

MUHASEBE MESLEĞİNİN ÖRGÜTLENMESİ SONRASI ORTAYA ÇIKAN MUHASEBECİ PROFİLİ (1989-2019)

Prof. Dr. Oktay Güvemli¹

Dursun Ali Yaz (SMMM)²

ÖZ

Türk muhasebe tarihinde 1989 yılında bir ilk yaşanmış ve muhasebe mesleği örgütlenmiştir. 2019 Yılında otuz yılını dolduran bu örgütün bugün 110.000 üyesi vardır. Bunun yaklaşık 105.000'i Mali müşavir, 5.000'i Yeminli mali müşavirdir. 77 Mali müşavirler odası ve 8 Yeminli mali müşavirler odası halinde örgütlenmişlerdir. TURMOB Ankara'da merkezi örgüt olarak kurulmuş bulunmaktadır.

Bu otuz yıl içinde Cumhuriyet'in geleneklerine bağlı yeni bir muhasebe meslek mensubu profili doğmuştur. Yeni muhasebeci profili sosyaldır, yardımlaşmayı sever, devletçi iktisadi yapıya yakındır, ailesine bağlıdır. Orta halk tabakası mensubudur.

Ancak, gelecek otuz yıl farklı olacaktır. Türkiye, dünya ekonomisindeki konumunu, küresel ekonomi ile entegre şekilde sürdürmek istiyor. Dolayısı ile yabancı dil bilen, uluslararası düzeyde rekabet edebilecek yeni bir muhasebeci profilini gelecek on yıl içinde geliştirmek ve yaratmak zorundadır. Otuz yılda, muhasebe mesleğine yaratılan olağan üstü talep, bu kaliteye ulaşma potansiyelini ortaya koymuştur.

Anahtar Kelimeler: Türkiye'de muhasebe mesleği, Meslek örgütünün otuzuncu yılı, Yeni muhasebeci profili.

Jel Kodu: M20, M21, M41

PROFESSIONAL ACCOUNTING PROFILE AFTER ORGANIZATION OF ACCOUNTING PROFESSION (1989-2019)

A first in Turkish accounting history in 1989 and the accounting profession was organized. The organization, which has completed its thirty years in 2019, has 110,000 members today. Of this, approximately 105,000 are financial advisors and 5,000 are chartered

¹ Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Eski Öğretim Üyesi, guvemli_oktay@yahoo.co.uk

² Suadiye Denetim Mali Müşavirlik Ltd. Şti. SMM, aliyaz@suadiyedenetim.com

financial advisors. 77 chambers of financial advisors and 8 chambers of sworn financial advisors. TURMOB has been established as a central organization in Ankara.

During these thirty years, a new profile of professional accountants has been born that is based on the traditions of the Republic. The new accountant profile is social, loves solidarity, is close to the statist economic structure, and is connected to his family. It belongs to the middle folk layer.

However, the next thirty years will be different. Turkey, position in the world economy, wants to continue to be integrated with the global economy. Therefore, it has to develop and create a new accountant profile that knows a foreign language and can compete internationally in the next ten years. In the thirty years, the extraordinary demand created for the accounting profession has demonstrated its potential to achieve this quality.

Keywords: Accounting Profession in Turkey, the Thirtieth Year of Professional Organizations, the New Accountant Profile.

Jel Code: M20, M21, M41

1. GİRİŞ

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası 13 Haziran 1989 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 2019 Yılında Türk muhasebe meslek örgütü otuz yılını doldurmuştur. Daha önce muhasebeci ya da katip olarak adlandırılan muhasebeci, unvan sahibi olmuştur. Serbest muhasebeci unvanı 2008 yılına kadar kullanılmıştır. Serbest muhasebeci mali müşavir unvanı sadece mali müşavir olarak kullanılmaktadır. Üçüncü unvan ise, yeminli mali müşavirliktir. Bugün uygulamada sadece mali müşavir unvanı ile yeminli mali müşavir unvanı vardır. Otuz yılın sonunda muhasebeci sözcüğü genel bir anlam ifade edecek şekilde meslek mensubunun genel adı olarak kullanılmaktadır.

Mali müşavirlik deyimi, emekli olup, serbest çalışan hesap uzmanları ve gelirler kontrollerinin 1950’li, 1960’lı yıllardan kalan unvanlarıdır. Yasa çıkınca bu deyim, yasada serbest muhasebeci mali müşavirler için (SMMM) kullanılmaya başlanmıştır. Mali demek maliye ile ilgili demektir. Müşavir demek danışman demektir. Yani emekli hesap uzmanlarının kullandığı anlama uygundur, ama muhasebe uygulamasını yürüten kişinin aktivitesine uygunluğu zorlama yaratmaktadır. Bunlar uzman muhasebecilerdir. Ya da İngilizce’de yaygın olarak kullanıldığı hali ile Certified Public Accountant (Sertifikalı Kamu Muhasebecisi) karşılığı gibi görülen sertifikalı muhasebeci gibi bir deyim kullanımı belki daha uygun olur.

Yeminli mali müşavirlik ise farklıdır. Ve eski emekli hesap uzmanlarının izi izlenmek istenmektedir. Mesleğin doğuşunda maliyeye ya da daha geniş anlamı ile kamu adına iş yapar anlamına dönük yanı vardır. Türkiye’ye özgü bir deyimdir.

Otuzuncu yılda bu unvanları yeniden tanımlanarak ve adlandırmak uygun olacaktır.

Bir de otuz yılda ortaya çıkan muhasebeci profili vardır. Otuz yılın sosyo-ekonomik koşullarının ortaya çıkardığı bir profildir. Türk muhasebecisinin otuz yıllık deneyimlerinin ortaya koyduğu bir profildir.

2. MERKEZİ ÖRGÜTLENMENİN GETİRDİKLERİ

a. Başkanlar Kurulu toplantıları: TURMOB'un faaliyete geçtiği 1990 yılından 2018 yılı sonuna kadar 81 oda başkanlarının toplantısı yapılmıştır. Üç ayda bir yapılması planlanan bu toplantıların, ihtiyaç olduğunda gerçekleştirilmesine dikkat edildiği gözlenmektedir. Genellikle Ankara'da yapılan toplantıların odaların bulunduğu illerde de yapıldığı bilinmektedir. Genel olarak bakıldığında, bütün odaların birlikte hareket etmelerini sağlayan bir mekanizma yaratıldığı anlaşılmaktadır. TURMOB'un, Başkanlar Kurulu toplantılarında alınan kararların izleyicisi olduğu ve kararları gerçekleştirmeye çalıştığı anlaşılmaktadır. Böyle bir yolun denenmesi, muhasebe mesleği ile ilgili sorunların çözümünde odaların genellikle birlikte hareket ettiği izlenimini vermektedir.

Mesleğin sorunlarına hızlı çözümler üretilmesi ve otuz yıl içinde çok önemli mesafelerin alınmasının bu toplantılar sayesinde gerçekleştirildiği sonucuna varılabilmektedir.

Başkanlar kurulu toplantıları, oda başkanları arasında dostluklar yaratmış, muhasebecilerin birbirleri ile tanışmasını sağlamış ve otuz yılda bir muhasebeci profilinin ortaya çıkmasında baş rolü oynamıştır.

b. TESMER ve LUCA'nın katkısı: TURMOB'un yan hizmetleri kendisinin organize etmesi, hem kaliteyi artırmış ve hem de işlerin daha verimli yönetilmesini sağlamıştır. TESMER'in (Türkiye Eğitim ve Staj Merkezi) iki temel görevi olmuştur. Bunlardan ilki stajyerlere dönük hizmetlerdir. Staja başlamamanın ve staj sürecinin izlenmesi ve nihayet meslek sınavlarının yapılması aşamaları merkezi kontrol altında gerçekleşmektedir. TESMER'in ikinci görevi ise, unvan almış meslek mensuplarının eğitime dönük olmuştur (TURMOB, 2018; TURMOB, 2013). Bu eğitim süreçleri, çok sayıda yarar sağlamıştır. Bir yandan meslek mensuplarının güncel konulara uyum sağlamlarına yardımcı olurken, bir yandan da muhasebecilerin bir araya gelerek tanışmalarının ve görüş alışverişinde bulunmalarının yolunu açmıştır. Bu ilişkiler muhasebecilerin birlikteliğini sağlayarak karşılaştıkları sorunları görüşmelerini ve çözüm arayışlarını hızlandırmıştır. Ve muhasebeci profilinin oluşmasına katkıda bulunmuştur.

TESMER, çeşitli eğitim projelerini gerçekleştirebilmek için odaların bulunduğu kentlerde otuz yıl içinde 43 şube açmış ve organizasyonunu genişletmiştir.

TURMOB, TESMER'in bünyesinde faaliyette bulunan, muhasebe ve raporlama yazılımları üreten LUCA'yı kurmuştur. TESMER ve LUCA sayesinde TURMOB bir hizmetler demeti oluşturmuş, mesleğin ihtiyaçlarını çoğunu karşılamayı amaçlamıştır.

c. Kongreler, sempozyumlar ve yayınlar: 1997 Yılında Prof. Mustafa Aysan'ın TURMOB yönetim kuruluna girmesi sonrası, Türkiye muhasebe kongrelerini dört yılda bir organize etmeye başlayan TURMOB, bu kongreleri Dünya Muhasebeciler kongrelerine hazırlık mahiyetinde, Dünya kongrelerine paralellik içinde organize etmeye başlamıştır. 2008 Yılından itibaren 2016 yılına kadar mesleğe dönük yıllık aktiviteleri gündeme aldığı gözlenmektedir. Bu yıllarda, alanında deneyimini artıran ve gelişme dönemini yaşayan TURMOB, bir yandan Muhasebe Forumlarını, bir yandan da mesleğin her zaman başta gelen sorunlarını ele alan Haksız Rekabet Kongrelerini, Etik Kongrelerini akademik dünya ile birlikte ele almıştır. Bu aktiviteleri 2008 yılında TURMOB genel sekreterliğini yürütmeye başlayan, mesleğin büyük örgütçülerinden Yahya Arıkan'ın başlattığını belirtmek gerekmektedir. Bu iki konu, mesleğin ilk örgütlenme yıllarında TURMOB'un ve odaların büyük uğraş verdiği konular olmuştur. Başlangıçtaki sorun, ruhsatsız çalışanların sebep olduğu haksız rekabet olmuştur.

Genelde hem eğitim ve hem de mesleği düzene sokmak amaçlı olan bu aktivitelere büyük meslek odaları da katılmışlardır (İstanbul SMMM Odası denetim konusunu, İzmir SMMM Odası muhasebe standartlarını ve Ankara SMMM odası da vergiciliği ele alan sempozyumlar organize etmişlerdir).

Kısa sürede deneyimini artıran TURMOB, 2006 yılında 17. Dünya Muhasebeciler Kongresini İstanbul'da başarı ile organize etmiştir. Ve başta IFAC olmak üzere Avrupa'daki birçok muhasebe örgütüne üye olmuş ve onlarla ilişki kurmuştur. Ve hatta Akdeniz Muhasebeciler Birliğinin başkanlığını dahi (Dr. Masum Türker) üstlenmiştir.

TURMOB ve büyük meslek odalarının ulusal ve uluslararası boyutta başlattığı bu aktiviteler, bir yandan meslektaşların bilgi ve görgüsünü artırırken, bir yandan da organizasyon deneyimlerini artırıcı olmuştur. Ama en önemli katkısı, muhasebe mesleğinin, Türk toplumunun mesleğe yakın aydın kesimi ile ve özellikle akademik dünya ile bağıntısını güçlendirmesi olmuştur. Esasen TURMOB'un, akademik dünyanın yaptığı aktivitelere maddi ve manevi katkılarda bulunması dikkati çekicidir.

TURMOB'un süreli yayınları ve 28 yılda 500 dolayında muhasebe ve denetim mesleği ile ilgili kitap yayınlaması (TURMOB, 2019), TURMOB'un akademik dünya ile yakınlaştırmasını ve ülkenin muhasebe literatürüne katkısını sağlamıştır.

Muhasebe mesleğini Avrupa'da en geç örgütleyen ülke Türkiye'dir. TURMOB, bu gecikmenin verdiği eksiklikleri bir an önce telafi etmek, mesleği çağdaş seviyeye çıkarmak için kuruluşundan itibaren hızlı hareket etmiş, birçok eksikliği kısa sürede giderme çabası içinde olmuştur.

3. TEMELDEKİ EĞİTİM, KALİTE VE KÜLTÜR

a. İktisadi ve Ticari İlimler Akademiler Kültürü: 1989 Yılından itibaren muhasebe uygulamalarında ve odaların yönetimlerinde görev alanlar yüksek tahsillerini 1970'li yıllarda yapmışlardır. Bu yıllarda yedi İTİA vardı (İstanbul İTİA, Ankara İTİA, İzmir İTİA, Eskişehir

İTİA, Adana İTİA, Bursa İTİA ve Trabzon İTİA). Sözü edilen yıllarda bu akademiler çok okullu dönemlerini yaşıyorlardı. Her biri, bir üniversite gibi çok sayıda fakülte ve yüksekokula sahipti. Ana amaçları işletme eğitimi yapmaktı. Örneğin İstanbul İTİA, merkezi eğitimi yanında işletme eğitimi veren dört okula sahipti (Siyasal Bilgiler Fakültesi, Galatasaray Yüksekokulu, Aksaray Yüksek Okulu ve Beyazıt Maliye, Muhasebe Yüksek Okulu). İktisadi ve Ticari İlimler Akademileri yanında İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi ve İşletme Fakültesi, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi de işletme eğitimi veriyorlardı. Ama genelde işletme eğitimi, liberal iktisat politikalarının 1950 yılı sonrası uygulanmaya başlanması ile artan işletme sayısının yarattığı işletmeciler- muhasebeciler ihtiyacını karşılamaya yönelik olarak kurulan İktisadi ve Ticari İlimler Akademileri tarafından karşılanıyordu (Güvemli, 2003).

Bu eğitim yapısı, liberal iktisat politikalarının neden olduğu bir durum idi. Muhasebeciler ihtiyacını karşılayabilecek bir yapı idi. İşte otuz yılın deneyimli muhasebecileri, deneyimli TURMOB ve oda yöneticileri bu eğitim yapısının ürünüdürler. Özellikle muhasebeciler yetiştiren İktisadi ve Ticari İlimler Akademilerinin mezunlarıdır. Onlar, meslek odalarını kurmuşlardır, mesleğin örgütsel temellerini atmışlardır.

Kısaca otuz yıllık muhasebeciler profilinin oluşmasında İTİA'leri temel eğitim işlevini üstlenmişlerdir. Muhasebeciler profilinin oluşmasının temelinde akademiler ve onların eğitim kültürü vardır.

b. Muhasebecinin devletçi tutumu: Türk ulusunun iktisadi açıdan yapısı devletçidir. Genelde devletçi bir düşünce hakimdir. Doğal olarak muhasebeciler de bu düşünceler ile yetişir. Özel kesime hizmet vermekteler, ama ülkede muhasebe düşüncesine yön veren Maliye Bakanlığı olduğu için, gerektiğinde muhasebeciler, devletçi tutumunu sergileyerek devletin hakkını koruma görevini üstlenebilir. Devletin yanında yer alabilir. Otuz yıllık muhasebe uygulamaları bunun örnekleri ile doludur.

Muhasebeciler bilgi üretir, bilgiyi ihtiyaç sahiplerinin hizmetine sunar. Ama bunu adalet ilkeleri bağlamında yapar. Denetçi ise, denetimin yarattığı katma değerini adalet çerçevesinde oluşmasına, dağılımına dikkat eder. Bu tutum, otuz yıllık muhasebeciler profilinin temel ilkelerini oluşturmuştur.

c. Devlettten gelen YMM, muhasebecilerden gelen YMM birlikteliği:3568 Sayılı Meslek yasasının müktesep haklarına bakıldığında devlettten gelen vergiler uzmanlarının yeminli mali müşavirliğe ağırlıklarını koydukları görülür. Bu nedenle yeminli mali müşavir odaları genelde devlettten gelen vergiler uzmanları tarafından kurulmuşlardır. Bugün dahi mevcut sekiz yeminli müşavir odasının başkanı genellikle devlettten gelen uzmanlardır. Onlar, devlet ile mesleğin ilişkilerini kuran ve yöneten önemli işlevleri üstlenmektedirler. Ve en zor yanı, dünyada pek uygulanmayan bir mesleğin, yani yeminli mali müşavirliğin yürütülmesine çalışmaktadırlar. Devlette çalışmışlardır, oradan ayrılarak meslek odalarını kurmuşlardır.

Ancak aradan zaman geçince mesleğin temelini oluşturan muhasebeciler yeminli mali müşavir olmaya başlamışlardır. Ve yeminli mali müşavir odalarına kayıt olmuşlardır ve çoğalmışlardır. Bu birliktelik çok önemli bir yapı oluşturmuştur. Bu yapı, vergiler uzmanı – muhasebe uzmanı yapısıdır. Ve Türkiye'ye özgü bir yapıdır. Muhasebe uzmanı – vergiler uzmanı birlikteliği kapsamlı, çok yönlü yapıdır.

Bugün muhasebenin bir yanının vergi ödenmesi açısından devlete ve bir yanının da özel kesime, işletmelere dönük olduğu göz önünde tutulursa, mesleğin iki yönlü bir yapısı olduğu anlaşılır. İşte bu iki yönlü meslek yapısı ihtiyacını karşılayan yeminli mali müşavirler odalarıdır.

Muhasebecilikten gelen yeminli mali müşavirler uygulama dünyasını devletten gelenlere tanıtır; devletten gelen vergi uzmanları muhasebecilikten gelenlere devletçiliği, vergiciliği tanıtırlar. Ve bunlar, ülkenin temelde ihtiyacı olan bir özel profil oluşturur. Bu profil, otuz yıllık muhasebe mesleğinin yarattığı muhasebe uzmanı-vergi uzmanı profilidir.

d. Serbest muhasebeciliğin kaldırılması: Başlangıçta meslek üç unvanlı olarak oluşturulan mesleğin unvanlarından birisi de serbest muhasebeci idi. Ticaret lisesinden gelen ya da iki yıllık meslek yüksek okulundan gelen bu muhasebeciler kayıt yapıyorlardı. Bunlar serbest muhasebeci unvanını taşıyorlardı.

2008 Yılında meslek belirli gelişme sürecini tamamladığında, serbest muhasebeciliğin kaldırıldığı, mesleğin iki unvanlı hale getirildiği gözlenmiştir. Mevcut serbest muhasebecilerin müktesep hakları konularak yapılan bu operasyonun amacı, meslekte temel unsunun lisans eğitimi almış meslek mensubu olması idi. Kaliteyi artırmak amaçlanıyordu. Ülkede İTİA'lerinden sonra lisans eğitimi, 1982 üniversite reformu ile (Yükseköğretim Kanunu, 1981) ikinci bir atılım gerçekleştirmiş ve ülkeye yayılmış üniversitelerde iki bine yakın muhasebe ve finans öğretim üyesi ve yardımcısı yüzü aşkın üniversitede yoğun bir muhasebe eğitimi yapar hale gelmişti. Zamanlama iyi idi. Çünkü muhasebe eğitimi veren yüksek eğitim kurumları ülkede yaygınlaşmıştı. Artık muhasebe mesleğinin kalitesinin yükseltilmesi için bir atılım yapılabilirdi.

Muhasebede kalite her zaman önde geliyordu. Çünkü kaliteli bilgi üreten bir mekanizmaya ihtiyaç vardı. Çünkü mesleğin temelinde yatan adalet duygusunu ancak kaliteli muhasebeciler uygulayabilirdi. Muhasebeci, bilançonun denkliği gibi, işletmenin kamu fonlarını kullandığı gerçeğini de, işletmeyi de düşünmek zorunda idi.

Serbest muhasebeciliğin kaldırılması, otuz yıllık muhasebeci profilinin oluşturulmasında kaliteyi öne çıkaran en önemli etken olmuştur. 110.000 kaliteli meslek mensubu... Büyük bir kitle... Artık uzman muhasebeci kitlesi denebilir...

e. Staja başlama sınavlarının konulması: Meslek örgütlenmesinin onuncu yılına henüz gelinmemişti, 1997 yılı idi. Türk toplumunda muhasebe mesleği kendisini yavaş yavaş kabul ettirmeye başlamıştı. Kâtip denilmiyordu. Muhasebeci deniliyordu. Mali müşavir deniliyordu. Muhasebe mesleğine talep artışı gözle görülür hale gelmişti. Bir yandan ekonominin daha fazla muhasebeci talep etmesi, öte yandan lisans eğitiminin yaygınlaşması muhasebe mesleğini belirli bir yere taşımıştı. Meslek artık büyük bir eğitim ve ekonomik kaynağa dayanıyor, talep giderek artıyordu. Dolayısı ile artık seçici davranılması zamanı gelmişti.

Kısaca artık meslek adaylarında kalite aranmaya başlanmıştı. Staja başlamada sınav zorunluğu getirilmişti. Mesleğin kendisini kabul ettirmesi, yani muhasebe eğitimi almış lisans mezunlarından daha çok kişinin muhasebe mesleğini tercih etmeye başlaması gerçeği de bu sınavları gerekli kılmaya başlamıştı. Böyle bir seçicilik muhasebeci kalitesini de artıracaktı. Yüksek kalitede bir staj hizmeti verilmesini de TESMER sağlayacaktı.

Bu açıklamaların ortaya koyduğu üzere, sınav zorunluğunun konulmasında temel etken hem muhasebe mesleğine talebin artması ve hem de kalitenin biraz daha yükseltilmesi isteği idi.

Türk ekonomisi dışa açılmış ve küresel ekonominin etkileri muhasebe mesleğinde hissedilir hale gelmişti. Artık muhasebe mesleğinde küresel düşünmeye gerek vardı. Muhasebeci uluslararası meslektaşları ile boy ölçüşebilecek duruma gelmek zorunda idi. Yabancı dil bilgisi aranır olmuştu. Giderek tekdüzen hesap planı, UFRS ile uyumlu duruma getirilecekti. Mesleğin ikinci otuz yılında uluslararası meslek mensubu yetiştirmenin tek yolu vardı; seçici davranmak. Bu stajdan başlayan bir süreçti. Bunun önleminin de ilk otuz yılda alınması gereği vardı.

Bütün bunlar, muhasebe mesleğinin gelecekteki profilinin belirlenmesinde etken olan unsurlardı. Çünkü ikinci otuz yılda, ilk otuz yılın muhasebeci profili değişmek zorunda idi. İşte staja başlama sınavları böyle bir yol haritasının gereği idi.

f. Meslekte seçim kültürü: Ülkede demokrasi vardır. Ve muhasebeciler gerek yerel seçimlerde ve gerekse siyasi parti seçimlerinde her zaman aktif olmuşlardır. Aday olmuşlardır. Ama kendi aralarında hiç seçim yapmamışlardı. Odaların yönetimine talepte bulunan muhasebeciler doğal olarak gruplar oluşturabilirlerdi. Ve oda seçimlerine bazen tek grup, bazen de çok grup halinde katılmaları beklenebilirdi. İlk otuz yıl içinde tam on üç seçim yaptılar. Bu seçimlerin sonucusu 2019 Mayıs'ında, 77 SMMM odası ve 8 YMM odasında yapıldı. Bu seçimlerde 110.000 seçmen oda yönetim kurullarını, disiplin kurullarını ve denetleme kurullarını seçtiler. Üç yıl sonra yine seçim yapacaklar. Otuz yılda on dört seçimde önemli bir seçim deneyimi yaşanmış bulunuyor.

Bu seçimler, muhasebecinin seçim kültürünü oluşturmuştur. Onun demokratik profilini ortaya koymuştur. Seçimler örnek olacak olgunlukta, demokratik bir yapıda gerçekleşmiştir. Otuz yılın sonunda muhasebeciler artık demokratik bir profile sahip durumdadırlar.

Artık ülke boyutunda demokratik bir meslek kitlesi vardır. Örnek davranışlar sergileyen, seçme ve seçilme kültürüne sahip aydın bir kitle. Ülke için örnek alınabilecek bir kitle.

4. MUHASEBECİNİN SOSYAL YAPISI VE YARDIMLAşMA KÜLTÜRÜ

a. Orta Halk tabakasını oluşturan ailelerden gelen muhasebeci: Otuz yılda oluşan muhasebeci profiline bakıldığında, orta halk tabakasının çocuklarının bir muhasebeci tipi yarattığını görüyoruz. İlerinde genel müdür çocuğu yoktur ya da azdır, müsteşar çocuğu yoktur. Patron çocuğu yoktur. Esnaf çocuklarının hakim olduğu bir muhasebeci profili vardır. Bu niçin böyle olmuştur? Bu profil nasıl doğmuştur? 3568 Sayılı meslek yasası yürürlüğe girmeden önce de muhasebeci profili böyle idi. Geleneksel olarak Cumhuriyet döneminde muhasebeci profili aynıdır. Muhasebeciler yüz yıllık sosyal yapıyı bozmamışlardır. Bu duruma yasa çıkmadan önce örgütlenme girişimlerinde bulunan muhasebecilerin sergiledikleri tutum

neden olmuştur. Onlar, örgütlenmenin ilk öncüleri olmuşlardır. Ve geleneksel muhasebeci profilini ilk otuz yılda devam ettirmişlerdir.

Orta halk tabakası büyüktür, geniştir. Orta gelirli sivil, asker memurlardan oluşur, esnaftan oluşur. 1950'li yıllarda bu aileler çocuklarını ticaret liselerinde okuturlardı. 1960'lı yıllarda aynı sınıflı oluşturan aileler çocuklarını iktisadi ve ticari ilimler ailelerinde okutmaya başlamışlardı. Son otuz yılda o çocuklar muhasebe mesleğini seçtiler. Ve ülkenin muhasebe kayıt düzenini yürütmeyi üstlendiler. Muhasebe mesleğini sahiplendiler. Mesleği halka sevdirdiler. Öylesine çalıştılar ki, mesleği yeniden var ettiler. Saygın bir konuma getirdiler. Otuz yılda yetmiş yıllık ihmalleri aştılar. Büyük başarılar sağladılar.

Gelecek kuşaklar onları daima saygı ve hayranlıkla anacaklar.

Ancak gelecek otuz yılda onları yetiştiren ailelerin yeni görevleri var; onları uluslararası yarışa hazırlamak. Küreselleşme bunu gerektiriyor. Bu aileler, ileri görüşlüdür. Bu aileler çocuklarının iyi yetişmesi için büyük çaba harcamaktadırlar. İnanmak gerekiyor ki, bu aileler çocuklarının gelecekte yine muhasebeci olarak yetişmesini isteyeceklerdir.

Muhasebeci yetişmesinde geleneksel aile yapısını bugünkü muhasebecilerin de koruyacakları beklenir...

b. Bir sene içinde (1990) odaların büyük bölümü kurulabilmiştir: Tarihte Türk toplumunun iki özelliği her zaman öne çıkmıştır. İlki devleti çabuk kurabilirler ve yönetimi kısa sürede oluştururlar. İkinci özellikleri de darda kaldıklarında mucize yaratmalarıdır. Bu iki özellikte örgütlenmede kendini göstermiştir. Meslek yasasının yürürlüğe girmesinden kısa süre sonra, inanılması güç bir durumla karşılaşmış ve başka uluslarda görülmesi güç bir sonuçla karşılaşmıştır: SMMM ve YMM odalarının büyük çoğunluğu bir yıl içinde kurulmuştur. Odalarını kurmuşlar, yönetimlerini belirlenmişlerdir. Bu durum, bir ulusun hayranlık veren kültürel yapısının sonucudur.

Türk toplumunun bir parçası olarak muhasebeciler kısa süre içinde kendilerini var edebilmişlerdir. Toplumun en dinamik kesiminin profili olmayı becerebilmişlerdir.

Sonucu, birikmiş bir mesleki potansiyelin patlaması olarak görmek belki söz konusu olabilir. Ama ilk kurulan odalardan birisi Afyon Odası olunca ve Anadolu odaları başı çekince durum değişir. Bunu Türk halkının yapıcı gücünün sonucu olarak görmek, muhasebecilerin becerisi olarak kabul etmek gereği vardır.

İlk kurulan 69 odayı, bölgelerinde gerekli koşulları sağlayan öteki odalar izlemiştir. SMMM odalarında da, YMM odalarında da aynı durum söz konusu olmuştur.

Kısaca muhasebeciler, örgütlenmede Türk toplumuna özgü özellikleri sergilemişler ve ilk otuz yılda çok başarılı örnekler vermişlerdir. Muhasebeci profilinin örgütçü yapısını sergilemişlerdir.

c. Odaların kurulmasında yardımlaşma: Bir mülke sahip olma isteği, Türk toplumunun özelliklerinden birisidir. Odalar önce kiralık yerlerde kurulmuşlardır. Ama oda yöneticileri kısa

sürede, konferans salonları ile iletişim alt yapısı ile donanmış bir mülke sahip olma çabasına girmişlerdir.

Bu konudaki çabalarda inanılması güç olaylar yaşanmıştır. Bazı odaların yöneticileri binayı yapan müteahhide kendileri senet imzalayıp vermişlerdir. Güçlükleri aşarak, mali olanakları yoktan var ederek ihtiyaçlarını karşılayabilecek bir mülkü edinmişlerdir. Zaman zaman mülk edinebilmek için borçlanmışlardır ama odalarına sahip olabilmışlerdir. Anadolu bunların örnekleri ile doludur.

Muhasebecilerin kendi oda yönetimlerine yardımları yanında, ikinci bir yardımlaşma, başta TURMOB olmak üzere, mali olanakları elverişli olan odaların daha güçsüz odalara maddi yardımda bulunmalarıdır. Bu durumu, mesleğin birlikteliğinin ve Türk toplumunun yardımlaşma kültürünün bir sonucu olarak görme olanağı vardır. Onlar, her zaman geleceği görerek ona göre hazırlık yaparlar. Kendi geleceklerini hazırlarlar.

Bunun içindir ki, Türkiye’de örgütü olduğu kadar yardım sever bir muhasebeci profili oluşmuştur. Türk toplumunun tarımdaki imecedeki yardımlaşma usulünü muhasebeci mülk edinmede sahnelemiştir.

d. Muhasebecinin sosyal yapısı: Otuz yıl içinde yardımlaşma kültürü örnekleri sunan muhasebeci doğaldır ki, sosyal bir yapıya sahiptirler. Odaların aktivitelerinde bu durumu görmek olanağı vardır. Dini bayramlarda bir araya gelirler, bayramlaşırlar. Ulusal bayramlarda bir araya gelme kültürleri vardır.

Bu makale muhasebe tarihi dergisi için hazırlandığından, muhasebeciler gününe değinmek gerekiyor.

Türk muhasebe tarihinin görkemli geçmişini henüz bilmedikleri için, biraz aceleci davranmışlar, gecikmiş olduğundan dolayı her zaman tepki çekmesi gereken 1989 yasalaşmasını muhasebeciler günü olarak kabul etme eğilimine girmişlerdir. Oysa tıpçılar, eczacılar XIX. yüzyılın ilk yarısındaki eğitimlerini simgeleyen tarihleri kendileri için esas almışlardır. Mimarların meslek günü Mimar Sinan’ın ölüm günüdür. Muhasebecilerin günü niçin çift yanlı kayıt yönteminin Türkiye’ye geliş günü olan 1 Mart 1849 tarihi olmasın. Bu tarih, genç padişah Abdülmecid’in geleceği görerek, yürek isteyen bir cesaretle Kanunname-i Ticaret adı ile içinde çift yanlı kayıt yönteminin defter sistemi olan ilk ticaret kanununu Matbaa-i Amire’de bastırıldığı gündür (Güvemli & Aslan, 2018). Ve bugünkü muhasebe düzeninin Türkiye’ye gelişidir. Bu tarih, çağdaş muhasebe düşüncesinin ticaret hukuku ile Türkiye’ye gelişinin simgesidir. Örgütlenen Türk muhasebecisi artık büyük düşünmeli, tarihini sevdiğini göstermeli. Üç günlük bir geçmiş değil, bugünkü muhasebeci düşüncesinin 2019’da yaşanan 170 yıllık şanlı bir geçmişi vardır. Eğer örgütlenme alınacaksa, daha da geriye gidip, 1470’lerde devlet muhasebecileri için Fatih’in kurduğu Hazine-i Amire ele alınabilir. Türk muhasebe kültürüne görkemli tarihi yakışır. Kayıt düzeni tarihimiz büyüklükler ile doludur.

Sosyal bir profile sahip Türk muhasebecisine de büyük düşünmek yakışır.

Muhasebeci halk insanıdır, halk çocuğudur. Orta tabaka çocuğu olarak insanları sever, yardım etmeyi, yardımlaşmayı her zaman gündemde tutar. Bu nitelikler onun sosyal profilini oluşturur.

e. Muhasebecinin aile yapısı: Türk muhasebecisinin aile yapısı tipik bir orta tabaka ailesidir. İki - üç çocukludur. Ailesine düşkündür. Eve yorgun geldiğinde onu karşılayan sıcak bir yuva vardır. Eşleri, kocasının ya da kadınsa onun mesleğine saygı gösterir. Ona yardımcı olmaya çalışır. Türkiye’de yılda ortalama 550.000 çift evlenir. 150.000 dolayında boşanma vardır. Yani boşanma azdır. Muhasebeci de böyledir, muhasebecide boşanma azdır (Habertürk, 2019).

Çocuklarının eğitimine özel bir önem verirler. Çocuklarının topluma yararlı, sosyal bir yapıda yetişmesine dikkat ederler.

Otuz yılda oluşan muhasebeci profili, çocuğunun, genellikle muhasebe mesleğini devam ettirmesini isteyen bir meslek sahibidir. Otuz yılda bunun gerçekleşmesi kolay olmamıştır. Muhasebeci önce mesleğini topluma kabul ettirmiş, sonra oğluna kızına mesleğini sunmuştur. Bu, otuz yılın meslekteki en önemli gelişmesi olmuştur: Mesleği benimsetmek, sevdirmek...

İkinci otuz yılda, muhasebeci aileler ile daha fazla karşılaşmak, mesleğin aile fertleri tarafından devam ettirilmesi ile daha fazla karşılaşmak olanağı vardır.

f. Kadın muhasebeci, erkek muhasebeci: Meslek örgütlenmesinin otuzuncu yılında kadınların muhasebe mesleğine karşı duydukları ilginin arttığı gözlenmektedir. Türkiye genelinde SM ve SMMM olarak muhasebecilerin %29,3’ü (2018 sonu) kadındır. İstanbul odası olarak bu oran %33,4’dür (2017 sonu). Yani yaklaşık olarak muhasebe mesleğinin üçte biri kadınlardan oluşmaktadır. Yeminli mali müşavirlikte kadın oranı ancak %7,9’dur.

Mesleğin ilk örgütlenme yıllarında bu oranların daha düşük seviyede olduğu bilinmektedir. Kadınların muhasebe mesleğine ilgisi giderek artış göstermiştir. Gelecekte bu ilginin daha da artması beklenmektedir. Çünkü muhasebe mesleği artık tercih edilen ve geleceği olan bir meslektir. Geliri öteki mesleklere göre oransal olarak da iyi durumdadır.

Türk kadını sadece ev kadını değildir. Hem çocuklarını büyütebilir, hem de meslek sahibi olabilir. Türk kadınının becerisi bunu gerektirir. Otuz yıllık süreç içinde, erkek muhasebeci profili yanında, kadın muhasebeci profilinin de iddialı bir şekilde yer aldığı gözlenmektedir.

g. Muhasebecinin meslek anlayışı: Sosyal bir profili olan muhasebeci ile kolayca ilişki kurulabilir. Sabırlıdır, çalışkandır, bugünün işini yarına bırakmamaya çalışır.

Yasal düzenleme sonrasında otuz yıl içinde muhasebe mesleğini yapanların çalışma usulleri açıklık kazanmıştır. SMMM’ler ya bağımlı olarak ya da bir işletmede çalışmaktadırlar. Bağımsız çalışanlar, küçük işletmeleri bir araya getirerek, kendi bürolarına sahip bir şekilde çalışmaktadırlar. Deneyimleri arttıkça daha büyük işletmelere danışmanlık yapmaya başlarlar. Bu bürolarda unvan almış ya da almamış muhasebeciler birlikte çalışmaktadırlar. Stajyerler bu bürolarda ve bağımlı çalışanların yanında yetişmektedirler. Bu bürolarda çalışanlar sadece küçük işletmelerin muhasebelerini tutmazlar, onların danışmanı gibi hizmet görürler. Mali müşavir deyimini de buradan gelmektedir. İşletmeleri denetlendiğinde, sorulara açıklıkla cevap vermeyi ilke edinmişlerdir. Her an denetlenecek şekilde hazır olmaları gerektiğini bilirler.

Mesleğin sevilmeyen yapılmasının mümkün olmadığını bilirler. Beraber çalıştıkları personelin yetişmesine özen gösterirler. Meslektaşları ile bilgi paylaşmak ve güçlükleri birlikte aşmak onların çalışma usulünü oluşturur. Odaları da onlara bu konularda yardımcı olur.

Muhasebeci, mesleğin sevilmeyen yapılamayacağını bilen kişidir. Sevmeden mesleğini yapan muhasebeci kısa sürede mesleği terk etmek zorunda kalır.

Yeminli mali müşavirlik farklıdır. Sözleşmeye dayalı olarak danışmanlık temelinde işlevini yürütür. Türkiye, yeminli mali müşavirlikle yeni bir muhasebe mesleği denemektedir. Otuz yılda fazla gelişme gösterememiştir. Devlet, yeminli mali müşavirlik sözleşmesinin isteğe bağlı olarak yapılmasını ilke olarak kabul etmiştir. Ama kimi muhasebe, denetim ve vergicilik konularının yeminli mali müşavirler tarafından yerine getirilmesini gerekli görmüştür. Böyle olunca, yeminli mali müşavirliğin işlevi onay ve danışmanlık olarak belirlenmiştir. Yeminli mali müşavirlik mesleğinin tüm Türkiye’de otuz bin dolayında sözleşme imzaladığı, bu sayının düşük bir artış gösterebildiği gözlenmektedir. Yeminli mali müşavirlik mesleğinin üst bir meslek grubu olarak devam ettirilebilmesi, mesleğin kalitesinin yükseltilmesini sağlayabilecektir.

Muhasebe mesleğinin gelecekte, teknolojik gelişmelerden yararlanarak, kayıt düzeninin yürütülmesi ve raporlama olarak gelişeceğe benzemektedir. Bir de denetleme boyutu olarak bağımsız denetim olgusunun gelişme göstermesi beklenmektedir.

Bu açıklamalar göstermektedir ki, Türkiye’de otuz yıl içinde iki muhasebe mesleği profili doğmuştur. İlki kayıt düzenine hakim olan muhasebeci profili, ikincisi de denetim işlerine hakim olan muhasebeci profili SMMM’ler hem ilk grupta ve hem de ikinci grupta hizmet vermektedirler. Yeminli mali müşavirler ise, ikinci grupta yer almaktadırlar.

5. EKONOMİ VE MUHASEBECİ

a. Tekdüzen hesap planı: 1992’de hazırlanıp, 1994 yılında yürürlüğe giren Maliye Bakanlığı tekdüzen hesap planından muhasebeciler 26 yıldır yararlanmaktadırlar. TDHP, onların hesap planı olmuştur. Ekonomi ile tekdüzen hesap planını yoğurmuşlardır. Ülkenin ekonomik yönetimine katkıda bulunmaktadırlar. Tekdüzen hesap planını onlar mükemmel hale getirmişlerdir. Eksiklerinin giderilmesini sağlamışlardır. Ekonominin ihtiyaçlarına göre bu plandan yararlanmışlardır. Otuz yıl içinde muhasebeciler TDHP ile öylesine haşır neşir olmuşlardır ki, işletmeler kanalı ile ekonomi TDHP ile yönetilmiştir. (Güvemli, Güvemli, & Aslan, 2019)

Ancak gelecek otuz yılda aynı hesap planı olmayacaktır. Çünkü küresel ekonomi, TDHP’nın UFRS ile uyumlu hale getirilmesini zorunlu kılmaktadır. Bu durum, uluslararası muhasebeci profilini ortaya çıkaracaktır. Bugünün muhasebecileri kendilerini gelecekteki bu gelişmeye hazır duruma getirmek zorundadırlar.

Doğaldır ki, kısa süre sonra uluslararası raporlama standartları uygulanmaya başlayacaktır. Önemli hazırlıkların yapılması gündeme gelmek üzeredir.

b. Otuz yılda yetmiş yıllık gecikmeden doğan eksiklikler giderilmeye çalışılmıştır: İşletme tarihçileri, Cumhuriyet döneminin en önemli ihmallerinden birisinin muhasebe mesleğinin örgütlenmemesindeki gecikme olduğunu şimdiden belirtmeye başlamışlardır. Bu eksikliği Cumhuriyet, ancak ekonomi dışı açılmaya başlayınca, dünyadaki gelişmelerin sıkıştırması sonucu 1980'li yıllarda hissetmeye başlamıştır. Bu gecikme Cumhuriyet'e yakışmamıştır. İktisadi devletçi yapı nedeni ile her şey devletten beklendiği için, Türk muhasebeciler de kendiliklerinden yasal düzenleme olmadan örgütlenmeye gitmemişlerdir. Ya da biraz gecikme ile (1976) bu yola gidebilmişlerdir. 1989 Yılında yasal düzenleme yürürlüğe girince ilk örgütlenmeyi yapan muhasebeciler önünde, bu gecikmenin büyük sorunlar yumağını bulmuşlardır. İlk otuz yılda bir yol haritası çizmek zorunda kalmışlar ve muhasebe düşüncesine Maliye Bakanlığının yön vermesinden yararlanarak, Maliye Bakanlığı ile ilişkileri canlı tutarak devlete dönük muhasebe uygulamalarını çözme çabası içinde olmuşlardır. Bu yolu izlemeleri, onlara hem gelir sağlamış ve hem de muhasebe sorunlarını bu çerçevede çözme çabası içinde olmalarını temin etmişti. Cumhuriyetin kuruluşundan beri muhasebenin Maliye Bakanlığına bağlı olması onların işini kolaylaştırmıştır (Güvemli, 2018; Güvemli, Güvemli, & Aslan, 2018).

Ancak, 2011 tarihli Türk Ticaret Kanunu yürürlüğe girince her şey değişmeye başlamıştır. Otuz yılın sonlarında varılan noktada, otuz yılı başarı ile yaşayan muhasebecilerin en zayıf yönü ne yazık ki, kendilerini bekleyen yeni ufukların henüz farkında olmamalarıdır. Yeni bir muhasebeci profiline ihtiyaç duyulmaya başlandığını henüz çok azı görüyor. Bu teşhis eksikliğinin temel nedeni otuz yıllık muhasebeci profilinin yabancı dil eksikliği ve uluslararası deneyime yeteri kadar sahip olmamasıdır.

İkinci otuz yılın ilk on yılında sadece yeni bir hesap planı ile karşılaşmayacaklar, raporlama tekniklerinin uluslararası boyutta yapılması tek güçlükleri olmayacaktır.

Artık maliyeye dönük muhasebe anlayışı yerini, işletmelere, ekonomiye dönük muhasebeye bırakacaktır. Muhasebeci işletmelere ben senin muhasebecinim diyecektir. Geleceğin muhasebecisi, işletme sahibinin kendi özel bilançosunu çıkarma ihtiyacını daha az hissedecek bir ortam yaratmak zorundadır. Uluslararası ekonomi ile başka türlü entegre olunamaz. Artık kayıt dışı ekonomi hızla azalmak zorundadır.

İşletmeler gibi, muhasebeci de uluslararası düşünme gereğini duyacaktır. Sermaye piyasasında küçük işletmelerin hisse senetleri daha fazla yer alacaktır. Türkiye borsayı 500 firmadan 1000 firmaya çok kısa sürede çıkarmak zorundadır. Ve Türk sermaye piyasası dışardan gelecek kaynakların kur farkından yararlanarak kısa kazançlar elde etmesinden ne kadar kısa sürede çıkarsa bu değişimler o kadar kısa sürede gerçekleşir. Ve gerçek dış kaynakların bilgi ihtiyaçlarının karşılanması da o kadar kısa sürede gündeme gelir.

Ekonominin bugünkü sıkışık durumdan çıkma zorunluğu vardır. Uluslararası ekonomik yapı bunu istiyor. Çünkü Türkiye uluslararası ekonominin değişmez bir aktörü olmak için kendisini çok hazırladı. Dünyanın yirminci büyük ekonomisi olmak kolay değil. Yeni Ticaret Kanunu bunlar için muhasebeye yeni bir yön verme arzusunu göstermiştir.

Bütün bunlar gösteriyor ki, gelecek on yıl içinde ekonomi ile birlikte muhasebeci de farklı bir platforma çıkmaya hazır olmak zorundadırlar. İşletmeler ve muhasebeciler ekonomiyi geleceğe birlikte taşıyacaklar. Ticaret bakanlığı ne zaman bu büyük değişikliklerin farkına varır, muhasebeciyi yanında görmek isteyecek ve muhasebecinin sorunları ile daha aktif ilgilenecektir.

Bu satırların yazarları fütürist değillerdir. Sadece uluslararası ekonomi ile entegre olmanın bu yöndeki gelişmeleri sağladığı gerçeğinden hareket etmektedirler. Ama bu ekonomik öngörüler daha uzun sürede gerçekleşse dahi muhasebecinin kendisini geleceğe hazırlamasının doğru olacağını düşünmektedirler. TURMOB ve bağlı odalara büyük görevler düşüyor: Muhasebeci profilini geleceğe hazırlama görevi...

6. SONUÇ

Cumhuriyet döneminin muhasebeci profili, son otuz yıllık örgütlenme döneminde, geleneksel yapısını fazla değiştirmeden, kendisini bütün boyutları ile zamanın gerektirdiği profile taşıyabilmiştir. Orta halk tabakasının çocukları son otuz yılda büyük atılımlar yapmışlar, muhasebe mesleğini halka sevdirmişlerdir. Yetmiş yıllık gecikmelerin ortaya çıkardığı sorunları büyük bir beceri ile çözüme çabası içinde olmuşlardır. Muhasebe mesleğini topluma kabul ettirme becerisini gösterebilmişlerdir. Başarılıdırlar, sosyaldirler, yardımlaşmayı seven, ailesine bağlı bir profil yaratmışlardır.

Ancak Cumhuriyetin yeni yüz yılı Türkiye için, farklı bir ekonomik dünya hazırlıyor. Muhasebecinin, Uluslararası ile ileri derecede entegre olmuş bir ekonominin ihtiyaçlarını karşılamaya kendisini hazırlaması gerekiyor.

Muhasebe mesleği, geçmiş otuz yılda olduğu gibi başarılı olmak ve kendisini yenilemek zorundadır. Çünkü 2018 yılındaki dış ticaret hacminin (ithalat 223 milyar dolar, ihracat 168 milyar dolar, toplam 391 milyar dolar) ihracat lehine geliştirilerek bir trilyon dolara çıkarması, kişi başına milli gelirin de 10.000 dolardan, 25.000 dolara kısa sürede çıkarılması gerekiyor.

KAYNAKLAR

Güvemli, O. (2003). *İktisadi ve Ticari İlimler Akademileri Tarihi*. İstanbul: Avcıol Basım Yayın.

Güvemli, O. (2018). Türk İşletme Tarihi Üzerine. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi* (İşletme Tarihi Özel Sayısı), 5 - 46.

- Güvemli, O. & Aslan, M. (2018). Türkiye Muhasebeciler Günü Hangi Gün Olmalı? *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi* (14), 64-91.
- Güvemli, O. Güvemli, B. & Aslan, M. (2018). Cumhuriyet'in Muhasebe Düşüncesinde İkinci Evre: Liberal İktisat Politikalarını Uygulama Dönemi (1950-1980). *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi* (14), 157 - 201.
- Güvemli, O. Güvemli, B. & Aslan, M. (2019). Bilanço Hesapları ve İlgili Muhasebe Terimleri. C. Toraman, İ. Aksu, F. Bayramoğlu, & M. Aslan (Dü) içinde, *Cumhuriyet Birikimi Muhasebe Terimleri Ansiklopedisi*. Ankara: Sayıştay Başkanlığı.
- Habertürk. (2019, 3 1). Evlenme ve boşanma istatistikleri açıklandı. *Habertürk Gazetesi*. 5 2, 2019 tarihinde <https://www.haberturk.com/evlenme-ve-bosanma-istatistikleri-aciklandi-2389156-ekonomi> adresinden alındı
- TURMOB. (2013, 10 26). Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Temel Eğitim ve Staj Merkezi ile Temel Eğitim ve Staj Merkezi Şubelerinin Kuruluş, Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönerge. *Resmi Gazete* (28803).
- TURMOB. (2018, 6 23). Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Sürekli Mesleki Geliştirme Eğitimi Yönetmeliği. *Resmi Gazete* (30457).
- TURMOB. (2019). *XX. Türkiye Muhasebe Kongresi* (5-6 Ekim 2018 / İstanbul). Ankara: TURMOB Yayınları - 496.
- Türk Ticaret Kanunu. (2011, 2 14). 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu. *Resmi Gazete* (27846).
- Yükseköğretim Kanunu. (1981, 11 4). 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu. *Resmi Gazete* (17506).