

MALİ MÜŞAVİRLER ODALARINDAKİ MUHASEBE KAYIT SİSTEMLERİNİN İNCELENMESİ

Analysis of Accounting Registration Systems in Chambers of Financial Consultants

Araştırma Makalesi

Hakan TAŞTAN¹ 

Saime DOĞAN² 

Dilek KAYAKIRAN³ 

Gönderim Tarihi: 03.12.2021

Kabul Tarihi: 14.12.2021

ÖZ Anayasa'nın 135. Maddesi gereğince kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları statüsü tanınan ve kanunla kurulan meslek kuruluşları bulunmaktadır. Bu meslek kuruluşları genellikle profesyonel meslek mensuplarından (muhasebeciler, doktorlar, avukatlar gibi) oluşmaktadır. Meslek odaları, kar amacı gütmeyen mesleki kuruluşlardır. Bu kuruluşların kendilerine ait bir hesap planı bulunmamaktadır. Fakat gerek finansal büyüklükleri ve gerekse de gider hesaplarındaki farklılıklar sebebi ile meslek odalarına ait farklı bir muhasebe sistemine gereksinim duyulmaktadır.

Bu çalışmada 3568 sayılı Yasa ile temelleri atılan muhasebe mesleğinin gelişmesinde önemli katkıda bulunan muhasebe meslek odaları ve bunların finansal raporları incelenmiştir. Muhasebe meslek odalarından iki adet Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası ve bir adet Yeminli Mali Müşavirler Odası'nın finansal bilgileri ve muhasebe kayıtlarına ilişkin uygulamalar incelenmiş ve öneriler sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Meslek Odaları, Muhasebe Meslek Odaları, Muhasebe Sistemi

JEL Sınıflandırması: M41, M49, K39

ABSTRACT There are professional organizations that are recognized as a public institution in accordance with Article 135 of the Constitution and established by law. These professional organizations generally consist of professionals (such as accountants, doctors, lawyers). Professional associations are non-profit professional organizations. These organizations do not have their own chart of accounts. However, different accounting system belonging to professional associations is needed due to their financial size and differences in expense accounts.

In this study, professional chambers of accounting and their financial information, which have contributed significantly to the development of the accounting profession, whose foundations were laid with the Law numbered 3568, were examined. Financial information and accounting records of two Chambers of Certified Public Accountants and one Chamber of Sworn-in Certified Public Accountants from accounting professional chambers were examined and suggestions were presented.

Keywords: Professional Chambers, Professional Accounting Chambers, Accounting System

JEL Classification: M41, M49, K39

¹ Prof. Dr., Kırklareli Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü, Muhasebe ve Finans Yönetimi Anabilim Dalı, hakantastan@klu.edu.tr

² **Sorumlu Yazar:** Dr. Öğr. Üyesi, Kırklareli Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü, Muhasebe ve Finans Yönetimi Anabilim Dalı, saimedogan@klu.edu.tr

³ Dr. Öğr. Üyesi, Nişantaşı Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, Lojistik Yönetimi Bölümü, dilek.kayakiran@nisantasi.edu.tr

1. GİRİŞ

Mesleki örgütlenmenin öneminin artması ve mesleki örgütlerin sayısındaki artış, bu örgütlerdeki mali kayıtların takip edilmesini gerekli kılmış, etkin ve odalar arasında tutarlı bir muhasebe sistemi ihtiyacını artırmıştır. Türkiye’de meslek kuruluşlarının kendine özgü bir muhasebe sistemi bulunmamaktadır. Mesleki kuruluşlar, kâr amacı gütmemeleri nedeniyle ve de kendilerine özgü yapıları olması sebebi ile özellikle gelir ve gider hesaplarında kâr amacı olan işletmeler ile farklılıkları bulunmaktadır.

Çalışmada meslek, meslek örgütü, meslek kuruluşları, sivil toplum kuruluşu kavramları ile ilgili bilgiler verilmiş, Türkiye’de meslek kuruluşlarının tarihsel gelişimi aktarılmaya çalışılmış, muhasebe alanındaki meslek kuruluşlarından iki adet Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası ve bir adet Yeminli Mali Müşavirler Odası incelemeye tabi tutulmuştur. Bu kapsamda; 3568 sayılı Meslek Kanunu, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odaları ve Yeminli Mali Müşavir Odaları yönetmeliği incelenerek muhasebe meslek odalarına ait finansal tablolar irdelenmiş, kullanılan hesaplarla ilgili değerlendirmeler yapılmış ve önerilerde bulunulmuştur.

2. TEORİK ÇERÇEVE VE TARİHSEL GELİŞİM

Çalışmanın konusu kamu kurumu niteliğindeki mesleki kuruluşlardan olan mali müşavirler odaları hakkında bazı temel kavramların açıklanmasına gereksinim duyulmaktadır.

2.1. Meslek, Meslek Örgütü ve Meslek Kuruluşu Kavramları

Meslek kavramı, “Belli bir eğitim ile kazanılan, sistemli bilgi ve becerilere dayalı, insanlara yararlı mal üretmek, hizmet vermek ve karşılığında para kazanmak için yapılan, kuralları belirlenmiş iş” olarak tanımlanmıştır (Türk Dil Kurumu, [t.y.](#)). Avcı (2012: 45) ise mesleği, kişinin hayatını sürdürmesi amacıyla icra ettiği, genellikle eğitim, bilgi birikimi ve mesleğe uygun yetenek geliştirmeyi gerektiren bir çalışma hayatının sonunda kazandığı unvan olarak tanımlamıştır.

Örgütlenme, şey’lerin planlı bir şekilde ve belirli bir amaç doğrultusunda bir araya getirilerek işletilmesidir. İnsan odaklı bir faaliyet olan örgütlenme sadece insana bağlı değildir. Mekan, zaman ve çeşitli araçlar örgütlenmenin diğer unsurlarıdır. Bu nedenle, örgütlenme, bu unsurların doğru bir planlama ile bir araya getirilmesini gerekli kılmaktadır. Hiçbir toplum, tarihsel süreç içerisinde belli bir şekilde örgütlenmeden, diğer bir ifadeyle örgüt olmadan gelişemez (Dursun, 2011: 6).

Meslek kavramıyla beraber toplumsal yaşamın bir gereksinimi olarak ve örgütlenmeye ilişkin yeni kavramlar ortaya çıkmıştır. Meslek kuruluşu ve meslek örgütü kavramları bunlardan bazılarıdır.

Anayasal olarak mesleki örgütlenmeye ilişkin idari ve hukuki düzeyde üç ayrı örgütlenme şekli mevcuttur (Candan, 2012: 12):

- Dernekler,
- Sendikalar ve
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları.

Ülkemizde meslek örgütü genellikle sendika ve dernek statüsündeki sivil nitelikli meslek kuruluşlarını (Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği gibi) ifade ederken; mesleklerle ilgili kuruluşların hepsini kapsar nitelikte olan meslek kuruluşu kavramı, kamu kurumu niteliğindeki mesleki kuruluşlarını (Türk Tabipler Birliği gibi) ifade etmektedir (Avşarbay ve Dilekçi, 2014: 327-328).

Meslek örgütlerinin özel bir kanuna dayanmadan varlık kazanmalarına karşın; Anayasa’nın 135. Maddesi’ne dayanarak kendi kuruluş kanunlarıyla kamu tüzel kişiliğine sahip olarak kurulan mesleki kuruluşlar ise “Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşu” olarak ifade edilmektedir.

2.2. Sivil Toplum ve Sivil Toplum Kuruluşları Kavramı

Sivil toplum; genel anlamıyla bireyler ve grupların devlet kaynaklı olmayan ve devlet tarafından yönetilmeyen bütün sosyal faaliyetlerini kapsamaktadır. Sivil toplumu, kendisi hakkındaki kararları alabilen ve dışardan gelen müdahalelere kapalı olan insan topluluğu olarak da tanımlayabiliriz (T.C. Cumhurbaşkanlığı DDK Raporu, [2009](#): 23).

Demokrasinin temel göstergelerinden biri, kişilerin temel hak ve özgürlüklerini rahatça kullanma imkanlarına sahip oldukları, devletçe korunan ve devletin baskı alanının dışında olan sivil bir alanın var olmasıdır. Tarihsel geçmişi Aristoteles'e kadar uzanan sivil toplum kısaca devlet baskısının ve denetiminin ulaşmadığı veya belirleyici olmadığı toplumsal faaliyetler bütünüdür (Erol, [2007](#): 337). Sivil toplumu tanımlarken iki temel kriter söz konusudur; bunlardan ilki, devlet dışı olma; diğeryse özerk ve demokratik bir yapıya sahip olmasıdır (Talas, [2011](#): 390).

Modern dünyamızda sivil toplum yerleşmiş demokrasilerde gelişebilmekte ve kamusal otoriteye karşı özerkliğini koruyabilmektedir. Demokratik yapılar, kuvvetler ayrılığı ilkesine, temel hak ve hürriyetlere, hukukun üstünlüğüne, çok partili sisteme dayalı rejimler olduğundan, buralarda egemenlik hakkı siyasal iktidara, yani otoriteyi elinde bulunduranlara değil topluma aittir (Çaha vd., [2011](#): 89).

Sivil toplumun örgütlenme biçimi olarak ortaya çıkan sivil toplum kuruluşu ise TDK'ya göre toplumsal problemleri bağımsız bir şekilde ele alıp, toplumu aydınlatma ve bilgilendirme işlevi gören, çeşitli öneriler sunan sivil örgütlenmelerdir.

Sivil toplum kuruluşları daha kapsamlı olarak; kâr amacı gütmeyen, toplum yararına çalışan, demokratik işleyişe sahip, sorunların çözümüne katkıda bulunarak çoğulcu ve katılımcı kültür geliştiren, bürokratik olmayan ve gönüllü bireylerden oluşan örgütlenmelerdir (T.C. Cumhurbaşkanlığı DDK Raporu, [2009](#): 30).

Sivil toplum kuruluşlarının oldukça çeşitli olan faaliyet alanları; sosyal yardımlaşma faaliyetleri, ekonomik faaliyetler, üyelerin ortak menfaatlerini korumaya dönük faaliyetler, doğal afetlerde yardım faaliyetleri, bilim ve teknoloji faaliyetleri, eğitim ve kültür faaliyetleri, çevreyi koruma ve güzelleştirmeye dönük faaliyetler, toplumsal sorunları çözmeye dönük faaliyetler, insan haklarını savunma faaliyetleri, toplum hayatının kalitesini yükseltmek gibi amaçlar için kaynak oluşturmaya yönelik faaliyetler olarak sıralanabilir (Eliş, [2017](#): 5).

STK'lar çok farklı kuruluşları içermektedir. Bu kuruluşların isimlendirilmesi konusunda literatürde çok sayıda kavram kullanılmaktadır. Bunlardan en yaygın olanları; hükümet dışı kuruluşlar, vergiden muaf kuruluşlar, kar amacı gütmeyen kuruluşlar ve hayırsever yardım kuruluşlarıdır. Ancak, bunlar içerisinde en yaygın olarak kullanılan kavram "Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşlar" kavramıdır (Erol, [2007](#): 338).

Sivil toplum örgütleri aşağıdaki temel özelliklere sahiptirler (Çaha vd., [2011](#): 90-92):

- Sivil toplum örgütleri üyelerinin gönüllü birlikteliği sonucu oluşur,
- Bireylerin gönüllü birlikteliği sonucu meydana gelen örgüt resmi ve gayri resmi nitelikli olabilir.
- Bu örgütlerin mutlaka oda, birlik, dernek, kooperatif, vakıf, federasyon, konfederasyon veya kulüp statüsünde olmasına gerek yoktur,
- Sivil toplum örgütleri, iktidarı hedefleyen kuruluşlar değildir,
- Sivil toplum örgütlerinin hükümet dışı örgütler olmaları mecburiyeti olmazsa olmaz bir kuraldır,
- Sivil toplum örgütleri kâr amaçlı örgütler değildirler, yani ekonomik fayda sağlamak üzere oluşturulan birliktelikler değildirler,
- Sivil toplum örgütleri toplumsal çeşitliliğin ve farklılaşmanın ana unsurlarındadır,
- Demokratik yapıda olmaları sivil toplum örgütlerinin diğer özelliklerinden biridir.

2.3. Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşu Kavramı

Kamu kurumu niteliğinde olan meslek kuruluşlarına ilişkin ilk Anayasal düzenleme 1961 Anayasasının 122. Maddesi'nde yapılmış olsa da, ayrıntılı bir düzenleme ve tanımlama 1982 Anayasasının 135. Maddesi'nde yapılmıştır. İlgili maddede kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve bunların üst kuruluşları olmak üzere iki çeşit meslek kuruluşundan bahsedilmektedir. Bu kuruluşlar; mesleki faaliyetleri daha da kolaylaştırmak, mesleğin menfaatler doğrultusunda gelişmesini sağlamak, meslek mensubu kişilerin ortak ihtiyaçlarını gidermek, meslek mensuplarının gerek birbirleriyle gerekse de halkla olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hakim kılarak mesleki disiplin ve ahlaki korumak amacıyla kanun doğrultusunda kurulan ve organlarını üyeleri tarafından kanunda belirtilen yöntemlere uygun olarak yargı gözetiminde, gizli oyla seçen kamu tüzel kişilikleridir.

Kendilerine has kuruluş kanunlarıyla kurulan kamu kurumu niteliğindeki bu meslek kuruluşları kendi kuruluş kanunlarındaki hükümlere tabidirler.

Anayasa'nın 135. Maddesi ile bu kuruluşlar, hem kamu tüzel kişiliği hem de kamu kurumu niteliği statüsü kazanmaktadır. Böylece, kamu tüzel kişiliğinin sağladığı güç ve ayrıcalıklardan yararlanmakta ve dernek statüsündeki diğer meslek örgütlerinden farklı olarak, kamu kurum ve kuruluşları gibi kamu hukuku hükümlerine tabi olmaktadır. Bununla birlikte, bu statülerden dolayı devletin mali ve idari denetimi kapsamına girerek, yönetim ve faaliyetleri bakımından çeşitli sınırlamalara dahil olmaktadır (Candan, 2012: 16).

Meslek kuruluşlarına kamusal nitelik kazandıran özellikleri; Anayasal olarak kanunla kurulmaları, kamusal hizmet görmeleri, idari denetime tabi olmaları, kamusal yarar götmeleri, kamu gücüne sahip olmaları, kamu tüzel kişiliklerinin olması ve zorunlu üyelik yetkisidir. Özel kuruluşlara benzer yanları ise; genel bütçe dışı gelir elde edebilmeleri, özerklikleri ve baskı grubu nitelikleridir (Deliorman ve Kandemir, 2009: 4).

Meslek kuruluşları, kamu adına meslek mensuplarını kontrol eden yarı resmi ve meslek mensuplarını devlete karşı temsil eden yarı sivil nitelikli kuruluşlardır. Bu kuruluşlar, meslek mensuplarının hak ve çıkarlarını kamu gücüne karşı koruma altına almaya çalışırlar. Ayrıca, meslek mensuplarını örgütleyerek, aralarındaki sosyal dayanışmayı geliştirmektedirler. Meslek kuruluşları, kuruluş yasalarında belirtildiği üzere çalışma prensiplerini, meslekleri ile ilgili ilkeleri, ahlaki değerleri belirleyen ve bunları geliştiren kuruluşlardır. Diğer yandan, Anayasada belirtildiği gibi meslek mensuplarının toplumla aralarındaki ilişkileri de düzenlerler. Bu işlevleri açısından meslek kuruluşları sivil kuruluş niteliğine sahiptirler (Çaha vd., 2011: 100-101).

Diğer yandan meslek kuruluşları, mesleği ve meslek mensuplarını kamu adına denetleyen kuruluşlardır. Meslek mensuplarının kayıt ve sicillerini tutarak, disiplin kurulları aracılığıyla, yasa ve ikincil düzenlemelere uygun davranış sergilemeyenlere gerekli yaptırımları uygulayarak, mesleki ilkelere ve mevzuata uyumlarını sağlarlar. Günümüzde meslek kuruluşları her ne kadar özerk olarak tanımlansa da, üyelerinin faaliyetleri serbest meslek faaliyeti olarak bilinse de devlet kontrolünün bu kuruluşlar üzerinden bütünüyle kalkmış olduğu söylenemez. Örneğin, kuruluşlardan bazıları faaliyetlerinin bir kısmını sadece ilgili bakanlığın izniyle gerçekleştirmektedir. Meslek kuruluşları, Devletin vesayetine tabi olmaları ve devlet adına hareket eden kamu kurumları olmaları bakımından, bağımsızlık ilkesini temel alan sivil toplum kuruluşları olmaktan uzaktırlar. Bu özellikleri bakımından meslek kuruluşları, resmi kuruluş niteliğindedirler (Çaha vd., 2011: 101).

Türkiye'de Anayasa'nın 135. Maddesi kapsamında kendi kanunlarıyla kurulan 21 adet kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşu bulunmaktadır. Bu meslek ve üst kuruluşlarının teşkilat, kurulum, görevleri, yetki ve sorumluluklarını düzenleyen kanunlar aşağıda incelenmiştir.

2.4. Türkiye'de Meslek Kuruluşlarının Tarihsel Gelişimi

Ülkemizdeki mesleki örgütlenmenin başlangıcı oldukça eskiye dayanmaktadır. Mesleki örgütlenmenin Selçuklu döneminde başlayan, Osmanlı Devleti'nin kuruluşu ile birlikte daha güçlü duruma gelen,

politik ve sosyoekonomik ihtiyaçlar sonucu kurulan, kendi el sanatları ve ticari organizasyonlarını geliştirerek yüksek kaliteli ve standart mallar satarlarsa Bizanslı zanaatkârlara karşı ayakta kalabileceklerini öngören ahilik teşkilatı ile başladığı söylenebilir.

Ahilik teşkilatı sanatta ve ticarete dayanışmayı temel alan bir kurumdur. Ahilikte; çırak olarak adlandırılan mesleği icra etmeye yeni başlayanlar, ustasının yanında sanatı öğreninceye kadar usta çırak hiyerarşisinde bulunmaktaydılar. Ustasının yanında ahlaki ve mesleki terbiyeyi almaktaydılar (Gündüz vd., [2012](#): 38). Ahi teşkilatı sayesinde, Türkler bir meslek sahibi olarak yerleşik hayata daha rahat uyum sağlamışlardır (Kemaloğlu, [2013](#): 263). Ahilik Teşkilatı, günümüzün sanayi ve ticaret odaları, esnaf ve sanatkârlar birliği, işçi ve işveren sendikaları, Türk Standartları Enstitüsü gibi kuruluşların görevlerini başarıyla yerine getirmiştir (Karagül ve Masca, [2017](#): 90). Ahi birliğinin 13. yüzyılda başlayan Osmanlı'ya özgü yapısı 17. yüzyıla kadar devam etmiştir. Osmanlı Devleti'nin toprakları genişledikçe, farklı dinlere mensup meslek erbaplarını barındıran “Gedik” adı verilen organizasyonlar kurulmuştur. Gedik bir tasarruf hakkı, esnaflara tanınan imtiyaz ve ayrıcalıklardır. Ahilik teşkilatı gedik ve loncalar olarak dönüşmüştür. 1913'te bütün sınırlamalar ve dolayısıyla gedik usulü kaldırılmıştır. 1924'te de esnaf teşkilatı yerini odalar ile esnaf ve sanatkâr derneklerine bırakmıştır (Gemici, [2010](#): 79).

Oda, baro, birlik şeklindeki mesleki kuruluşların temelleri Tanzimat sonrası dönemde atılmıştır. Bu kuruluşlar Cumhuriyet ile birlikte varlığını sürdürmüş ve birtakım değişiklikler geçirmiştir. Türkiye’de Avrupa tarzı ticaret ve sanayi odalarının kuruluş süreci ise ilk kez 1867’de Isparta Ticaret ve Sanayi Odası’nın kurulmasıyla başlamış olup bunu 1874’te Trabzon, 1879’da Tarsus’ta kurulan odalar takip etmiştir (Yılmaz ve Efşan, [2019](#): 316-317). Ticaret ve sanayi odalarına ilişkin ilk yasal düzenleme 1910 yılındaki Ticaret ve Sanayi Odaları Nizamnamesi’dir (Okur, [2008](#): 18). Ziraat odalarının kuruluşu ise ilk kez 1881 yılında çıkarılan bir tüzüktedir (Türkiye Ziraat Odaları Birliği, [2020](#)).

1924 Anayasası’nda dernek kurmanın serbest bırakılmasıyla faaliyette bulunan bazı meslek kuruluşları bu dönemde çıkarılan kanunlarla kurulmuştur. 1950 yılında çıkartılan 5590 sayılı Kanun ile Ticaret ve Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği’nin kurulmasına yer verilmiştir.

Meslek kuruluşları; 1961 ve 1982 Anayasalarıyla anayasal statüye kavuşmuş, kamu kurumu niteliğinde değerlendirilmiş ve kamu tüzel kişiliği tanınmıştır. Bu kuruluşlar, belirli bir meslek grubuna dahil kişilerin oluşturduğu kuruluşlar olup amaçları dayanışmayı, mesleki yeterliliği, meslek disiplini ve ahlâkını gözetmektir. Faaliyetlerini, yasalar çerçevesinde kendi organlarının aldığı kararlara göre yönetmektedir. Kendi bütçelerinin yönetiminden kendileri sorumludur. Meslek mensupları açısından ise zorunlu üyelik esası bulunmaktadır. Bu kuruluşlara çeşitli kamusal görevleri gerçekleştirme yetkisi verilmiştir. (T.C. Cumhurbaşkanlığı DDK Raporu, [2009](#): 156; Candan, [2012](#): 15; Yetkin, [2018](#); Oğurlu, [2017](#): 78).

3. MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI VE MUHASEBE KAYIT SİSTEMİ

3.1. Mali Müşavirler Odaları Hakkında Kavramsal Çerçeve

Bu bölümde muhasebe mesleğinin Türkiye’deki gelişiminden kısaca bahsedildikten sonra Yeminli Mali Müşavir ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odaları hakkında genel bilgi verilmiştir.

3.1.1. Muhasebe Mesleğinin Türkiye’de Gelişimi

Geçmiş çok eskilere dayanan, yüzyıllar boyunca ticaret hayatını şekillendiren, sosyal hayata yön veren muhasebe mesleği toplum ve devlet için önemli bir yere sahiptir (Özyürek, [2012](#): 140). 1879 yılında, çift yanlı kayıt yöntemine geçiş ile muhasebe mesleğinin gelişiminin hızlandığı görülmektedir. Bu yöntem öncelikle devlet muhasebesinde kullanılmaya başlanmıştır. Bu yöntem ile muhasebede uluslararası alanda paralellik sağlanmış, kayıtlarda tekdüzelik oluşmuştur (Güvemli vd., [2016](#): 198).

Bu yöntem daha sonra sermaye birikimini oluşturamadığı için büyüyemeyen özel kesimde de kullanılmaya başlanmıştır (Çabuk ve Saygılı, 2013: 168).

Cumhuriyet döneminde beyan esasına dayalı olan Kazanç Vergisi Yasası (1926), Muamele Vergisi Yasası (1927) ve İstihlak Vergi ve Resimleri Yasası (1930) kabul edilmiştir (Güvemli vd., 2013: 19). Bu dönemde devlet denetimleri artmıştır (Arıkan ve Güvemli, 2013: 33). Böylelikle muhasebe mesleğine duyulan önem ve denetim meslek uzmanına olan ihtiyaç artmıştır.

Türkiye’de muhasebe mesleğinin yasalaşma sürecinin, 1932 yılında başladığı ve 1989 yılındaki dokuzuncu girişimde ancak yasalaşabildiği görülmektedir. Bu az rastlanılan bir çabadır ve bu süre içinde mesleğin yasal bir güvence olmadan ve meslek etiği olmaksızın gelişmeye çalıştığı anlaşılmaktadır (Güvemli, 2011: 143-144).

1942 yılında “Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği” (Eski adı: Türkiye Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği), 1974 yılında “Türkiye Muhasebeciler Dernekleri Federasyonu”, 1976 yılında “Mali Müşavirler Muhasebeciler Birliği Derneği” kurulmuştur. Türkiye’nin muhasebe alanında kilometre taşlarından olan Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, 1977 yılında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonuna (IFAC) kurucu üye ve Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesine (IASC) üye olarak katılmıştır (Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Hakkında Karar, 1979). Dernekler, Ankara, İstanbul ve İzmir gibi büyük şehirlerde örgütlenerek, 3568 sayılı Yasa’nın hazırlanma sürecine önemli katkılar sağlamıştır (Utku ve Kurtcebe, 2019).

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirlik (YMM) Yasası’nın 1989 yılında yürürlüğe girmesi ile hızlı bir odalaşma süreci başlamıştır. SM-SMMM Odaları ve YMM Odaları ayrı ayrı kurulmuş ve bu odalar TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) çatısı altında toplanmışlardır (Güvemli, 2005: 25). 2008 yılında ise 26948 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5786 sayılı Kanun ile güncelleme yapılmış ve “Serbest Muhasebecilik” mesleği kaldırılmıştır. Serbest Muhasebeci unvanı ile çalışan meslek mensuplarına sınavlarla SMMM olma hakkı verilmiştir. Bu hakkı değerlendiremeyen Serbest Muhasebeciler sahip oldukları hakları korumaktadırlar. Öte yandan 5786 sayılı Kanun gereğince mesleğe yeni Serbest Muhasebeci alınmamaktadır. Halen yasa iki unvanlı olarak (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir) uygulanmaktadır.

3.1.2. Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir Odaları

Muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu 3568 sayılı Kanun’un 2. Maddesi’nde belirtilmiştir. Buna göre SMMM’ler gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin muhasebe kayıtlarını mevzuata göre tutmakla, bilanço, gelir tablosu ve beyannamelerini düzenlemekle yükümlüdür. İşletmelerin muhasebe sistemlerini en başından kurabilir veya varolan muhasebe sistemlerini geliştirebilirler. Bunu yaparken de bilgisayar programlarından yararlanabilirler. Muhasebe, vergi ve finans konularında danışmanlık verebilir, denetim, tahkim, bilirkişilik görevlerini yerine getirebilirler (3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 1989).

SMMM olabilmek için 3568 sayılı Kanun’da belirtilen genel ve özel şartları sağlayanların hukuk, iktisat, maliye, işletme-muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler gibi alanların birisinde lisans eğitimlerini tamamlamış olması gerekmektedir. Bunun akabinde ise SMMM staj başlatma sınavına tabi tutulmaktadırlar. Başarılı olan adaylar, üç yıl süren stajyerlik eğitimine tabi olup, Mali Müşavirlik mesleğe giriş sınavına katılmaya hak kazanmaktadırlar. Fakat birtakım haller stajdan sayılabilmektedir. Bu haller Madde 6’da belirtilmiştir. Mesleğe giriş sınavında başarılı olanlar ise SMMM unvanı alarak büro açabilmektedirler (3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 1989).

3568 sayılı Kanun incelendiğinde; Kanun’un 1. Bölümü’nde SMMM ve YMM olabilmenin genel ve özel şartlarından bahsedilmekte, sınavlar ve staj hakkında bilgi verilmekte, YMM’lerin yeminleri ve tasdikten doğan sorumlulukları üzerinde durulduğu görülmektedir. Kanunun 2. Bölümü’nde SMMM ve YMM Odaları ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Odaların kuruluşu, gelirleri, organları,

organlarının oluşturulması ve görevleri, seçimleri hakkında bilgiler verilmiştir. Kanunun 3. Bölümü'nde TÜRMOB ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. Birliğin görevleri, gelirleri, organları, organlarının görevleri ile ilgili konulara değinilmiştir. Kanunun 4. Bölümü'nde ise oda ve birlik organlarının seçim esasları, denetimi, odaların ve birliğin yurt dışında temsili, mesleğin icrası sırasında elde edilen sırları tutma yükümlülükleri, mesleki geliştirme eğitimleri, yasaklar, ücret, görev ile ilgili suçlar, disiplin cezaları ve yönetmelikler ile ilgili hükümlere yer verilmiştir (3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, [1989](#)).

21.02.1990 tarihinde SMMM Odaları Yönetmeliği ve YMM Odaları Yönetmeliği yayınlanmıştır. SMMM ve YMM Odalarının kurulma amaçları yönetmeliğinin ikinci bölümünde belirtilmiştir. Odalar mesleği daha ileri seviyelere taşımak, mesleki çalışmalar yapmak, üyelerinin haklarını korumak, meslek mensuplarının ulusal ve uluslararası arenadaki gelişmelere paralel olarak kendilerini yenileyebilmeleri için gerektiğinde kamu kurumlarıyla işbirliği yaparak mesleki gelişimi sağlamak, üyeler arasında yardımlaşmayı arttırmak ve haksız rekabeti önlemek için kurulan tüzelkişiliğe sahip, kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşlarıdır (Serbest Muhasebesi Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği, [1990](#); Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği, [1990](#)).

SMMM ve YMM odaları ayrı ayrı kurulmaktadır. Odaların kurulabilmesi için en az 250 meslek mensubu gerekmektedir. Büyükşehir belediyesi sınırları içindeki ilçeler hariç olmak üzere gerekli sayıyı sağlayan ilçelerde de oda kurulmasına izin verilmiştir. Odalar, kuruldukları ilin veya ilçenin adıyla anılmaktadırlar. İlçelerde oda kurulabilmesi için ise ilgili ilçedeki en az 100 meslek mensubunun yazılı başvurusuna ihtiyaç bulunmaktadır. Meslek mensubu sayısı şartını yerine getiremeyen yerler Birlik tarafından uygun görüldüğünde en yakın odaya bağlanmaktadır. Odaların, kuruluşları Birlik Yönetim Kurulu aracılığıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bildirilmekte ve böylelikle odalar tüzelkişilik kazanmaktadır.

Bugün ülkemizde 77 adet SMMM odası bulunmaktadır. Odalarda toplam 7652 Serbest Muhasebeci ve 106158 SMMM olmak üzere toplam 113810 meslek mensubu mevcuttur (TÜRMOB, [2021a](#)).

3.1.3. Yeminli Mali Müşavirler Odaları

Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin konusu 3568 sayılı Kanun'un 2. Maddesi'nde belirtilmiştir. Buna göre Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin görev yetkilerine ek olarak Kanunun 12. maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini de yapabilmektedirler. Fakat muhasebe ile ilgili defter tutamaz, muhasebe bürosu açamaz ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar (3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, [1989](#)).

YMM olabilmenin özel şartları 3568 sayılı Kanun'un 9. Maddesi'nde belirtilmiştir. Buna göre en az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak, YMM yeterlilik sınavını vermiş olmak ve YMM ruhsatını almış olmak şartları aranmaktadır (3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, [1989](#)).

YMM mesleğine kabul edilenler, görevlerine fiilen başlamadan önce Asliye Ticaret Mahkemesi'nde Kanun'da yazılı şekilde yemin etmektedirler.

Meslek mensuplarının mesleki faaliyette bulunabilmeleri için ruhsatlarını alıp odanın çalışanlar listesine kayıt olmaları gerekmektedir. Ruhsatlarını almadan ve odanın çalışanlar listesine kayıt olmadan faaliyette bulunanlar ile ilgili 3568 sayılı Kanun'daki hükümlere göre cezalar uygulanmaktadır.

İl olarak, Yeminli mali müşavir sayısı 250'yi geçtiğinde oda kurulması söz konusudur. Bir ilde YMM sayısı bu sayının altında ise, YMM'ler, en yakın il'in odasına kayıt olurlar. Türkiye'de oda kurulması koşulunu sağlayan sekiz il olup, bu nedenle Türkiye'de YMM odası sayısı da sekizdir. Türkiye'de İstanbul, Ankara, İzmir, Bursa, Adana, Gaziantep, Antalya ve Eskişehir'de olmak üzere toplam sekiz adet YMM odası ve 4.808 YMM bulunmaktadır (TÜRMOB, [2021b](#)).

3.2. Mali Müşavirler Odaları Muhasebe Kayıt Sistemi

Ayrı odalar şeklinde örgütlemiş olan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirler (YMM) odaları, üst kuruluş olan TÜRMOB çatısı altında toplanmışlardır.

SMMM Odalarına ilişkin düzenlemeler (kuruluş, organları, bütçe, gelir-gider, muhasebe ve diğer mali işlemler) 3568 sayılı Kanunun 50. Maddesi hükmüne dayanılarak hazırlanmış olan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği'ne göre; YMM Odalarına ilişkin düzenlemeler ise yine aynı kanunun aynı madde hükmüne dayanılarak hazırlanmış olan Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği'ne göre gerçekleştirilmektedir.

Anılan yönetmeliklerin 24. Maddesi'nde SMMM Odaları ve YMM Odaları'nın kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşu oldukları açıkça ifade edilmiştir (Serbest Muhasebesi Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği, [1990](#); Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği, [1990](#)).

Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları kendi kanunlarıyla kurulmakta; yönetim şekilleri, teşkilatlanma ve organları ile diğer konular bu kanunlar ve bu kanunlara dayalı olarak çıkarılan yönetmelik ve yönergelerle düzenlenmektedir. Muhasebe uygulamalarına ilişkin düzenlemelere de yine bu kanunlarda yer verilmiştir. Meslek kuruluşlarının bazıları dışardan muhasebe hizmeti alırken, bazıları ise muhasebe işlemlerini kendi çalışanları ile yürütmektedir. Muhasebe işlemleri bu kuruluşların bazılarında işletme hesabı esasına göre, bazılarında ise tekdüzen hesap planı çerçevesinde yürütülmektedir (T.C. Cumhurbaşkanlığı DDK Raporu, [2009](#): 666).

SMMM ve YMM Odaları, kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşları olarak muhasebe kayıt işlemlerini kendilerine has çıkarılmış olan ve yukarıda bahsedilen yönetmelikler doğrultusunda gerçekleştirmektedir.

Her ne kadar SMMM Odaları için ve YMM Odaları için ayrı ayrı yönetmelik düzenlenmiş olsa da çalışmamızda bütçe, gelir-gider, muhasebe ve diğer mali işlemler her iki yönetmelikte aynı madde hükümlerinde ve benzer şekilde düzenlendiğinden, SMMM ve YMM Odaları ayrı ayrı değil, birlikte anlatılmıştır.

SMMM Odaları Yönetmeliği'nin 15. Maddesi ile YMM odaları Yönetmeliği'nin 15. Maddesi'ne göre; odanın yıllık tahmini gelir-gider bütçesi Yönetim Kurulu tarafından mevzuatlara uygun şekilde hazırlanarak, gerekçeleriyle beraber Genel Kurula sunulmaktadır. Genel Kurulda kabul edilen bütçe uygun şekilde yürürlüğe konarak uygulanmaktadır (Serbest Muhasebesi Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği, [1990](#); Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği, [1990](#)).

Anılan yönetmeliklerin 17. Maddesi harcamalara ilişkindir. İlgili madde hükmüne göre; odalar bütçesinden yapılacak tüm harcamalar Yönetim Kurulu Başkan ya da Başkan Yardımcısı ile Oda Sekreterinin ortak imzalarıyla gerçekleşir. Oda Sekreteri yoksa muhasip üyenin ortak imzasıyla gerçekleşmektedir. Yönetim Kurulunun önerisiyle, Genel Kurulda belirlenen harcama miktarı, yapılacak olan ilk Yönetim Kurulu toplantısında onaya sunulması şartıyla Oda Sekreterince yapılmaktadır.

Her iki yönetmeliğin 18. Maddesi'ne göre, Odaların Yönetim, Denetim ve Disiplin Kurulu üyeleri ile kurul, komite ve komisyonlarda üye olarak görevlendirilenlere katıldıkları toplantılara istinaden huzur hakkı ödenmekte, ödeme tutarı ise Odalar Genel Kurulunda belirlenmektedir.

SMMMO ve YMMO'ların gelirleri ilgili yönetmeliklerin 16. Maddesi'nde şu şekilde sıralanmıştır (Serbest Muhasebesi Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği, [1990](#); Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği, [1990](#)):

- Odaya giriş ücreti,
- Yıllık üye aidatları,
- Yardım ve bağışlar,
- Mesleki eğitime yönelik kurs ve staj ücretleri ile diğer çeşitli gelirler.

Ayrıca, aynı madde hükmüne göre kamu kurum ve kuruluşlarında görev yapanlar ile mesleği fiilen yerine getirmeyen meslek mensupları yıllık üye aidatları ve oda giriş ücretini yüzde elli oranında indirimli ödemektedirler.

Meslek mensuplarınca bağlı oldukları Odalara ödenen üye aidatları ve diğer çeşitli ödentiler ile odalarca Birliğe ödenecek Birlik paylarının tespit ve tahsilât yöntemleri Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Üye ve Aidatları ile Birlikte Paylarının Tespitine Ait Yönetmelik'te belirlenmiştir (Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Üye ve Aidatları ile Birlikte Paylarının Tespitine Ait Yönetmelik, [1991](#)).

3.2.1. Odaya Giriş Ücreti

Odaya kayıtlı tüm üyelere ve Oda çalışan listesine kaydedilecek şirketler ve ortaklık büroları ile şubelerinden kayıt esnasında alınır (Serbest Muhasebesi Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği, 1990: m.16/1-a; Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği, [1990](#): m.16/1-a).

3.2.2. Yıllık Üye Aidatları

Yıllık üye aidatları maktu ve nispi olmak üzere iki türdür (Serbest Muhasebesi Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği, [1990](#): m.16/1-b; Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği, [1990](#): m.16/1-b). Maktu aidat, genel kurulda belirlenen maktu aidat, memur maaşı taban aylığı katsayısının 200 rakamıyla çarpımı sonucunda hesaplanan tutardan az, 400 rakamıyla çarpımı sonucunda hesaplanan tutardan fazla olamaz. Nispi aidat ise, çalışan listesine kayıtlı meslek mensupları ve bu listeye kayıtlı olmasalar da mesleki şirket ortağı olan meslek mensuplarından alınan aidattır. Oda üyeleri; bireysel olarak mesleki faaliyette bulunuyor ise önceki dönem gelir vergisi beyannamesinde yer alan kazancının; şirket ortağı iseler dağıtılan veya dağıtılmayan kurum kazançlarından paylarına düşen tutarın %1'i oranında nispi aidat öderler.

3568 sayılı Yasanın 16. Maddesi'nde oda gelirleri arasında yıllık üye aidatları sayılmasına karşın, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Üye ve Aidatları ile Birlikte Paylarının Tespitine Ait Yönetmelik'in nispi aidata ilişkin 6/b Maddesi ile 10. Maddesi'nin iptali istemiyle meslek mensubunca dava açılmıştır. Danıştay 8. Hukuk Dairesi tarafından 2015/9561 Esas Sayılı ve 2017/5316 tarihli kararı ile yıllık aidatların maktu ve nispi olmak üzere ikiye ayrılması ve her biri için farklı hesaplama yöntemi öngörülmesi hukuka uygun görülünce, dava konusu edinilen 6/b maddesi ile 10. Maddesinin iptaline karar verilmiştir (Danıştay 8. Dairesi, [2017](#)).

İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası mensubu olan diğer bir davacının Yönetmeliğin 6/b Maddesi ile Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği'nin 16/b-2 Maddesi'nin iptali ve yürütmenin durdurulması yönünde açmış olduğu davada, Danıştay 8. Dairesi 2018/1025 Esas Sayılı, 19/02/2019 tarihli kararı ile Yönetmeliğin 6/b Maddesi'ne ilişkin daha önceden alınmış bir Danıştay kararı ile yürütme durdurulduğundan yeni bir düzenlemeye yer olmadığına, Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği'nin 16/b-2 Maddesi'nin düzenlemesi yönünden ise yürütmenin durdurulmasına karar verilmiştir (Danıştay 8. Dairesi, [2019](#); Danıştay 10. Daire, [2014](#)).

Yukarıdaki yargı kararları nedeniyle odalarda nispi aidat tahsilatı durdurulmuş olup, Yönetmeliğin 14. Maddesi'nde oda aidatlarının ödenme zamanları aşağıdaki gibi düzenlenmiştir (Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Üye ve Aidatları ile Birlikte Paylarının Tespitine Ait Yönetmelik, [1991](#)):

- Oda Giriş Ücreti, oda kaydı için müracaat sırasında,
- Maktu Yıllık Aidat, Ocak ayı içerisinde,
- Nispi Aidat, Mayıs ve Ekim aylarında,
- Diğer Nispi Ödentiler, oda tarafından sağlanan menfaatlerin sonuçlandırılmasını takiben bir ay içerisinde,
- Diğer maktu ödentiler ise meslek mensuplarınca talep edilen hizmetleri almadan önce.

Yönetmeliğin 15. Maddesi'ne göre; vaktinde ödenmeyen aidatlar ve Birlik payları genel hükümlere göre tahsil edilmektedir. Bununla birlikte Yönetmelik uyarınca (Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Üye ve Aidatları ile Birlikte Paylarının Tespitine Ait Yönetmelik, [1991](#)), uzun bir tedavi gerektiren hastalık, hükümlülük ve tutukluluk ile yer sarsıntısı, yangın vb. olağanüstü hallerde tahakkuk eden aidat, gecikme faizi borçları, odaca yapılacak inceleme neticesinde genel kurul kararıyla ertelenebilir ya da silinebilir. Ancak, bu düzenlemeden faydalanmak için kanıtlayıcı belgelerle beraber bağlı olunan odaya yazılı başvuru yapmak gerekmektedir. Ölüm durumunda, tahakkuk eden borçlar faizleriyle birlikte yönetim kurulu kararı ile silinmektedir.

3.2.3. Yardım ve Bağışlar

İsteğe bağlı olarak yapılan yardım ve bağışlardır.

3.2.4. Mesleki Eğitime Yönelik Kurs ve Staj Ücretleri ile Diğer Çeşitli Gelirler

Bu gelirlerin neler olabileceği YMM ve SMMM Odaları Yönetmeliği'nin m.16/1-d bendinde sıralanmıştır. Bunlar (Serbest Muhasebesi Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği, [1990](#); Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği, [1990](#)):

- Odaya ait gayri menkul kira geliri, tüm faiz ve menkul kıymet gelirleri, Oda tarafından üyelere sağlanan bilirkışılık, tahkim ve benzeri işlerden sağlanan ücretlerin % 4'ü ve diğer gelirlerdir.
- Genel Kurul tarafından belirlenen diğer gelirler.
- Oda için gerekli taşınmaz mal edinimi için oda genel kurulunca belirlenecek katkı payları ile çalışan listesinin şirketler bölümüne kayıtlı olan şirketlerden sağlanan yıllık ödentiler.
- Mesleki eğitime ilişkin staj ve kurs ve ücretleri.

SMMM ve YMM Oda Yönetmeliklerinin 31. maddeleri defterlerin düzenlenmesine ilişkindir. İlgili maddeye göre; noter onaylı genel kurul ve yönetim kurulu karar defteri, üye kayıt defteri, çalışan listesi defteri ile diğer onaysız yardımcı defterler, yönetim kurulunun sorumluluğunda oda sekreterliği tarafından; noter onaylı yevmiye defteri, büyük defter ve envanter defteri ise yönetim kurulunun sorumluluğunda, oda saymanın gözetiminde düzenlenerek saklanmaktadır (Serbest Muhasebesi Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği, [1990](#); Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği, [1990](#)). Ayrıca, aynı madde hükmüne göre gelirler ve giderler kanıtlayıcı belgelere dayanarak kaydedilmektedir. Defterler elektronik ortamda da tutulabilmektedir.

4. MUHASEBE KAYITLARI VE FİNANSAL TABLOLARIN DÜZENLENMESİNE İLİŞKİN UYGULAMANIN İNCELENMESİ VE DENETİMİ

Bu bölümünde iki adet SMMM Odası (A SMMM Odası ve B SMMM Odası) ve bir adet YMM Odası'nın mizanları ve mali tabloları incelenerek; hesapların işleyişi tartışılmış ve bu konudaki öneriler sunulmuştur.

Meslek kuruluşlarının giderlerini, gelirlerini, varlık ve kaynak hesaplarını takip edebilecekleri kendilerine özgü bir hesap planı ve muhasebe sistemi hiçbir yerde tanımlı değildir. Bu nedenle bu kuruluşlar kendilerine özgü bir hesap planı oluşturarak bu kayıtları yapabileceği ve finansal tablolarını hazırlayabileceği gibi MSUGT uyarınca kar amaçlı işletmeler için hazırlanmış hesap planını da kullanabileceklerdir. Herkes tarafından anlaşılması ve birlikteliğin sağlanması açısından odaların büyük çoğunluğunun bu hesap planını tercih ettikleri gözlenmiştir. Bu nedenle, bu hesap planından hareketle aşağıda kullanılan gelir ve gider hesaplarının kullanımı tartışılmıştır.

4.1. Gelirlerin Muhasebeleştirilmesi

4.1.1. 600 YURTİÇİ SATIŞLAR Hesabı

A SMMM Odası, 600 YURTİÇİ SATIŞLAR Hesabı'nda, Matbu Evrak Satış Gelirlerini takip etmektedir. Hesabın alt detayında ise SMMM Sınav Dosyası ve Sınavsız Başvuru Ücretleri bulunmaktadır.

B SMMM Odası'nın 600 YURTİÇİ SATIŞLAR Hesabı'nda üye aidatları ile ilgili gelirler yer almaktadır. Hesabın detayında maktu aidatlar, nispi aidatlar, aidatlar ile ilgili gecikme faizi tahsilatları gibi detaylar bulunmaktadır.

YMM Odası ise 600 YURTİÇİ SATIŞLAR Hesabı'nda; Oda Ruhsat Gelirleri, Üye Aidat Gelirleri, Belge Gelirleri, Oda Malvarlığı Gelirleri ve Diğer Gelirler başlığı altında takip edilen çalışanlar listesine kayıt ücreti, şirket kuruluşları, rapor teslim ücretleri, sınav dosyası, başvuru dosyası, hakem heyeti, kimlik gelirleri gibi diğer gelirleri tutmaktadır.

YMM Odası'nın Oda Malvarlığı Gelirleri dışındaki tüm gelir kalemleri yönetmelikte belirtilen odanın temel gelir kaynaklarından olması sebebiyle 600 YURTİÇİ SATIŞLAR Hesabı'nda izlenmesi uygun olacaktır. Öte yandan, Oda Malvarlığı Gelirleri ise yönetmelikte sayılan bir gelir olmadığından ve odalar için temel bir gelir olarak değerlendirilemeyeceğinden 602 DİĞER GELİRLER veya 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR Hesabı'nda takip edilmesi daha uygun olacaktır.

4.1.2. 602 DİĞER GELİRLER Hesabı

A SMMM Odası 602 DİĞER GELİRLER Hesabı'nda Üye Alacaklarını (Maktu, Nispi, Üye Kayıt ücreti, Faaliyet Belgesi, büro tescil ücreti, bilirkişi eğitim katkı payı) ve TÜRMOB Staj ve Eğitim Pay Gelirlerini takip etmektedir.

A SMMM Odası'nın bu gelirleri 600 YURTİÇİ SATIŞLAR Hesabı'nda izlemesi daha isabetli olacaktır. Çünkü bu gelirler odanın temel gelirleri arasında sayılan gelirleridir.

A SMMM Odası 5510 Sayılı Kanun Teşvik İndirimini 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR Hesabı altında izlemektedir ki bu teşvikin 602 DİĞER GELİRLER Hesabı'nda izlenmesi daha uygun olacaktır.

B SMMM Odası 602 DİĞER GELİRLER Hesabı'nda kitap satışları, form satışları, matbu evrak satışları gibi gelirleri takip etmektedir.

YMM Odası 602 DİĞER GELİRLER Hesabı'nda sadece 5510 sayılı Kanun teşvik indirimini takip etmektedir.

Öncelikle açıklamak gerekir ki odalar 3568 sayılı Meslek Yasası'nın m.14/3 uyarınca kuruluş amaçları dışında faaliyette bulunamazlar. Yani ticari faaliyette bulunamazlar. Üyelerinin üyeliklerini gösteren belgeler (Faaliyet Belgesi, Disiplin Cezası Alıp Almadığına İlişkin Belge vb.), sözleşmeler, TÜRMOB'dan gelen veya oda tarafından oluşturulan basılı formlar dışında para karşılığında bilgi, belge, kitap, program vb. ürünler veya başkaca ürünler satamazlar. Ancak kuracakları iktisadi işletmeler veya şirketler aracılığıyla ticari faaliyette bulunabilirler. Bu tür iktisadi işletmelerin ise ticaret siciline kaydı ve tescili gerekecektir. Mesleki eğitime yönelik kurs ve staj ücretlerini ise katlandıkları maliyetleri karşılamak için almaları gerekmektedir. Yani düzenlenen birtakım kursların ve özel eğitimlerin maliyetleri bu hizmeti alan üyeler arasında bölüştürülmelidir (3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, [1989](#)).

4.1.3. 610 SATIŞTAN İADELER Hesabı

600 YURTİÇİ SATIŞLAR ve 602 DİĞER GELİRLER Hesabı'nda bulunan her bir kalemlle ilgili bir iadenin söz konusu olması halinde bu hesabın altında açılacak bir alt hesap ile takip edilmesi söz konusu olabilecektir.

4.1.4. Diğer Gelir ve Kâr Hesapları

642 FAİZ GELİRLERİ, 645 MENKUL KIYMET SATIŞ KÂRLARI, 646 KAMBİO KÂRLARI hesapları odaların portföylerinde bulunan varlıkların değerlendirilmesi ve nemalandırılması neticesinde elde edilen gelirler olup her üç oda tarafından uygun bir şekilde kullanılmış olduğu görülmüştür.

4.1.5. 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR Hesabı

A SMMM Odası'nın 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR Hesabı'nda 5510 Sayılı Kanun'dan Doğan İndirim Gelirleri yer almaktadır. B SMMM Odası'nın 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR Hesabı'nda TÜRMOB ve TESMER'den alacakları yer almaktadır. YMM Odası ise 2018 ve 2019 yıllarında bu hesabı kullanmamıştır.

Bu hesapta odaların sahip oldukları taşınmazlardan veya taşınırlardan elde edeceği kiralar karşılığı elde edilen kira gelirleri ile odalar tarafından verilen bilimsel görüş veya rapor karşılığında elde edilen gelirler takip edilebilecektir.

4.2. Giderlerin Muhasebeleştirilmesi

4.2.1. 62 SATIŞLARIN MALİYETİ Hesap Grubu

Odalar tarafından üretilen hizmet karşılığında oluşan maliyetler bu hesapta doğrudan izlenebileceği gibi 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ Hesabı'nda izlenen üretim giderlerinin yansıtılarak bu hesaba aktarılması da söz konusu olabilecektir. Öte yandan 15'li grupta bulunan stokların tüketilen kısımları da yine bu hesaba yansıtılacaktır.

A SMMM Odası, 2018 yılı gelir tablosunda 62 SATIŞLARIN MALİYETİ altında 620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ Hesabı'nı, 2019 yılında ise 621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ Hesabı'nı kullanmıştır.

B SMMM Odası, 2018 ve 2019 yılı gelir tablolarında 62 SATIŞLARIN MALİYETİ altında 620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ ve 621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ hesaplarını kullanmıştır. 620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ Hesabı'nda ürün ve kitap satış maliyeti yer almaktadır. 621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ Hesabı'nda ise kitap, form ve diğer ürünlerin maliyetini takip etmektedir.

YMM Odası 2018 ve 2019 yılı gelir tablolarında 62 SATIŞLARIN MALİYETİ altında 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ Hesabı'nı kullanmıştır.

Odalar tarafından üyelerine sadece hizmet sunumu gerçekleştirilmiş olduğundan 62 SATIŞLARIN MALİYETİ Grubu altında üyelere sunulan hizmetlerin maliyetine yer verilmesi gerekecektir. Odalar tarafından yayınlanan dergi ve kitaplar bir bedel karşılığında sunulmadığından hizmetin bir parçası olup maliyet bedelleri ile 15 STOKLAR Grubu'nda kayıtlandıktan sonra üyelere teslim edilmeleri halinde ise hizmet tamamlanmış olduğundan Hizmet Üretim Maliyeti hesabı altında giderleştirilmesi gerekmektedir.

2018 ve 2019 yılı gelir tablolarında 62 SATIŞLARIN MALİYETİ kısmında; A SMMM Odası 2018 yılı Gelir Tablosu'nda 620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ Hesabı'nı 2019 yılı gelir

tablosu hesabında ise 621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ Hesabı'nı; B SMMM Odası her iki yılın gelir tablolarında da 620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ ve 621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ hesaplarını, YMM Odası ise her iki yılda da 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ Hesabı altında maliyetlerini izlemiştir. Dolayısıyla uygulanan muhasebe politikaları açısından Odalar arası uygulamalarda ve aynı odanın dönemler arası uygulamalarında tutarlı olunmadığı da görülmektedir.

YMM Odası gelir tablosunda 62 SATIŞLARIN MALİYETİ altında 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ Hesabı'nı, gider hesaplarından ise 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ Hesabı'nı kullanmaktadır. Yani dönem sonunda 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ Hesabı'nın içerisinde hizmet üretim gideri olan giderleri 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ Hesabı'na almaktadır. Yapılan işlem doğru olmakla birlikte dönem içerisinde tüm giderleri 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ Hesabı yerine 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ Hesabı'nda takip etmesi daha uygun olacaktır.

4.2.2. 632/770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ Hesabı

Odaların bir ürün satışı veya pazarlaması yapmaması nedeniyle 631 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ Hesabı'nı hiç kullanmayıp, tamamını 632/770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ Hesabı'nda takip ediyor olmaları beklenir. Nitekim incelenen her üç oda da böyle yapmıştır.

A SMMM Odası'nın 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ Hesabı'nda; işçi ücret ve giderleri, memur ücret ve giderleri (oda organlarında görevli kişilere ödenen huzur hakları), dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, çeşitli giderler (temsil giderleri, eğitim giderleri, bağış ve yardımlar gibi) ve vergi resim harç giderleri bulunmaktadır.

B SMMM Odası 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ Hesabı'nda; birlik payları giderleri, yönetim, denetleme disiplin kurulu giderleri, faaliyet giderleri, personel giderleri, eğitim giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet giderleri, mutfak giderleri, dava ve noter giderleri, basın yayın ilan giderleri, abonelik giderleri, ulaşım giderleri, bakım onarım giderleri, sigorta giderleri, vergi resim ve harç giderleri, banka masraf ve komisyon giderleri, duran varlık giderleri gibi giderleri takip etmektedir.

YMM Odası 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ Hesabı'nda; oda organları giderleri (huzur hakları, temsil ağırlama giderleri gibi), personel giderleri, madde ve gereç giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler (telif ücretleri gibi), başka çeşitli giderler (toplantı giderleri), sempozyum giderleri, basın yayın ilan giderleri, bakım onarım giderleri yer almaktadır.

SMMM ve YMM odalarının ana faaliyet konuları hizmet olduğundan, 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ Hesabı'nda toplanmış olan giderlerin bir kısmı verilen hizmet ile ilgili giderlerdir. Dolayısıyla, bu giderlerin 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ Hesabı yerine 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ Hesabı'nda izlenmesi daha uygun olacaktır. Öte yandan yukarıda da açıklandığı üzere doğrudan 632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ Hesabı'na yapılacak kayıt da olabilecektir.

4.2.2. 660/780 FİNANSMAN GİDERLERİ Hesabı

Odaların bir ürün satışı veya pazarlaması yapmaması nedeniyle ve sermaye yetersizliği durumlarının olmaması nedeniyle borçlanma ihtiyaçları bulunmamaktadır. Ancak taşınmaz satın alınması ile ilgili borçlanmaların olması halinde ise alınacak krediler nedeniyle ortaya çıkan faizlerin doğrudan taşınmazın maliyetinde izlenmesi isabetli olacaktır. Öte yandan üyelerden tahsilat yapılması kapsamında bankaların kullanılması, bankalar ile ilişkiler ve hesapların kullanılmasında bir takım komisyonların ve masrafların ödenmesi söz konusu olabilir ki bu giderler 780 FİNANSMAN GİDERLERİ Hesabı'nda veya doğrudan 660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ Hesabı'nda takip edilebilecektir.

4.3. Odaların Gelir ve Giderleri ile Defterlerinin Denetimi

Odaların gelir ve giderleri ile düzenledikleri finansal tabloların denetimi iki türlü denetime tabi olmaktadır. Bunlardan birincisi; oda genel kurulunda seçilen denetim kurulları aracılığıyla yapılan denetim olurken ikincisi; Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları İle Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin Organlarının Denetimi Hakkında Yönetmelik (1994) uyarınca yapılan denetimdir.

4.3.1. Oda Genel Kurulunca Seçilen Denetleme Kurulunun Aracılığıyla Denetim

Odaların Denetleme Kurulları, 3568 sayılı Yasa'nın 17. maddesinde belirlenen oda organlarından biridir. Denetleme Kurulu üyeleri m. 27/1 uyarınca, kaydının bulunduğu meslek odasında minimum üç yıl kıdemli olup fiilen mesleği icra edenler arasından arasından üç yıl için seçilmiş üç üyeden oluşur. M. 27/2 uyarınca, ilk yapılan toplantıda bir başkan seçilir. Yine m. 27/3 gereğince, Denetleme Kurulu Odanın hesap ve işlemlerini denetleyerek Genel Kurula rapor vermekle yetkilidir. Dolayısıyla yukarıda incelenen her bir gelir ve giderin incelenmesi, yapılan giderlerin odaların faaliyetleri ile ilgili olup olmadıkları, gereklilikleri tartışılarak gerektiğinde oda yönetim kurulu ve ilgililerden bilgi ve belge isteyerek ve yine gerektiğinde gerekli düzeltme önerilerini yöneticilerine ileterek sonuçta yapılacak olan genel kurulda sunulan finansal tabloların uygunluğuna yönelik bir raporu oda üyeleri ile paylaşacaklardır. Genellikle Denetleme Kurullarının olumlu rapor vermelerinin nedenlerinin başında, yapılması gereken eleştirileri dönem içerisinde yaparak gerekli düzeltmeleri sağlamaları gelmektedir (3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 1989).

4.3.2. Hazine ve Maliye Bakanlığı Tarafından Yapılan Denetim

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları İle Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin Organlarının Denetimi Hakkında Yönetmelik (1994) uyarınca odaların mali işlemleri Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından denetime tabi tutulur. Denetimin amacı, odaların kanun ve yönetmeliklere uygun hareket etmelerini sağlamaktır. Odaların denetimi Hazine ve Maliye Bakanının onayıyla denetim elemanlarınca (vergi müfettişleri) yapılır. Yapılan denetim sonucunda, düzenlenen raporun aslı Gelir İdaresi Başkanlığı'na gönderilir. İnceleme elemanı tarafından suç unsurlarının tespiti halinde, raporun bir sureti odanın bulunduğu ildeki Cumhuriyet Başsavcılığına gönderilir. Denetim ve inceleme konuları yönetmeliğin 9. Maddesi'nde sekiz alt başlık olarak belirlenmiş olmakla birlikte aşağıdaki üç başlık konumuz ile ilgilidir.

4.3.2.1. Odaların Gelirlerine İlişkin İşlemlerin Denetimi. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları İle Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin Organlarının Denetimi Hakkında Yönetmeliğin 13. maddesi uyarınca; oda gelirlerinin, Kanun'un 16. Maddesi ve 30. Maddesi'nde geçen gelirlere uygun olup olmadığı, bu gelirlerin doğru kayıtlanıp kayıtlanmadığı ve nakdi varlıkların odaların menfaat ve haklarını koruyacak şekilde değerlendirilip değerlendirilmediği incelenir. Dolayısıyla yönetmelikte sadece bu belirleme yapıldığından gelire ilişkin muhasebe kayıtlarının yapılmış olması yeterli olup hangi hesaba kaydedilmesi gerektiğinin tartışılması veya bu yüzden eleştirilmesi isabetli olmayacaktır. Ancak unutulmamalıdır ki oda tarafından elde edilen gelirlerin tam olarak gelir hesaplarına kaydedilmeleri mutlaka gerekecektir. Sadece hangi gelir hesabına kaydedildiğinin bir önemi olumsuz tespit açısından olmayacaktır.

4.3.2.2. Odaların Giderlerine İlişkin İşlemlerin Denetimi. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları İle Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin Organlarının Denetimi Hakkında Yönetmeliğin 14. Maddesi uyarınca (1994); harcama ve giderlerin denetiminde; harcamaların oda bütçelerine uygun bulunup bulunmadığı, gerçeği yansıtır yansıtmadığı ve Kanun'un amacına uygun olarak yapılar yapılmadığı, harcamalarda Kanun ve ilgili yönetmeliklere uyulup uyulmadığı, yapılan harcamalara

ait belgelerin doğru bir şekilde kayıtlara aktarılıp aktarılmadığı ve mevzuata uygun belgelerden olup olmadığı ve harcamalarla ilgili diğer hususlar incelenir. Dolayısıyla yönetmelikte giderin kanun, yönetmelik ve bütçeye göre yapılıp yapılmadığı incelenirken geçerli bir belgeye dayanıp dayanmadığı da araştırılacaktır. Hangi hesaba kaydedilmesi gerektiği yönünde bir belirleme olmadığından uygun görülen bir hesaba kaydın yapılması yeterli olacaktır. Bu durum, bu yönetmelik açısından eleştiri konusu olmayacaktır.

4.3.2.3. Defter ve Belgelere İlişkin İşlemlerin Denetimi. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları İle Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin Organlarının Denetimi Hakkında Yönetmeliğin 15. Maddesi uyarınca (1994); odalarda, tutulması gereken defterlerin tutulup tutulmadığı ve yapılan kayıtların ilgili belgelere uygun olup olmadığı denetim elemanlarınca incelenir. O halde yukarıda da açıklandığı üzere ortada takip edilmesi zorunlu bir hesap planı olmadığından oda yönetimlerince uygun olan hesap planına göre muhasebe işlemlerinin yapılması yeterli olacaktır. Ancak yönetmeliklerde belirlenen defterlerin tasdik edilerek muhasebe kayıtlarının bu defterler üzerinde yapılması ise zorunluluk olarak görülmektedir.

5. SONUÇ

Bu çalışmanın amacı; kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarından biri olan Mali Müşavir Odalarının muhasebe kayıt sistemlerini inceleyerek; hesaplarının işleyişini değerlendirmektir. Bu doğrultuda; uygulama bölümünde iki adet SMMM Odası ve bir adet YMM Odası'nın mizanları, hesap planları ve mali tabloları hesaplar bazında incelenmiştir. Yapılan incelemeler sonucunda 600 YURTİÇİ SATIŞLAR Hesabı'nda odaların temel gelirlerinin, 602 DİĞER GELİRLER Hesabı'nda 5510 Sayılı Kanun'dan kaynaklanan teşviklerin, 64 no.lu grupta yer alan hesaplarda da diğer gelirlerin izlenmesi gerekmektedir. Uygulanan muhasebe politikaları açısından Odalar arası uygulamalarda ve aynı odanın dönemler arası uygulamalarında tutarlı olunmadığı da görülmektedir. Odalar, hizmet üretimi yapan birimler olduğundan bu yöndeki tüm giderlerin Hizmet Üretim Maliyeti hesabında toplanması gerekecektir.

Sonuç olarak; SMMM ve YMM odalarının faaliyet yapılarına uygun ve ihtiyaçlarına cevap verebilecek bir hesap planının oluşturulması yararlı olacaktır. Maliye Bakanlığı tarafından kar amaçlı işletmeler için yayınlanan hesap planı tüm sektörler için yeterli olmamaktadır. Nitekim vakıflarda, bankalarda ve aracı kurumlarda farklı hesap planlarının uygulandığı görülmektedir. Bu nedenle özellikle kar amacı olmayan kurumlar için ayrı bir hesap planına ihtiyaç bulunmaktadır. Yani Sadece Mali Müşavir odalarında değil, kamu kurumu niteliğindeki tüm meslek kuruluşlarında muhasebe kayıt sisteminde tekdüzeni sağlamak için ortak bir hesap planı ve finansal tablo formatının kullanılması gerekmektedir. Esasen, bu duruma öncülük etmek görevi de mali müşavir odalarının birliği konumundaki TÜRMOB'a düşmektedir. TÜRMOB, hem birlik olması hem de konuya olan yakınlığı nedeniyle bu görevi üstlenmelidir. Tüm odaların uygulayabileceği bir hesap planı ve finansal tablo formatını oluşturmalıdır. Yapılacak bu çalışmalardan diğer meslek örgütlerinin de yararlanacağı kuşkusuzdur.

Beyan ve Açıklama / Disclosure Statement

Yazar tarafından herhangi bir çıkar çatışması beyan edilmemiştir.

The author has no conflict of interest to declare.

Finansal Destek / Funding

Bu çalışmada herhangi bir finansal destek alınmamıştır.

No funding to declare for this study.

Araştırmacıların Katkı Oranı Beyanı / Author Contribution Statement

Bütün yazarlar eşit düzeyde katkı vermiştir.

All authors have contributed equally.

Etik Kurul İzni / Ethics Board Approval

Bu çalışma etik kurul izni gerektirmemektedir.

This study does not require ethics board approval.

Bu Makaleye Atıf Vermek İçin / To Cite This Article: Taştan, H., Doğan, S. ve Kayakıran, D. (2022). Mali müşavirler odalarındaki muhasebe kayıt sistemlerinin incelenmesi. *İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 5(1), 31-48. <https://doi.org/10.52059/idaacmmd.1031798>

KAYNAKÇA

- 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu. (1989). *Resmi Gazete* (Sayı: 20194). <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20194.pdf>
- Arıkan, Y. ve Güvemli, B. (2013). Türkiye’de muhasebe mesleğinin gelişimi ve İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 5, 33-67.
- Avcı, M. (2012). *Türkiye’de kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşları*. Adalet Yayınevi
- Avşarbay, A ve Dilekçi, T. (2014). Türkiye’de kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile ilgili temel tartışmalar ve İngiltere’deki tıp mesleği ile ilgili uygulama. *Türk İdare Dergisi*, 478, 323-358.
- Candan, E. (2012). *Türkiye’de kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının yeniden yapılandırılmasına ilişkin reform önerisi*. Uluslararası Sivil Toplumu Destekleme ve Geliştirme Derneği.
- Çabuk, A. ve Saygılı T. A. (2013). Osmanlı İmparatorluğu’nda XIX. yüzyılın ortalarında devlet muhasebesinde merdiven yönteminden çift yanlı kayıt yöntemine geçiş. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 5, 168-196.
- Çaha, Ö., Yayla, A. ve Şahin, B. (2011). *Türkiye’de kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşları, sivil toplum ve demokrasi*. Liberal Düşünce Topluluğu Derneği Yayınları.
- Danıştay 10. Dairesi. (2014). E.2010/1399, K.2014/3366. 16.11.2018 tarihinde www.lexpera.com.tr adresinden erişilmiştir.
- Danıştay 8. Dairesi. (2017). E.2015/9561 K.2017/5316 Sayılı Karar. Danıştay.
- Danıştay 8. Dairesi. (2019). E.2018/1025 Esas Sayılı Karar. Danıştay.
- Deliorman, R. B. ve Kandemir, A. Ü. (2009). *Kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşları ve etik*. Kamu Görevlileri Etik Kurulu. <https://etik.gov.tr/wp-content/uploads/2019/02/refikabakoglu-kamukurumuniteligindeemeslekkuruluslariveetik.pdf>
- Dursun, O. (2011). *Örgütlenme üzerine: Bir dönemin değerlendirmesi*. TMMOB EMO Ankara Şubesi Haber Bülteni.
- Eliş, K. (2017). *Türkiye’de sivil toplum kuruluşlarının muhasebe uygulamaları* (İstanbul Ticaret Üniversitesi Dış Ticaret Enstitüsü Tartışma Metinleri WPS No. 118/2017-06). <http://ticaret.edu.tr/wp-content/uploads/2020/921/118%20T%C3%9CRK%C4%B0YE%E2%80%99DE%20S%C4%B0V%C4%B0L%20TOPLUM%20KURULU%C5%9ELARININ.pdf>
- Erol, M. (2007). Sivil toplum kuruluşlarından (STK) vakıflar ve vakıflarda muhasebe kayıt sistemi. *KMU İİBF Dergisi*, 7(2), 333-348.
- Gemici, N. (2010). Ahilikten günümüze meslek eğitiminde model arayışları ve sonuçları. *Değerler Eğitimi Dergisi*, 8(19), 71-105.

- Günay, F. (2020). *Türk hukukunda kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin vergilendirilmesi*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Ankara Üniversitesi.
- Gündüz, Yılmaz A., Kaya, M. ve Aydemir, C. (2012). Ahilik teşkilatında ve günümüzde tüketicilerin korunmasına yönelik çalışmalar üzerine bir değerlendirme. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(2), 37-54.
- Güvemli, O. (2005). 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası'nın 15. yılı üzerine. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 25, 24-29.
- Güvemli, O. (2011). Türkiye'de muhasebe meslek örgütünün kuruluşu ve gelişmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 1, 129-145.
- Güvemli, O., Aytulun A. ve Şişman B. (2013). Türkiye'de muhasebe mesleğinin gelişmesi ve ilk meslek örgütlenmesi: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği-1942. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 2(4), 19-49.
- Güvemli, O., Zeytinoğlu E. ve Aygül E. (2016). Osmanlı İmparatorluğunda çift yanlı kayıt yönteminin XIX. yüzyılın ikinci yarısında bir sanayi işletmesinde ilk kez uygulaması -tütün rejisi örneği. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 11, 197-223.
- Karagül, M. ve Masca M. (2017). Ahilik düşüncesinin iktisadi hayata bakışı ve kapitalist sistemle karşılaştırılması. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 19(2) 83-91.
- Kemaloğlu, M. (2013). Anadolu'da ilk esnaf teşkilatı. *Hikmet Yurdu Düşünce-Yorum Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi*, 6(12), 253-266.
- Oğurlu, Y. (2017). Tarihi "ahi birlikleri"nden çağdaş "kamu kurumu" niteliğindeki meslek kuruluşlarına izdüşümler: Mesleki dayanışma, disiplin ve idari yaptırımlar. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 16(32), 77-93.
- Okur, Y. (2008). *Meslek kuruluşlarının görevleri ve kamu düzeninin korunmasına katkıları* (Ankara Ticaret Odası ve Hakkari Ticaret ve Sanayi Odası Örneği) (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Gaziantep Üniversitesi.
- Özyürek, H. (2012). Muhasebe meslek mensuplarının taşıması gereken nitelikler. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 4(1), 139-148.
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Üye ve Aidatları ile Birlikte Paylarının Tespitine Ait Yönetmelik. (1991). *Resmi Gazete* (Sayı: 21066 sayılı). <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21066.pdf>
- Serbest Muhasebesi Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği. (1990). *Resmi Gazete* (Sayı: 20440). <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20440.pdf>
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları İle Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin Organlarının Denetimi Hakkında Yönetmelik. (1994). *Resmi Gazete* (Sayı: 22121). <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/22121.pdf>
- T.C. Cumhurbaşkanlığı DDK Raporu (2009). *Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının teşkilat ve mali yapıları, denetimleri, organlarının seçimine dair esasların değerlendirilmesi ile bunların etkin ve verimli şekilde hizmet yürütmelerinin ve geliştirilmesinin sağlanması amacıyla alınması gerekli tedbirler* (28.09.2009 Tarihli ve 2009/6 Sayılı Rapor). T.C. Cumhurbaşkanlığı. <https://todab.org.tr/files/FAYDALI%20B%C4%B0LG%C4%B0LER%20KLAS%C3%96R%C3%9C/Yeni%20klas%C3%B6r/T.C.%20Cumhurba%C5%9Fkanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1%20Devlet%20Denetleme%20Kurulu%20ARA%C5%9ETIRMA%20VE%20C4%B0NCEL%20EME%20RAPORU.pdf>
- Talas, M. (2011). Sivil toplum kuruluşları ve Türkiye perspektifi. *TÜBAR*, 29, 387 – 401.
- Türk Dil Kurumu. (t.y.). Güncel Türkçe Sözlük. 15.12.2020 tarihinde <http://www.tdk.com/> adresinden erişilmiştir.
- Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Hakkında Karar. (1979). *Resmi Gazete* (Sayı: 16695). <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/16695.pdf>
- Türkiye Ziraat Odaları Birliği. (2020). Türkiye Ziraat Odaları Birliği Tarihçesi. <https://www.tzob.org.tr/tarihce> 24.12.2020 tarihinde adresinden erişilmiştir.
- TÜRMÖB. (2021a). Meslek Mensubu Dağılım Tablosu (SM-SMMM). 16.01.2021 tarihinde <https://turmob.org.tr/istatistikler/c8172e63-2bef-4919-a863-86e403bdfdf0a/meslek-mensubu-dagilim-tablosu-sm-smmm-> adresinden erişilmiştir.

- TÜRMÖB. (2021b). Meslek Mensubu Dağıtım Tablosu (YMM). 17.01.2021 tarihinde <https://turmob.org.tr/istatistikler/98ffcbdc-4ebc-4670-ac57-006ffbc7d099/meslek-mensubu-dagilim-tablosu--ymm-> adresinden erişilmiştir.
- Utku, M. ve Kurtcebe E. (2019, 19-23 Nisan). *Muhasebe meslek örgütlenmesinin Türkiye'deki tarihi ve TÜRMÖB'un mesleki eğitimdeki yeri* (Bildiri Sunumu). XXXVIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Denizli, Türkiye.
- Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği (1990). *Resmi Gazete* (Sayı: 20440). <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20440.pdf>
- Yetkin, O. (2018, 9-12 Mayıs). *Kentsel siyasetin bir aktörü olarak kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları* (Bildiri Sunumu). 7. Türkiye Lisansüstü Çalışmaları Kongresi, Burdur, Türkiye.
- Yılmaz, V. ve Efşan N. Ç. (2019). İlçelerin yerel kalkınmasında sanayi ve ticaret odalarının rolü: Torbalı Ticaret Odası Örneği. *Uluslararası Yönetim Akademisi Dergisi*, 2(2), 315-332.