

PAPER DETAILS

TITLE: 3568 Sayili Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müsavirlik ve Yeminli Mali Müsavirlik Yasası`nin 15. Yili Üzerine

AUTHORS: Oktay GÜVEMLİ

PAGES: 24-29

ORIGINAL PDF URL: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/425801>



3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası'nın 15. Yılı Üzerine

Prof. Dr. Oktay Güvemli
Marmara Üniv. Emekli Öğretim Üyesi

Özet

1989 Yılında kabul edilen 3568 sayılı Yasanın 2004 yılında 15. yılı tamamlandı. Yasa'nın 15. yılında varılan noktada iki önemli başarı görülüyor. Bunlardan birisi meslek örgütlerinin güçlü bir biçimde örgütlenmiş olmalarıdır. İkincisi de tekdüzen hesap çerçevesi ve genel hesap planının uygulanmaya konulmuş olmasıdır. Ayrıca, mesleğin örgütlenmesi ile nitelikli işgücü oluşmuştur. 15 Yıllık uygulamada çözüm bekleyen sorunlar da vardır. Bunlar arasında YMM - SMMM'ler arasındaki görev bölüşümü sorunlarının ve ticaret liselerini de etkileyen SM sorunlarının önemli olduğu gözlenmektedir.

Anahtar Sözcükler: 3568 Sayılı yasa, 15. yıl, Serbest Muhasebeci, Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavir.

Abstract (On the 15. Year Anniversary of the Law No: 3568 - The Law Of Independent Accountancy, Independent Accountant Financial Advisorship And Sworn In Financial Advisorship

In 2004 the 15th year of the Law No: 3568 accepted in the year 1989 has been completed. Two important successes are observed in the achievements of the Law in its 15th year. One of these is the strong organization of the professional organizations. The second one is the implementation of the framework of the uniform accounting system and the general accounting plan. Besides, with the organization of the profession qualified work force has formed. In the 15 year implementation there are also problems awaiting for solutions. Among these, it is observed that the problems of job division between CPA and Financial Consultants and the Independent Accountant problems also effecting the trading lyces are important.

Key Words: Law No. 3568, 15th year, Independent Accountant, Financial Consultant, Certified Financial Consultant.

1. 3568 Sayılı Yasa ve Buna Bağlı Yasal Düzenlemeler

01.06.1989 tarih ve 3568 sayılı Türkiye Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik yasa, 2004 yılında 15. yılını, tamamlanmıştır.

Bu süre içinde 3568 sayılı yasada önemli bir değişiklik yapılmazken, uygulamalarda karşılaşılan sorunların çözümüne yönelik yönetmelikler yayınlanmıştır. Bu yönetmeliklerin içinde yasada düzenlenmesi öngörülenler de vardır. Sayısı 16'yı bulan bu yönetmeliklerden ikisi yürürlükten kaldı-

rılmıştır. Yasaya dayalı 35 genel tebliğ yayınlanmıştır. Bu genel tebliğlerden dördü daha sonraları yürürlükten kaldırılmıştır. Ayrıca reklam gelirlerinde RTÜK payları ile ilgili olarak da beş genel tebliğ yayınlanmıştır. Bu son beş genel tebliğin ilk üçü de yürürlükten kaldırılmıştır.

Bunların dışında sayısı on biri bulan "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği"nin bu yasaya dayanılarak yayınlandığına da değinmek gerekmektedir. Bunların dışında yönergeler, genelgeler ve mecburi meslek kararlarının yayınlanmış bulunduğunu da belirtmek uygun olacaktır.

3568 Sayılı yasa ve bu yasaya dayalı olarak yapılan yasal düzenlemeler ile çözülmemiş sorunlarda olmuştur. Bunların başında, YMM ile SMMM arasında iş bölümü, yetki bölüşümü sorunları gelmektedir.

Yasada öngörülen iş bölümünün ana çizgisi, Serbest Muhasebeci'nin kayıt yapması, Mali Müşavirin denetleme yapması, Yeminli Mali Müşavirin de onay yapması biçimindedir. Sorun bu ana çizgide değil, her grubun bir önceki grubun işini yapabileceğinin yasada yer almasından ortaya çıkmaktadır. Yasada mali müşavirin, serbest muhasebecinin işini yapabileceği, yeminli mali müşavirin, mali müşavirin işini yapabileceği yer almaktadır. İş bölümü ve yetki kullanımı sorunu, yeminli mali müşavirlik ile mali müşavirlik arasında çıkmış ve bu zaman zaman gerginliklere neden olmuştur. On beş yıl boyunca bu konuya yasal düzenlemeler bir çözüm getirememiştir. Bu girişimler için sorunun, TÜRMOB genel kurulunda YMM Odaları temsilcilerinin azınlıkta kalmasından kaynaklandığı biçimindeki görüşlerden hareket edilmiştir. İş bölümünün sınırlarının kesinleştirilmesi doğrultusunda herhangi bir yasal düzenleme girişiminde bulunulmamıştır.

3568 Sayılı yasa ve buna dayalı yasal düzenlemelerde 15 yıl içinde sağlanan en önemli iki gelişmeden birisi yıllardır çaba gönderilen mesleğin örgütlenmesi sorununun çözümü olmuştur. İkincisi ise, yine yıllardır yapılmasına çalışılan tekdüzen hesap planının yürürlüğe konulmasıdır. Bu

iki konu 50-60 yıldır gerçekleşmesine çalışılan hususlardır.

Mesleğin Örgütlenmesi ile, 15. yılda sayısı 65.000'i bulan güçlü bir sivil toplum kuruluşu oluşturulmuştur. Meslek Odaları bu 15 yıl içinde yerleşim yeri, yeni bina sorunlarını büyük ölçüde çözmüşlerdir. Ve bu meslek örgütleri ile yüksek nitelikte beyin gücü, belirli bir disiplin çerçevesinde topluma hizmet verir duruma gelmiştir.

Mesleğin örgütlenmesi SM - SMMM Odaları ve YMM Odaları biçiminde olmuş ve bu odalar TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) çatısı altında örgütlenmişlerdir. TÜRMOB'un yayın, eğitim vb. konularda etkin çalışmalar yaptığı görülmektedir. TÜRMOB'un yayın sayısı bu süre içinde 250 dolayındadır. Bunların dışında süreli yayınları da vardır.

15 Yıllık süre sonunda odaların oluşturduğu gelişmişlik düzeyi üzerinde aşağıda durulmuştur.

2. Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odaları

20. Oda ve Üye Sayıları

SM - SMM Odaları 70 ilde örgütlenmiş durumdadır. 200-1 Yılı itibariyle bu odaların 29.726 Serbest Muhasebeci, 30.957 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olmak üzere 60.679 üyesi olduğu anlaşılmaktadır. İstanbul SM - SMM Odası'nın 19.437 üyesi vardır. Ankara Odası'na 7.864, İzmir Odası'na 1.943 üye kayıtlıdır. 60.679 üyenin yaklaşık yarısı çalışanlar kütüğüne kayıtlıdır, yarısı da çalışanlar kütüğüne kayıtlı değildir. Yani, faal SM - SMMM sayısı 30.000 dolayındadır. Sadece İstanbul'da 9.000 dolayında faal üye vardır. 60.000 Üyenin yaklaşık 10.000'i **kadın** üyeden oluşmaktadır. Toplam üye sayısının % 65'i dört yıllık yüksek okul ve fakültelerden mezundur. Lisansüstü eğitim yapmış üye sayısı 1.500 dolayındadır. Toplam üyelerin yaklaşık %10'u da ön lisans, yani meslek yüksek okulu mezunudur. Bu sayılar SM ve SMMM mesleğinde önemli bir kültürel birikim olduğunu göstermektedir.

Uygulamada serbest muhasebecilerin sayısal büyük bir artış göstermesi, bu unvan sahiplerinin sayısal artışının yavaşlatılması sorununu gündeme getirmiştir. Bu yönde çalışmalar yapıldığı görülmektedir. SM-SMM mesleğinde, yaşanan 15 yılın meslek ünvanı ile ilgili en önemli sorunun bu noktada ortaya çıktığı anlaşılmaktadır.

70 ilde örgütlenen SM - SMMM Odalarının büyük bölümü yerleşme sorunlarını çözmüşler, Odalar büyüklüklerine göre değişen boyutlarda mülk sahibi olmuşlardır. İl odasına bağlı ilçe örgütleri dahi bu konuda önemli mesafeler almışlardır.

Bu odaların süreli yayınlarda ve mesleki yayınlarda aynı başarıyı gösterdikleri söylenemez. Mesleğin ilk yıllarında özellikle süreli yayınlar çıkartılmaya başlayan odalar bu işi sürekli olarak yerine getirememişlerdir. Bu satırların yazarı, Ankara'daki Milli Kütüphane'de mesleğin 5. ve 10. yıllarında yaptığı çalışmalarda bu durumu tespit etmiştir. Ancak, Bülten adı altında bir çok SM - SMMM Odası'nın aylık süreli

yayın çabasını ısrarla sürdürdüğü görülmektedir. Bu konudaki çabaların gelecek yıllarda daha belirgin bir başarıya ulaşacağı ümit edilmektedir.

21. Staj Çalışmaları ve Serbest Muhasebeci Ünvanı Alanlar

SM - SMMM Odalarının yayın yanında, Temel Eğitim ve Staj Merkezi (TESMER) şubeleri altında örgütlenerek, eğitime önem verme çabası içinde oldukları görülmektedir. Adana, **Ankara**, Antalya, Aydın, Balıkesir, Bursa, Edirne, Eskişehir, Gaziantep, Mersin, İstanbul, İzmir, Kocaeli, Konya, Muğla, Ordu, Sakarya, Samsun, Tekirdağ, Zonguldak, Denizli, Çanakkale. Kırklareli, Hatay ve Van illerindeki odalar eğitim konusunda örgütlenmişlerdir.

SM ve SMMM Meslekleri için staj çalışmalarının 1992 yılında başladığı anlaşılmaktadır. Staj **çalışmalarının** üç grup halinde yapıldığı, bu gurupları Ticaret Liseleri ve Maliye Meslek Liseleri için bir grup, ön lisans mezunları için bir grup ve lisans diplomasına sahip olanlar için bir gruptan oluştuğu anlaşılmaktadır.

1992 - 2004 Yılları Arası Staj Bitirme değerlendirme Sonuçları

	Katılan sayısı	Başarılı olanlar	Başarısız olanlar
Ticaret Lisesi ve Maliye Lisesi mezunları	18.338	9.357	8.981
Önlisans Mezunları	24.781	11.291	13.490
Lisans düzeyi mezunları	20.524	10.026	10.498
Toplam	63.643	30.674	32.969

23.08.1997 Tarih ve 23089 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren SMMM ve SM Staj Yönetmeliği'nin 8. maddesine göre, SMMM adayları için staj süresi 2 yıldır. Bu adaylar lisans seviyesinde diploma sahibi olanlardır. Serbest Muhasebeci adayları için staj süresi ise, ön lisans seviyesinde mezun olanlar için dört yıl, Ticaret Lisesi ve Maliye Lisesi mezunları için altı yıldır.

Aynı yönetmeliğin 26. maddesine göre, Serbest Muhasebeci olabilmek için, Staj ara dönem değerlendirmelerinden sonra, ticaret lisesi ve maliye meslek lisesi mezunları altı yıl sonunda, ön lisans mezunları dört yıl sonunda staj bitirme değerlendirmesine

girmekte ve serbest muhasebeci ünvanını alabilmektedirler.

Bu bilgilere göre, yukarıdaki tabloda ticaret lisesi ve maliye meslek lisesi mezunlarının staj başarılarının %50'nin üzerinde olduğu görülmektedir. Serbest Muhasebeciliğe giden bir yol olarak görülen bu stajlarda ilk yıllardaki başarı oranı çok yüksektir. Başarı oranları örneğin 1993'de %81, 1994'de %68, 1997'de %76, 1999'da %59'dur. Bu başarı oranının 2000 yılından itibaren düştüğü, 2000'de %37, 2001'de %38, 2002'de %27, 2003'de %27 olduğu görülmektedir. Bu duruma, SM - SMMM sayılarında SM lehine ortaya çıkan büyük artışın azaltılma isteğinin neden olduğu

anlaşılmaktadır. Ancak bu durumun ticaret liselerine olan öğrenci talebini azaltmasına yol açtığı da bir gerçektir.

Öte yandan, dini eğitimin yüksek tahsilde iddialı olmak istemesi kargısında laik sistem kendini korumak için, din eğitimi gören lise mezunlarının dini eğitim yapan yüksek öğretim kurumları dışındaki okullara başvurusunu engellemek isteyince, bunu meslek liseleri olarak yapmak ihtiyacını duymuştur. Bu durum, Ticaret Liseleri

mezunlarının iki yıllık ön lisans okullarına girişlerinde kolaylık sağlaması, ama dört yıllık okullara girişlerdeki kriterlerin yükseltilmesi sonucunu doğurmuştur.

Bir yandan, SM sınavları güçleştirilerek meslekte ilerleme **şanslarının** azaltılması, öte yandan dört yıllık okullarda eğitim olanaklarının kısıtlanması Ticaret Liselerindeki öğrenci sayısındaki artışın yavaşlamasına yol açmıştır. Bu durumu aşağıdaki tablodan görmek olanağı vardır.

Genel Liseler, Meslek Liseleri ve Ticaret Liseleri

	Öğrenci Sayısı		
	Genel Liseler	Meslek Liseleri	Ticaret Liseleri
1980-81	534.605	520.332	97.947
1985-86	672.574	616.676	95.776
1990-91	799.368	900.205	150.047
1995-96	1.201.138	894.738	215.272
1997-98	1.266.195	980.203	239.253
1998-99	1.282.605	998.071	256.693
1999-00	1.399.912	916.438	259.161
2000-01	1.487.415	875.237	260.162
2001-02	1.673.363	906.456	261.336

Kaynak: 1. Güvemli, O.: Türk Devletleri Muhasebe Tarihi - Cilt: 4, sayfa: 420-421, 2000-İstanbul. 2- Milli Eğitim Bakanlığı Örgün Eğitim İstatistikleri 2000-2001 ve 2001-2002.

Ticaret liselerindeki gelişmenin yavaşlaması iki önemli sonuç ortaya çıkaracağı benzetilmektedir.

Bunlardan ilki, meslek liselerine olan talebin azalmasına karşın genel liselerdeki öğrenci sayısındaki artışın üniversite sınavlarında yığılmaya neden olmasıdır. Bu durum dünyadaki gelişmelere uygun değildir. Genel liselerdeki yığılma belirli kapasiteye sahip üniversitelere giremeyen mesleksiz genç nüfusun artışına yol açmaktadır.

Muhasebe mesleği ve genel olarak ticaret mesleği açısından ise, durum daha da kötüdür. Ticaret liselerine talebin azalması, kayıt düzeninde mesleğin yükünü çeken alt yapının kalitesizliğine yol açacak nitelikte görülmektedir.

SM - SMMM Odalarının, staj ve sınav stratejilerini gözden geçirmeleri ve doğmakta olan alt yapı dar boğazının muhase-

be mesleğinde oluşturacağı yıpranmayı iyi değerlendirmesi gerekir.

22. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Yeterlilik Sınavları

Yukarıda Serbest Muhasebeci olmak için izlenen yol kısaca gözden geçirilmiş ve staj çalışmaları ile staj bitirme değerlendirmeleri üzerinde durularak, Serbest Muhasebecilik inceleme konusu yapılmıştır.

SMMM olmak için staj sonrası yeterlilik sınavlarında başarılı olmak koşulu vardır. Yine yukarıda belirtildiği üzere lisans ya da lisansüstü eğitim görenler iki yıllık stajın ardından yeterlilik sınavına girmektedirler.

1989 - 2003 Yılları arasında, on dört yıl içinde eski yönetmeliğe ve yeni yönetmeliğe göre sınavlara katılanlar ve başarılı olanlar aşağıdaki gibidir.

SMMM Yeterlilik Sınavları

	Aday Sayısı		
	Sınava girenler	Başarılı olanlar	Başarısız olanlar
Eski yönetmeliğe göre (1989-1997)	25.747	6.446	19.301
Yeni yönetmeliğe göre (1997-2003)	74.543	13.771	60.772
Toplam	100.290	20.217	80.073

Not: Eski yönetmeliğe göre sınava girenlerin bir bölümü, 2001 yılına kadar eski yönetmeliğe bağlı haklarını koruyarak sınava girmeye devam etmişlerdir.

Bu tablodaki verilere göre, eski yönetmeliğe göre sınava girenlerde başarı oranı %25'dir. Yeni yönetmeliğe göre sınava girenlerde bu oran %18,4'e düşmüştür. Bu durum, SM ünvanının verilmesindeki kısıtlamanın, SMMM için de söz konusu olduğunu göstermektedir. Ancak, SMMM ünvanı verilmesindeki azalma oranı, SM'de olduğundan daha azdır. SM'de bu oran, %70'lerden %30'un altına düşerken, SMM M'lerde sınav başarı oranı %25'den, %18,4'e düşmüştür. SMMM sınavlarındaki genel başarı oranının %20 dolayında bulunduğu ve meslek örgütlenmesinin 15. yılında, yaklaşık 30.000 SMMM'nin 20.000'inin sınav kazananlardan oluştuğu anlaşılmaktadır.

SMMM sınavlarında erkek - kadın ayırımı yapıldığında, eski yönetmeliğe göre sınava girenlerin %78'inin erkek, %22'sinin kadın olduğu, başarılı olanların erkek ve kadın olarak ayırimda da yaklaşık aynı oranların geçerli olduğu görülmektedir. Yeni yönetmeliğe göre sınava girenlerin %73'ünün erkek, %27'sinin kadın olduğu, başarılı olanların erkek ve kadın olarak ayırimında da yaklaşık aynı oranların geçerli olduğu anlaşılmaktadır. Ancak bu oranlar, kadınların SMMM'de giderek azda olsa, ağırlıklarının arttığını da göstermek-

SMMM'lerin ruhsat alanların yaş ortalamalarına bakıldığında ilginç bir durumla karşılaşmaktadır. Eski yönetmelik döneminde, 1992-1997 yılları arasında ruhsat alanların yaş ortalaması 37'dir. Kimi yıllarda (1992-1995) 38 ve 39'dur. Yeni yönetmelik döneminde ise ortalama yaş 36'ya inmiştir. 2001 ve 2002 yıllarında ortalama yaş 35 ve 34'dür.

Bu gelişme, SMMM'lerde gelecekte yaş ortalamasının düşmesini ve SMMM'lerin daha da gençleşmesini temin edici nitelik taşımaktadır.

3. Yeminli Mali Müşavirler Odaları

3568 Sayılı yasanın 15. yılı olan 2004'de YMM oda sayısı 8, kayıtlı üye sayısı da 3.474'dür. Adana Odası'nın 99, Ankara Odası'nın 1.031, Antalya Odası'nın 44, Bursa Odası'nın 125, Eskişehir Odası'nın 58, Gaziantep Odası'nın 57, İstanbul Odası'nın 721, İzmir Odası'nın 339 üyesi vardır. 3.474 üyenin 1.882'si, yani %54'ü çalışanlar kütüğüne kayıtlıdır.

On yıl Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik yapmış olan meslek mensuplarının girdiği Yeminli Mali Müşavirlik Yeterlilik Sınavlarındaki başarı durumu aşağıdaki gibidir.

	Aday Sayısı		
	Sınava girenler	Başarılı olanlar	Başarısız olanlar
Eski yönetmeliğe göre (1990-1997)	2.297	476	1.821
Yeni yönetmeliğe göre (1997-2004)	1.917	237	1.680
Toplam	4.214	713	3.501

Not: Eski yönetmeliğe göre sınava girenler, eski yönetmelik haklarını 2000 yılına kadar koruyarak sınava girmeye devam etmişlerdir.

Not: Eski yönetmeliğe göre sınava girenler, eski yönetmelik haklarını 2000 yılına kadar koruyarak sınava girmeye devam etmişlerdir.

Bu tablodaki verilere göre, eski yönetmelik çerçevesinde sınava girenlerde başarı oranı %20,7, yeni yönetmeliğe göre sınava girenlerde başarı oranı %12,3'dür. On yıllık SMMM'lik yapanların **sınavlardaki** başarı oranlarının giderek düştüğü görülmektedir. Bu durumda ayrı bir inceleme konusu olabilecek nitelikte görülmektedir.

Öte yandan, 2004 yılı **itibari ile** YMM ünvanı almış, 3474 YMM'nin yaklaşık %20'sinin sınavlarda başarılı olanlardan oluştuğu anlaşılmaktadır. Kalanı yasaya dayalı olarak YMM ünvanını alanlardır.

Eski yönetmeliğe göre sınava girenler içinde kadınların oranı %3'dür. Bu oran, yeni yönetmelik döneminde %6'ya çıkmıştır. YMM içinde kadınların oranı düşük bir seviyededir.

Sınava giren YMM adaylarının yaş ortalamasının 1999 yılına kadar 44-45 dolayında olduğu, 2000 yılından sonra yaş ortalamasının 47-48'e çıktığı gözlenmektedir. SMMM'lik sınavlarına girenlerin yaş ortalaması YMM adaylarından on yaş kadar gençtir. Ancak, SMMM'lik yaş ortalaması, YMM adaylarının aksine, giderek düşmüştür.

Yeminli Mali Müşavirlik'in sayısal artışının sınırlı bir düzeyde kaldığı görülmektedir. Bu durumun nedenleri arasında YMM'lerin görev alanlarının genişletilememesinin de bulunduğu bilinmektedir. Örneğin, SMMM'lerin çeşitli vergi beyannamelerini imzalamalarına karşın, YMM'ler sadece Kurumlar Vergisi beyannamelerini imzalamaktadır. İşletmeler SMMM'lere beyannamelerini imzalatmada zorunludurlar. Ama işletmelerin, YMM'ye denetim ve onay yaptırmada zorunlulukları yoktur. İşletme ne kadar büyük olursa olsun sürekli denetim ve tasdik sözleşmesi imzalamayabilir.

Ücret tarifelerinde de YMM, SM ve SMMM'ler arasında sorunlar yaşanmaktadır. Aynı işin her iki tarafın ücret tarifelerinde farklı ücretlerle yer alması uygulamada önemli sorunlara neden olmaktadır.

Bu durum, tarafların yetki ve sorumluluk paylaşımı sorunlarının bir örneğini oluşturmaktadır.

Bankacılık kesimi, belirli büyüklükteki işletmelerin belirli büyüklükteki kredilerini verebilmek için mali tabloların YMM tarafından onaylanma koşulunu aramaktadır. Bu durum, kamu fonlarının bankacılık krizlerinde yok olması riskini artıran nedenler arasında yer almaktadır.

Özendirme (**teşvik**) uygulamalarında YMM'lerden fazla yararlanılamamaktadır.

Mali alanda Türkiye'de yüksek nitelikli bir grup oluşturan YMM odalarından gerektiği biçimde yararlanıldığını söylemek güçtür. Yakın gelecekte bunun nedenleri üzerinde gerektiği ölçüde durulmaması ve sorunların çözülmemesi YMM mesleğine zarar verebilecektir.

Mesleğin bir bütün olarak karşılaştığı ya da meslek ünvanlarının ayrı ayrı karşılaştıkları bir çok sorunları her zaman olacaktır. 15. Yılda önemli olan güncel sorunlar değildir. Önemli olan Türkiye'nin çağdaş ve etkin bir meslek örgütüne sahip duruma gelmiş olmasıdır. Öyle bir meslek örgütü ki, ulusal kongre ve sempozyumlar yanında dünya kongrelerini organize edilebilecek güce ve deneyime ulaşmış, meslek standartlarının oluşumunda ve eğitime katkıda söz sahibi duruma gelmiş, ve mesleğin ülkede saygın bir konuma gelmesini temin etmiştir.

Kaynakça

- TURMOB - Qaligma Raporu 2003-2004, 2004,
Ankara TURMOB - Mali Rapor, 2003-2004, 2004,
Ankara
3568 Sayılı SM - SMMM ve YMM'lik Kanunu
SMMM - SM Staj Yönetmeliği, 23.08.1997 tarih ve 23089 sayılı Resmi Gazete YMM ve SM - SMM Ücret Tarifeleri - 2003 ve 2004 yılları Güvemli, O.: Türk Devletleri Muhasebe Tarihi,
Cilt: 4, Sayfa: 420-421, 2000, İstanbul, Milli Eğitim Bakanlığı Örgün Eğitim istatistikleri - 2000-2001, 2001-2002.