktadır.

- Yukarıda belirtilen 75.000 sayısına, yaklaşık 25.000 dolayındaki staj yapmakta olanlar da eklendiğinde yaklaşık 100.000 dolayında meslek mensubunun odalar çatısı altında bulunduğu gözlenmektedir. Türkiye’de işletmelerde unvan alanların görevlerini yerine getiren muhasebecilerin toplam sayısı yaklaşık 500.000 dolayındadır. Bu sayıya yukarıda belirtilen yüzbin kişi de dahildir. Buna göre, toplam muhasebeci sayısının %25 oranında meslek örgütüne bağlı olduğu ileri sürülebilir. (Türkiye’de muhasebecilerin hizmet verdiği yükümlü sayısı, 2008 sonu itibarı ile 1.701.865 gelir vergisi ve 540.679 kurumlar vergisi yükümlüsü olmak üzere toplam 2.242.544’dür.⁸⁾

3. Odalar Sistemi Ve Gelişmesi

Yasaya göre (Madde 15) *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 yasa hükmü hem SMMM ve hem de YMM odaları için geçerlidir⁹.

Odalar sisteminin gelişmesini 1994-95, 2000-2001, 2005-2006 ve 2007-2008 dönemlerinde oda sayısı ve meslek mensubu sayıları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Bu tablodan çıkarılan sonuçlar aşağıda açıklanmıştır.

- İlk göze çarpan husus, daha başlangıçta hızlı bir odalaşma sürecinin yaşandığıdır. İlk beş yılda 65 SM- SMMM odası kurulmuştur. Bu durum fevkalade önemlidir ve Türklerin tarih boyunca örgütlenme becerilerinin göstergelerinden birisidir. Daha sonraki yıllarda bu sayıya sadece beş oda eklenmiştir. Ve bugün SMMM oda sayısı 70’dir. En az üye sayısı 250 olduğuna göre bu sayıya yeni illerin ek-

⁸

⁹ Yasanın 2008 yılında değişmeden önceki şeklinde 250 sayısı 25 idi.

lenmesi güç görülmektedir. Halen sadece onbir ilde oda yoktur.

Tablo III - Dönemler İtibariyle Oda sayısı, meslek mensubu sayısı¹⁰

Dönem	Oda Sayısı	SM-SMMM Odaları			YMM Odaları	
		SM	SMMM	Top.	Oda sayısı	YMM sayısı
1994-95	65	25.085	14.282	39.367	6	2.402
2000-01	69	28.223	25.389	53.612	8	3.147
2005-06	70	30.095	36.036	66.131	8	3.561
2007-08	70	28.993	42.686	71.679	8	3.815

Bu 250 sayısı ilginçtir. Çünkü bugün üye sayısı 250’nin altında olan 21 oda vardır. Bu nedenle yeni oda kurulması beklenmemektedir. YMM odalarına gelince, ilk beş yılda altı oda kurulmuştur. Bu odalar Adana, Ankara, Bursa, Eskişehir, İstanbul, İzmir’dir. Bunlara Antalya ve Gaziantep odaları eklenmiştir. Bu odaların beşinin üye sayısının 250 sayısının altında olduğu göz önünde tutulursa, uzun süre yeni YMM odası kurulmasının beklenmeyeceği ortaya çıkar.

- Serbest Muhasebeciler için 2000 yılı dönüm noktası olmuştur. Bu yıla kadar en fazla unvan sahibi grup olma özelliği olmasına rağmen, bu yıldan sonra ticaret meslek lisesi, maliye meslek lisesi ve ön lisans mezunlarından oluşan bu grup azalmaya başlamış ve üstünlük SMMM grubunun olmuştur. YMM’nin durumu çok ilginçtir. İlk beş yılda ulaştığı seviyenin ancak yarısı kadar sonraki onbeş yılda gelişme gösterebilmiştir.

- SM ve SMMM arasındaki denge SMMM lehine dönmüş ve yirminci yılda SMMM kendisini sadece SM – SMMM bazında değil, bütün mesleğin ağırlığı olma doğrultusunda kabul ettirecek bir sayısal üstünlüğe sahip hale gelmiştir.

¹⁰ - TÜRMOB 1994-1995 Çalışma Raporu, Sayfa 96-97,

- TÜRMOB 2000-2001 Çalışma Raporu, Sayfa 68-70,

- TÜRMOB 2005-2006 Çalışma Raporu, Sayfa 134-137,

- TÜRMOB 2007-2008 Çalışma Raporu, Sayfa 103-107.

Yeminli Mali Müşavirliğin durumu farklıdır ve ayrıca değerlendirilmesi gerekir. YMM'lerin, 2006,2007 ve 2008 yıllarında hazırladıkları Sürekli Denetleme ve Tasdik Raporlarının sayıları Odalar itibarıyla aşağıda gösterilmiştir.

Tablo IV - Denetleme ve Tasdik Raporu¹¹

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

Bu tablodan çıkarılan sonuçlar üzerinde aşağıda durulmuştur.

- YMM'liğin başta gelen görevi denetim ve tasdik işidir. Bu işlev de Denetim ve Tasdik Raporu ile yerine getirilmektedir. Bu raporların sayısının 2000 yılında 18-19.000 dolayında olduğu göz önünde tutulursa, son sekiz yılda %40 dolayında artış olduğu ortaya çıkar. Bu önemli bir artıştır. 2000 Yılında çalışanlar kütüğüne kayıtlı YMM sayısı 1.569'dır. Buna göre YMM başına rapor sayısı 11,8'dir. 2008 Yılında çalışanlar kütüğüne kayıtlı YMM sayısı 2.039 'dir (Tablo II) ve YMM başına ortalama rapor sayısı 13,1'dir.

- YMM'ler, 2006 yılında 11.376 adet, 2007 yılında 11.022 adet ve 2008 yılında da 12.579 adet KDV İade Tasdik Raporu düzenlemişlerdir¹². YMM'lerin ikinci önemli görevleri bu tasdik raporlarıdır. Bu raporların sayısının artmadığı görülmektedir.

- 2008 Yılında Odalar itibarı ile çalışanlar kütüğüne kayıtlı olanlar sayısı şu şekildedir¹³. Adana 75, Ankara 415, Antalya 39, Bursa 89, Eskişehir 23, G.Antep 58, İstanbul 1.127, İzmir 213'dür. Bu sayı-

lara göre 2008 yılında Odalar itibarı ile YMM başına düşen Denetleme ve Tasdik Raporu sayısı da şöyledir: Adana 10,6; Ankara 10,7; Antalya 14,9; Bursa 9,8; Eskişehir 6,6; G.Antep 14,6, İstanbul 14,9 ve İzmir 10,6'dır. Bu sayılar Eskişehir bir yana bırakılırsa Türkiye'deki uygulamada YMM başına düşen denetleme ve tasdik raporu sayısının 10-15 arasında değiştiği görülmektedir.

- YMM'lerin denetleme ve tasdik raporları Maliye Bakanlığı'nın ihtiyacına dönük niteliktedir. Çünkü bu raporlar adı geçen Bakanlığa verilmektedir. Bu raporların hemen hemen tamamı kurumlar vergisi yükümlülerine aittir. Bu raporların sayısının 2000 yılında 18-19.000 dolayında iken 2008 yılında 26.870'e çıktığına daha önce değinilmişti. Kurumlar vergisi yükümlü sayısı ise 2001 yılında 565.556 iken 2008 yılında 640.679'a çıkmıştır (www.gib.gov.tr / index php). Artış %13,2'dir. Aynı dönem içinde denetleme tasdik raporu sayısında %40,0 artış olduğuna göre olumlu bir gelişme sağlanabildiği ortaya çıkmaktadır.

- Devletin vergi inceleme elemanlarının da aynı doğrultuda inceleme yapıp, raporlar yazdığı bilinmektedir. YMM'nin denetleme ve tasdik raporlarının karşılığı, Maliye Bakanlığı'nın Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı ve Gelirler Kontrolörlerinin yaptıkları incelemelerdir. Bu uzmanların sayısı 800 dolayındadır. Yaptıkları inceleme sayısı ise (2007) 6.808'dir. Buna göre uzman başına inceleme sayısı 8,5'dir.

Yukarıda değinildiği üzere, 2008 yılında YMM başına düşen yıllık rapor sayısı ise 13,1'dir. YMM'ler, yıl içinde sürekli denetlemeye dayalı raporlar yazdıkları için geniş kadrolarla çalışmakta ve daha fazla rapor düzenleme olanağına sahip bulunmaktadırlar.

YMM ve devlet uzmanlarının inceleme sayısı toplamı yaklaşık 34.000'dir. Kurumlar vergisi yükümlüsü sayısı ise, 640.679'dur. İnceleme oranı %5,3'dür. Bu oranın düşük seviyede kaldığı ortadadır. Devletin denetlemede yararlanacağı güç YMM'dir. YMM'likten daha iyi yararlanma yollarının araştırılmasının gerektiği ortaya çıkmaktadır.

¹¹ Sabri Tümer: YMM Mesleğinin Vergi Denetimindeki Yeri, YMM'lik Denetim ve Tasdik Sempozyumu, 13-17 Mayıs 2009, Antalya.

¹² Sabri Tümer: Adı geçen bildiri

¹³ TÜRMOB 2007-2008 Çalışma Raporu.

YMM'lerin sayıca artış gösterememele-ri, rapor sayısının gerektiği ölçüde artamaması, karşılaştıkları güçlüklerin fazlalığı (devletin aynı firmayı kendi uzmanına incelemesi gibi), raporlardan doğan müteselsil sorumluluklarının ortaya çıkardığı sorunlar gibi bir konunun değerlendirilmesi gereği vardır. Ve bu değerlendirmelerin 20. yılda yapılması YMM'liğin geleceği açısından gereklidir.

2008 Yılına gelindiğinde Odaların üye sayıları itibarıyla değerlendirilmesi üzerinde de aşağıda durulmuştur.

Tablo V - Üye Sayısı Bini Geçen SMMM Odaları (2008)¹⁴

Sıra	Oda Adı	Üye Sayısı
1	İstanbul	24.530
2	Ankara	9.218
3	İzmir	5.119
4	Bursa	3.298
5	Antalya	2.526
6	Konya	1.799
7	Adana	1.715
8	Mersin	1.456
9	Gaziantep	1.251
10	Kocaeli	1.018
	Toplam	51.930

Bu tablodaki veriler ile ilgili açıklamalar üzerinde aşağıda durulmuştur.

- SMMM Meslek odalarında üye sayısı bini geçen on oda vardır. Bu odaların üye sayısının toplam üye sayısına oranı % 72,5'dir. Bu durum, illere dağılım açısından uygun değildir, ama ülkenin iktisadi gelişmişliğinin dağılımına uygundur. Bu on il Türkiye'nin en gelişmiş illeridir. Bu odalar içinde İstanbul Odası'nın özel bir yeri vardır. Ve bu odanın üye sayısı, Türkiye genelindeki toplam SM-SMMM sayısının (71.679) %34,2'sidir. Bu durum da iktisadi gelişmişliğin bir sonucu olarak değerlendirilebilir.

- Bu on odayı izleyen ikinci on oda şu şekilde sıralanmaktadır: Muğla (998), Balıkesir (922), Denizli (919), Hatay (858),

Kayseri (824), Samsun (802), Manisa (792), Eskişehir (753), Aydın (741) ve Sakarya (693) dır.

Yeminli Mali Müşavirler Odaları ve üyelerinin iller itibarı ile dağılımı üzerinde de aşağıda durulmuştur.

Tablo VI - Yeminli Mali Müşavirler Odaları ve Üye Sayıları¹⁵

Sıra	Oda Adı	Üye Sayısı
1	İstanbul	1.930
2	Ankara	1.086
3	İzmir	376
4	Bursa	136
5	Adana	105
6	Gaziantep	69
7	Eskişehir	62
8	Antalya	51
	Toplam	3.815

Yeminli Mali Müşavir Odalarının sıralanması ile ilgili veriler üzerinde de aşağıda durulmuştur.

- Üye sayısı binin üzerinde olan iki oda vardır. Bunlar İstanbul ve Ankara odalarıdır. Ankara odasının üye sayısı İstanbul odasının yaklaşık yarısından biraz fazladır. SMMM'de durum böyle değildir ve Ankara SMMM odasının üye sayısı İstanbul odasının yarısından aşağıdadır. Ankara'da YMM mesleğinin durumu daha iyi görülmektedir.

- Sonraki altı odanın üye sayıları, sözü edilen bu iki odadan çok daha azdır. Ankara'dan sonra gelen İzmir YMM odasının üye sayısı Ankara odasının yaklaşık üçte biri seviyesindedir. İzmir'den sonra gelen Bursa odasının üye sayısı da İzmir'in üçte bir seviyesindedir. Oysa İzmir SMMM odasının üye sayısı Ankara SMMM odasının yarısından fazladır. Aynı şekilde Bursa SMMM odasının üye sayısı da İzmir SMMM odasının yarısından fazladır. Bu açıklamalar YMM mesleğinin Anadolu'ya yaygınlaşmadığını göstermektedir.

¹⁴ TÜRMOB Çalışma Raporu, 2007-2008.

¹⁵ TÜRMOB Çalışma Raporu, 2007-2008

4. Meslek Mensuplarının Eğitim Durumları ve Cinsiyete Göre Dağılımları

SM ve SMMM Odaları meslek mensuplarının eğitim durumları, 1994-1995, 2000-2001, 2005-2006 ve 2008 yılları itibarı ile aşağıda gösterilmiştir.

Tablo VII - SM ve SMMM Unvanlarının Taşıyanların Eğitim Durumlarındaki Gelişmeler¹⁶

Dönem	Liseye Kadar Tahsili Olanlar	Ön Lisans Düzeyinde	Lisans Düzeyinde	Lisans Üstü	Top.
1994-1995	14.257	2.507	22.452	151	39.367
2000-2001	14.737	4.680	33.548	647	53.612
2005-2006	16.087	5.605	42.842	1.597	66.131
2007-2008	16.297	5.280	48.215	1.887	71.679

Bu tablodan çıkan sonuçlar aşağıda sırası ile açıklanmıştır.

- 10.7.2008 Tarih ve 5786 tarihli yasanın 20. maddesi ile 3568 sayılı yasaya eklenen geçici madde de SM unvanını taşıyanlara SMMM olabilmeleri için beş yıllık bir sınav süresi tanınmıştır. SM unvanı için yeni başvuru olanağı yasada yer almamaktadır. Yukarıdaki tabloda SM unvanını taşıyan orta okul, lise ve dengi okullardan mezun olanların sayıları ilk kolonda yer almaktadır. Bu sayılarda önemli bir artış olmadığı görülmektedir. Meslek yasası kabul edildiği yıllarda ticaret liselerinin sayısı 250 dolayında ve bu okullarda okuyan öğrenci sayısı da 100.000 dolayında idi. Bu okulların sayısı, 2000 yılında 700'e çıkmış, öğrenci sayısı da 250.000'i aşmıştı¹⁷. Bu durum, orta eğitimdeki mesleki gelişmelerle meslek unvanındaki gelişmelerin sayısal olarak karşılaştırılmasını uyumsuz kılmakta ve bu uyumsuzluğun iki yanlı olarak incelenmesini önemli hale getirmektedir.

¹⁶ TÜRMOB Çalışma Raporları, 1994-95, 2000-01, 2005-06 ve 2007-08.

¹⁷ Oktay Güvemli: Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Cilt 4, Cumhuriyet Dönemi, Sayfa 419-420, 2000, İstanbul.

- Yukarıdaki açıklamalar bir ölçüde ön lisans için de geçerlidir. SM unvanı için yararlanılan ön lisans mezunlarından unvan alanların sayısı da 2000 yılından itibaren duraklama dönemine girmiştir. Oysa işletmecilik – muhasebe eğitimi yapan Meslek Yüksek Okullarının sayısı, meslek örgütlenmesinin geçirdiği yirmi yıl içinde yüzü geçmiş ve binlerce mezun verir duruma gelmiştir. Yukarıda ticaret liseleri ile ilgili olarak yapılan açıklamalara, ön lisans eğitim kurumlarının açıklanması güç olan bu durumunu da eklemek gerekmektedir. Burada belirtmek gerekmektedir ki, eğitim dünyasının planlaması ile meslek örgütünün gelişimi arasında açık bir planlama noksanlığı ve diyalog eksikliği vardır. Ticaret liseleri mezunları ile MYO mezunlarının muhasebecilik dışında yöneldikleri mesleklerde göze çarpan bir artış olmadığı dikkate alınır, ileri sürülen bu plansızlık savının geçerliliği güçlenmektedir.

- Açıklanan bu hususlar, meslek örgütlenmesinin, ticaret lisesi mezunları ve meslek yüksek okulu mezunları ile ilgili kendi düzenleri içinde daha fazla kabul edilebilecek bir düzenlemeye yönelmeleri gerektiğini göstermektedir.

Dünyada olduğu gibi Türkiye'de de eğitim dünyasında teknisyen düzeyinde eğitime ağırlık verildiği bir çağ yaşanmakta ve bu durum önemini giderek artırmaktadır. Eğitim planlamasında MYO'larına önem verme durumunu, MYO'larındaki öğrenci sayısının, meslek örgütlenmesinin ilk yıllarında 15-20.000 iken, unvan alma artışının durduğu 2000 yılında bu sayının 85.000'e yaklaşmasını belirterek ortaya koymak olanağı vardır¹⁸.

- Tablo VII'deki bilgilerden en tatmin edici olanı lisans düzeyinde ve lisans üstü düzeyindeki verilerdir. Bu veriler yüksek öğretimdeki gelişmelere uygun bir nitelik taşımaktadır. Şöyle ki meslek örgütlenmesinin başlangıcında açık öğretim ile birlikte lisans düzeyinde işletme ve muhasebe eğitimindeki öğrenci sayısı 90.000-100.000 dolayındadır. Bu sayı 2000 yılında 300.000'e yükselmiştir. Bu sayısal artış

¹⁸ Oktay Güvemli: adı geçen eser, Sayfa 404-405.

yeni yüzyılda da devam etmektedir. 2000 Yılında işletmecilik ve muhasebe eğitimi almış mezun sayısı 30.000 dolayında idi. Bu sayı meslek örgütlenmesinin 20. yılında elli bin dolayındadır. Bu mezunların önemli bir bölümünün muhasebe mesleğini tercih etmesi beklentisi vardır. Bu durum, şimdiye kadar SMMM sayısındaki artışın bu eğitimi almış olanlar sayısındaki artış ile genel bir uyum içinde olduğunu göstermektedir.

- Bütün bu açıklamalar, bu ülkenin muhasebe örgütü yönetimi ile eğitim planlamasını yapanlar arasında bir diyalogun başlatılmasına ihtiyaç olduğunu göstermektedir. Böyle bir diyalog hem ülkenin gelecek yıllardaki muhasebeci ihtiyacının belirlenmesine ve hem de yüksek öğretimde muhasebe eğitiminin planlanmasına ciddi katkılarda bulunacaktır.

Meslekte kadın ve erkek ayırımı 1994-1995 ve 2007-2008 dönemlerinde aşağıdaki gibi olmuştur.

Tablo VIII - SM ve SMMM Unvanlarını Almış Olanların Cinsiyet Dağılımı

Dönem	Kadın	Erkek	Toplam
1994-95	2.743	36.624	39.367
2007-08	14.510	57.169	71.679

Bu tablodaki verilere göre meslek örgütlenmesinin ilk yıllarında kadınların toplam içindeki payının %7 olduğu, 2008 yılında bu oranın %20,2'ye yükseldiği anlaşılmaktadır. Bu durum, kadınların mesleğe olan ilgilerinin giderek arttığını ortaya koymakta ve laik bir ülkede beklenen gelişmeyi göstermektedir.

Benzer gelişmeleri YMM unvanını almış olanları inceleyerek de ortaya koymak olanağı vardır. Yukarıda ele alınan dönemler itibarıyla YMM'ler için eğitim durumu ve cinsiyet dağılımı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Bu tablodaki verilerin değerlendirilmeleri üzerinde de aşağıda durulmuştur.

- Lisans düzeyindeki eğitim YMM mesleğinin ana yapısını oluşturmaktadır. Ancak lisans üzeri eğitim alan YMM sayısındaki artış kaliteli bir YMM yapısının oluştuğunu göstermektedir.

Tablo IX - YMM'lerin Eğitim Durumlarında ve Cinsiyet Dağılımındaki Gelişmeler

Dönem	Lisans	Lisans Üstü	Top.	Kadın	Erkek	Top.
1994-95	1.770	632	2.402	108	2.294	2.402
2000-01	2.688	459	3.147	163	2.984	3.147
2005-06	2.766	795	3.561	209	3.352	3.561
2007-08	2.946	869	3.815	238	3.577	3.815

Not: - 2000-2001 Döneminde lisans üzeri sayısındaki düşüşteki tutarsızlık bilgilerin alındığı belgelerden kaynaklanmaktadır.

- Bilgiler TÜRMOB Çalışma Raporlarından alınmıştır.

- YMM'lerde kadın sayısının devamlı olarak %5-6 dolayında kalması da dikkati çekmektedir.

YMM hakkında daha ayrıntılı değerlendirme yapabilmek için bu verilere başka verilerin de eklenmesi gerekir. Örneğin mevcut YMM yapısında Maliye Bakanlığı'nda çalışanlarından, yani vergi kökeninden gelenler ile muhasebecilikten gelenlerin sayısal ayırımına ihtiyaç vardır. Ayrıca SMMM unvanından sınav ile YMM olanların istatistiksel verilerine de gerekseme vardır. Bu verilere ulaşılamadığından daha ayrıntılı değerlendirme yapılması olanağı bulunamamıştır.

5. Merkezi Meslek Örgütü (TÜRMOB) ve Meslek Odalarının Faaliyetleri

Öncelikle belirtmek gerekir ki, muhasebe meslek örgütünün oluşması sonrası örgütsel alanda olsun, ulusal ve uluslararası mesleki toplantılar açısından olsun, yapılan yayınlar bakımından olsun, eğitim alanında olsun muhasebe ve muhasebecilik sayılamayacak kadar çok şey kazanmıştır. Mesleği örgütleyenler, odalar ve TÜRMOB, muhasebecilik meslek anlayışını değiştirmişler ve okul sonrası bir çatı altında bir dünya yaratmışlardır. Üniversitelerle işbirlikleri başarılarını artıran faktör olmuştur. Biraz da 3568 sayılı yasadandan kaynaklanan vergiye odaklı muhasebe anlayışının ise, daha fazla başarılı olmayı engelleyici etkide bulunduğunu belirtmek uygun olacaktır. Mesleki örgüt-

lenmenin bu başarılarını sıralamak bu incelemenin sınırlarını zorlayacağı için kimi aktivitelere değinmek ile yetinmek uygun olacaktır.

TÜRMOB ve kimi Odalar Dergi çıkarmakta ve mesleki kitap vb yayınları yapmaktadırlar.

İstanbul SMMM Odası Muhasebe Denetimi Sempozyumlarını 1995- 2007 yılları arasında 8 defa organize etmiştir. İzmir SMMM Odası'nın gerçekleştirdiği Muhasebe Standartları Sempozyumları'nın sayısı 12'yi bulmuştur. Ankara SMMM Odası, Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumlarına 1997 yılında başlamış ve bugüne kadar altı sempozyum gerçekleştirmiştir. TÜRMOB Türkiye Muhasebe Kongrelerini 1997 ve 2002 yıllarında gerçekleştirmiş ve 2006 yılında da IFAC ve TMUD ile birlikte 17. Dünya Muhasebeciler Kongresi'ni organize etmiştir. Bunlar mesleki açıdan çok önemli aktiviteler olmuştur.

TÜRMOB'un mesleki toplantıları ve mesleki çalışmaları sayılamayacak kadar fazladır. Bu aktiviteleri her hangi bir yıla ait Çalışma Raporu'nda görmek olanağı vardır. Örneğin 2006-2007 dönemi çalışma raporunda¹⁹ Meslek Yasası Mevzuat Çalışmaları, Mesleki Projelere yer verilmekte ve Vergi Konseyi, Türkiye Denetim Standartları Kurulu, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ile ilişkiler üzerinde durulmakta ve eğitim çalışmaları anlatılmaktadır. Bütün bu ayrıntılı çalışmalardan sadece Mesleki Projeler bölümüne bir göz atalım

İşte örnek alınan dönemde üzerinde çalışılan projeler:

- Muhasebe mesleğinde haksız rekabet,
- Kalite merkezinin oluşturulması,
- Muhasebe mesleğinde etik,
- Muhasebe mesleğinde uzmanlaşma, uluslararası muhasebe uzmanlık ruhsatı,
- Kamu kurumları ile ilişkilerde verimlilik yaratma,
- Muhasebe standartları uygulamaları,
- Denetim standartları uygulamaları,

¹⁹ TÜRMOB Çalışma Raporu, 2006-2007, Sayfa 21, 22.

- Mevzuat izleme ve görüş oluşturma,
- Muhasebe mesleğinde iş geliştirme ve mesleğin geleceği,
- Avrupa Birliği muktesabatında muhasebe mesleğinin uyumu,
- Türkiye muhasebe mesleğini geliştirme formu,
- Kobilerde muhasebe ve denetim uygulamaları,
- Muhasebe mesleğinde toplumsal çalışma konuları.

Yukarda sıralanan konuların birçoğunun çağdaş muhasebe bilim ve uygulamalarının üzerinde durduğu hususlar olduğu bilinmektedir. Bu konuların çoğu, uzun sürede sonuçlanabilecek nitelik taşımaktadır. Ancak bu konuları gündeme getirmek, üzerinde çalışmaya başlamak meslek örgütünün muhasebe anlayışının ulaştığı seviyeyi göstermesi bakımından önem taşımaktadır.

Bugün Türkiye muhasebe meslek örgütü Balkanlar ve Ortadoğu'ya öncülük yapacak niteliklere ve deneyime sahiptir. Ne var ki bu coğrafyada yer alan komşu ülkelerle daha sıkı ilişki içine girilebilirse, bu deneyimlerini hem onlarla paylaşabilecek ve hem de gelişmesini sürdürebilecektir.

6. Sonuç

Bu incelemede ortaya konulabilecek sonuçlar aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- Geçen yirmi yıl içinde yasanın ilk maddesinde belirtilen amaçların tamamının değil ancak bir kısmının gerçekleştirilebildiği görülmektedir. Buna hem Maliye Bakanlığı'na yasal açıdan bağımlılık ve hem de geleneksel vergi için muhasebe anlayışının yaygınlığı neden olmuştur.

- SM unvanı açısından gelişme durmuş ve 2008 yılında bu unvan yasal düzenlemelerden ve örgütsel yapıdan çıkarılmıştır. Bu durum yasanın başlangıcında ortaya konulan üç unvan ve üç görev yapısını bozmuş ve görev ağırlığının SMMM'ye geçmesine yol açmıştır. 20. Yılda varılan nokta, SM'nin ortadan kalkması, YMM'nin son on yılda artışının durması ve örgütün merkezi ağırlığının SMMM 'de oluşmasıdır. Bu aşamada SM artık yoktur. SMMM sayısal ağırlığa sahip bir konuma

gelmiştir ve YMM bir duraklama dönemi yaşamaktadır. Bu tablo, SM'den doğan önemli boşluğun kayıt kalitesini koruyacak tedbirlerle doldurulması üzerinde durulmasını ve bir de örgütsel yapı içinde fevkalade nitelikli uzman gücüne sahip YMM'nin gelişememe sorunlarının ortaya konulup çözüm aranmasının uygun olacağını göstermektedir.

- 20. Yılda mesleki örgütlenme, stajyerlerle birlikte 100.000 dolayında meslek mensubunu barındıran dev bir yapıya ulaşmıştır. Bu çok önemli bir güçtür. 80.000'e yaklaşan unvan sahibi üyelerin yarısından biraz fazlasının bağımsız çalışmakta olması da dikkati çeken bir başka husustur.

- Bugünkü Odalar sisteminin %90'ının beş yıl gibi kısa bir sürede oluşması, hem Türklerin örgütlenme becerisinin ve hem de muhasebecilerin çağdaşlaşmaya olan eğilimlerinin belirgin bir örneğini ortaya koymaktadır.

- SMMM'lerin %70'inden fazlası on ilde toplanmıştır. YMM odaları da iktisaden gelişmiş illerde kurulmuşlardır. Bu durum, muhasebenin iktisadi kuruluşlara hizmet vermesinden ve bu işletmelerin de daha çok iktisaden gelişmiş bölgelerde yoğunlaşmasından kaynaklanmaktadır. Bu arada Anadolu'daki YMM odalarının üye sayılarının düşük seviyede kaldığını da belirtmek gerekmektedir.

- 20. Yılda ortaya çıkan önemli hususlardan birisi de, ülkedeki eğitim planlanması ile mesleki örgütsel yapının ihtiyaç olarak gördüğü sayısal talebin arasında uyumsuzluk olmasıdır. Bu durum, 2008'de unvanı kaldırılan SM'de ortaya çıkmaktadır. SM unvanını olan ticaret liseleri ve MYO'lardaki öğrenci sayısındaki fevkalade hızlı artışa rağmen SM unvanının kaldırılması, eğitim ile bir kısım öğrenciye talep yaratan örgütsel yapı arasında ilişki zayıflığını ortaya koymaktadır. SMMM sayısındaki hızlı artış ile lisans düzeyinde işletme ve muhasebe eğitimi alan öğrenci sayısında bir uyum olduğu gözlenmektedir. Buna rağmen genelde eğitim dünyası ile örgütsel yapı arasında uzun süreli bir planlamanın gündeme getirilmesinin yararlı olacağı düşünülmektedir.

- Bu incelemede ortaya konulan hususlar açısından değinilmesi gereken son husus, SM unvanının kaldırılması ile ortaya çıkan üç konunun tartışılması gereği ile ilgilidir. Bunlardan ilki muhasebenin en önemli yanı olan ve temelini oluşturan kayıt düzeninin kalitesinin, örgütsel yapının kontrolü dışında kalmış olmasıdır. Bu temel iyi olmazsa denetimin sağlıklı olma ihtimalinin artması bir gerçektir. İkinci husus, örgütsel yapının muhasebenin denetim yanını oluşturan bir niteliğe dönüşmüş olmasıdır. Üçüncü husus ise, 3568 sayılı yasanın temel yapısının muhasebeciliği bütün olarak benimsemiş olması ve bu durumun değişikliğin biraz acele yapıldığını göstermesidir.

- Bütün bu eleştirel yaklaşımlara rağmen, 20. yılda varılan nokta, mesleğin güçlü bir örgütsel yapıya kavuştuğunu, muhasebe anlayışının çağdaşlaşmasına önemli katkılarda bulunduğunu, muhasebeciliğin onurunun, saygınlığının ve kamuca kabul edilebilirliğinin yükseldiğini, muhasebecinin artık kendi standartlarını oluşturabilecek ve geleceğe dönük gelişmeler üzerinde çalışma yapabilecek bir konuma ulaştığını, muhasebe uygulamalarının kalitesinin yükseltildiğini ve en önemlisi ülke muhasebeciliğinin Türkiye'nin bulunduğu coğrafyada deneyimi ve örgütsel yapısı ile önder bir konuma geldiğini göstermektedir.

Kaynaklar

- TÜRMOB 1994-1995 Çalışma Raporu,
- TÜRMOB 2000-2001 Çalışma Raporu,
- TÜRMOB 2005-2006 Çalışma Raporu,
- TÜRMOB Çalışma Raporu 2006-2007,
- TÜRMOB Çalışma Raporu 2007-2008,
- Oktay Güvemli: Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Cilt 4, Cumhuriyet Dönemi, Sayfa 419-420, 2000, İstanbul.
- Talha Apak: 2004 Yılına Girilirken Yeminli Mali Müşavirlik ve Tam Tasdik. www. alo maliye. Com / Talha_apak_2004_ymm.htm
- 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 13 .6 1989 Tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete.
- 10.7.2008 Tarih ve 5786 sayılı yasa
- Sabri Tümer, YMM'lik Mesleğinin Vergi Denetimindeki Yeri, YMM'lik Denetim ve Tasdik Sempozyumu, 13-17 Mayıs 2009, Antalya.