

## **MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ DEMOGRAFİK DAĞILIMININ MÜKELLEF SAYILARI İLE İLİŞKİSİ**

Hakan ALIUSTA <sup>1</sup>

**Makale İlk Gönderim Tarihi / Recieved (First):** 02.10.2023

**Makale Kabul Tarihi / Accepted:** 27.10.2023

**Atıf/©:** Aliusta, H. (2023). Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Dağılımının Mükellef Sayıları ile İlişkisi. Journal of Public Economy and Public Financial Management, 3(2), 99-116

### **Özet**

Meslek mensupları işletmelerin, kamu maliyesinin ve diğer paydaşların mali bilgi ihtiyacını disiplin ve sorumluluk içinde yerine getirmeye çalışan önemli bir görev yürütmektedir. Ayrıca mükellefler ile devlet arasında bir köprü vazifesi üstlenen muhasebe meslek mensupları, vergi sisteminin il bazında önemli unsurlarından biri olarak görülmektedir. Muhasebecilik 1989 yılında çıkan yasa ile meslek niteliği kazanmış ve giderek büyüyen bir mesleki organizasyon haline gelmiştir. Bu süreçte mükellef sayıları ile birlikte muhasebe meslek mensuplarının sayılarının da sürekli arttığı görülmektedir. Fakat meslek mensupları arasındaki haksız rekabet nedeniyle mükellef sayılarına kota getirilmesine yönelik düşüncelerde artmaktadır. Bu araştırma Türkiye'deki muhasebe meslek mensupları ile gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin il bazında dağılımları arasındaki ilişkiyi 2018-2022 yılları arasında oransal ve istatistiksel olarak incelemeyi amaçlamıştır. Bu amaçla ilgili yıllar arası bağımlı olmayan meslek mensubu sayıları ile mükellef sayıları il bazında TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) ve GİB (Gelir İdaresi Başkanlığı) faaliyet raporlarından elde edilmiştir. Analiz iki aşamada gerçekleştirilmiştir. Öncelikle tespit edilen veriler arasında genel ve il bazında oran analizi yapılmış, meslek mensubu başına düşen ortalama vergi mükellef sayılarının il bazında yoğunluk aralıkları belirlenmiştir. İl bazında meslek mensubu başına düşen gelir vergisi mükellef sayısında yoğunluğun 40-49 mükellef aralığında, kurumlar vergisi mükellef sayısında 11-15 aralığında olduğu görülmüştür. Sonrasında aralarındaki ilişkinin belirlenmesi için Spearman korelasyon analizi uygulanmış, illerdeki serbest çalışan meslek mensubu sayıları ve mükellef sayıları arasındaki güçlü düzeyde, pozitif ve anlamlı bir ilişki bulunmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe Mesleği, Oran Analizi, İstatistik, Korelasyon, Vergi Mükellefiyeti

## **THE RELATIONSHIP OF THE DEMOGRAPHIC DISTRIBUTION OF ACCOUNTANT WITH THE NUMBER OF TAXPAYERS**

### **Abstract**

Accountants carry out an important task, trying to fulfill the financial information needs of businesses, public finance and other stakeholders in discipline and responsibility. In addition, accountants, who act as a bridge between taxpayers and the state, are seen as one of the most important elements of the tax system. Accountancy became a profession with the law enacted in 1989 and has become a growing professional organization. In this process, it is seen that the number of accountants is constantly increasing along with the number of taxpayers. However, due to unfair competition among the accountants, there is an increase in thoughts about imposing a quota on the number of taxpayers of accountants. This research aimed to examine the relationship between accountants and the distribution of income and corporate taxpayers on a provincial basis, proportionally and statistically, between 2018 and 2022 in Turkey. For this purpose, the number of non-dependent accountants and taxpayers for the relevant years were obtained from UCCPAT (Union of Chambers of Certified Public Accountants of Türkiye) and RA (Revenue Administration) activity reports on a provincial basis. The analysis was carried out in two stages. First of all, a ratio analysis was made between the data determined on a general and provincial basis, and the density ranges of the average number of taxpayers per accountant were determined on a provincial basis. It has been observed that the density of income tax payers per accountant on a provincial basis is in the range of 40-49 taxpayers, while the number of corporate tax payers is in the range of 11-15. Afterwards, Spearman correlation analysis was applied to determine the relationship between them, and a strong, positive and significant relationship was found between the number of accountant and the number of taxpayers in the provinces.

**Keywords:** Accounting Profession, Ratio Analysis, Statistics, Correlation, Tax Liability

<sup>1</sup> Dr. Öğr. Üyesi, Sinop Üniversitesi, haliusta@sinop.edu.tr ve 0000-0002-6301-6339

## 1. GİRİŞ

İşletmeler, insan ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla girişim, emek, sermaye, doğal kaynaklar gibi faktörlerin bir araya getirilerek mal veya hizmet üretildiği ve kar amaçlı satıldığı iktisadi birimler olarak tanımlanabilir (Öndeş, 2012:7). Muhasebe ise para ile ifade edilen mali nitelikteki işlem ve olayların kaydedildiği, sınıflandırıldığı, özetleyerek rapor edildiği ve yorumlandığı (Sevilengül, 2009:3-4) bir işletme fonksiyonudur. İşletme faaliyetlerinin planlanabilmesi, sürdürülebilmesi ve denetlenebilmesi sürecinde muhasebe meslek mensuplarının mali bilgi üretme ve raporlama çalışmaları etkili olmaktadır (Gangwar ve Gangwar, 2008: 8; Özdemir ve Yıldırım, 2020:119). Bu bağlamda muhasebenin tanımında ifade edilen işlemleri yürütmek amacıyla sorumluluk alan kişiler ise muhasebe meslek mensuplarıdır.

Muhasebe mesleği 3568 sayılı yasa ile 1989 yılında yasal statüye kavuşmuş, meslek mensubu olmanın şartları, sınıfları ve mesleki örgütlenmenin şekli belirlenmiştir. Türkiye'nin 71 ilinde TÜRMOB'a bağlı meslek odası bulunmaktadır ve odalara kayıtlı meslek mensubu sayıları yıllar itibariyle giderek artmaktadır (TÜRMOB, 2022:5-11). Bu artışla birlikte ülke genelindeki mükellef sayılarının da sürekli arttığı görülmektedir (GİB, 2023:149-150).

Muhasebe mesleğinde yıllardır çözüme kavuşturulamamış olan haksız rekabet için TÜRMOB, Gelir İdaresi Başkanlığı ve meslek mensupları sorunun çözümü noktasında çeşitli platformlarda farklı önerilerde bulunmuşlardır. Bu önerilerden biri de muhasebe meslek mensuplarına mükellef kotası getirilmesidir (Aslanoğlu vd., 2021: 1140). Arslan ve Kılıç (2020) çalışmalarında müşteri kotası önerisinin anketi cevaplayan çok sayıda meslek mensubunca ifade edildiğini aktarmaktadırlar. Benzer şekilde Aydemir (2015) çalışmasının beklentiler kısmında meslek mensuplarına kota gelmesi gerektiğini ifade etmiştir. Aratoğlu ve Kılıç (2021), çalışmalarında uyguladıkları ankete katılan meslek mensuplarının %90'ının geçerli kriterler belirlendiğinde kota uygulamasını gerekli gördüklerini belirtmişlerdir. Bu araştırmaya en yakın olan Özdemir ve Yıldırım (2020)'in çalışmalarında illerdeki meslek mensubu başına düşen mükellef sayıları 2016-2017 yılları temelinde oransal olarak sıralanmış, en yüksek ve en düşük oranlı iller belirlenmiştir.

Bu araştırmanın amacı Türkiye'deki muhasebe meslek mensupları (SMMM: Serbest Muhasebeci mali Müşavir ve SM: Serbest Muhasebeci) ile gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin il bazında dağılımları arasındaki ilişkiyi 2018-2022 yılları arasında oransal ve istatistiksel olarak incelemektir. Bu açıdan araştırma, benzer çalışma sonuçlarını farklı yıllar açısından ve farklı yöntemlerle destekleyici niteliktedir. Bu araştırma da farklı olarak öncelikle illerde hangi mükellef aralıklarında yoğunluk olduğu belirlenmiş ve Türkiye ortalaması ile karşılaştırılmış, sonrasında illerdeki mükellef sayıları ile bağımsız çalışan meslek mensubu sayılarının korelasyon analizi yapılarak aralarındaki ilişki test edilmiştir. Ayrıca bağımlı olmayan meslek mensubu sayılarını dikkate alması bu araştırmayı diğerlerinden ayırmaktadır. Bu amaçla öncelikle ilgili yıllar arası bağımlı olmayan (serbest) meslek mensuplarının il bazında demografik dağılımları ve değişimleri belirlenmiştir. Sonrasında 2018-2022 yılları arası gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellef sayıları il bazında belirlenmiştir. Ayrıca Türkiye nüfusunun il bazında dağılımları tespit edilmiştir. Tüm bu verilerin il bazında dağılımlarının arasındaki ilişki oran analizi ve istatistik analiz yöntemleri kullanılarak incelenmiştir. Bu yönüyle araştırma sonuçlarının il bazında meslek mensuplarının gelir ve kurumlar vergisi mükellef yetersizliğinin olup olmadığının belirlenmesine ve meslek mensuplarına mükellef kotası getirilmesine yönelik tartışma ve araştırmalara katkı sağlaması beklenmektedir.

## 2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Bir mesleğin kendini topluma kabul ettirmesi, saygınlığı ve işlevinin artması dernekleşme veya yasal düzenleme sonucu örgütlenmesi ile gerçekleşmektedir (Güvemli, 2013:140). İngiltere 1870, Fransa 1881, ABD 1886, Hollanda 1895, Almanya 1899, İsviçre 1941, Arjantin 1945, Brezilya ve Meksika 1946, Hindistan 1949, Yunanistan 1950, Nijerya 1955 yılında mali müşavirlik ve muhasebecilik mesleğini kanunla düzenlemişlerdir (TÜRMOB, 2022:2). Türkiye’de bağımsız muhasebe sisteminin kurumsal bir yapıya dönüşmesine yönelik ilk yasal çalışmanın “Hesap Mütahassıslığı Kanunu Tasarısı”nın hazırlanması ile 1932 yılında ortaya çıktığı görülmektedir (Demir vd.,2017:189). Fakat hem bu adım hem de sonrasında kurumsallaşmaya yönelik farklı yasal adımlar atılmaya çalışılsa da 1989 yılına kadar etkili bir netice elde edilememiştir.

Muhasebe mesleği açısından 3568 sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" önemli bir dönüm noktası olmuştur. 1989 yılında çıkarılan kanunda, muhasebecilik mesleğine yönelik önemli düzenlemeler yer almış, meslek mensubu olmanın şartları, sınıfları, çalışma konuları ve meslek örgütlenme biçimi gibi hususlar belirlenmiştir. Bu yasa ile üç gruba ayrılan (SM, SMMM, YMM) meslek mensupları 2008 yılında yapılan değişikliğe uğramıştır. Kanunun adı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” olarak değiştirilmiş ve her ne kadar yükümlüler arasına dâhil edilmiş olsa da “Serbest Muhasebeci (SM)” unvanı kaldırılmıştır. Böylelikle meslek mensupları “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir” ve “Yeminli Mali Müşavir” olmak üzere iki kategoriden oluşmaktadır.

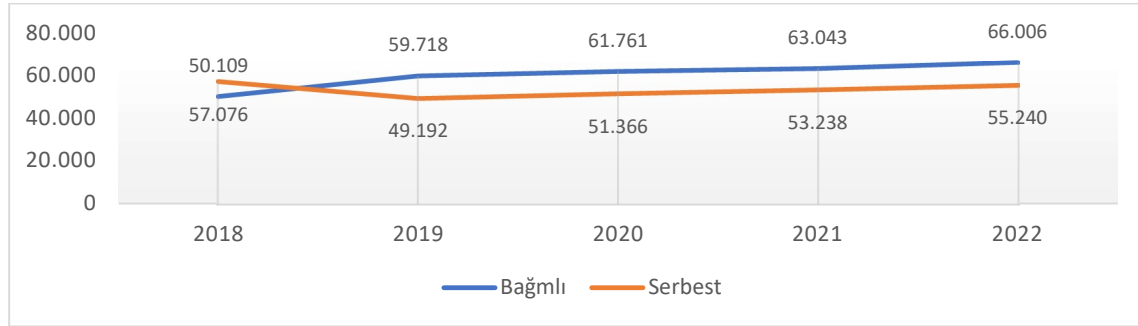
**Tablo 1. Yıllara Göre Muhasebe Meslek Mensubu Sayıları**

	2018		2019		2020		2021		2022		
	B	S	B	S	B	S	B	S	B	S	
<b>SM</b>	Sayı	4.360	4.284	5.315	2.982	4.905	2.791	4.501	2.670	4.233	2.510
	%	50,4	49,6	64,1	35,9	63,7	36,3	62,8	37,2	62,8	37,2
	Toplam	<b>8644</b>		<b>8.297</b>		<b>7.696</b>		<b>7.171</b>		<b>6.743</b>	
	%	<b>7,7</b>		<b>7,3</b>		<b>6,5</b>		<b>5,9</b>		<b>5,3</b>	
<b>SMMM</b>	Sayı	45.749	52.792	54.403	46.210	56.856	48.575	58.542	50.568	61.773	52.730
	%	46,4	53,6	54,1	45,9	53,9	46,1	53,6	46,3	54,0	46,0
	Toplam	<b>98.541</b>		<b>100.613</b>		<b>105.431</b>		<b>109.110</b>		<b>114.503</b>	
	%	<b>88,0</b>		<b>88,5</b>		<b>89,4</b>		<b>90,01</b>		<b>90,7</b>	
<b>YMM</b>	Sayı	2.070	2.726	2.105	2.672	1.974	2.827	1.991	2.892	2.067	2.945
	%	43,2	56,8	44,1	55,9	41,1	58,9	40,8	59,2	41,2	58,8
	Toplam	<b>4.796</b>		<b>4.777</b>		<b>4.801</b>		<b>4.883</b>		<b>5.012</b>	
	%	<b>4,3</b>		<b>4,2</b>		<b>4,1</b>		<b>4,0</b>		<b>4,0</b>	
<b>G. Toplam</b>	<b>111.981</b>		<b>113.687</b>		<b>117.928</b>		<b>121.164</b>		<b>126.258</b>		

B: Bağımlı, S: Serbest

**Kaynak:** TÜRMOB, 2018-2022

Türkiye’de 2022 sonu itibarıyla 77 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odası (SMMM) ve 8 Yeminli Mali Müşavir Odası (YMMO) olmak üzere toplamda 85 oda ve 126 bin 258 ruhsatlı meslek mensubu bulunmaktadır (TÜRMOB, 2022:8). Tablo 1’de görüleceği üzere Türkiye’de meslek mensubu sayısı yıldan yıla toplamda giderek artmaktadır. 2018-2022 yılları arası incelendiğinde Serbest Muhasebeci (SM) sayısı yaklaşık % 22 azalmıştır. 2018 yılında toplam meslek mensupları içerisinde % 7,72 oranında olan Serbest Muhasebeciler 2020 yılında %5,34 oranına gerilemiştir. Bununla birlikte ilgili yıl aralığında Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) sayısı yaklaşık % 16, Yeminli Mali Müşavir (YMM) sayısı % 4,5 artmıştır. SMMM’ler 2018 yılında toplam meslek mensupları içerisinde % 88 orana sahipken 2020 yılında % 90,69’a yükselmiştir. Tablo 1’de ayrıca meslek mensuplarının Bağımlı ve Serbest çalışan olarak sayıları ve oranları da yer almaktadır. Ayrıca Şekil 1’de ise bağımlı ve serbest olarak çalışan meslek mensuplarının (SM ve SMMM) yıllar itibarıyla değişimi gösterilmektedir. Buna göre 2018’de serbest çalışan meslek mensubu sayıları fazla iken 2019 ve sonrasında bu durum tersine dönmüştür. Fakat sayıları yıllar itibarıyla benzer bir eğilimle yükselmektedir.



Şekil 1. Bağımlı ve Serbest Meslek Mensubu Sayılarının Yıllara Göre Değişimi

Bağımsız meslek mensuplarının serbest olanlardan düşük olmasının, tahsilat sorunları, gelirlerdeki düzensizlik ve yetersizlik, haksız rekabet, müşteri kaybetme korkusu, fazla iş yükü gibi sebeplerden kaynaklandığı söylenebilir. Bunlara ek olarak müşteri (mükellef) bulamama sorununun artışı kota uygulamasını sıkça tartışılır hale getirmiştir (Aslanoğlu vd., 2021:1143).

Tablo 2. Yıllara Göre Muhasebe Meslek Mensuplarının Cinsiyet Dağılımı

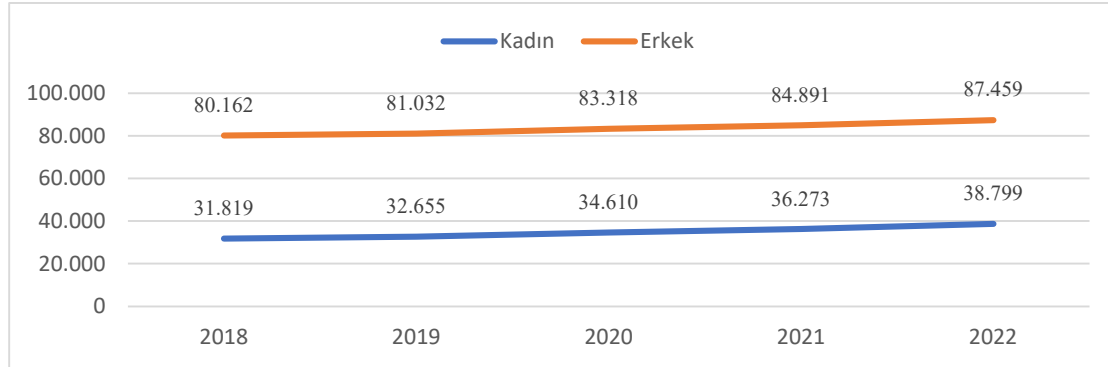
	2018		2019		2020		2021		2022		
	K	E	K	E	K	E	K	E	K	E	
SM	Sayı	1.528	7.116	1.470	6.827	1.366	6.330	1.285	5.886	1.226	5.517
	%	17,7	82,3	17,7	82,3	17,8	82,2	17,9	82,1	18,2	81,8
	Toplam	<b>8.644</b>		<b>8.297</b>		<b>7.696</b>		<b>7.171</b>		<b>6.743</b>	
SMMM	Sayı	29.90	68.632	30.802	69.811	32.852	72.579	34.589	74.521	37.160	77.343
	%	30,4	69,6	30,6	69,4	31,2	68,8	31,7	68,3	32,6	67,5
	Toplam	<b>98.541</b>		<b>100.613</b>		<b>105.431</b>		<b>109.110</b>		<b>114.503</b>	
YMM	Sayı	382	4.414	383	4.394	392	4.409	399	4.484	413	4.599
	%	7,9	92,1	8,0	92,0	8,2	91,8	8,2	91,8	8,2	91,8
	Toplam	<b>4.796</b>		<b>4.777</b>		<b>4.801</b>		<b>4.883</b>		<b>5.012</b>	
<b>Genel Yüzde</b>	<b>28,4</b>	<b>71,6</b>	<b>28,7</b>	<b>71,3</b>	<b>29,3</b>	<b>70,7</b>	<b>29,9</b>	<b>70,1</b>	<b>30,7</b>	<b>69,3</b>	
<b>Genel Toplam</b>	<b>111.981</b>		<b>113.687</b>		<b>117.928</b>		<b>121.164</b>		<b>126.258</b>		

K: Kadın E: Erkek

Kaynak: TÜRMOB, 2018-2022

Muhasebe meslek mensuplarının demografik yapısı açısından bir diğer önemli unsurda kadın-erkek

sayılarındaki başka bir ifade ile cinsiyet durumlarındaki değişimdir. Meslek mensuplarının 2018-2022 yılları arası Türkiye genelindeki kadın erkek sayılarının dağılımı Tablo 2 ve Şekil 2’de yer almaktadır.



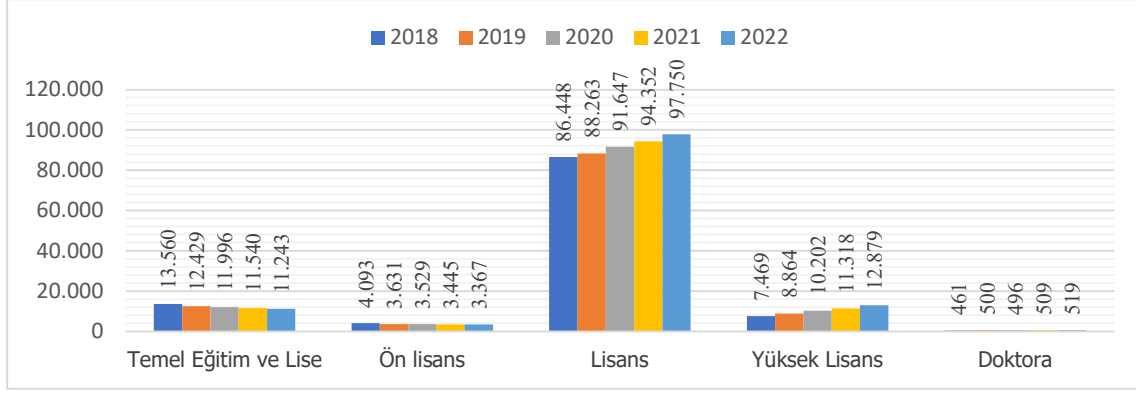
**Şekil 2. Meslek Mensuplarının Cinsiyet Dağılımının Yıllara Göre Değişimi**

Tablo 2 ve Şekil 2’ye göre toplam muhasebe meslek mensubu içerisindeki kadın sayısı yıldan yıla artmaktadır. 2008 yılında % 28,4 olan oran 2022 yılında % 30,7’ye yükselmiştir. Bu durum her ne kadar sayı olarak erkek sayısının yaklaşık yarısına denk gelseler de mesleğin giderek kadınlar tarafından daha fazla tercih edildiğini göstermektedir. Bu değişim en fazla SMMM’de yaşanmaktadır. Kadınların mesleğin en üst kariyer basamağı olan YMM’deki artışın sayı olarak düşük olsa da oran olarak erkeklerden fazla olduğu görülmektedir.

**Tablo 3. Yıllara Göre Muhasebe Meslek Mensubu Eğitim Durumu**

	2018		2019		2020		2021		2022	
SM	8.644	%	8.297	%	7.696	%	7.171	%	6.743	%
Temel Eğitim ve Lise	4.906	56,76	4.641	55,94	4.304	55,93	4.018	56,03	3.778	56,03
Ön lisans	1.239	14,33	1.175	14,16	1.093	14,20	1.037	14,46	977	14,49
Lisans	2.504	28,97	2.436	29,36	2.257	29,33	2.079	28,99	1.954	28,98
Yüksek Lisans	44	0,51	45	0,54	41	0,53	37	0,52	34	0,50
Doktora	1	0,01	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00
<b>SMMM</b>	<b>98.541</b>		<b>100.613</b>		<b>105.431</b>		<b>109.110</b>		<b>114.503</b>	
Temel Eğitim ve Lise	8.654	8,78	7.788	7,74	7.692	7,30	7.522	6,89	7.465	6,52
Ön lisans	2.854	2,90	2.456	2,44	2.436	2,31	2.408	2,21	2.390	2,09
Lisans	80.184	81,37	82.106	81,61	85.658	81,25	88.488	81,10	92.430	80,72
Yüksek Lisans	6.716	6,82	8.087	8,04	9.410	8,93	10.499	9,62	12.011	10,49
Doktora	133	0,13	176	0,17	178	0,17	193	0,18	207	0,18
<b>YMM</b>	<b>4.796</b>		<b>4.777</b>		<b>4801</b>		<b>4883</b>		<b>5012</b>	
Temel Eğitim ve Lise	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00
Ön lisans	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00
Lisans	3.760	78,40	3.721	77,89	3.732	77,73	3.785	77,51	3.366	67,16
Yüksek Lisans	709	14,78	732	15,32	751	15,64	782	16,01	834	16,64
Doktora	327	6,82	324	6,78	318	6,62	316	6,47	312	6,23
<b>G. Toplam</b>	<b>111.981</b>		<b>113.687</b>		<b>117.928</b>		<b>121.164</b>		<b>126.258</b>	

Kaynak: TÜRMOB, 2018-2022



Tablo 3 ve Şekil 3'te ise yıllara göre muhasebe meslek mensubu eğitim durumlarının değişimi yer almaktadır. Tabloya göre yüksek lisans ve doktora yapmış SMMM sayısı yıllar itibariyle artmaktadır. Buna karşın yüksek lisans yapmış YMM sayısı artarken doktora yapmış YMM sayısının azalması ise dikkat çekicidir.

**Tablo 4. İllere Göre SM-SMM Sayıları (Büüklük Sırasına Göre İlk 5 İl)**

		2018		2019		2020		2021		2022	
		SM	SMMM	SM	SMMM	SM	SMMM	SM	SMMM	SM	SMMM
<b>İstanbul</b>	Sayı	2168	40008	2067	40912	1912	42688	1772	44169	1686	46248
	%	5,1	94,9	4,8	95,2	4,3	95,7	3,9	96,1	3,5	96,5
	<b>Toplam</b>	<b>42.176</b>		<b>42.979</b>		<b>44.600</b>		<b>45.941</b>		<b>47.934</b>	
	<b>%</b>	<b>39,3</b>		<b>39,5</b>		<b>39,4</b>		<b>39,5</b>		<b>39,5</b>	
<b>Ankara</b>	Sayı	1073	11788	1040	12028	991	12554	940	12948	884	13515
	%	8,3	91,7	8,0	92,0	7,3	92,7	6,8	93,2	6,1	93,9
	<b>Toplam</b>	<b>12.861</b>		<b>13.068</b>		<b>13.545</b>		<b>13.888</b>		<b>14.399</b>	
	<b>%</b>	<b>12,0</b>		<b>12,0</b>		<b>12,0</b>		<b>11,9</b>		<b>11,9</b>	
<b>İzmir</b>	Sayı	691	6869	672	7014	620	7417	588	7705	555	8101
	%	9,1	90,9	8,7	91,3	7,7	92,3	7,1	92,9	6,4	93,6
	<b>Toplam</b>	<b>7.560</b>		<b>7.686</b>		<b>8.037</b>		<b>8.293</b>		<b>8.656</b>	
	<b>%</b>	<b>7,1</b>		<b>7,1</b>		<b>7,1</b>		<b>7,1</b>		<b>7,1</b>	
<b>Bursa</b>	Sayı	490	4459	463	4572	420	4737	380	4906	356	5204
	%	9,9	90,1	9,2	90,8	8,1	91,9	7,2	92,8	6,4	93,6
	<b>Toplam</b>	<b>4.949</b>		<b>5.035</b>		<b>5.157</b>		<b>5.286</b>		<b>5.560</b>	
	<b>%</b>	<b>4,6</b>		<b>4,6</b>		<b>4,6</b>		<b>4,5</b>		<b>4,6</b>	
<b>Antalya*</b>	Sayı	298	3757	285	3858	272	4003	259	4146	240	4325
	%	7,3	92,7	6,9	93,1	6,4	93,6	5,9	94,1	5,3	94,7
	<b>Toplam</b>	<b>4.055</b>		<b>4.143</b>		<b>4.275</b>		<b>4.405</b>		<b>4.565</b>	
	<b>%</b>	<b>3,8</b>		<b>3,8</b>		<b>3,8</b>		<b>3,8</b>		<b>3,8</b>	
.....											
<b>Tüm İller Toplam</b>	<b>8.644</b>	<b>98.541</b>	<b>8.297</b>	<b>10.613</b>	<b>7.696</b>	<b>105.431</b>	<b>7.171</b>	<b>109.110</b>	<b>6.743</b>	<b>114.503</b>	
<b>Tüm İller Yüzde</b>	<b>8,1%</b>	<b>91,9</b>	<b>7,6</b>	<b>9,7</b>	<b>6,8</b>	<b>93,2</b>	<b>6,2</b>	<b>93,8</b>	<b>5,6</b>	<b>94,4</b>	
<b>Genel Toplam</b>	<b>107.185</b>		<b>108.910</b>		<b>113.127</b>		<b>116.281</b>		<b>121.246</b>		

SM: Serbest Muhasebesi, SMMM: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

\*Manavgat ve Alanya oda sayıları dâhildir.

**Kaynak:** TÜRMOB, 2018-2022

Tablo 4’de görüleceği üzere SM unvanı olan meslek mensubu sayısı tablodaki illerde yıllar itibariyle azalmaktadır. Bunun sebebi SM unvanının 2008 yılında kaldırılmış olmasıdır. Buna karşın SMMM unvanına sahip meslek mensubu sayısı ise artmaktadır. 2022 yılı itibariyle toplam SM-SMMM’lerin % 5,6’sı SM, %94,4’ü ise SMMM’dir. SM-SMMM’lerin %39,5 İstanbul, %11,9’u Ankara ilindedir.

**Tablo 5. Vergi Türüne Göre Faal Mükellef Sayıları**

Vergi Türü	2018	2019	2020	2021	2022
<b>Gelir Vergisi*</b>	1.920.586	1.964.548	2.086.100	2.235.576	2.364.625
<b>Kurumlar Vergisi</b>	806.622	848.904	918.229	986.318	1.069.339
<b>Basit Usulde Ticari Kazanç</b>	774.681	783.455	808.571	836.871	836.779
<b>Gelir Vergisi GMÜD**</b>	1.982.524	2.030.265	2.056.305	2.107.353	2.249.233
<b>Katma Değer Vergisi</b>	2.674.151	2.754.599	2.964.139	3.164.072	3.368.573
<b>Gelir Stopaj Vergisi</b>	2.797.479	2.888.386	3.238.862	3.510.153	3.749.494
<b>Banka Muameleleri Vergisi</b>	4.339	4.314	4.419	4.730	5.223
<b>Sigorta Muameleleri Vergisi</b>	509	518	505	414	416
<b>Damga Vergisi (Beyannameli)</b>	267.361	277.701	294.163	312.304	332.355
<b>Diğer Ücret***</b>	66.720	74.020	92.053	113.479	74.080

\* Ticari, zirai veya serbest meslek kazançlarını elde eden gelir vergisi mükelleflerini göstermektedir.

\*\*Gelir Vergisi GMÜD: Beyana tabi geliri sadece ücret – gayrimenkul sermaye iradı – menkul sermaye iradı – diğer kazanç ve iratlardan ibaret olanları göstermektedir.

\*\*\* Vergi mükellefiyeti bulunmayanların (elçilik gibi) yanında çalışan ücretlileri göstermektedir.

**Kaynak:** GİB, 2022

Tablo 5’e göre gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi mükellef sayıları yıllar itibariyle sürekli artış göstermiştir. Tablo 7’de ise gelir vergisi faal mükellef sayıları il bazında (ilk 10 il) yıllar itibariyle gösterilmektedir.

**Tablo 6. İl Bazında Gelir Vergisi Faal Mükellef Sayıları (Büüklük Sırasıyla İlk 10 İl)**

	2018		2019		2020		2021		2022	
	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%
<b>İstanbul</b>	502.353	26,16	511.245	26,02	546.368	26,19	594.820	26,61	616.911	26,09
<b>Ankara</b>	136.089	7,09	138.523	7,05	147.095	7,05	160.048	7,16	169.299	7,16
<b>İzmir</b>	131.904	6,87	134.425	6,84	141.481	6,78	150.933	6,75	159.524	6,75
<b>Antalya</b>	83.033	4,32	86.775	4,42	93.111	4,46	100.710	4,50	109.237	4,62
<b>Bursa</b>	85.169	4,43	87.498	4,45	93.266	4,47	99.377	4,45	104.982	4,44
<b>Konya</b>	55.873	2,91	57.486	2,93	60.690	2,91	64.035	2,86	67.290	2,85
<b>Adana</b>	46.383	2,42	48.252	2,46	51.934	2,49	55.456	2,48	59.829	2,53
<b>Kocaeli</b>	47.868	2,49	48.529	2,47	51.501	2,47	55.344	2,48	58.547	2,48
<b>Gaziantep</b>	41.889	2,18	43.199	2,20	46.661	2,24	48.807	2,18	51.779	2,19
<b>Mersin</b>	41.405	2,16	42.517	2,16	45.459	2,18	47.443	2,12	50.079	2,12
....										
<b>Tüm İller</b>	1.920.586	100,00	1.964.548	100,00	2.086.100	100,00	2.235.576	100,00	2.364.625	100,00
<b>Toplamı</b>										

\*Sıralama 2022 yılı verilerine göre yapılmıştır.

**Kaynak:** GİB, 2018-2022

Tablo 6’da görüleceği üzere toplam gelir vergisi mükellef sayılarında yıllar itibariyle sürekli bir artış meydana gelmiştir. Toplam gelir vergisi mükellef sayısının yaklaşık %26’sı İstanbul ilinde yer almaktadır. Bunu yaklaşık %7 ile Ankara ili takip etmektedir.

**Tablo 7. İl Bazında Kurumlar Vergisi Faal Mükellef Sayıları (Büyükölçüm Sır. İlk 10 İl)**

	2018		2019		2020		2021		2022	
	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%
<b>İstanbul</b>	302.285	37,48	320.576	37,76	347.889	37,89	374.576	37,98	402.541	37,64
<b>Ankara</b>	88.146	10,93	91.572	10,79	97.241	10,59	102.586	10,40	108.793	10,17
<b>İzmir</b>	50.449	6,25	53.110	6,26	57.354	6,25	61.061	6,19	65.748	6,15
<b>Antalya</b>	30.086	3,73	32.096	3,78	35.099	3,82	38.539	3,91	44.117	4,13
<b>Bursa</b>	30.990	3,84	32.730	3,86	35.245	3,84	38.006	3,85	41.337	3,87
<b>Konya</b>	17.084	2,12	18.003	2,12	19.664	2,14	21.275	2,16	23.633	2,21
<b>Kocaeli</b>	17.442	2,16	18.253	2,15	19.686	2,14	21.318	2,16	23.217	2,17
<b>Gaziantep</b>	14.670	1,82	15.854	1,87	17.909	1,95	20.124	2,04	22.613	2,11
<b>Mersin</b>	15.420	1,91	16.502	1,94	18.239	1,99	19.251	1,95	21.456	2,01
<b>Adana</b>	15.465	1,92	16.097	1,90	17.478	1,90	18.581	1,88	20.410	1,91
....										
<b>Tüm İller</b>	806.622	100,00	848.904	100,00	918.229	100,00	986.318	100,00	1.069.339	100,00
<b>Toplamı</b>										

\*Sıralama 2022 yılı verilerine göre yapılmıştır.

**Kaynak:** GİB, 2018-2022

Tablo 7’de görüleceği üzere toplam kurumlar vergisi mükellef sayılarında yıllar itibariyle sürekli bir artış meydana gelmiştir. Toplam kurumlar vergisi mükellef sayısının yaklaşık %37’si İstanbul ilinde yer almaktadır. Bunu yaklaşık %10 ile Ankara ili takip etmektedir.

### 3. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Araştırma kapsamında öncelikle konu ile ilgili literatür taraması yapılmıştır. Genel olarak çalışmalarda meslek mensuplarının meslekle ilgili konulardaki görüşleri anket yoluyla elde edilerek sonuçlar analiz edilmiştir. Bununla birlikte bazı çalışmalarda meslek mensuplarının verdikleri hizmetin kalitesi farklı değişkenlere göre ölçülmüş ve analizi yapılmıştır. Meslek mensuplarının mükellef sayıları ile olan ilişkisine yönelik sadece Özdemir ve Yıldırım (2020)’ın çalışmasına ulaşılabilmektedir. Elde edilen sonuçlardan bazıları aşağıdaki gibi özetlenebilir;

Özdemir ve Yıldırım (2020), makale çalışmalarında Türkiye’de muhasebe meslek mensuplarının illere göre dağılımını farklı açılardan incelemiştir. Oransal analiz yönteminin kullanıldığı çalışmada meslek mensuplarının nüfus ve vergi mükellefleri açısından il bazında yoğunlukları belirlenmiş ve sıralanmıştır. Sonuç olarak meslek mensubu başına en çok vergi mükellefi düşen iller tespit edilmiştir.

Aslanoğlu vd. (2021), makale çalışmalarında mükellef sayılarına kota getirilmesine ilişkin muhasebe meslek mensuplarının görüş ve düşüncelerini tespit etmeyi amaçlamışlardır. Bu kapsamda Ankara SMMM Odasına kayıtlı 394 SMMM’den anket yoluyla veriler elde edilmiş ve değerlendirilmiştir. Çalışma sonucunda, katılımcıların yüzde 85,3’i mükellef sayılarına kota getirilmesi gerektiğini belirtmişlerdir.



Kazan (2014), tez çalışmasında muhasebe meslek mensuplarının demografik, mesleki durumları, mükellef sayıları gibi değişkenlerin verdikleri hizmet üzerindeki etkilerini incelemişlerdir. Örneklem Kahramanmaraş 'da faaliyet gösteren meslek mensuplarından seçilmiş ve veri elde etmek için anket yöntemi kullanılmıştır. Meslek mensuplarının iyi hizmet sunabilmesi için ideal mükellef sayısının olması gerektiği, 16-30 mükellefe sahip meslek mensuplarından bu yönde daha olumlu sonuçlar elde edildiği gibi bazı bulgulara ulaşılmıştır.

Tunçel ve Alptürk (2022), makale çalışmalarında muhasebe meslek mensubu sayıları ile açılan ve kapanan şirket sayıları ile arasındaki ilişki incelenmiştir. 781 gözlem değerine sahip bir panel veri seti CD testi, delta ( $\tilde{\Delta}$ ) ve düzeltilmiş delta ( $\tilde{\Delta}_{adj}$ ) testleri, Cross-sectionally Augmented Dickey Fuller (CADF) testi Panel Lagrange Multiplier (LM) testiyle incelenmiştir. Sonuç olarak incelenen serilerde yatay kesit bağımlılığının olduğu ve serilerin tamamının heterojen yapıda oldukları görülmüştür. Ayrıca serilerin eş bütünleşik yapıda oldukları görülmüştür.

Aratoğlu ve Kılıç (2021), çalışmalarında uyguladıkları ankete katılan meslek mensuplarının %90'ının mükellef sayısına ilişkin kota uygulamasını uygun kriterler belirlendiğinde gerekli gördüklerini belirtmişlerdir.

Litaratür analizi sonucunda meslek mensuplarının karşılaştıkları sorunlar, verdikleri hizmetin kalitesi, demografik dağılımlarının farklı değişkenler ile karşılaştırılması gibi başlıklar çerçevesinde çalışmaların yoğunlaştığı ve çalışmalarda ağırlıklı olarak anket yönteminin kullanıldığı görülmüştür. Çalışmaların bazılarının Türkiye genelinde, bazılarının ise il bazında yapıldığı belirlenmiştir.

## 4. ARAŞTIRMA

### 4.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu araştırmanın amacı, Türkiye'nin illerindeki meslek odalarına kayıtlı bağımlı olmayan meslek mensubu (SMMM ve SM) sayıları ile illerdeki mükellef sayıları (gelir vergisi ve kurumlar vergisi) arasındaki ilişkinin oransal ve istatistiksel olarak araştırılmasıdır. Elde edilen sonuçlar meslek mensuplarına mükellef kotası getirilmesinin düşünüldüğü günümüzde daha da önem kazanmaktadır.

### 4.2. Araştırmanın Kapsamı

Araştırma birinci veri seti Türkiye'deki illerde faaliyet gösteren ve bağımlı olmayan SMMM ve SM'leri kapsamaktadır. İkinci veri seti Türkiye'nin illerindeki gelir vergisi mükelleflerini kapsamaktadır. Üçüncü veri seti Türkiye'nin illerindeki Kurumlar Vergisi mükelleflerini kapsamaktadır. Dördüncü veri seti Türkiye'deki illerin toplam nüfusunu kapsamaktadır. Birinci veri seti TÜRMOB internet sitesinde yer alan çalışma raporlarından alınmıştır. İkinci ve üçüncü veri seti GİB (Gelir İdaresi Başkanlığı) internet sitesinde yer alan faaliyet raporlarından alınmıştır. Dördüncü veri seti TÜİK (Türkiye İstatistik Kurumu) internet sitesinde yer alan nüfus istatistiklerinden alınmıştır.

Araştırma kapsamında TÜRMOB'a bağlı olan tüm meslek odaları dikkate alınmıştır. Fakat çalışma il bazında yapılacağı için ilçelerde bulunan meslek odalarına ilişkin veriler bağılı oldukları illerin

(İskenderun SMMMO verileri Hatay SMMMO'ya, Çorlu SMMMO verileri Tekirdağ SMMMO'ya, Bodrum ve Fethiye SMMMO verileri Muğla SMMMO'ya, Alanya ve Manavgat SMMMO verileri Antalya SMMMO'ya) verilerine dahil edilmiştir. Bununla birlikte meslek odası olmayan 10 il verileri bağlı oldukları illerin (Şırnak il verisi Mardin SMMMO'ya, Ağrı ve Hakkari il verileri Van SMMMO'ya, Ardahan ve Iğdır il verileri Kars SMMMO'ya, Bayburt il verisi Gümüşhane SMMMO'ya, Kilis il verisi Gaziantep SMMMO'ya, Bingöl il verisi Elazığ SMMMO'ya, Siirt il verisi Batman SMMMO'ya ve Tunceli il verisi Erzincan SMMMO'ya) verilerine eklenmiştir. Benzer şekilde bu illere ilişkin diğer veriler de (nüfus, gelir vergisi mükellef sayısı, kurumlar vergisi mükellef sayısı) bağlı buldukları illere eklenmiştir.

Araştırmanın iki önemli kısıtı bulunmaktadır. Birincisi tüm illerde meslek odası olmaması nedeniyle araştırma 71 il üzerinden yürütülmüş diğer illere ait veriler bağlı oldukları meslek odasının buldukları il verilerine dâhil edilmiştir. İkinci kısıtı ise meslek mensuplarının bağlı oldukları meslek odalarının bulunduğu il dışında faaliyet yapma imkânlarının dikkate alınmamasıdır.

### 4.3. Araştırmanın Yöntemi

Araştırma sürecinde elde edilen veriler 2018 - 2022 yılları arasına aittir ve iki yöntem kullanılarak veriler analiz edilmiştir. Bu yöntemler oran analizi ve istatistiksel analizdir. Birinci yöntemde öncelikle yıllar itibarıyla iller bazında elde edilen mükellef sayıları ve nüfus sayılarına ait veriler ilgili illerin meslek mensubu sayılarına oranlanarak ortalama değerler tespit edilmiştir. Daha sonra bu değerler için değer aralıkları oluşturulmuş ve bu aralıklarda yer alan il sayıları belirlenmiştir. Bu sayede yığılmanın hangi değer aralıklarında gerçekleştiği ortaya konulmuştur. İkinci yöntemde ise öncelikle elde edilen il bazındaki meslek mensubu sayıları, mükellef sayıları ve nüfus sayılarına ait veriler “SPSS 29” programına aktarılmış olup bu programda parametrik olmayan Spearman Korelasyon testi yapılmıştır. Bu bağlamda illerdeki meslek mensubu sayılarının mükellef sayıları ile olan ilişkisinin yönü, derecesi ve anlamlılığı istatistiksel olarak test edilmiştir.

### 4.4. Bulgular ve Tartışma

#### 4.4.1. Oransal Bulgular

Araştırmanın bu bölümünde öncelikle Türkiye'deki yıllara göre meslek mensubu (SMMM+SM), nüfus, mükellef sayıları ve vergi tutarları belirlenmiştir. Sonrasında bu sayı ve tutarlar karşılaştırılarak meslek mensubu başına ortalama değerler hesaplanmıştır. Daha sonra meslek mensubu başına düşen nüfus, gelir vergisi mükellefi, kurumlar vergisi mükellefi aralıklarına göre il sayıları belirlenmiştir. Böylelikle yığılmaların hangi aralıklarda olduğu ortaya konulmuştur.

**Tablo 8. Yıllara Göre Meslek Mensubu (SMMM+SM), Nüfus, Mükellef Sayıları ve Vergi Tutarları**

	2018	2019	2020	2021	2022
<b>Bağımlı Olmayan SMMM ve SM Sayısı</b>	57.076	49.192	51.366	53.238	55.240
<b>Gelir Vergisi Mükellef Sayısı</b>	1.920.586	1.964.548	2.086.100	2.235.576	2.364.625
<b>Gelir Vergisi Tutarı (Bin TL)</b>	175.420.074	207.849.896	203.986.510	285.606.384	367.376.434
<b>Kurumlar Vergisi Mükellef Sayısı</b>	806.622	848.904	918.229	986.318	1.069.339
<b>Kurumlar Vergisi Tutarı (Bin TL)</b>	84.132.155	87.528.217	112.871.319	190.150.638	523.880.239
<b>Nüfus</b>	82.003.882	83.154.997	83.614.362	84.680.273	85.279.553

Tablo 8’de görüldüğü üzere bağımlı olmayan meslek mensubu sayısı 2019 yılında bir önceki yıla göre yaklaşık olarak % 14 düşmesine karşın takip eden yıllarda sürekli artış göstermiştir. İlgili yıllarda gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellef sayısının ise kesintisiz artışı görülmektedir.

**Tablo 9. Yıllara Göre Belirlenen Bazı Ortalama Değerler**

				2018	2019	2020	2021	2022	Ortalama
<b>Bağımsız mensubu ortalama mükellef sayısı</b>	<b>meslek mensubu başına düşen gelir vergisi</b>	GV Sayısı / SMMM ve SM Sayısı	Mükellef Bağımsız SM	34	40	41	42	43	40
<b>GV düşen vergisi tutarı</b>	<b>mükellefi başına düşen ortalama gelir</b>	GV Tutarı / GV Sayısı	Mükellef	91.337	105.800	97.784	127.755	155.364	115.608
<b>Bağımsız mensubu ortalama vergisi mükellef sayısı</b>	<b>meslek mensubu başına düşen kurumlar vergisi mükellef sayısı</b>	KV Sayısı / SMMM ve SM Sayısı	Mükellef Bağımsız SM	14	17	18	19	19	17
<b>KV düşen kurumlar vergisi tutarı</b>	<b>mükellefi başına düşen ortalama kurumlar vergisi tutarı</b>	KV Tutarı / KV Sayısı	Mükellef	104.302	103.107	122.923	192.788	489.910	202.606
<b>Bağımsız mensubu ortalama nüfus</b>	<b>meslek mensubu başına düşen nüfus</b>	Nüfus / Bağımsız ve SM Sayısı	SMMM ve SM	1437	1690	1628	1591	1544	1578

Tablo 9’deki ortalama değerler incelendiğinde meslek mensubu başına düşen ortalama gelir vergisi mükellef sayısı yıllar itibariyle sürekli artış göstermiştir. Meslek mensubu başına düşen ortalama kurumlar vergisi mükellef sayısı 2022 yılı hariç kesintisiz artmıştır. Buna karşın mükellef başına düşen ortalama vergi tutarlarına bakıldığında gelir vergisinde sadece 2020 yılında, kurumlar vergisinde sadece 2019 yılında azalma yaşanmış, diğer yıllarda artış gerçekleşmiştir.

Bu durum Türkiye genelinde değerlendirildiğinde meslek mensuplarının artış hızının mükellef sayılarının artış hızından daha olduğu ileriye sonuca çıkmaktadır. Başka bir ifade ile 2018-2022 yılları arası meslek mensupları başına düşen ortalama mükellef sayısının azalması sorunu olmadığı ifade edilebilir. Fakat bu ortalama değerler Türkiye geneli içindir. İller bazında da durum aynı mıdır? Bu sorunun cevabı ise Tablo 10, 11 ve 12’de yer almaktadır.

**Tablo 10. Yıllara Göre Meslek Mensubu (SMMM+SM) Başına Düşen Nüfus Aralıklarına Göre İl Sayıları**

Meslek Mensubu Başına Düşen Nüfus Aralığı	İl Sayıları					Toplam	
	2018	2019	2020	2021	2022	Değer	Yüzde
0-999	4	1	1	1	1	8	2,25
1000-1999	22	23	23	22	24	114	32,11
2000-2999	24	20	21	24	23	112	31,55
3000-3999	8	12	11	11	14	56	15,77
4000-4999	6	6	7	5	2	26	7,32
5000-5999	2	2	2	5	5	16	4,51
6000-6999	4	2	5	2	1	14	3,94
7000-7999	-	3	-	-	-	3	0,85
8000-8999	-	1	-	-	1	2	0,56
9000-9999	-	-	-	1	-	1	0,28
10000-10999	-	-	1	-	-	1	0,28
11000-11999	1	1	-	-	-	2	0,56
<b>Toplam</b>	<b>71</b>	<b>71</b>	<b>71</b>	<b>71</b>	<b>71</b>	<b>355</b>	<b>100,00</b>

Tablo 10’da yer aldığı üzere meslek mensubu başına düşen nüfus aralıklarına göre il sayıları yıllar boyunca toplu olarak incelendiğinde yoğunluğun (71 ilin %32,11’i) genellikle 1000-1999 aralığında olduğu görülecektir. Tablo 9’da yer alan Türkiye ortalaması da (1578) bu aralıktadır. Meslek odası bulunan toplam 71 ilin % 2,25’i<sup>7</sup> bu ortalamanın bulunduğu aralığın altında % 65,64’ü bu ortalamanın bulunduğu aralığın üzerindedir. Yani bu illerin yaklaşık % 98’inde meslek mensubu başına ortalama nüfus Türkiye ortalamasının bulunduğu aralıktadır ve üzerindedir. 2022 yılı verilerine göre en düşük ortalamalar sırasıyla İstanbul, Ankara, İzmir, Muğla, Antalya illerinde, en yüksek ortalamalar ise sırasıyla Muş, Gümüşhane, Kars, Mardin, Bitlis illerindedir. Diğer bir ifade ile meslek mensubu başına düşen ortalama en az nüfus İstanbul’da, en fazla nüfus ise Muş illerindedir.

**Tablo 11. Yıllara Göre Meslek Mensubu (SMMM+SM) Başına Düşen GV Mükellefi Aralıklarına Göre İl Sayıları**

Meslek Mensubu Başına Düşen GV Mükellefi Aralığı	İl Sayıları					Toplam	
	2018	2019	2020	2021	2022	Değer	Yüzde
0-9	-	-	-	-	-	0	0,00
10-19	-	-	-	-	-	0	0,00
20-29	3	-	1	-	-	4	1,13
30-39	18	8	5	5	4	40	11,27
40-49	27	27	27	25	24	130	36,62
50-59	13	16	16	19	19	83	23,38
60-69	5	12	15	13	12	57	16,06
70-79	3	3	1	4	6	17	4,79
80-89	1	3	4	2	3	13	3,66
90-99	1	1	2	3	2	9	2,54
100-109	-	1	-	-	1	2	0,56
110-119	-	-	-	-	-	0	0,00
<b>Toplam</b>	<b>71</b>	<b>71</b>	<b>71</b>	<b>71</b>	<b>71</b>	<b>355</b>	<b>100,00</b>

<sup>7</sup> Beş yılın ortalaması alınırken il sayılarını ondalıklı olarak ifade etmek (örneğin 2,6 il gibi) anlamsız olacağından, yüzde olarak ifade edilmiştir.

Tablo 11’de yer aldığı üzere meslek mensubu başına düşen gelir vergisi mükellef aralıklarına göre il sayıları yıllar boyunca toplu olarak incelendiğinde yoğunluğun 40-49 aralığında olduğu görülecektir. Tablo 9’da yer alan Türkiye ortalaması da (40) bu aralığın (40-49) en alt sınırındadır. Buna göre meslek odası bulunan toplam 71 ilin yaklaşık %36,62’sinde meslek mensubu başına ortalama 40-49 arası gelir vergisi mükellefi düşmektedir. Bu illerin %12,4’ü bu ortalamanın bulunduğu aralığın altında %50,98’i bu ortalamanın bulunduğu aralığın üzerindedir. 2022 yılı verilerine göre en düşük ortalamalar sırasıyla Ankara, İstanbul, İzmir, Bursa, Edirne illerinde, en yüksek ortalamalar ise sırasıyla Gümüşhane, Niğde, Muş, Artvin, Şanlıurfa illerindedir. Diğer bir ifade ile meslek mensubu başına düşen ortalama en az gelir vergisi mükellefi Ankara’da, en fazla mükellef ise Gümüşhane illerindedir.

Bu sonuçlara göre meslek odası bulunan toplam 71 ilin yaklaşık % 87,6’sında her bir meslek mensubuna Türkiye ortalamasının bulunduğu aralık ve üzerinde gelir vergisi mükellefi düşmektedir. Buna karşın %12,4’ünde ise her bir meslek mensubuna Türkiye ortalamasının bulunduğu aralık altında gelir vergisi mükellefi düşmektedir. Bu açıdan ortalamaya göre meslek mensubu başına düşen gelir vergisi mükellef sayısı bakımından illerin büyük çoğunluğunda bir gelir vergisi mükellef yetersizliğinin görünmediği söylenebilir. Fakat bunlar il bazında ve ortalama değerlerdir. Bu açıdan gelir vergisi mükellef sayısında iller bazında büyük bir sorun yokmuş gibi görünse de kota uygulaması ile ilgili daha net yorum yapılabilmesi için iller içerisindeki meslek mensubu başına düşen gerçek gelir vergisi mükellef sayılarının belirlenmesi gerektirir.

**Tablo 12. Yıllara Göre Meslek Mensubu (SMMM+SM) Başına Düşen KV Mükellefi Aralıklarına Göre İl Sayıları**

Meslek Mensubu Başına Düşen KV Mükellefi Aralığı	İl Sayıları					Toplam	
	2018	2019	2020	2021	2022	Değer	Yüzde
0-5	-	-	-	-	-	0	0,00
6-10	16	4	2	-	-	22	6,2
11-15	39	39	38	34	26	176	49,5
16-20	9	17	18	23	30	97	27,3
21-25	4	6	7	9	8	34	9,5
26-30	1	2	3	2	5	13	3,6
31-35	2	1	2	2	1	8	2,2
36-40	-	2	1	1	1	5	1,4
41-45	-	-	-	-	-	0	0,0
46-50	-	-	-	-	-	0	0,0
<b>Toplam</b>	71	71	71	71	71	355	100,0

Tablo 12’de üzere meslek mensubu başına düşen kurumlar vergisi mükellef aralıklarına göre il sayıları yıllar boyunca toplu olarak incelendiğinde yoğunluğun 11-15 aralığında olduğu görülecektir. Tablo 9’da yer alan Türkiye ortalaması (17), bu aralığın (11-15) üzerindedir. Buna göre meslek odası bulunan toplam 71 ilin yaklaşık yarısında meslek mensubu başına ortalama 11-15 arası kurumlar vergisi mükellefi düşmektedir. Bu illerin %55,7’si bu ortalamanın bulunduğu aralığı altında %17’si bu ortalamanın bulunduğu aralığın üzerindedir. 2022 yılı verilerine göre en düşük ortalamalar sırasıyla Karabük, Edirne, Çorum, Balıkesir, Amasya illerinde, en yüksek ortalamalar ise sırasıyla Mardin, Muş, Batman, Gümüşhane, Elazığ illerindedir. Diğer bir ifade ile meslek mensubu başına düşen ortalama en az gelir vergisi mükellefi Ankara’da, en fazla mükellef ise Gümüşhane illerindedir.

Bu sonuçlara göre meslek odası bulunan toplam 71 ilin yaklaşık % 44,3'ünde her bir meslek mensubuna Türkiye ortalamasının bulunduğu aralık ve üzerinde kurumlar vergisi mükellefi düşmektedir. Buna karşın %55,7'sinde ise her bir meslek mensubuna Türkiye ortalamasının bulunduğu aralık altında kurumlar vergisi mükellefi düşmektedir. Bu açıdan ortalamaya göre meslek mensubu başına düşen kurumlar vergisi mükellef sayısı bakımından illerin çoğunluğunda bir kurumlar vergisi mükellef yetersizliği olduğu söylenebilir. Fakat bunlar il bazında ve ortalama değerlerdir. Bu açıdan kurumlar vergisi mükellef sayısına kota uygulaması ile ilgili daha net yorum yapılabilmesi için iller içerisindeki meslek mensubu başına düşen gerçek kurumlar vergisi mükellef sayılarının belirlenmesi gerektiği açıktır.

#### 4.4.2. İstatistiksel Bulgular

İstatistik analiz süreçlerindeki en önemli nokta hangi analiz türünün veriye uygun olduğudur (Cebeci, 2013:7). Bir araştırmanın sonuçlarının doğru yorumlanabilmesi öncelikli olarak amaca ve veriye uygun istatistiksel testin seçilmesine bağlıdır (Postacı ve Polat, 2017:27).

Literatürde sıklıkla kullanılan Pearson Korelasyon gibi parametrik testlerin temel varsayımlardan birisi normal dağılımdır. Çünkü parametrik test istatistikleri genellikle normal dağılıma dayalı olarak hesaplanmaktadır ve incelenen değişkenin normal dağılması kilit rol oynamaktadır (Uysal ve Kılıç, 2022:222). Bu doğrultuda da verilerin normal dağılıma uygunluğu test edilmelidir.

Normal dağılım eğrisi, ortadaki en yüksek puan frekansına ve uçlara doğru daha küçük frekanslara sahip olan simetrik, çan şeklindeki bir eğriyi tanımlamak için kullanılır (Pallant, 2016). Normallik test edilirken betimsel istatistiklerden (çarpıklık ve basıklık katsayıları vb.), grafiklerden (normal dağılım eğrisi ile histogram, normal Q-Q grafiği, gövde-yaprak diyagramı, kutu grafiği vb.) ya da hipotez testlerinden (Kolmogorov Smirnov, Shapiro Wilk vb.) yararlanılmaktadır (Pallant, 2016; Pituch ve Stevens, 2016:226-230; Uysal ve Kılıç, 2022:222).

Normal dağılıma uygunluk testleri içerisinde Kolmogorov Smirnov ve Shapiro Wilk testleri en yaygın olanlar arasındadır (Yıldırım ve Gökpınar, 2012:109). Shapiro-Wilk testinin grup büyüklüğünün 50'nin altında olması durumunda, Kolmogorov Smirnov testi ise 50'den fazla olması durumunda kullanılması gerekmektedir. Şayet test sonucunda anlamlılık düzeyi 0,05'den büyük çıktı ise normal dağılım, küçük çıktıysa normal dağılım olmadığı yorumu yapılmaktadır (Büyüköztürk, 2008: 7). Bu çalışmada grup büyüklüğünün 50'nin üzerinde olması nedeniyle verilerin normal dağılıma uygunluk testinde Kolmogorov Smirnov testi kullanılmıştır. Elde edilen bulgulara göre ölçeklerdeki verilerin testi sonucuna göre  $p < 0,01$  olduğundan 0,01 anlamlılık düzeyinde normal dağılım şartını sağlamadığı görülmüştür (Postacı ve Polat, 2017:27). Ayrıca çarpıklık ve basıklık katsayıları belirlenmiş -1 ve +1 aralığında olmadığı görülmüştür. Buna göre dağılımın normal olması durumunda çarpıklık ve basıklık katsayılarının -1 ile 1 aralığında olmasının beklendiği fakat çarpıklık katsayısının -1 ile 1 aralığında olması durumunda basıklık katsayısının -2 ile 2 aralığında, basıklık katsayısının -1 ile 1 aralığında olması durumunda ise çarpıklık katsayısının -2 ile 2 aralığında olabileceği kabul edilmektedir (George ve Mallery, 2001; Leech ve diğerleri, 2005'den aktaran Uysal ve Kılıç, 2022:223). Bunlarla birlikte veri setlerinin normal dağılım analizine ilişkin histogramlar, normal Q-Q grafikleri ve kutu grafiklerinden yararlanılmıştır. Sonuç olarak normal dağılım şartı sağlanmadığı için çalışmada ortaya konmak istenen ilişkilerin analizinde parametrik olmayan testler arasında yer alan Spearman Korelasyon testinin

uygulanmasına karar verilmiştir.

#### 4.4.2.1. Hipotezler

Araştırmanın hipotezleri aşağıdaki şekilde belirlenmiştir:

H1: İllerdeki bağımlı olmayan meslek mensubu (SMMM+SM) sayıları ile illerdeki “Gelir Vergisi” mükellef sayıları arasında anlamlı bir ilişki vardır

H2: İllerdeki bağımlı olmayan meslek mensubu (SMMM+SM) sayıları ile illerdeki “Kurumlar Vergisi” mükellef sayıları arasında anlamlı bir ilişki vardır

H3: İllerdeki bağımlı olmayan meslek mensubu (SMMM+SM) sayıları ile illerin “Nüfus” sayıları arasında anlamlı bir ilişki vardır

#### 4.4.2.2. Normallik Testi Sonuçları

Araştırma ile elde edilmiş olan verilerin normal dağılım gösterip göstermediğini ortaya koymak amacıyla yapılan Kolmogorov–Smirnov ve Shapiro–Wilk test sonuçlarına Tablo 14’de ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

**Tablo 13. Normal Dağılımı Belirlemeye Yönelik Test Sonuçları**

	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
SMMM ve SM sayıları	0,366	71	< 0,001	0,304	71	< 0,001
GV mükellef sayıları	0,351	81	< 0,001	0,325	81	< 0,001
KV mükellef sayıları	0,391	81	< 0,001	0,237	81	< 0,001
Nüfus sayıları	0,307	81	< 0,001	0,409	81	< 0,001

Tablo 13’de görüleceği üzere ölçeklerdeki verilerin dağılımının Kolmogorov-Smirnov Testi sonucuna göre  $p < 0,01$  olduğundan 0,01 anlamlılık düzeyinde normal dağılım şartını sağlamadığı görülmüştür.

#### 4.4.2.3. Korelasyon Testi Sonuçları

##### a-Hipotez 1’e İlişkin Bulgular

İllerdeki bağımlı olmayan meslek mensubu (SMMM+SM) sayıları ile illerdeki GV mükellef sayıları arasındaki ilişkiyi tespit etmek için Spearman korelasyon analizi kullanılmıştır. Elde edilen bulgular Tablo 14’de gösterilmiştir.

**Tablo 14. İllerdeki Bağımlı Olmayan SMMM Sayıları ile GV Mükellef Sayıları Arasındaki İlişki**

		GV Mükellef Sayıları
SMMM sayıları	Spearman r	0,961
	p	<0,001
	n	71

İllerdeki bağımlı olmayan SMMM ve SM sayıları ve illerdeki GV mükellef sayıları arasındaki güçlü düzeyde pozitif ( $r_{\text{spearman}}=0,961$ ) ve anlamlı ( $p<0,01$ ) bir ilişki bulunmuştur. Yani illerdeki bağımlı olmayan meslek mensubu (SMMM+SM) sayıları ve illerdeki GV mükellef sayıları güçlü ve anlamlı olarak birlikte artmaktadır. Bu nedenle Hipotez 1 kabul edilmiştir.

### b-Hipotez 2'ye İlişkin Bulgular

İllerdeki bağımlı olmayan meslek mensubu (SMMM+SM) sayıları ile illerdeki KV mükellef sayıları arasındaki ilişkiyi tespit etmek için Spearman korelasyon analizi kullanılmıştır. Elde edilen bulgular Tablo 15'da gösterilmiştir.

**Tablo 15. İllerdeki Bağımlı Olmayan SMMM Sayıları ile KV Mükellef Sayıları Arasındaki İlişki**

		KV Mükellef Sayıları
SMMM sayıları	Spearman r	0,959
	p	<0,001
	n	71

İllerdeki bağımlı olmayan SMMM ve SM sayıları ve illerdeki KV mükellef sayıları arasındaki güçlü düzeyde pozitif ( $r_{\text{spearman}}=0,959$ ) ve anlamlı ( $p<0,01$ ) bir ilişki bulunmuştur. Yani illerdeki bağımlı olmayan meslek mensubu (SMMM+SM) ve illerdeki KV mükellef sayıları güçlü ve anlamlı olarak birlikte artmaktadır. Bu nedenle Hipotez 2 kabul edilmiştir.

### c-Hipotez 3'e İlişkin Bulgular

İllerdeki bağımlı olmayan meslek mensubu (SMMM+SM) sayıları ile illerin nüfus sayıları arasındaki ilişkiyi tespit etmek için Spearman korelasyon analizi kullanılmıştır. Elde edilen bulgular Tablo 16'de gösterilmiştir.

**Tablo 16. İllerdeki Bağımlı Olmayan SMMM Sayıları ile Nüfus Sayıları Arasındaki İlişki**

		Nüfus sayıları
SMMM sayıları	Spearman r	0,929
	p	<0,001
	n	71

İllerdeki bağımlı olmayan SMMM sayıları ve illerin nüfus sayıları arasındaki güçlü düzeyde pozitif ( $r_{\text{spearman}}=0,929$ ) ve anlamlı ( $p<0,01$ ) bir ilişki bulunmuştur. Yani illerdeki bağımlı olmayan meslek mensubu (SMMM+SM) ve illerin nüfus sayıları güçlü ve anlamlı olarak birlikte artmaktadır. Bu nedenle Hipotez 3 kabul edilmiştir.

## SONUÇ ve TARTIŞMA

Dünyanın en eski meslekleri arasında olduğu düşünülen muhasebe mesleği, Türkiye'de 1989 yılında çıkarılan 3568 sayılı kanun ile yasal statüye kavuşmuş, meslek mensubu olunabilme şartları, görev ve sorumluluklar belirlenmiştir. Zamanla büyüyen nüfus, gelişen ekonomi ve çoğalan mükellef sayıları ise



meslek mensubuna olan talebin artmasına neden olmuştur. İşletme faaliyetlerinin sağlıklı ve güvenilir olarak işleyişini sağlayacak verileri oluşturup ilgili taraflar için raporlayan, mükellef ve devlet arasındaki vergi ilişkisine aracılık eden meslek mensubu sayısı zaman içinde hızla çoğalmış, TÜRMOB çatısı altında büyük bir organizasyon haline ulaşmıştır.

Araştırmada il bazındaki muhasebe meslek mensuplarının sayıları ile nüfus ve mükellef sayıları arasındaki ilişki incelenmiştir. Araştırma için oransal ve istatistiksel analiz yöntemlerinden faydalanılmıştır. Araştırma sonuçları, meslek mensuplarına mükellef sayısı bakımından kota getirilmesinin konuşulduğu günümüzde genel ve il bazındaki durumu ortaya koyması açısından daha önemli hale gelmektedir.

Oran analizi sonuçlarına göre meslek mensubu başına düşen ortalama gelir ve kurumlar vergisi mükellef sayıları ve ortalama nüfus sayısı ile mükellef başına düşen ortalama vergi tutarlarının ilgili yıllar itibarıyla artma eğiliminde olduğu tespit edilmiştir. Hangi illerdeki meslek mensubu başına düşen ortalama mükellef sayılarının Türkiye ortalamasının üzerinde veya altında olduğu, yoğunlukların hangi mükellef aralıklarında gerçekleştiği belirlenmiştir.

Araştırma sonuçlarına göre, Türkiye ortalaması dikkate alındığında meslek mensubu başına düşen gelir vergisi mükellef sayısı bakımından illerin büyük çoğunluğunda bir gelir vergisi mükellef yetersizliğinin görünmediği fakat ortalamaya göre meslek mensubu başına düşen kurumlar vergisi mükellef sayısı bakımından illerin yarısından fazlasında bir kurumlar vergisi mükellef yetersizliği olduğu söylenebilir. Fakat bunlar il bazında ve ortalama değerlerdir. Gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellef sayısına kota uygulaması ile ilgili daha net yorum yapılabilmesi için iller içerisindeki meslek mensubu başına düşen gerçek gelir ve kurumlar vergisi mükellef sayılarının belirlenmesi gerektiği açıktır. Gelecek araştırmacıların bu yönde bir araştırma yapmaları tavsiye edilebilir.

İstatistiksel analiz sonuçlarına göre ise illerdeki bağımlı olmayan meslek mensubu (SMMM+SM) sayıları, illerin nüfusu, illerdeki gelir ve kurumlar vergisi mükellef sayıları arasındaki güçlü düzeyde pozitif ve anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir. Başka bir ifade ile bu değerlerin güçlü ve anlamlı olarak birlikte arttığı söylenebilir. Bu sonuçlara göre illerin bağımlı olmayan meslek mensubu sayıları ile vergi mükellef sayılarının dengeli bir şekilde değiştiği ifade edilebilir.

## KAYNAKÇA

- Aratoğlu, T. Ü. (2021). Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaşadığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri: Zonguldak-Bartın-Karabük Örneği. *International Journal of Applied Economic and Finance Studies* 6(2), s.40-62.
- Arslan, Ü. & Kılıç, M. (2020). Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabetin Boyutu: Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma . *Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi* , 15 (1), s.205-218
- Aslanoğlu, S., Çakmak, N.& Baran, E. (2021). Muhasebe Meslek Mensuplarının Mükellef Sayılarına Kota Getirilmesine İlişkin Bir Araştırma: Ankara İli Örneği. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 14 (3), s. 1133-1161. doi: 10.29067/muvu.905324
- Aydemir, O. (2015). Muhasebe Meslek Mensuplarının Karşılaştıkları Sorunlar ve Beklentiler . *Muhasebe ve Finansman Dergisi* , (67) , 71-84 . doi: 10.25095/mufad.396577

- Cebeci, H.İ. (2013). Bilişim Teknolojileri İçin İşletme İstatistiği. Sakarya: Sakarya Üniversitesi Uzaktan Öğretim Raporu.
- Demir, M., Elden Ürgüp, S. & Çerikçioğlu, G. (2017). 3568 Sayılı Yasa Ve Sonrasındaki Yasal Düzenlemelerin SMMM Mesleğine Etkisinin Nitel Araştırma Yöntemi İle İncelenmesi: Sivas İlinde Bir Araştırma. Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 17 (33), s.188-209. doi: 10.30976/susead.327656
- Gangwar, S. & Gangwar, D. (2008). Fundamental Principles Of Accounting.. <https://ebookcentral.proquest.com>, (15.03.2018).
- GİB (2023). 2022 Faaliyet Raporu. Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.
- Güvemli, O. (2013). Cumhuriyet Döneminde Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesi Üzerine. MUFTAV Dergisi, 4, s. 136-151.
- Kazan, M. (2014). Muhasebe Meslek Mensuplarının Mükellef Sayıları İle Hizmet Kaliteleri Arasındaki İlişkinin Ölçümü; Kahramanmaraş İli Örneği. Kahramanmaraş: Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Öndeş, T. (2012). Genel Muhasebe. Erzurum: Atatürk Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını
- Özdemir, O. & Yıldırım, M. (2020). Muhasebe Meslek Mensuplarının Nüfus Ve Mükellef Yoğunluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma . Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi, 11 (26), s.118-135 . doi: 10.21076/vizyoner.652835
- Pallant, J. (2016). A Step by Step Guide to Data Analysis Using IBM SPSS (6th Edition). USA:McGraw Hill Education.
- Pituch, K. A. & Stevens, J. P. (2016). Applied Multivariate Statistics For The Social Sciences. (6. Baskı). USA: Routledge.
- Postacı, B. & Dönmez Polat, D. (2017). Liderlik Tarzı İle Yetenek Yönetimi Arasındaki İlişkinin Analizi: Beş Yıldızlı Otel İşletmelerinde Bir Araştırma. Researcher: Social Science Studies. 5(8), s.21-37
- Sevilengül, O. (2009). Genel Muhasebe. (9. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi
- Tunçel, M.B., & Alptürk, Y. (2022). Examining of the Relationship Between the Number of Companies Opened and Closed and the Numbers of Accounting Professionals: The Case of Turkey, Journal of Economics and Administrative Sciences, 23(2), s. 447-454
- TÜRMOB (2022). Çalışma Raporu 2022. [www.turmob.org.tr](http://www.turmob.org.tr), (20.09.2023)
- Uysal, İ. & Kılıç, A. F. (2022). Normal Distribution Dilemma. Anadolu Journal of Educational Sciences International, 12(1), s. 220-248. <https://doi.org/10.18039/ajesi.962653>