

ARAŞTIRMA MAKALESİ / RESEARCH ARTICLE

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ NÜFUS VE MÜKELLEF YOĞUNLUĞUNUN TESPİTİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA*

A RESEARCH ON THE DETERMINATION OF THE POPULATION AND TAXPAYER DENSITY OF ACCOUNTANTS

Dr. Öğr. Üyesi Ozan ÖZDEMİR¹

Mehmet YILDIRIM²

ÖZ

İşletmeler ve toplum açısından önemli bir görevi üstlenen ve saygın bir kariyer mesleği olan muhasebecilik mesleğinin mevcut durumunun araştırıldığı bu çalışmada Türkiye’de muhasebe meslek mensuplarının illere göre dağılımına odaklanılmıştır. İlk olarak muhasebe mesleğinde gelinen aşama ile birlikte meslekte kullanılan unvanlar, mesleğe giriş şartları ile meslek mensupları ile ilgili ayrıntılı bilgilere yer verilmiştir. Araştırma kısmında serbest muhasebeci (SM), serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM) ve yeminli mali müşavir (YMM) olarak faaliyette bulunma yetkisine sahip meslek mensuplarının il bazında yoğunlukları tespit edilmiştir. Araştırmanın oransal analiz kısmında meslek mensuplarının nüfus ve vergi mükellefleri açısından il bazında ortalama yoğunlukları tespit edilmiştir. Meslek mensubu başına en yüksek ve en düşük dağılımın gerçekleştiği iller sıralanarak tablolar halinde sunulmuştur. Araştırma sonuçlarına göre sayısal olarak çok meslek mensubunun bulunduğu illerin, yapılan oran analizinde meslek mensubu başına nüfus ve mükellef sayıları sıralamasında önemli ölçüde farklılaştığı tespit edilmiştir. Önemli bir sonuç olarak meslek mensubu başına en çok vergi mükellefi düşen iller tespit edilmiştir. Bu illerde göreceli olarak nüfusun az olduğu aynı zamanda meslek mensubunun da sayıca az olduğu görülmektedir.


Anahtar Kelimeler: Muhasebe Mesleği, Nüfus, Vergi Mükellefleri, Mesleki Yoğunluk.


JEL Sınıflandırma Kodları: M40, M41, M42.

ABSTRACT

In the study, the current status of the accountancy profession, which is a respected career profession and which plays an important role in terms of enterprises and society, is investigated by focusing on the distribution of the members of the profession by province. Firstly, with the progress in the accounting profession, the titles used in the profession, requirements and detailed information about the members of the profession are given. In the research part, the density of the occupational members authorized to act as independent accountants, independent accountants, and certified public accountants on a provincial basis is determined. In the proportional analysis part of the research, the average density of the members of the profession in terms of population and taxpayers is determined. The provinces with the highest and lowest distributions per occupational member are listed and presented in tables. According to the results of the research, it is found that in the ratio analysis of the provinces

* Bu çalışma, Dr. Öğr. Üyesi Ozan ÖZDEMİR danışmanlığında Mehmet YILDIRIM tarafından hazırlanan “Türkiye’de Muhasebe Mesleği İstihdam Durumu Üzerine Bir Araştırma” başlıklı yüksek lisans tezinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

¹  Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Bankacılık ve Finans Bölümü, ozanozdemir@sdu.edu.tr

²  Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Bilim Uzmanı, myyldrm123@hotmail.com

with the highest number of professionals, the number of population and taxpayers per profession differs. As an important result, those provinces having the highest taxpayers per profession member are identified. Among these provinces, it is seen that the population is relatively low and the number of occupational members is low.

Keywords: Accounting Profession, Population, Taxpayers, Professional Density.

JEL Classification Codes: M40, M41, M42.

1. GİRİŞ

İşletmelerin niteliklerine uygun olarak organize edilen bilgi, kontrol ve öngörme aracı olma fonksiyonlarını yerine getiren muhasebe; işletme yönetimine etkin bir biçimde katkı sunmaktadır. Sermaye piyasalarının gelişimi, yasal düzenlemeler ve uluslararası entegrasyon ihtiyacı gibi faktörlerin etkilediği aynı zamanda çeşitli paydaşlara yapılan finansal bilgi raporlamaları muhasebe sürecinin çıktısıdır (Sevilengül, 2014: 10-11). Muhasebecilik işinin; mevzuatta belirtilen kurallara ve iş hayatındaki uygulamalara uyularak, şeffaf, zamanında, bağımlı veya bağımsız meslek üyelerince sürekli olarak yapılması muhasebe mesleğinin kapsamını oluşturmaktadır. Muhasebeci, işletmenin mevcut durumunu gerçekçi bir şekilde, mevzuata ve teamüllere uygun olarak kaydeder, tutulan kayıtları analiz eder ve elde edilen bilgiyi ilgililere raporlar. Toplumla karşı olan sorumluluk bilincinin farkında olan ve bu mesleği farklı isimler altında icra eden kişi meslek mensubu olarak tanımlanır (Ayboğa, 2003: 330). Her mesleğin kendine özgü özellikleri bulunmakla beraber; mesleğin önemi, bilgi ve beceri gerektirmesi, tecrübe ve sorumluluğun ön planda olması, özel bir iş olup bilgi güvenliğinin ön planda olması özellikleri ile diğer mesleklerden ayrılır (Ertaş, 2011: 157).

İşletmelerin hesap hareketlerinin sistemli bir şekilde hazırlanması ve sunulması muhasebe süreçleri ile mümkündür. Muhasebe uygulamaları ile işlemler, parasal olarak sınıflandırılmakta ve özetlenebilmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının çalışmaları sonucu ulaşılan bilgiler ile işletme faaliyetleri planlanabilir, sürdürülebilir ve denetlenebilir hale gelmektedir (Gangwar ve Gangwar, 2008: 8). Muhasebecilik mesleğinde uzmanlaşma ve profesyonelleşme için finansal muhasebe bilgi birikimi tanımlamaları ile dürüstlük, bağımsızlık ve saygınlık gibi çeşitli kişisel nitelikler ve mesleğe giriş ve uygulamalar ile ilgili mevzuatın tanımlanması gerekliliği ortaya çıkmaktadır (Hines, 1989: 72).

Genel ekonomide yaşanan gelişmelerin yanı sıra, firmaların iş hacimlerindeki ve faaliyet alanlarındaki değişimler, mevzuatların değişmesi, meslek mensubu sayısında yaşanan hızlı artış ile haksız rekabetin artması ve ücret sorunu nedeni ile muhasebe mesleği gittikçe karmaşık bir hal almaktadır. Ancak mesleki çalışma koşulları ve ücretlerde önemli bir değişiklik olmaması meslek mensuplarınca şikâyet edilen bir konu olmaktadır (Aydemir, 2015: 72).

Çalışma kapsamında Türkiye’de muhasebecilik mesleği ve mesleğe giriş ile ilgili kavramsal çerçeve belirlenerek, ilgili literatür taraması ve istihdam olanaklarının iller bazında yoğunluk bakımından araştırılması amaçlanmıştır.

2. MUHASEBECİLİK MESLEĞİ İLE İLGİLİ ÖNEMLİ GELİŞMELER

Muhasebe meslek mensupları kapsamı ve sınırları belirli bir çalışma alanında faaliyet göstermektedir. Bu kapsam işletmeye ait işlemlerin muhasebe sürecine alınması sonucu elde edilen verilerin sunulabilir hale getirilmesi, mali tabloların hazırlanması, yorumlanması ve denetlenmesinden çok daha geniştir. Müşterileri ile aralarında bazı ifa yükümlülüklerini kapsayan, içinde zaman, taraflar, konu ve şartların olduğu sorumluluklar doğrultusunda iş görmektedirler. Muhasebe meslek elemanları bireysel iş görme edimi üzerine oluşmuştur. Ancak bu sürecin çıktılarını ile aynı zamanda topluma da hizmet edilmektedir (Tudor, 2013: 932).

Muhasebe mesleğinin kurumsal bir yapıya dönüşmesi adına önemli gelişmelerin başında mesleki organizasyonların kurulması ve faaliyetleri yer almaktadır. Mesleki örgütler (İngiltere, ABD vb.), ilk kuruluş dönemlerinden itibaren ekonomik özerklik ve kamu görevi sorumlulukları arasındaki karşılıklı çatışma sorununa çözüm üretme amacıyla çalışmalar yürütmekte ve ihtilafların çözülmesi vb. konularda katkılar sağlamaktadır (Lee, 1995: 48).

Muhasebenin meslek haline gelmesi açısından önemli bir gelişme 1989 yılında yürürlüğe giren 3568 sayılı yasadır. Meslek sadece kanunla sınırlı kalmayıp tebliğ ve yönetmelikler çıkartılarak sürekli güncel tutulup güçlendirilmeye

çalışılmıştır. 3568 sayılı muhasebe ilgili kanunu muhasebeciliği, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavir şeklinde üç farklı kategoriye ayırmıştır (Kutlu, 2008: 3). Bu kanunun amacı gerçek, güvenilir, tarafsız elde edilen bilgileri ilgili kurum ve kuruluşlara sunmaktır. 3568 Sayılı Kanun, Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik odalarının kurulmasını, odalar birliğinin kurulmasını, yönetim ve denetim organlarının oluşturulmasını sağlamaktadır. Bu sistemi oluşturan birlik ise TÜRMOB olmuştur (3568 Sayılı Kanun).

Muhasebe mesleğinin sistemli olarak icra edilmesini sağlanmasında yasal düzenlemelerin etkisi kadar oda, birlik ve benzeri mesleki örgütlerin oluşumu da önemlidir (Güvemli, Aytulun ve Şişman, 2013: 20). Başta Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) olmak üzere, TÜRMOB'a bağlı olan meslek odaları, TESMER, kurulan vakıflar ve dernekler mesleki uygulamalara yön vermektedir ve mesleğin gelişimine hizmet etmektedir. Bu kapsamda faaliyet gösteren diğer mesleki örgütlerden başlıca kuruluşlar şunlardır;

- Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim Araştırma Derneği,
- Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı,
- Türkiye Muhasebeciler Derneği,
- Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Vakfı.

Muhasebe mesleğinin gelişimi muhasebe eğitimi ile doğrudan ilişkilidir. Muhasebe meslek eğitimi en sade hali ile mesleki alanda gerekli olan teorik, uygulamalı bilgi ve becerilerin arttırılması olarak tanımlanır. Muhasebenin evrenselleşmesi ile meslek eğitimi zorunlu olmuştur. Meslek kuruluşları, meslek yüksekokulları ve fakültelerde verilen muhasebe eğitiminin sürekli olarak güncellenmesi ve gelişmelerin takip edilmesi meslek eğitiminin gereği oluşturmuştur (Demir, 2012: 113). Türkiye'de verilen muhasebe eğitimin amacı muhasebe mesleğinin her aşamasında kalifiye meslek mensubu yetiştirmek olmuştur (Şengel, 2011: 169-170).

Muhasebe eğitimi veren kurum ve kuruluşlar muhasebeyi bir bilgi gelişimi süreci olarak sunmalıdırlar. Muhasebe bilgisinin nasıl tanımlanacağı, bilgi düzeyinin nasıl belirleneceği, nasıl bir bağlantı kurulacağı ve ölçüleceği önemlidir. Muhasebe eğitimi veren kursların bazı özellikleri barındırması gerekir. Bu özellikler şu şekilde sıralanmaktadır (AECC, 1990: 309);

- Organizasyonlarda bilgi sağlama ve karar verme,
- Bilgi sistemlerinin kullanılması ve tasarlanması,
- Kamuya açık raporlama ve tasdik,
- Muhasebe mesleği ile ilgili bilgi sağlamaktır.

3. TÜRKİYE'DE MUHASEBE MESLEĞİ

Belirli unvanlar altında yürütülen muhasebecilik mesleği farklı görev tanımları ve statülerde istihdam edilebilmektedir. 3568 sayılı kanununa dayanarak bir işyerinde hizmet akdi ile çalışıp ve sadece çalıştığı işyeri ile ilgili muhasebe işlemlerini yürütüp, bildirim ve beyanname düzenleyen muhasebe meslek mensubu bağımlı muhasebeci olarak nitelendirilir. 3568 sayılı kanuna göre ruhsatlı olan serbest muhasebeci(SM) ve serbest muhasebeci mali müşavirlerden (SMMM) bazıları kendi bürolarında bazıları ise işletmelerde bağımlı olarak çalışmaktadır. İşletmelerden ayrı olarak kendi bürolarında çalışan ruhsatlı meslek mensupları bağımsız olarak tanımlanmaktadır (Özkan, 2006: 100). 2008 yılında ilgili kanunda yapılan değişiklikler ile "serbest muhasebecilik" unvanı kanundan çıkarılırken (5786 sayılı kanun), yayımlanan yönetmelikle de serbest muhasebecilik unvanı yürürlükten kaldırılmıştır (TÜRMOB, 2015). Ağırlıklı olarak ticaret lisesi veya ön lisans eğitimi alan meslek mensuplarının taşıdığı bu unvanın kaldırılması ile en az eğitim düzeyinin lisans eğitimi ile karşılanması sağlanmıştır. Farklı unvanlarda faaliyette bulunma durumu olan muhasebe mesleğinde; Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavir(YMM) ve Bağımsız Denetçi unvanlarıyla faaliyetlerini sürdürmektedir.

3.1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik

Serbest muhasebeci mali müşavirlerin, işletmelerin mali işlemleri ile ilgili danışmanlık yapmak, vergi, ticaret kanunları ve diğer ilgili mevzuatlar çerçevesinde tablolarını oluşturmak işletmenin defterlerini tutmak,

beyannamelerini düzenlemek gibi görevleri vardır (Kaya, 1991: 101-102). Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mâli mevzuat ve uygulamaları ile ilgili işlerini takip etmek vb. kanunla tanımlanmış mesleki faaliyet konularının temelini oluşturmaktadır. Bu konuların yanı sıra meslek mensuplarının faaliyet alanında ilişkili taraflardan gelen taleplere yanıt verme, müşterilerinin mâli konulardaki her türlü bilgi ihtiyacını karşılama, müşterilerinin devlete karşı yükümlülüklerini yerine getirmelerine yardımcı olma vb. geniş kapsamlı bir çerçeve bulunmaktadır. Bu kapsamda meslek mensuplarının gerçekleştirdiği faaliyetler arasında; müşterilerinin vergi idaresi, sosyal güvenlik kurumu, meslek odaları ve diğer resmi kurumlarla yürütülmesi gereken iş ve işlemlerin takip edilmesi de yer almaktadır (Dalğar ve Tekşen, 2017: 41).

Serbest muhasebeci mali müşavirlik unvanı ile mesleki faaliyetleri yürütebilmek için birçok meslek dalında olduğu gibi mesleğe giriş önemli genel ve özel ön şartlara bağlıdır. Bu şartlar arasında mesleğin saygınlığını ve seviyesini korumaya yönelik genel şartların yanı sıra mesleki bilgi, beceri ve yetkinlik düzeyini sağlamayı ve geliştirmeyi amaçlayan özel şartlar da bulunmaktadır (3568 Sayılı Kanun: md.4).

Tablo 1’de meslek mensuplarının 2016 ve 2017 yılları itibarıyla SM ve SMMM’lerin bağımlı ve bağımsız çalışma sayıları ile toplam içerisindeki paylarına yer verilmiştir. Tablodan da görüleceği üzere bağımsız (serbest) çalışan meslek mensuplarının toplam içerisindeki payı her iki yılda da çoğunluğu oluşturmakta ve %53 seviyesinin üzerindedir. Toplam meslek mensubu sayısında yaklaşık %4’lük(4.190) artış olsa da bağımlı ve bağımsız çalışan dağılımında önemli bir değişiklik olmamıştır.

Tablo 1. SM ve SMMM Bilgileri

Çalışma Türü	2016		2017	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Bağımlı	46.507	46,70	48.711	46,93
Serbest	53.088	53,30	55.074	53,07
Toplam	99.595		103.785	
Cinsiyet	2016		2017	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Kadın	27.966	28,08	29.963	28,87
Erkek	71.629	71,92	73.822	71,13
Toplam	99.595		103.785	
Eğitim Türü	2016		2017	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
İlköğretim	1.415	1,42	1.347	1,30
Meslek Lisesi	12.615	12,67	12.391	11,94
Ön lisans	4.236	4,25	4.160	4,01
Lisans	76.270	76,58	79.833	76,92
Yüksek Lisans	4.934	4,95	5.877	5,66
Doktora	125	0,13	127	0,12
Toplam	99.595		103.785	

Kaynak: TÜRMOB verilerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tabloda yer verilen cinsiyet dağılımından; meslek mensupları içerisinde erkeklerin oranının her iki yılda da %71 seviyesinin üzerinde olduğu görülmektedir. Ancak kadın meslek mensuplarında ilgili yıllarda 1.997kişi(2016’ya göre %7,14) artış olurken, erkek meslek mensuplarında 2.193 kişi(2016’ya göre %3,06) artış yaşanmıştır. Bu durumun etkisiyle 2017 yılında erkek meslek mensuplarının toplam içindeki payı azalırken, kadın meslek mensuplarının payı artmıştır.

Daha önce ilköğretim, meslek lisesi ve ön lisans mezunlarının meslek mensubu olabilme imkânı varken, 3568 sayılı yasa ile muhasebe mesleğine giriş için getirilen şartlara göre sadece lisans mezuniyet derecesi ve bu

derecenin üstündekiler SMMM unvanına sahip olabilmektedir. Tabloya göre 2016 ve 2017 yılında SM ve SMMM unvanlarına sahip ilköğretim, meslek liseleri ve ön lisans mezunları bu unvanı daha önceden almış ve hala mesleği icra edenlerden oluşmaktadırlar. Bu üç eğitim düzeyinde de sayısal ve oransal olarak düşüşler dikkat çekerken, SM ve SMMM unvanına sahip en yüksek eğitim durumu lisans derecesi olarak ortaya çıkmaktadır. Yüksek lisans derecesine sahip meslek mensubu sayısında yaşanan artış ile birlikte oransal bir artış da meydana gelmiş ve 2017 yılında yüksek lisans mezunu meslek mensupları eğitim durumlarına göre dağılım içinde %5,66 paya sahip olmuştur. Eğitim düzeyleri içerisinde en düşük pay ise doktora derecesine sahip meslek mensuplarına aittir. 2017 yılında 127 doktora derecesine sahip meslek mensubu bulunmaktadır ve oransal olarak bu durum %0,12'ye karşılık gelmektedir.

3.2. Yeminli Mali Müşavirlik

Yeminli mali müşavirler, firmaların mali tablolarını ve beyanlarını mevzuata dayanarak doğrulayıp muhasebe ve finansal raporlama standartlarına göre inceleyerek tasdik yapan kişilerdir (3568 Sayılı Kanun, md: 2). Yeminli Mali Müşavirlerin onayladıkları bilgi belgeler vergi dairesi ve diğer kurumlar tarafından dayanak olarak kabul edilir başka bir kamu görevlisi tarafından tekrar incelenmez. Bu yetki ile yeminli mali müşavirler de devletin mali yükünü azaltmakta, denetimde verimliliği sağlamaktadırlar. Tüm bu bilgiler çerçevesinde yeminli mali müşavirin temel faaliyet alanı denetim, danışmanlık ve tasdik görevlerini kapsamaktadır (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 577-580).

Yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu bir kamu hizmetidir. Mevzuatta kendilerine çizilen sınırlar çerçevesinde faaliyetlerde bulunulan, faaliyetlerinden dolayı mükellefler ile müteselsil ve müşterek olarak sorumlu olunan iş ve işlemler yürütülmektedir (Çürük ve Tüm, 2011: 59). Yeminli mali müşavirler, serbest muhasebeci mali müşavirlerin belirli görev tanımlarına sahiptir ancak defter tutma, muhasebe bürosu açma ve bu bürolara ortak olma gibi faaliyetler engellenmiştir (3568 Sayılı Kanun, md: 2). Bu özellikleri ile de Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik mesleğinden ayrılmıştır.

Yeminli mali müşavir unvanına sahip olmak için en az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak, yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak ve ruhsat almış olmak şeklinde kanunda belirtilen özel şartların sağlanması gerekir. Bunun yanında, kanunlara göre vergi inceleme yetkisi almış olanların bu yetkiyi aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri kabul görmektedir. Hukuk, İktisat, Maliye, İşletme, Muhasebe, Bankacılık, Kamu Yönetimi ve Siyasal Bilimler dalında öğretim üyeliği ya da görevliliği yapmış olanların bu hizmetlerde geçen süreleri serbest muhasebeci mali müşavirlikte geçmiş süre olarak kabul edilir (3568 Sayılı Kanun, md: 9).

Yeminli mali müşavirlerin temel görevleri arasında denetim, danışmanlık ve tasdik gibi görev tanımları yer almaktadır. Denetim faaliyeti YMM'lerin asli görevlerindedir ve yeminli mali müşavirler iki farklı denetim mekanizmasını kullanmaktadırlar. Uygunluk denetimi olarak da bilinen muhasebe denetimi yapılan muhasebe işlemlerinin ve raporlamaların mevzuata uygunluğunu denetler. Denetimi yapılan bilgiler önceden belirlenmiş muhasebe standartları karşılaştırılır (Uzay, Tanç ve Erciyes, 2009: 127). Yeminli mali müşavirler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mâli tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler. Yeminli mali müşavirlerin tasdik edeceği alanları Maliye Bakanlığı belirler. Kamu kurum ve kuruluşlarına teslim edilmek üzere verilen tablolar incelenmiş belge hükmü görür (3568 Sayılı Kanun, md:12). Vergi kaybının önlenmesi amacıyla yapılan vergi denetimi, ödenecek vergileri belirlemek ve doğruluğunu tespit etme işlevlerini yerine getirir. Kamusal bir nitelik taşıyan vergi denetiminde muhasebe ve denetimde uzmanlaşmış olan yeminli mali müşavirlerin de görev ve sorumlulukları bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı'nın YMM'lere tasdik açısından verdiği bazı yetkiler arasında; ihracatta, uluslararası taşımacılıkta, temel gıda maddeleri, araçlar vb. hususlarda KDV iadesi, yeniden değerlendirme, değer artış fonunun sermayeye eklenmesi, kurumlar vergisi istisnası gibi hususlar yer almaktadır. Yeminli mali müşavirler diğer bakanlık ve resmi mercilerce tanımlanan görevleri de yerine getirmektedir (Bursa YMMO, 2018). Vergi kanunları ile ilişkili hükümler çerçevesinde yapılacak tasdik işlemlerinde işlemlerin vergi boyutunun bulunması denetiminin önemini bir kez daha ortaya çıkarmaktadır.

Yeminli mali müşavirler 3568 sayılı kanun çerçevesinde denetim ve tasdik faaliyetinin yanında danışmanlık hizmeti verebilmektedirler. Muhasebe ve vergi danışmanlığı dışında da danışmanlık hizmeti mümkün kılınmıştır

TÜRMOB'a kayıtlı yeminli mali müşavirlerle ilgili bazı bilgiler aşağıda verilmiştir.

Tablo 2. YMM Bilgileri

Çalışma Türü	2016		2017	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Bağımlı	2.135	45,20	2.079	43,81
Serbest	2.588	54,80	2.666	56,19
Toplam	4.723		4.745	

Cinsiyet	2016		2017	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Kadın	361	7,64	372	7,84
Erkek	4.362	92,36	4.373	92,16
Toplam	4.723		4.745	

Eğitim Türü	2016		2017	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Lisans	3.722	78,81	3.734	78,69
Yüksek Lisans	667	14,12	684	14,42
Doktora	334	7,07	327	6,89
Toplam	4.723		4.745	

Kaynak: TÜRMOB verilerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tabloya göre 2016'dan 2017'ye bağımlı çalışan YMM sayısı azalırken, serbest çalışan YMM sayısı artmıştır. 2016 sonu itibari ile YMM sayısı 4.723 iken 2017 sonu itibari ile 22 kişilik artışla YMM sayısı 4.745 olmuştur. Tablo 2'deki bilgiler doğrultusunda 2016 yılsonundan 2017 yılsonuna geçildiğinde kadın YMM sayısı 11 kişilik bir artış görülmektedir. Oran olarak bakıldığında ise 2016 yılında %7,64 olan oran 2017 yılında % 7,84'e yükselmiştir. Erkek YMM sayısında da 11 kişilik bir artış görülse de toplama oranlama yapıldığında iki yıl karşılaştırıldığında 2017 yılında azalma görülmektedir. 2016 yılında % 92,36 olan oran, 2017 yılında % 92,16 ya düşmüştür.

Yukarıdaki tabloda yer verildiği gibi ilköğretim, meslek liseleri ve ön lisans mezunları YMM olamamaktadır. YMM'ler içinde en yüksek paya sahip olan eğitim düzeyi lisans mezunlarıdır. 2016 yılında %78,81 olan lisans mezunlarının toplam içindeki payı, 2017 yılında ise %78,69'dur. Sıralama yapıldığında ikinci sırada yüksek lisans mezunları ardından doktora mezunları gelmektedir. Yüksek lisans mezunu sayısında 2017 yılında 17 kişilik bir artış görülmektedir.

3.3. Bağımsız Denetçi

İşletmelerin mâli tablolarının işletme dışından uzmanlar tarafından denetlenmesi olan bağımsız denetim; “*finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması*” faaliyetlerini kapsamaktadır. Serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik kanununa göre yeminli mali müşavir ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu(KGK) tarafından bağımsız denetim ile yetkilendirilen kişilere de “bağımsız denetçi” denilmektedir (KGK Kararname, 2011: md.2).

Bağımsız denetçiler, bağımsız bir şekilde işletmelerin finansal tablolarının doğruluğunu, muhasebe standartlarına uygunluğunu tespit etmeye çalışan kişilerdir. Bağımsız denetçilik yetkisi, KGK tarafından serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlere mesleki yeterlilik şartlarının sağlanması koşuluyla mevzuat hükümlerine göre verilmektedir. Bağımsız Denetçiler işletmenin finansal tablolarını genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğunu denetlemektedir. Kamu gözetim kurumu tarafından yayımlanan bağımsız denetim yönetmeliğine göre bağımsız denetçilerin alabilecekleri unvanlar; denetçi, kıdemli denetçi ve başdenetçidir. Denetçilikte altı yılını doldurmayanlara kıdemli denetçi ve on yılını doldurmayanlara başdenetçi unvanı verilememektedir(KGK Yönetmelik, md: 27).

Bağımsız denetçilik stajını başlatmak için denetçilik sınavından başarılı olma veya meslek mensubu olma şartı bulunmamaktadır. Meslek sınavı henüz kazanılmadan da staj süreci başlatılabilmektedir. 3 yıl staj süresini tamamlayan, bağımsız denetim sınavından başarılı olan ve meslek mensubu olan kişiler bağımsız denetçi olma hakkı kazanmaktadır. Ayrıca en az 15 yıl tecrübesi olan meslek mensuplarında uygulamalı meslek eğitimi şartı aranmamaktadır. 3568 sayılı kanun çerçevesinde yapılan staj veya işletme, iktisat, maliye, muhasebe gibi alanlarda yapılan yüksek lisans eğitimi bağımsız denetçilik staj süresini bir yıl azaltmaktadır, böylelikle staj süresi 2 yıla düşmektedir (KGK Tebliğ, 2013).

Tablo 3. 2016 ve 2017 Yıllar İtibari İle Kurum Tarafından Yetkilendirilen Bağımsız Denetçiler

Meslek Mensubiyeti	2016		2017	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
SMMM	1.505	94,65	1.146	96,30
YMM	85	5,35	44	3,70
Toplam	1.590		1.190	

Kaynak: KGK verilerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Bağımsız denetçi olarak yetkilendirilecek kişiler tüm şartları sağladıktan sonra KGK'ye yetkilendirme başvurusunda bulunur. Yetkilendirme başvuru sonucu olumlu olarak görülenler harç ve ücretleri öder, kuruma tescil talebinde bulunurlar. Tablo 3'te KGK tarafından 2016 ve 2017 yıllarında yetkilendirilen bağımsız denetçi sayılarına yer verilmiştir. İlgili dönemde yetkilendirilen bağımsız denetçilerin büyük çoğunluğunu SMMM'ler oluşturur. 2016 yılında toplam 1.590 SMMM ve YMM bağımsız denetçi yetkisi alırken 2017 yılında yetkilendirilen meslek mensubu sayısı ise 1.190'dur. Bağımsız denetçilik ile ilgili toplam sayılar Tablo 4'te özetlenmiştir. KGK'nin 2016 ve 2017 verilerine göre bağımsız denetçilerin yetkilendirilmesi ve tescili ile ilgili veriler şu şekilde verilmiştir;

Tablo 4. Bağımsız Denetçi Sayıları

Meslek Mensubiyeti	2016			2017		
	Yetkilendirilen	Tescil Edilen	Tescil Edilmeyen	Yetkilendirilen	Tescil Edilen	Tescil Edilmeyen
SMMM	13.442	11.840	1.602	14.588	12.959	1.629
YMM	2.974	2.703	271	3.018	2.707	311
Toplam	16.416	14.543	1.873	17.606	15.666	1.940

Kaynak: KGK(2018) verilerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

2016 yılına göre yetkilendirilen, tescil edilen ve tescil edilemeyen bağımsız denetçi sayıları, 2017 yılında artış göstermiştir. Bağımsız denetçiler içinde SMMM'ler, YMM'lerden daha fazladır. Bağımsız denetim kuruluşları bağımsız denetim yapmak üzere, KGK tarafından yetkilendirilen sermaye şirketleridir. Bağımsız denetçilik faaliyeti, denetim kuruluşlarına ortak olunarak, denetim kuruluşlarınca istihdam edilerek veya bireysel olarak yapılabilen bir meslek alanıdır. Tablo 5'te bağımsız denetim kuruluşlarının illere göre dağılımları sayısal ve oransal olarak sunulmuştur.

Tablo 5. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının İllere Göre Dağılımları

İller	2016		2017	
	Tescil Edilen Şirket Sayısı	Toplam İçindeki Payı (%)	Tescil Edilen Şirket Sayısı	Toplam İçindeki Payı (%)
Adana	1	0,42	2	0,8
Ankara	43	18,3	45	18,1
Antalya	8	3,4	9	3,6
Bursa	11	4,7	13	5,2
Çanakkale	1	0,42	1	0,4
Denizli	1	0,42	1	0,4
Elazığ	1	0,42	1	0,4
Eskişehir	1	0,42	1	0,4
Gaziantep	8	3,4	9	3,6
Hatay	-		1	0,4
İstanbul	132	56,2	135	54,2
İzmir	15	6,3	17	6,8
Kayseri	3	1,3	3	1,24
Kocaeli	1	0,42	1	0,4
Malatya	1	0,42	1	0,4
Manisa	1	0,42	1	0,4
Mersin	-		1	0,4
Sakarya	1	0,42	1	0,4
Samsun	3	1,3	3	1,24
Sivas	1	0,42	1	0,4
Şanlıurfa	1	0,42	1	0,4
Zonguldak	1	0,42	1	0,4
Toplam	235	100	249	100

Kaynak: KGK verilerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablodaki sonuçlara göre 2016 ve 2017 yıllarında tescil edilen şirket sayısı en çok olan il İstanbul ardından Ankara'dır. 2017 yılında önceki yıla göre tescil edilen şirket sayısı 14 artarak 249'a yükselmiştir. 2017 yılında tabloda yer verilen 13 ilde sadece bir bağımsız denetim şirketi yer almaktadır.

4. TÜRKİYE'DE MUHASEBE MESLEĞİNİN YOĞUNLUK DAĞILIMININ TESPİTİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Çalışmanın amacı farklı unvanlar altında faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının mevcut çalışma durumlarının illere göre ve mükellef sayılarına göre tespiti, mesleğin Türkiye genelinde yoğunluk dağılımını belirlemek, mesleğin istihdam olanaklarını araştırmak ve elde edilen bulgular doğrultusunda bir projeksiyon sunmaktır. Çalışma kapsamında, meslek seçiminde referans alınacak sayısal veriler analiz edilmiştir. Böylece, muhasebe mesleğini icra edecek meslek mensupları ve meslek adayları, bu veriler doğrultusunda özellikle çalışacakları il, unvan ve sektör geneli ile ilgili bilgi sağlanması hedeflenmiştir.

Literatürde muhasebe mesleğinde çalışma koşulları, eğitim ve eğitimin istihdam olanakları üzerindeki etkisi üzerine yapılan çalışmalar yer almaktadır. Bu çalışmalar aşağıdaki gibi özetlenebilir;

Marşap (1995) çalışmasında, eğitim açısından önlisans ve lisans düzeyi altında eğitim alan meslek mensuplarının diğer düzeylere göre mesleki tatmin düzeyinin daha fazla olduğunu, mesleki statü açısından SM'ler, SMMM ve YMM'lere göre iş tatminleri daha fazla olduğunu tespit etmiştir. Şehir faktörüne göre değerlendirildiğinde genç

muhasebeciler daha çok metropollerde çalışmayı, muhasebecilerin yaşı ilerledikçe saygınlık, iş yoğunluğunun yarattığı baskı, meslek mensuplarının metropollerden uzak şehirlerde çalışmanın cazip olduğu görüşü savunulmuştur.

Korukoğlu (1998), İzmir ilinde imalat, kimya, metal, çimento alanında faaliyet gösteren işletmeler üzerinde odaklandığı araştırmasında, işletmelerin, üniversitelerle işbirliği çerçevesinde muhasebeden ve muhasebe ile ilgili alanlarından beklentilerini anket yöntemi ile belirlemiştir. Çalışma neticesinde üniversite ile işletmeler arasında iş birliğinin zayıf olduğu, işletmelerin işgücü yetiştirmekten ziyade işi bilen personel talep ettiklerini ortaya koyulmuştur.

Uzay (2004), muhasebe mesleğinin geleceğine ilişkin değerlendirmesinde artan rekabet ortamında muhasebecilerin öneminin gittikçe arttığını ve muhasebecilerin en büyük yardımcısının teknoloji olduğunu ifade etmiştir. Bununla birlikte finansal skandallar ve krizlerin muhasebecileri olumsuz etkilediği, muhasebecilerin krizlere hazırlıklı olmaları, mükelleflerini krizden kurtarmanın yollarını bilmeleri gerektiği çalışmada değerlendirilen diğer konu başlıklarıdır.

Çürük, Doğan ve Türk (2005), muhasebe meslek istihdamı alanında sorunlardan bazılarının muhasebe eğitiminin uluslararası boyutlara taşınmaması, muhasebe mesleğinin çok uluslu firmalara göre düşünülmemesi ve bu alanda gerekli eğitim sağlanamamasından kaynaklı olduğunu belirtmektedirler. Bu kapsamda uluslararası muhasebe eğitiminin lisans, yüksek lisans ve doktora programlarında verilmesinin mesleğin gelişmesinde katkı sağlaması beklenir. Aynı şekilde mesleki yeterlilik sınavlarında, bu alanlardan da sorumlu olunmasının da etkisi bulunmaktadır.

Akın (2007), araştırmasında Kırıkkale'deki serbest muhasebecilik ve mali müşavirlik bürolarında çalışan meslek mensuplarının iş tatmini ile işten ayrılma nedeni arasındaki ilişkiyi incelemektedir. Araştırmada meslek mensubu üzerinde uygulanan anket yöntemi ile işten ayrılışların temel sebepleri içerisinde bürolarda üstlerin tutumları ve iş güvencesi ile ilgili kaygıların etkisi tespit edilmiştir.

Durak (2009), üniversitelerde verilen muhasebe eğitiminin firmalarının ihtiyaçlarını karşılama düzeyinin ölçtüğü çalışmasında verilen eğitimin yeniden değerlendirilmesi ve iyileştirilmesi gerekliliğini ortaya koymuştur. Çalışma sonuçlarına göre özellikle tecrübeli meslek elemanlarının talep edilmesinin mesleki eğitimi göz ardı ettiği, eğitim ve geliştirmeye önem verilmemesi sonuçlarını desteklemektedir.

Küçük (2011) tarafından üniversitede muhasebe ile ilgili alanlarda eğitime devam eden öğrencilerin SMMM olma hedefleri araştırılmış ve öğrencilerin bu mesleğe yönlendiren temel sebepler sorgulanmıştır. Çalışmaya göre mesleğin serbest çalışma imkânı, resmi bir unvana sahip olma, yüksek kazanç beklentisi, kariyer mesleği olması, bu mesleğin tercih edilmesindeki başlıca sebeplerdendir.

Şengel (2011), çalışmasında muhasebe alanında istihdam edilecek muhasebe elemanlarından sektörün talepleri ve gerekli görülen kişisel ve mesleki özellikleri araştırmıştır. Araştırma verileri 1995 – 2010 yılları arasındaki gazete ilanlarından yararlanılarak oluşturulmuştur. Sonuç olarak iş dünyasının Genel Muhasebe, Tek düzen Muhasebe Uygulamaları, Muhasebe Paket Programları, Maliyet Muhasebesi, Vergi ve Sosyal Güvenlik Mevzuatı gibi mesleki bilgilerin yanı sıra iletişim becerisi, takım çalışması ve sorumluluk alabilen meslek elemanlarını tercih ettiği ortaya çıkmıştır.

Hatunoğlu ve Kılı (2014) tarafından yapılan araştırmada üniversitelerde muhasebe eğitimi alan meslek mensuplarının, genel muhasebe ve bilgisayarlı muhasebe alanlarında yeterli ancak maliyet muhasebesi, mali analiz ve denetim alanlarında yetersiz olduğu tespit edilmiştir. Özellikle sağlık işletmelerinde daha çok fakülte eğitimi alan meslek elemanları talep edilmesine rağmen bu alanda ihtisaslaşmış muhasebe eğitiminin sağlık işletmelerinin istihdamı karşılayamadığı ortaya çıkmıştır.

Ertuğrul (2016) tarafından yapılan ve işletmelerin muhasebe meslek elemanlarından beklentilerinin araştırıldığı araştırma sonuçlarına göre meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin sektör taleplerini karşılayacak düzeyde yeterli olduğu ancak işletmelerin sektör hedefleri ile muhasebe mezunlarının istihdamı arasında yapılan korelasyon analizinde anlamlı bir ilişki kurulamadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Coşkun (2017) SM, SMMM ve YMM'lerin yanlarında çalıştırdıkları meslek elemanları ve stajyerlerin eğitim düzeylerinin en az meslek yüksekokulu düzeyinde olması gerekliliğini belirtmiştir. Çalışmada ayrıca mesleğin icra edilmesi ve istihdam açısından meslek yüksekokulu mezunlarının gerekli yeterliliği gösterememesinin

nedenlerinin sırasıyla pratik deneyimin eksikliği, teorik eğitim eksikliği, defter kayıtlarının öğrenilememesi, sosyalleşme sorunları ve çalışma hayatında algılama güçlüğü olduğu savunulmaktadır.

4.1. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Araştırma kapsamında meslek mensubu yoğunluğunu belirleyebilmek amacıyla oran analizi yöntemi kullanılmıştır. Araştırmada TÜRMOB'tan sağlanan SM ve SMMM, YMM verileri ile meslek mensuplarının buldukları illerdeki nüfus (TÜİK, 2018) ve vergi mükellefi sayıları (GİB,2018) ile oranlanmıştır. İller bazında tasnif edilen 2016 ve 2017 yıllarına ait nüfus verileri o illere kayıtlı SM, SMMM ve YMM'ler ile oranlanmıştır, aynı şekilde il bazında tasnif edilen gelir vergisi(GV) ve kurumlar vergisi(KV) mükellef sayıları yine SM, SMMM, YMM sayıları ile oranlanarak çoktan aza doğru sıralanmıştır. Hazırlanan tablolarda hem sayısal hem de oransal sonuçlara yer verilmiştir. Çalışmada, önemlilik açısından, sıralamadaki en yüksek 10 il ve en düşük 10 seçilmiştir.

Çalışmada TÜRMOB'a bağlı olan il ve ilçe meslek odaları temel alınmış ve ilçe olarak kayıtlı olan odalar, bulunduğu ilin odasına dâhil edilmiştir. Örneğin; Bodrum ve Fethiye ilçeleri Muğla iline bağlı olmasına rağmen TÜRMOB'ta kendi odaları bulunmaktadır. Ancak bu araştırma, il bazında yürütüldüğü için Bodrum ve Fethiye ilçelerinin meslek mensupları, Muğla iline dahil edilerek birlikte değerlendirilmiştir. Aynı şekilde Alanya ve Manavgat ilçeleri Antalya iline, Çorlu ilçesi Tekirdağ'a, İskenderun ilçesi Hatay iline dâhil edilerek analiz edilmiştir. İl statüsünde bulunmasına rağmen bazı illerin TÜRMOB'a kayıtlı odaları yoktur. Bu nedenle başka SM, SMMM ve YMM odalarına bağlanmışlardır. Bu iller SM ve SMMM odaları açısından Şırnak, Ağrı, Ardahan, Bayburt, Iğdır, Kilis, Bingöl, Hakkâri, Siirt ve Tunceli illeridir. YMM odaları açısından oda sayısı sınırlı olup diğer illerde oda bulunmamakta ve diğer iller mevcut odalara bağlıdır. İl bazında odası bulunmayan bu iller ile ilgili veriler bağlı oldukları il odalarına dâhil edilerek araştırmaya devam edilmiştir. Araştırmanın önemli bir kısıtını bu illerin bağımsız odalarının bulunmaması oluştururken diğer önemli bir kısıtta SM, SMMM ve YMM'lerin bağlı oldukları il ve odalar bazında değerlendirilmesi sonucu SM-SMMM ve YMM'lerin buldukları il ve kayıtlı oldukları odaların dışındaki illerde de faaliyette bulunma imkânlarının göz ardı edilmesi varsayımıdır.

4.2. Araştırmanın Bulguları

Araştırmada muhasebe mesleği ile ilgili kariyer imkânlarının tespitine yönelik iller bazında yoğunluk dağılımı sonuçları sayısal ve oransal olarak ortaya konulmuştur. Bu kapsamda SM ve SMMM için odaların bulunduğu iller bazında ve en yüksek/en düşük sıralamalı şekilde; meslek mensubu dağılımı, nüfusa göre oransal sıralama, mükellef sayılarına göre tespit edilmiştir. YMM odalarının sayıca az olması sebebiyle tüm odaların sonuçları tablolaştırılarak bulgulara yer verilmiştir.

4.2.1. SM ve SMMM İle İlgili Sayısal Sonuçlar

Araştırmanın bulgular kısmında 2016 ve 2017 yıllarında TÜRMOB tarafından açıklanan verilerden iller bazında SM ve SMMM sayıları analiz edilmektedir. Meslek odalarına kayıtlı meslek mensuplarının sayısal olarak en çok ve en az olduğu iller Tablo 6 ve Tablo 7'de sunulmaktadır.

Tablo 6. 2016 ve 2017 Yılları SM-SMMM'lerin İllere Göre Yüzdelerle Dağılımı En Yüksek 10 İl

İller	2016		İller	2017	
	SM ve SMMM (Sayı)	Yüzde (%)		SM ve SMMM (Sayı)	Yüzde (%)
İstanbul	38.939	39,10	İstanbul	40.861	39,37
Ankara	12.224	12,27	Ankara	12.466	12,01
İzmir	7.009	7,04	İzmir	7.333	7,07
Bursa	4.629	4,65	Bursa	4.809	4,63
Antalya	3.727	3,74	Antalya	3.922	3,78
Adana	2.206	2,21	Konya	2.282	2,20
Konya	2.193	2,20	Adana	2.271	2,19
Gaziantep	1.786	1,79	Gaziantep	1.895	1,83
Mersin	1.745	1,75	Mersin	1.822	1,76
Kocaeli	1.629	1,64	Kocaeli	1.730	1,67

Tablo 6’da Türkiye’de SM-SMMM odalarına kayıtlı toplam üye sayısı içinde illerin yüzdelik payları incelenmiştir. Verilere göre yüzdelik oranın en yüksek olduğu ilk 10 il tablodaki gibidir. 2016 yılında 38.939 kayıtlı SM-SMMM ile toplam 99.595 üyenin %39,10’unu İstanbul ardından Ankara, İzmir, Bursa, Antalya, Adana, Konya, Gaziantep, Mersin, Kocaeli oluşturmaktadır. Aynı şekilde 2017 yılında da toplam 103.785 üye içinde 40.861 SM-SMMM ile %39,37’lik oranla İstanbul ardından Ankara, İzmir, Bursa, Antalya, Konya Adana Gaziantep, Mersin, Kocaeli olmuştur. Konya ilindeki meslek mensubu sayısındaki artış ile 2017 yılında Adana ile sıralamada yer değiştirmiştir.

Tablo 7. 2016 ve 2017 Yılları SM-SMMM’lerin İllere Göre Yüzdelik Dağılımı En Düşük 10 İl

İller	2016		İller	2017	
	SM ve SMMM (Sayı)	Yüzde (%)		SM ve SMMM (Sayı)	Yüzde (%)
Muş	39	0,04	Muş	42	0,04
Bitlis	63	0,06	Bitlis	63	0,06
Gümüşhane	63	0,06	Gümüşhane	62	0,06
Artvin	86	0,09	Artvin	85	0,08
Sinop	88	0,09	Sinop	87	0,08
Bartın	103	0,10	Bartın	106	0,10
Çankırı	106	0,11	Çankırı	107	0,10
Kırşehir	118	0,12	Kırşehir	116	0,11
Kars	128	0,13	Kars	127	0,12
Niğde	129	0,13	Erzincan	140	0,13

Tablo 7’de yer verilen Türkiye’de SM-SMMM odalarına kayıtlı toplam üye sayısı en düşük 10 il içinde, 2016 yılında 39 kayıtlı SM-SMMM ile toplam 99.595 üyenin %0,04’unu Muş ili ilk sırada yer almıştır. Listede Bitlis, Gümüşhane, Artvin, Sinop, Bartın, Çankırı, Kırşehir, Kars ve Niğde illeri yüzdelik oranları ile tablodaki artan sıralamayı oluşturmuştur. Aynı şekilde 2017 yılında da toplam 103.785 üye içinde 42 SM-SMMM ile %0,04’lik oranla Muş ili en düşük meslek mensubu sayısı ile listenin başında yer alırken Niğde ilinin sırasını Erzincan ili almıştır.

Tablo 8. 2016 ve 2017 Yılları SM-SMMM Başına Nüfusun En Çok Olduğu 10 İl

İller	2016			İller	2017		
	SM ve SMMM (Sayı)	NÜFUS (Sayı)	NÜFUS / SM ve SMMM (Oran)		SM ve SMMM (Sayı)	NÜFUS (Sayı)	NÜFUS / SM ve SMMM (Oran)
Muş	39	406.501	10.423,1	Muş	42	404.544	9.632
Bitlis	63	341.225	5.416,27	Bitlis	63	341.474	5.420,22
Şanlıurfa	434	1.940.627	4.471,49	Şanlıurfa	468	1.985.753	4.243,06
Batman	158	576.899	3.651,26	Batman	162	585.252	3.612,67
Van	315	1.100.190	3.492,67	Adıyaman	179	615.076	3.436,18
Mardin	230	796.237	3.461,9	Van	339	1.106.891	3.265,17
Adıyaman	179	610.484	3.410,53	Mardin	249	809.719	3.251,88
Diyarbakır	503	1.673.119	3.326,28	Diyarbakır	532	1.699.901	3.195,3
Osmaniye	164	522.175	3.183,99	Osmaniye	184	527.724	2.868,07
Gümüşhane	63	172.034	2.730,7	Gümüşhane	62	170.173	2.744,73

Tablo 8’e göre SM-SMMM başına nüfusun en çok olduğu 10 il tablodaki gibidir. 2016 yılında SM-SMMM başında nüfusun en çok olduğu il Muş, en düşük olduğu il ise Gümüşhane ili olmuştur. 2017 yılında yine en yüksek il ile en düşük sırası değişmemiştir. Sonuçlara göre Muş ve Bitlis illerinde nüfusa oranlanan meslek mensubu sayılarına göre yaklaşık onbinde bir ve beşbinde bir meslek mensubu düşmektedir. Sıralama her iki yılda çok önemli bir değişiklik göstermemiştir. Nüfus ile bağlantılı yapılan bu analizi, sadece şehrin bir büyüklük göstergesi

açısından değerlendirmek mümkündür. Nüfusun görece olarak düşük olduğu illerde meslek mensubu sayısının da düşük olması bu sonuçların çıkmasında etkindir. Mesleki faaliyetler ile ilgili değerlendirmeler için mükellef sayıları ile bağlantılı analizler yapılmıştır.

Tablo 9. 2016 ve 2017 Yılları SM-SMMM'lerin İllere Göre Yüzdelerle Dağılımı En Az Olduğu 10 İl

2016				2017			
İller	SM ve SMMM (Sayı)	NÜFUS (Sayı)	NÜFUS/ SM ve SMMM (Oran)	İller	SM ve SMMM (Sayı)	NÜFUS (Sayı)	NÜFUS / SM ve SMMM (Oran)
İstanbul	38.939	14.804.116	380,19	İstanbul	40.861	15.029.231	367,81
Ankara	12.224	5.346.518	437,38	Ankara	12.466	5.445.026	436,79
İzmir	7.009	4.223.545	602,59	İzmir	7.333	4.279.677	583,62
Antalya	3.727	2.328.555	624,78	Antalya	3.922	2.364.396	602,85
Bursa	4.629	2.901.396	626,79	Bursa	4.809	2.936.803	610,69
Muğla	1.296	923.773	712,79	Muğla	1.350	938.751	695,37
Denizli	1.180	1.005.687	852,28	Denizli	1.210	1.018.735	841,93
Bolu	317	299.896	946,04	Bolu	326	303.184	930,01
Eskişehir	870	844.842	971,08	Eskişehir	925	860.620	930,4
Konya	2.193	2.161.303	985,55	Kayseri	1.443	1.376.722	954,07

Tablo 9'da, SM-SMMM başına nüfusun en az olduğu 10 il yer almaktadır. Hem 2016 hem 2017 yılında meslek mensubu başına nüfusun en az olduğu il İstanbul olmuştur, 2016 yılında 10. Sırada Konya yer alırken 2017 yılında ise 10. Sırada Kayseri ili yer almıştır. Tablodaki sonuçlara göre yüksek nüfus sayısı olan illerde meslek mensubu sayısının da çok olması bu illerin en düşük iller arasında yer almasına etken olmuştur.

Tablo 10. 2016 ve 2017 Yılları SM-SMMM Başına Gelir Vergisi Mükelleflerinin En Çok Olduğu 10 İl

2016				2017			
İller	SM ve SMMM (Sayı)	GV Mük. (Sayı)	GV /SM ve SMMM (Oran)	İller	SM ve SMMM (Sayı)	GV Mük. (Sayı)	GV /SM ve SMMM (Oran)
Muş	39	3.308	84,82	Muş	42	3.343	79,6
Şanlıurfa	434	26.141	60,23	Şanlıurfa	468	26.491	56,6
Bitlis	63	3.244	51,49	Bitlis	63	3.299	52,37
Osmaniye	164	8.070	49,21	Artvin	85	4.148	48,8
Artvin	86	3.979	46,27	Niğde	133	6.349	47,74
Niğde	129	5.921	45,9	Sinop	87	4.034	46,37
Sinop	88	3.864	43,91	Osmaniye	184	8.283	45,02
Aksaray	175	7.608	43,47	Aksaray	187	8.014	42,86
Kastamonu	201	7.883	39,22	Tokat	232	9.036	38,95
Tokat	233	8.671	37,21	Kastamonu	209	8.028	38,41

Tablo 10'da gelir vergisi mükelleflerinin meslek mensuplarına oranlanması sonucunda ulaşılan değerlere göre bir sıralama yapılmıştır. Tabloya göre meslek mensubu başına GV mükellefinin 2016 ve 2017 yılında en yüksek olduğu il Muş olmuştur. 2016 ve 2017 yıllarındaki sıralamalarda önemli değişiklikler gözlemlenmemiştir. Burada dikkat çeken bir husus gelir vergisi mükellef sayısı 26 binden daha fazla olan Şanlıurfa ilinde meslek mensubu sayısının da görece olarak yüksek olması sebebiyle listede ikinci sırada yer almasıdır.

Tablo 11. 2016 ve 2017 Yılları SM-SMMM Başına Gelir Vergisi Mükelleflerinin En Az Olduğu 10 İl

2016				2017			
İller	SM ve SMMM (Sayı)	GV Mük. (Sayı)	GV /SM ve SMMM (Oran)	İller	SM ve SMMM (Sayı)	GV Mük. (Sayı)	GV /SM ve SMMM (Oran)
Ankara	12.224	130.557	10,68	Ankara	12.466	134.200	10,77
İstanbul	38.939	485.150	12,46	İstanbul	40.861	498.838	12,21
Bursa	4.629	79.719	17,22	Bursa	4.809	82.760	17,21
İzmir	7.009	125.212	17,86	İzmir	7.333	129.236	17,62
Denizli	1.180	23.265	19,72	Denizli	1.210	24.063	19,89
Adana	2.206	44.116	20	Adana	2.271	45.537	20,05
Antalya	3.727	78.864	21,16	Antalya	3.922	80.751	20,59
Bolu	317	6.728	21,22	Bolu	326	6.955	21,33
Uşak	337	7.481	22,2	Uşak	354	7.718	21,8
Mersin	1.745	38.764	22,21	Mersin	1.822	40.110	22,01

SM-SMMM başına gelir vergisi mükellefi oranının en az olduğu 10 il sıralaması Tablo 11’de yer almaktadır. İllerin sıralamaları 2016 ve 2017 yılında da değişmemiştir. Her iki yılda da meslek mensubu başına mükellefin en az olduğu il Ankara ili olmuştur. Tabloda yer alan illerde gelir vergisi mükellef sayısının yüksek olmasına rağmen SM-SMMM sayısı da görece çok olduğundan meslek mensubu başına mükellef sayısı bu illerde daha az olmuştur. Listede ilk sırada yer alan Ankara’nın oranı yaklaşık 11 çıkarken 10. sıradaki Mersin ilinde sayı 22’nin üzerine çıkmaktadır.

Tablo 12. SM-SMMM Başına Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin En Çok Olduğu 10 İl

2016				2017			
İller	SM ve SMMM (Sayı)	KV Mük. (Sayı)	KV /SM ve SMMM (Oran)	İller	SM ve SMMM (Sayı)	KV Mük. (Sayı)	KV /SM ve SMMM (Oran)
Muş	39	1.186	30,41	Muş	42	1.211	28,83
Bitlis	63	1.092	17,33	Bitlis	63	1.163	18,46
Batman	158	2.734	17,3	Batman	162	2.883	17,8
Mardin	230	3.909	17	Mardin	249	4.178	16,78
Şanlıurfa	434	7.308	16,84	Şanlıurfa	468	7.396	15,8
Van	315	4.472	14,2	Van	339	4.752	14,02
Diyarbakır	503	7.106	14,13	Diyarbakır	532	7.304	13,73
Elazığ	237	3.163	13,35	Elazığ	247	3.242	13,13
Aksaray	175	2.167	12,38	Aksaray	187	2.368	12,66
Adıyaman	179	2.091	11,68	Adıyaman	179	2.133	11,92

Tablo 12’de SM-SMMM başına kurumlar vergisi mükellefi sayıları tespit edilmiş ve illere göre dağılımının en çok olduğu 10 ile yer verilmiştir. Tabloya göre 2016 ve 2017 yıllarında meslek mensubu başına kurumlar vergisi mükellefinin en çok olduğu il Muş ilidir. Bu sonuca göre meslek mensubu sayısının en olduğu il olan Muş’ta bir meslek mensubuna yaklaşık 30 KV mükellefi düşmektedir. 10. sırada yer alan Adıyaman ilinde ise mükellef başına düşen KV mükellefi sayısı yaklaşık 12’dir.

Tablo 13. SM-SMMM Başına Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin En Az Olduğu 10 İl

2016				2017			
İller	SM ve SMMM (Sayı)	KV Mük. (Sayı)	KV /SM ve SMMM (Oran)	İller	SM ve SMMM (Sayı)	KV Mük. (Sayı)	KV /SM ve SMMM (Oran)
Uşak	337	1.864	5,53	Uşak	354	1.974	5,58
Balıkesir	975	5.578	5,72	Balıkesir	1.003	5.950	5,93
Kars	128	738	5,77	Bartın	106	631	5,95
Bursa	4.629	26.942	5,82	Bursa	4.809	28.680	5,96
Edirne	387	2.270	5,87	Bolu	326	1.948	5,98
Çorum	399	2.346	5,88	Çorum	410	2.495	6,09
Bolu	317	1.876	5,92	Edirne	393	2.425	6,17
Denizli	1.180	7.064	5,99	Kars	127	783	6,17
Karabük	192	1.166	6,07	Denizli	1.210	7.516	6,21
Bartın	103	627	6,09	Karabük	195	1.211	6,21

SM-SMMM başına kurumlar vergisi mükelleflerinin en az olduğu 10 il Tablo 13'te yer almaktadır. Tablodaki sonuçlara göre meslek mensubu başına KV mükellefi sayısının en düşük olduğu il 2016 ve 2017 yıllarında Uşak ili olmuştur. Bu ilde her iki yılda da meslek mensubu başına yaklaşık 6 KV mükellefi düşmektedir. Listenin sonuna doğru bu sayı çok değişmemekte ve 6'nın üzerine çıkmaktadır. Listedeki bu iller için meslek mensuplarının KV mükellefi sayılarının düşük olduğunu ifade etmek mümkündür. Buna göre bu illerde meslek mensuplarının KV mükellefi potansiyelinin diğer illere nazaran düşük olduğu görülmektedir.

4.2.2. YMM'ler İle İlgili Sayısal Sonuçlar

Yeminli Mali Müşavir unvanına sahip meslek mensubu sayısının sınırlı olması sonucu, meslek odaları tüm illerde bulunmamaktadır. TÜRMOB'a kayıtlı bu odalar buldukları illeri ve kendisine bağlanan diğer illerdeki YMM'leri temsil etmektedir. Türkiye'de TÜRMOB'a kayıtlı 8 YMM odası bulunmaktadır. Bunlar; Adana, İzmir, Gaziantep, İstanbul, Bursa, Ankara, Antalya ve Eskişehir odalarıdır. Aşağıda bu odalar ile ilgili bazı veriler sunulmaktadır. Çalışma kapsamında YMM meslek odası bulunmayan iller ile ilgili veriler(meslek mensubu ve mükellef sayıları) bağlı olduğu YMM odası ile birleştirilerek analiz edilmiş ve sonuçlara ulaşılmıştır.

Tablo 14. 2016 ve 2017 Yıl Sonları İtibari ile YMM Sayıları ve Odaların Toplam YMM İçinde Yüzdeler Dağılımı

2016			2017		
YMM Odaları	YMM (Sayı)	Yüzde	YMM Odaları	YMM (Sayı)	Yüzde
İstanbul	2.215	46,90	İstanbul	2.228	46,95
Ankara	1.461	30,93	Ankara	1.457	30,71
İzmir	423	8,96	İzmir	429	9,04
Bursa	190	4,02	Bursa	188	3,96
Adana	158	3,35	Adana	165	3,48
Gaziantep	134	2,84	Gaziantep	138	2,91
Antalya	79	1,67	Antalya	78	1,64
Eskişehir	63	1,33	Eskişehir	62	1,31
Toplam	4.723		Toplam	4.745	

Tablo 14'te Türkiye'de 2016 ve 2017 yıllarında YMM sayıları ve YMM odalarının bulunduğu illerdeki YMM'lerin toplam YMM'ler içindeki oranları büyükten küçüğe doğru verilmiştir. Bu verilere göre 2016 yılında İstanbul YMM odası %46,90 oran ve 2.215 YMM sayısı ile en çok YMM'ye sahip il iken, yine 2017 yılında da %46,95 oran ve 2.228 YMM sayısı ile en yüksek üyesi olan oda olmuştur. 2016 yılında %1,33 oran ve 63 üyeye, 2017 yılında da %1,31 ve 62 üyeye sahip Eskişehir odası en düşük oran ve üye sayısına sahiptir.

Tablo 15. 2016 ve 2017 yılları YMM Odalarına Kayıtlı İllerin Gelir Vergisi Mükelleflerinin Toplamının YMM Sayılarına Oranları

2016				2017			
Odalar	YMM (Sayı)	GV Mükellefi (Sayı)	GV/YMM (Oran)	Odalar	YMM (Sayı)	GV Mükellefi (Sayı)	GV/ YMM (Oran)
Antalya	79	94.493	1.196,11	Antalya	78	96.888	1.242,15
Gaziantep	134	138.196	1.031,31	Gaziantep	138	142.418	1.032,01
Adana	158	128.672	814,38	Adana	165	132.941	805,70
Eskişehir	63	48.367	767,73	Eskişehir	62	49.907	804,95
İzmir	423	256.351	606,03	Bursa	188	118.621	630,96
Bursa	190	114.294	601,55	İzmir	429	266.252	620,63
Ankara	1.461	425.055	290,93	Ankara	1.457	437.957	300,59
İstanbul	2.215	590.906	266,77	İstanbul	2.228	608.752	273,23

Tablo 15’de 2016 ve 2017 yıllarında YMM odalarına kayıtlı illerin gelir vergisi mükellef sayıları toplamı ile odaya kayıtlı YMM sayıları oranlanarak YMM başına düşen gelir vergisi mükellef sayıları bulunmuştur. Tabloya göre 2016 yılında YMM başına mükellefin en çok olduğu il 1.196,11 gelir vergisi mükellefi ile Antalya iken en az olan il ise YMM başına 266,77 GV mükellefi ile İstanbul olmuştur. 2017 yılında yine YMM başına GV mükellefinin en çok olduğu il 1.242,15 ile Antalya iken, en düşük ile ise 273,22 kişi ile İstanbul olmuştur. Sonuçların değerlendirilmesinde araştırmanın kısıtları arasında belirtilen meslek mensuplarının bağlı oldukları oda dışında diğer illerde (idari bölgelerde) faaliyette bulunması hususu önem kazanmaktadır. Ancak bu durumun tespit edilmesinin araştırma sınırlılıkları çerçevesinde tespiti mümkün olamayacağından durumun göz ardı edilmesi varsayımından hareket edilmiştir. Bu sonuçlara göre meslek mensuplarının bağlı oldukları oda ve odanın kapsadığı iller açısından yapılan değerlendirmeye göre mükellef yoğunluğunun en fazla olduğu YMM odası Antalya (ve çevresi) iken mükellef yoğunluğunun en düşük olduğu YMM odası İstanbul (ve çevresi)’dir.

Tablo 16. 2016 ve 2017 Yılları YMM Odalarına Kayıtlı İllerin Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Toplamının YMM Sayılarına Oranları

2016				2017			
Odalar	YMM (Sayı)	KV Mükellefi (Sayı)	KV/YMM (Oran)	Odalar	YMM (Sayı)	KV Mükellefi (Sayı)	KV/ YMM (Oran)
Antalya	79	31.268	395,80	Antalya	78	32.599	417,94
Gaziantep	134	47.600	355,22	Gaziantep	138	50.005	362,36
Eskişehir	63	13.508	214,41	Eskişehir	62	13.883	223,92
İzmir	423	80.389	190,04	İzmir	429	84.283	196,46
Bursa	190	34.478	181,46	Bursa	188	36.759	195,53
Adana	158	27.189	172,08	Adana	165	28.890	175,09
İstanbul	2.215	301.833	136,27	İstanbul	2.228	318.582	142,99
Ankara	1.461	162.523	111,24	Ankara	1.457	170.141	116,77

Tablo 16’da 2016 ve 2017 yıllarında YMM odalarına kayıtlı illerin Kurumlar vergisi mükellef sayıları toplamı ile odaya kayıtlı YMM sayıları oranlanarak YMM başına düşen kurumlar vergisi mükellef sayıları bulunmuştur. Tabloya göre meslek mensubu başına mükellef oranında listenin başında Antalya odası yer almaktadır. Antalya odasında 2016 ve 2017 yıllarında sırasıyla yaklaşık 396 ve 418 mükellef düşmektedir. Listede Antalya odasını Gaziantep ve Eskişehir meslek odaları takip etmektedir. YMM başına mükellefin en az olduğu meslek odası ise YMM başına 110’un üzerinde KV mükellefi ile Ankara olmuştur.

5. SONUÇ

Çalışmada muhasebe meslek mensuplarının Türkiye genelindeki yoğunluk dağılımı belirlenmeye çalışılmıştır. Bu kapsamda il bazında yapılan araştırma kapsamında nüfus ve vergi mükellefi kriterlerine göre yoğunluk tespiti yapılmıştır. Nüfus yoğunluğunun fazla olduğu büyükşehirlerde sayısal olarak meslek mensubunun sayısal olarak fazla olması beklenen bir durumdur. Ancak çalışma kapsamında salt sayısal verilerin analizde yetersiz kalması riskini azaltmak amacıyla meslek mensubu sayıları oransal analize dönüştürülmüştür. 2016 ve 2017 yılsonları itibarı ile SM, SMMM YMM sayıları, illere göre oranları, illerin nüfusuna oranları, GV mükellef sayıları ve KV mükellef sayılarına oranları tespit edilmiştir.

SM ve SMMM'lerin sayıca en çok olduğu iller, nüfusun yoğun olduğu İstanbul, Ankara, İzmir, Bursa vd. iller olmuştur. Ancak nüfus başına SM ve SMMM en çok olduğu iller Muş, Bitlis, Şanlıurfa gibi nüfusun göreceli olarak az ancak meslek mensuplarının da çok az olduğu iller olmuştur. İstanbul, Ankara, İzmir gibi yoğun nüfuslu iller SM ve SMMM sayısı fazla olduğu için nüfus başına meslek mensuplarının en az olduğu iller olmuştur. GV mükelleflerinin meslek mensupları başına en çok olduğu iller Muş, Bitlis, Şanlıurfa vs. illeridir. Sebebi SM ve SMMM sayısının GV mükellefine oranla daha az olmasıdır, en az olduğu iller Ankara, İstanbul, Bursa gibi illerdir. Bu sonucun çıkmasında GV mükellefi ile birlikte meslek mensuplarının da yoğun olarak bu illerde bulunması etkindir.

KV açısından meslek mensubu başına KV mükelleflerinin en çok olduğu iller Muş, Bitlis, Batman gibi az nüfuslu illerden oluşmaktadır. Bu sonucun çıkmasında diğer illere nazaran meslek mensupları sayısının az olmasına rağmen yapılan oranlamada meslek mensubu başına KV mükellefinin fazla çıkması etkindir. Ancak meslek mensubu başına KV mükellefinin en az olduğu iller KV mükelleflerinin nispeten daha az olduğu Uşak, Balıkesir, Kars gibi iller olmuştur. Bu sonuçlardan hareketle meslek mensubu başına vergi mükellefi sayılarının tespiti ile o illerde mesleği icra eden veya edecek olan meslek mensuplarına bir bilgi akışı sağlanmış olmaktadır.

YMM ile ilgili veriler doğrultusunda hem YMM sayısı hem de YMM oranının en yüksek olduğu odalar İstanbul, Ankara ve İzmir odalarıdır. Bu illerin nüfus yoğunlukları, GV ve KV mükellefleri çok fazla olup buralarda faaliyette bulunan YMM sayıları da fazla olmuştur. GV açısından YMM sayısının daha az olması nedeni ile YMM başına mükellefin en çok olduğu oda Antalya odası, YMM başına mükellefin en az olduğu oda ise İstanbul odasıdır. Nedeni ise GV mükellefi çok ancak YMM sayısının da yüksek olmasıdır. Yine aynı şekilde YMM başına KV mükellefinin en çok olduğu oda KV mükelleflerinin nispeten çok YMM sayısının az olması nedeni ile Antalya odasıdır. YMM başına KV mükellefinin en az olduğu oda ise Ankara YMM odası olmuştur. Sebebi KV mükellefi çok ancak YMM sayısının da yüksek olmasıdır.

Çalışmadan elde edilen sonuçlar doğrultusunda farklı unvanlarla kariyer planlamasında bulunan meslek mensuplarına iller bazında mesleki yoğunluk araştırılmış olup mevcut durum tespit edilmiştir. Yapılan projeksiyonlarla meslek mensuplarının kariyer planlamalarında dikkat edecekleri kriterlerin yanında il bazında yoğunluklara da dikkat edilmesinin önemi vurgulanmıştır. Bu bilgilerin daha sonra yapılacak olan akademik araştırmalarda ve mesleki planlama yapan kurum ve kuruluşların çalışmalarında faydalı olacağı beklenmektedir.

KAYNAKÇA

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Resmi Gazete Tarihi:13.06.1989, Sayı:20194.

5786 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Resmi Gazete Tarihi:26.07.2008, Sayı:26948.

660 Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, Resmî Gazete Tarihi: 02.11.2011, Sayı:28103.

AECC (Accounting Education Change Commission). (1990). Objectives of education for accountants: Position statement number one. *Issues in Accounting Education*, 5(2), 307-312.

Akın, A. (2007). Muhasebe meslek mensuplarında iş tatmini ile işten ayrılma eğilimi arasındaki ilişkinin incelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (34), 144-151.

- Ayboğa, H. (2003). Globalleşme sürecinde ülkemizde muhasebe mesleğinin ve meslek mensuplarının eğitimi. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2003, 18(1), 327-359.
- Aydemir, O. (2015). Muhasebe meslek mensuplarının karşılaştıkları sorunlar ve beklentiler. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (67), 71-84.
- Aysan, M. (2006). Türkiye’de muhasebe mesleğinin gelişimi. *Mali Çözüm Dergisi*, 76, 265-274.
- Bezirci, M. ve Karasioğlu, F. (2011). Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 11(21), 571-592.
- Bursa YMMMO (Bursa Yeminli Mali Müşavirler Odası). (2018). Erişim adresi: <http://www.bursaymmo.org.tr/yymyapabilecegiisler/>, (01 Mart 2018).
- Coşkun, N. (2017). *Muhasebe eğitimi alan öğrencilerin motivasyonlarının ve beklentilerinin değerlendirilmesi: Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi’ne bağlı meslek yüksekokullarında bir uygulama*. Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.
- Çürük, P. ve Tüm, Ö. (2011). Yeminli mali müşavirlerin mesleki sorumluluğuna ilişkin sorunların tespitine yönelik uygulamalı bir araştırma. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20(3), 59-76.
- Çürük, T., Doğan, Z. ve Türk, Z. (2005). Çok uluslu işletmelerin faaliyet gösterdikleri ülkelerde karşılaştıkları muhasebe sorunları. *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, (32), 53-79.
- Dalğar, H. ve Tekşen, Ö. (2017). Türkiye’de muhasebecilerin mesleki rollerini algılamaları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (74), 37-50.
- Demir, B. (2012). Muhasebeye yön veren gelişmeler ve meslek yüksekokullarında verilen muhasebe eğitimine yansımaları. *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*, 1(4), 109-120.
- Durak, G. (2009). *Üniversitelerde verilen muhasebe eğitiminin Kırklareli yöresinde faaliyet gösteren küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin beklentilerini karşılama düzeyinin incelenmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- Ertuş, F. C. (2011). *Muhasebe organizasyonu*. Seçkin Yayınları, Ankara.
- Ertuğrul, A. (2016). İşletmelerin, ön lisans muhasebe bölümü mezunlarından beklentileri ve Ankara Organize Sanayi Bölgesi’nde bir araştırma. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 14(2), 133-147.
- Gangwar, S. ve Gangwar, D. (2008). *Fundamental principles of accounting*. Erişim adresi: <https://ebookcentral.proquest.com>, (15 Mart 2018).
- GİB (Gelir İdaresi Başkanlığı). (2018). *İstatistikler*. Erişim adresi: <https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler>, (15 Mart 2018).
- 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*, (4) , 19-49.
- Hatunoğlu, Z. ve Kılılı, M. (2014). Hastane işletmelerinin istihdam ettikleri muhasebe elemanlarında aradıkları nitelikler ve muhasebe eğitiminden beklentileri: Kahramanmaraş, Gaziantep ve Osmaniye illerinde bir alan çalışması. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(1), 228-241.
- Hines, R. D. (1989). Financial accounting knowledge, conceptual framework projects and the social construction of the accounting profession. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 2(2), 72-92.
- Kaya, E. (1991). *Serbest muhasebecilik, serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik mevzuatının muhasebe uygulamalarına ve eğitimine etkisi*. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir.
- KGK (Kamu Gözetim Kurumu). (2013). *Bağımsız Denetçilik Uygulamalı Mesleki Eğitim Tebliği*. Resmi Gazete Tarihi: 25.01.2013, Sayı:28539.

- KGK (Kamu Gözetim Kurumu). (2012). *Bağımsız Denetim Yönetmeliği*. Resmi Gazete Tarihi: 26.12.2012, Sayı:28509.
- KGK (Kamu Gözetim Kurumu). (2018). *Bağımsız denetçiler*. Erişim adresi: <https://www.kgk.gov.tr/>, (20 Mayıs 2018).
- Korukoğlu, A. (1998). İşletmelerde muhasebe eğitimi ve üniversitelerle işbirliği, *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(2), 13-24.
- Kutlu, H. A. (2008). Muhasebe meslek mensupları ve çalışanlarının etik ikilemleri: Kars ve Erzurum illerinde bir araştırma. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 63(02), 143-170.
- Küçük, E. (2011). Planlanmış davranış teorisi çerçevesinde mali müşavir (SMMM) olma niyetinin altında yatan faktörlerin analizi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 7(14), 145-162.
- Lee, T. (1995). The professionalization of accountancy: a history of protecting the public interest in a self-interested way. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 8.4: 48-69.
- Marşap, B. (1995). *Muhasebe mesleğinde iş tatmininin Türkiye açısından incelenmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Özkan, A. (2006). Bağımsız çalışan muhasebecilerin yaptığı dönem sonu muhasebe uygulamalarının tespitine yönelik bir araştırma. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(2), 95-119.
- Sevilengül, O. (2014). *Genel muhasebe*. 17. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi,
- Şengel, S. (2011). Türkiye’de muhasebe meslek elemanı talebi üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (50), 167-180.
- Tudor, A. T. (2013). Balancing the public and the private interest—a dilemma of accounting profession. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 92, 930-935.
- TÜİK (Türkiye İstatistik Kurumu). (2018). Erişim adresi: <http://www.tuik.gov.tr/UstMenu.do?metod=kategorist>, (20 Mart 2018).
- TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği). (2018). *Üye istatistikleri*. Erişim adresi: <https://www.turmob.org.tr/>, (09 Mart 2018).
- TÜRMOB. (2015). *Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik*. Resmi Gazete Tarihi: 22.05.2015, Sayı:29363.
- Uzay, Ş. (2004). 21. yüzyılın başında muhasebe mesleğini etkileyen gelişmeler ve geleceğe yönelik değerlendirmeler. *Mali Çözüm Dergisi*, (67), 229-248.
- Uzay, Ş., Tanç, A. ve Erciyes, M. (2009). Türkiye’de muhasebe denetimi: Geçmişten geleceğe-1. *Mali Çözüm Dergisi*, (95), 125-140.