

T.C.

DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**SMMM FAALİYETLERİNDE
KALİTE MALİYETLERİ ÜZERİNE ARAŞTIRMA**

İpek ERMETE

Danışman

Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ

2018

YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAY SAYFASI

Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Adı ve Soyadı : İPEK ERMETE
Öğrenci No : 2014800288
Tez Başlığı : "SMMM Faaliyetlerinde Kalite Maliyetleri Üzerine Araştırma"

Savunma Tarihi : 05.10.2018
Danışmanı : Prof.Dr.Süleyman YÜKÇÜ

JÜRİ ÜYELERİ

Ünvanı, Adı, Soyadı

Üniversitesi

Prof.Dr.Süleyman YÜKÇÜ

DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ

Doç.Dr.Gülşah ATAĞAN

DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ

Doç.Dr.Emre KAPLAOĞLU

EGE ÜNİVERSİTESİ

İmza

İPEK ERMETE tarafından hazırlanmış ve sunulmuş olan bu tez savunmada başarılı bulunarak oy birliği / oy çokluğu () ile kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Metin ARIKAN
Müdür

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Dönem Projesi olarak sunduğum “**SMMM Faaliyetlerinde Kalite Maliyetleri Üzerine Araştırma**” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

....../....../.....

İpek ERMETE

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

**SMMM Faaliyetlerinde
Kalite Maliyetleri Üzerine Araştırma
İpek ERMETE**

**Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı
Muhasebe Programı**

Muhasebe meslek mensupları, devlet, toplum ve meslektaşlar üçgeninde çok önemli bir yere sahiptir. Faaliyetlerini icra ederken yerine getirmesi gereken sorumlulukları vardır. Mükellefler meslek mensuplarından sadece görevlerini yerine getirmelerini istemezler, sözleşmede yer almayan birçok beklentilerinin de karşılanmasını isterler.

İstenilen kalite seviyesine ulaşmak için birçok önleme maliyetine katlanmaktadırlar. Seviyeye ulaşılmaması durumunda da yine birçok istenmeyen kalite maliyetine katlanmak zorunda kalırlar.

Bu tez çalışmasının amacı, son yıllarda tüm kişi ve kurumları etkileyen kalite maliyetlerinin muhasebe mesleğini icra eden kişileri ne derecede etkilediğini ortaya koymak, meslek mensuplarının kalite maliyetlerini algılama düzeylerini ölçmektir. Bu ölçümler için meslek mensupları üzerinde anket çalışması yapılmış, sonuçları özetlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kalite, Maliyet, Kalite Maliyetleri, Muhasebe, Muhasebe Mesleği.

ABSTRACT

Master Thesis

Research on the Quality Costs of Certified Public Accountants' Activities

İpek ERMETE

Dokuz Eylül University

Graduate School of Social Sciences

Department of Business Administration

Accounting Program

Accountants play important roles among the state, the society and the colleagues. They have responsibilities to undertake while practicing their activities. Taxpayers do not only expect from the accountants to fulfill their duties but also expect to fulfill their many other expectations which are not even existing in the contracts.

Accountants bear many prevention costs in order to reach the desired quality level. Unless they reach that level, they have to bear the cost of quality.

The purpose of this master's dissertation is to put forward how the costs of quality affect the Accountants job and to measure their perception levels of these costs of quality. To be able to make these measurements, a survey was conducted and its results were summarised.

Keywords: Quality, Cost, Quality Costs, Accounting, Profession of Accounting.

**SMMM FAALİYETLERİNDE
KALİTE MALİYETLERİ ÜZERİNE ARAŞTIRMA**

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
KISALTMALAR	x
ŞEKİL LİSTESİ	xi
TABLO LİSTESİ	xii
GİRİŞ	1

**BİRİNCİ BÖLÜM
MUHASEBE MESLEĞİ**

1.1. DÜNYA'DA MUHASEBENİN TARİHSEL GELİŞİMİ	4
1.2. TÜRKİYE'DE MUHASEBENİN TARİHSEL GELİŞİMİ	9
1.2.1. Cumhuriyet Dönemi Öncesi Muhasebe Sistemi	9
1.2.2. Cumhuriyet Dönemi Sonrası Muhasebe Sistemi	11
1.3. MUHASEBE MESLEĞİ VE MUHASEBE MESLEĞİ'NİN ÖNEMİ	14
1.3.1. Muhasebe Mesleğinin İşletme Açısından Önemi	18
1.3.2. Muhasebe Mesleğinin Toplum Açısından Önemi	19

İKİNCİ BÖLÜM

KALİTE MALİYETLERİ

2.1. KALİTE KAVRAMI	22
2.2. MALİYET KAVRAMI	25
2.3. KALİTE MALİYETLERİ	26
2.4. KALİTE MALİYETLERİNİN SINIFLANDIRILMASI	27
2.4.1. Önleme Maliyetleri	28
2.4.2. Ölçme ve Değerlendirme Maliyetleri	32
2.4.3. Başarısızlık Maliyetleri	37
2.4.3.1. İçsel Başarısızlık Maliyeti	37
2.4.3.2. Dışsal Başarısızlık Maliyeti	39
2.5. HİZMET ÜRETİMİNİN ÖZELLİKLERİ VE MUHASEBE MESLEĞİ	41

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN FAALİYETLERİ

3.1. 3568 SAYILI SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK KANUNU	45
3.2. MESLEK ODALARI	49
3.3. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI'NIN NİTELİKLERİ	52
3.3.1. Kişisel Yetenek	53
3.3.2. Mesleki Bilgi	55
3.3.3. Meslek Bilinci ve Profesyonel Değerler	56
3.4. MESLEK MENSUBUNUN UYMASI GEREKEN KURALLAR	56
3.4.1. Meslek Unvanı ve Mesleki Yeterlilik İle İlgili Kurallar	57

3.4.2. Dürüst, Güvenilir, Tarafsız ve Bağımsız Olmak İle İlgili Kurallar	57
3.4.3. Sır Saklama İle İlgili Kurallar	57
3.4.4. Mesleğin Gerektirdiği Sorumluluklar İle İlgili Kurallar	58
3.4.5. Büro Edinme, Tabela Asma, Kaşe Kullanımı İle İlgili Kurallar	59
3.4.6. Haksız Rekabet ve Müşteri Adına Para Alıp 3. Kişilere Ödeme Yapılamaması İle İlgili Kurallar	59
3.4.7. Ticari Faaliyette Bulunamama ve Hizmet Akdi İle Çalışamama İle İlgili Kurallar	60
3.4.8. Reklam Yasağı İle İlgili Kurallar	60
3.4.9. İş Kabulü ve Ücretin Belirlenmesi İle İlgili Kurallar	61
3.4.10. Sözleşme Yapılması ve Sözleşmenin Feshi İle İlgili Kurallar	61
3.4.11. Defter ve Belgelerin Saklanması ve Bildirim Mecburiyeti İle İlgili Kurallar	62
3.4.12. Çalışanlar Listesinden Silinmeyi Gerektiren Haller İle İlgili Kurallar	62
3.4.13. Meslekle Bağdaşan ve Bağdaşmayan İşler İle İlgili Kurallar	63
3.5. MUHASEBE MESLEĞİNDE ETİK	63
3.6. SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN YAPTIRIMLARI	67
3.6.1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği	67
3.6.1.1. Genel Hükümler	67
3.6.1.2. Disiplin Cezaları	68
3.6.1.2.1. Uyarma Cezasının Uygulandığı Durumlar	71
3.6.1.2.2. Kınama Cezasının Uygulandığı Durumlar	74
3.6.1.2.3. Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma Cezasının Uygulandığı Durumlar	78
3.6.1.2.4. Meslekten Çıkarma Cezasının Uygulandığı Durumlar	80
3.6.2. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumlulukları	82

3.6.2.1. VUK’ un Mükerrer 227. Maddesindeki Sorumluluk	82
3.6.2.2 Maliye Bakanlığı Tarafından Yapılan Düzenlemeler	83
3.6.2.3 TÜRMOB Tarafından Yapılan Düzenlemeler	84

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN KALİTE MALİYETLERİNE DUYARLILIK DÜZEYİNİN ARAŞTIRILMASI

4.1. ARAŞTIRMANIN AMACI	88
4.2. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ	88
4.3. ARAŞTIRMANIN EVREN VE ÖRNEKLEMİ	88
4.4. VERİLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ	89
SONUÇ	127
KAYNAKÇA	130
EKLER	

KISALTMALAR

FASB	Financial Accounting Standards Board (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
IASC	International Accounting Standards Committee (Uluslar arası Muhasebe Standartları Komitesi)
IASB	International Accounting Standards Board (Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu)
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
TTK	Türk Ticaret Kanunu
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
VUK	Vergi Usul Kanunu
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
ASQC	Amerikan Kalite Kontrol Derneği
ISO	Uluslar arası Standartlar Teşkilatı
TÜMFED	Türkiye Muhasebeciler Dernekleri Federasyonu
MMMBD	Mali Müşavirler Muhasebeciler Birliği Derneği
IFAC	Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonu
TMUD	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
AICPA	Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences (Sosyal Bilimler için İstatistik Programı)
SUD	Sınırlı Uygunluk Denetimi
TKY	Toplam Kalite Yönetimi
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1: Muhasebe Süreci	s.15
Şekil 2: Muhasebe Bilgi Sistemi	s.17
Şekil 3: Kalite Anlayışının Evrimi	s.25
Şekil 4: Kalite Maliyet Süreci	s.27
Şekil 5: Önleme Maliyetlerinin Hata Miktarı ve Hata Maliyetleri Üzerine Etkisi	s.31
Şekil 6: İç=Dış Başarısızlık Maliyetleri Varsayımı İle Değerlendirme Maliyetlerinin Toplam Hata Miktarı ve Hata Maliyetlerine Etkisi	s.35
Şekil 7: Dış= 2x İç Başarısızlık Maliyeti Varsayımı İle Değerlendirme Maliyetlerinin Toplam Hata Miktarı ve Hata Maliyetlerine Etkisi	s.36
Şekil 8: Kalite Maliyetlerinin Etkileşimi	s.40
Şekil 9: Toplam Kalite Maliyet Grafiği	s.41
Şekil 10: Profesyonel Muhasebe Meslek Mensubunun Yeterliliğini Belirleyen Unsurlar	s.53

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Kalite Tanımları	s.22
Tablo 2: Meslek Mensubu Dağılım Tablosu	s.51
Tablo 3: Disiplin Cezalarının Kalite Maliyetlerine Uyarlaması	s.68
Tablo 4: Vergi Suçu Sayılan Eylemlerin Kalite Maliyetlerine Uyarlaması	s.85
Tablo 5: $\alpha= 0,05$ İçin Örneklem Büyüklükleri	s.89
Tablo 6: SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri Ölçeğinin Madde-Toplam Puan Korelasyonları 1	s.90
Tablo 7: SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri Ölçeğinin Madde-Toplam Puan Korelasyonları 2	s.92
Tablo 8: SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri Ölçeğinin Madde-Toplam Puan Korelasyonları 3	s.93
Tablo 9: SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri Ölçeğinin Madde-Toplam Puan Korelasyonları 4	s.94
Tablo 10: SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri Ölçeğinin Maddelerinin Ayırt Edicilik Güçlerini Tespit Etmek İçin Yapılan Bağımsız Örneklem T-Testi Sonuçları	s.94
Tablo 11: Kişilerin Tanımlayıcı Özelliklerine Göre Dağılımı (n=230)	s.96
Tablo 12: Araştırmaya Katılanların “SMMM’lerin Kalite Maliyetleri Ölçeğinden” Elde Edilen Ortalama Puanlarının Sıra Ortalamasının Cinsiyete Göre Farklılaşp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan Mann Whitney U Testi Sonuçları 1	s.97
Tablo 13: Araştırmaya Katılanların “SMMM’lerin Kalite Maliyetleri Ölçeğinden” Elde Edilen Ortalama Puanlarının, Sıra Ortalamasının Çalışma Durumuna Göre Farklılaşp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan Mann Whitney U Testi Sonuçları 2	97
Tablo 14: Araştırmaya Katılanların “SMMM’lerin Kalite Maliyetleri Ölçeğinden” Elde Edilen Ortalama Puanlarının Sıra Ortalamasının Yaşa Göre Farklılaşp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan Kruskal Wallis H Testi Sonuçları 3	s.98
Tablo 15: Araştırmaya Katılanların “SMMM’lerin Kalite Maliyetleri Ölçeğinden” Elde Edilen Ortalama Puanlarının Sıra Ortalamasının Meslek Yılına Göre Farklılaşp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan Kruskal Wallis H Testi Sonuçları 4	s.98

Tablo 16: Araştırmaya Katılanların “SMMM’lerin Kalite Maliyetleri Ölçeğinden” Elde Edilen Ortalama Puanlarının Sıra Ortalamasının Eğitim Durumuna Göre Farklılaşp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan Kruskal Wallis H Testi Sonuçları 5	s.99
Tablo 17: Araştırmaya Katılanların “SMMM’lerin Kalite Maliyetleri Ölçeğinden” Elde Edilen Ortalama Puanlarının Sıra Ortalamasının Gelir Durumuna Göre Farklılaşp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan Kruskal Wallis H Testi Sonuçları 6	s.100
Tablo 18: Araştırmaya Katılanların “SMMM’lerin Kalite Maliyetleri Ölçeğinden” Elde Edilen Ortalama Puanlarının Sıra Ortalamasının Gider Durumuna Göre Farklılaşp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan Kruskal Wallis H Testi Sonuçları 7	s.100
Tablo 19: Araştırmaya Katılanların “SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri Ölçeğinin” Sorularına Verilen Cevapları	s.101
Tablo 20: SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri Ölçeğinin Demografik Değişkenlere Göre Karşılaştırılması Çapraz Çizelge ve Pearson Ki-Kare Testi Sonuçları	s.105
Tablo 21: SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri Ölçeğinin Demografik Değişkenlere Göre Karşılaştırılması Çapraz Çizelge ve Pearson Ki-Kare Testi Sonuçları	s.106
Tablo 22: SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri Ölçeğinin Demografik Değişkenlere Göre Karşılaştırılması Çapraz Çizelge ve Pearson Ki-Kare Testi Sonuçları	s.107
Tablo 23: SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri Ölçeğinin Demografik Değişkenlere Göre Karşılaştırılması Çapraz Çizelge ve Pearson Ki-Kare Testi Sonuçları	s.108
Tablo 24: SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri Ölçeğinin Demografik Değişkenlere Göre Karşılaştırılması Çapraz Çizelge ve Pearson Ki-Kare Testi Sonuçları	s.110
Tablo 25: SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri Ölçeğinin Demografik Değişkenlere Göre Karşılaştırılması Çapraz Çizelge ve Pearson Ki-Kare Testi Sonuçları	s.111
Tablo 26: SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri Ölçeğinin Demografik Değişkenlere Göre Karşılaştırılması Çapraz Çizelge ve Pearson Ki-Kare Testi Sonuçları	s.112

Tablo 27: SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri Ölçeğinin Demografik Değişkenlere Göre Karşılaştırılması Çapraz Çizelge ve Pearson Ki-Kare Testi Sonuçları s.112

Tablo 28: SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri Ölçeğinin Demografik Değişkenlere Göre Karşılaştırılması Çapraz Çizelge ve Pearson Ki-Kare Testi Sonuçları s.114

Tablo 29: SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri Ölçeğinin Demografik Değişkenlere Göre Karşılaştırılması Çapraz Çizelge ve Pearson Ki-Kare Testi Sonuçları s.115

Tablo 30: SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri Ölçeğinin Demografik Değişkenlere Göre Karşılaştırılması Çapraz Çizelge ve Pearson Ki-Kare Testi Sonuçları s.116

Tablo 31: SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri Ölçeğinin Demografik Değişkenlere Göre Karşılaştırılması Çapraz Çizelge ve Pearson Ki-Kare Testi Sonuçları s.117

Tablo 32: SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri Ölçeğinin Demografik Değişkenlere Göre Karşılaştırılması Çapraz Çizelge ve Pearson Ki-Kare Testi Sonuçları s.119

Tablo 33: SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri Ölçeğinin Demografik Değişkenlere Göre Karşılaştırılması Çapraz Çizelge ve Pearson Ki-Kare Testi Sonuçları s.120

Tablo 34: SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri Ölçeğinin Demografik Değişkenlere Göre Karşılaştırılması Çapraz Çizelge ve Pearson Ki-Kare Testi Sonuçları s.122

Tablo 35: SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri Ölçeğinin Demografik Değişkenlere Göre Karşılaştırılması Çapraz Çizelge ve Pearson Ki-Kare Testi Sonuçları s.123

Tablo 36: SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri Ölçeğinin Demografik Değişkenlere Göre Karşılaştırılması Çapraz Çizelge ve Pearson Ki-Kare Testi Sonuçları s.125

EK LİSTESİ

Anket Formu

ek s.1



GİRİŞ

Geçmişteki olaylar, günümüzdeki uygulamaların zeminini hazırlamaktadır. Muhasebenin hangi aşamalardan bugünlere geldiğini bilmek, geleceğin aydınlatılmasına ışık tutar. Muhasebe, gereksinimleri ortaya çıktıkça gelişmiş ve muhasebe teknik ve kavramlarındaki değişiklikler geçmişteki birikime dayanarak oluşmuştur.

Muhasebenin de gelişen ve değişen dünya koşullarında saygın bir meslek olarak yer almaya başladığı andan itibaren bu mesleğe yönelik mesleği tercih eden insanların sayısında da artış olmuştur. Mesleğe giriş şartları ilk yıllara göre ağırlaşmış, eleyici bir hal almıştır. Muhasebe meslek mensupları arasındaki rekabet giderek artmaya başlamıştır. İşte tam olarak bu noktada mükellefler için belirleyici olan faktör kalitedir.

Muhasebe biliminin ortaya çıkış zamanı ile ilgili kesin bir bilgiye ulaşmak mümkün olmasa bile günlük hayatın ihtiyacından ortaya çıktığı söylenebilir. “Hesap, Hesaplaşma” kelimelerinden türediği ilgili görüşler de vardır. Birçok dinde ticari işlemleri kayıtlara geçirme zorunludur. Muhasebenin bu durumdan etkilenecek doğduğu, en eski meslek olduğu ile ilgili görüşler de vardır.

Muhasebe ilk başlarda hesap tutma olarak karşılık bulsa da zamanla devletlerin çıkarttıkları kanunlarla şekillenmeye başlamıştır. Çünkü devletler işlerini yürütürken halktan vergi toplayıp elde ettiği paralarla da ihtiyaç olan yerlere harcamalarda bulunurlar.

Ticaretin gelişmesi de ticari işlemlerin kayıt altına alınmasını zorunlu kılmıştır. Yine bu noktada muhasebeye ihtiyaç duyulmuştur. Öte yandan teknolojinin gelişmesi muhasebeyi yeni bir çağa taşımıştır. Bilim ilerledikçe teknoloji gelişmiş tüm mesleklerde olduğu gibi muhasebede de etkisini göstermiştir. “Bilgisayarlı Muhasebe” diye adlandırdığımız döneme geçilmiştir.

Hukuk, devlet, din, ticaret ve teknoloji gibi faktörlerden etkilenecek ortaya çıkıp, değişip gelişen muhasebe günümüzde saygın bir meslek haline gelmiştir. Bu mesleği icra edenler belirli standartları sağlayan saygın kişiler olmalıdır. Ancak verilen tüm özen ve değere rağmen yaşanan “Enron skandalı”, “Lehman Brothers skandalı”, “Wolkswagen emisyon skandalı” gibi skandallar mesleğe duyulan güveni

sarsmıştır. Bu durumdan etkilenen muhasebe disiplin cezalarını arttırmış, mesleki eğitime daha da önem vermiştir.

Bu araştırma, muhasebe meslek mensuplarının kalite maliyetleri algı düzeylerini belirlemek amacıyla yapılmıştır. Dört bölümden oluşan çalışmanın birinci bölümde, Dünyada muhasebenin tarihsel gelişimi, Türkiye’de muhasebenin tarihsel gelişimi, muhasebe mesleği, muhasebe mesleğinin işletme ve toplum açısından önemi incelenmektedir.

İkinci bölümde, kalite kavramına, maliyet kavramına, kalite maliyetlerinin sınıflandırılmasına yer verilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının hizmet üretimi yapmalarından dolayı hizmet üretiminin özelliklerine ve muhasebe mesleği ile ilişkisine değinilmiştir.

Üçüncü bölümde, muhasebe meslek mensuplarının faaliyetleri anlatılmaktadır. “3568 Sayılı SMMM Kanunu”, “Meslek odaları”, “Muhasebe meslek mensuplarının nitelikleri”, “meslek mensubunun uyması gereken kurallar”, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin faaliyetleri” ve “muhasebe mesleğindeki etik” kavramı ile ilişkilendirilerek incelenmektedir.

Çalışmanın temelini oluşturan ve araştırmaya dayanan dördüncü bölümünde ise, Aydın SMMMO’ya kayıtlı SMMM’lere uygulanan anket sonuçlarından yararlanılarak SMMM’lerin kalite kavramı ve kalite maliyetleri algı düzeyleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Yapılan araştırmanın amacı, kapsamı ve yöntemi ayrıntılı bir şekilde işlenmiştir. “T testi, Mann Whitney U testi, Kruskal Wallis H testi, Ki-Kare testi ve Madde analizi” yapılarak elde edilen bilgiler ışığında SMMM’lerin kalite maliyetleri algı düzeyleri ile demografik özellikleri ve fonksiyonel değişkenler arasında ilişki olup olmadığı ölçülmüştür. Elde edilen sonuçlar yazılmış ve bunların doğrultusunda önerilerde bulunulmuştur.

Bu çalışmanın amacı, muhasebe meslek mensuplarının mesleklerinin icrasında çok çeşitli konularda karar almakta ve faaliyette bulunmaktadırlar. Çoğu kararlar ve faaliyetler mükelleflerin mali yapıları ile yakından ilgilidir. Bu kararların ve faaliyetlerin hemen hepsi çeşitli riskler ve tehditler içermektedirler. Bu risk ve tehditlerden kaçınmak için meslek mensubu çeşitli önleyici faaliyetlerde bulunabilir. Bu önleyici faaliyetlerine rağmen meslek mensubu söz konusu risk ve tehditler ile yüzleşebilir. Risk ve tehditlerin önlenmesi, ölçülmesi ve yüzleşilmesi aşamalarını

meslekteki kalite maliyetleri olarak nitelendiriyoruz. Birçok meslek mensubu mesleğin içerisindeki bu kalite maliyetlerinin farkında olabilir veya olmayabilir.

Bu çalışmada meslek mensuplarının kalite maliyetleri farkındalık düzeyi ortaya konulmaya çalışılmıştır. Araştırma bölümünde yer alan sorular daha önce hazırlanmış olan çalışmalardan alınarak oluşturulmamıştır. Tamamen orijinal olarak hazırlanan sorular yerli ve yabancı literatürde yer almamaktadır. İlk kez geliştirilmiş ve uygulanmıştır.



BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEĞİ

1.1. DÜNYA'DA MUHASEBENİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Muhasebe biliminin başlangıcının hangi tarih ve medeniyet tarafından keşfedildiği konusunda kesin bir bilgi mevcut değildir. Ancak tarihi kayıtlardan elde edilen bilgilere dayanarak, milattan 5000 yıl öncelerine kadar var olduğu söylenebilir.

Muhasebenin tarihi köklerinin, muhasebe tarihçileri tarafından “Mısır’da Nil Vadisi’nde, Mezopotamya’da Fırat ve Dicle Irmakları arasında” olduğu kabul edilmektedir. Muhasebenin ekonomik gelişmelerle uyumlu hareket edebilmesi için, basit aritmetiğe ve basit yazıya ek olarak, kayıtların üzerine yazılacak maddeye ihtiyaç duyulmuştur. Bu madde, “Nil Vadisi’nde papirüs, Fırat ve Dicle’de kil tabletler” olmuştur. Üzerine yazı yazılan kil tablet ve papirüslerin bu bölgelerde bulunması, muhasebenin ilk izlerine ulaşılmasında etkili olmuştur. Şüphesiz, ilk medeni izlere bu bölgelerde rastlanılması ile ekonomik yapı arasında bağlantı vardır (Güvemli, 1995: 47).

Medeniyetin beşiği olarak bilinen bu bölgelerde, muhasebenin artık düşünceden çıkıp kayıt haline geçmesi “yazı, aritmetiğin bulunması ve kayıtların yapılacağı maddelerin icadı olarak” üç etkene bağlı olarak ortaya çıkmıştır. Hammurabi kanunları, muhasebe alanındaki ilk yazılı kurallardır. “Eski Roma’da muhasebe düzeni ilk kez birbiri ile bağlantılı farklı kayıt ortamları ile şekillenmiş ve bugünkü anlamıyla muhasebe sisteminin temelleri atılmıştır. Bu sistemde para hesapları ayrı bir defterde, tahıl ve hayvansal ürünler gibi mal ve eşyalar ayrı bir defterde kaydedilmiştir” (Avder, 2007).

“Muhasebe tarihi, ana hatları ile üç kısımdan oluşmaktadır. İlk kısım, Pacioli’ye kadar (1494) olan gelişmelerle ilgilidir. İkinci kısım, Pacioli’den 19. Yüzyıl sonuna kadar uzanmaktadır. Üçüncü kısım ise, 20. Yüzyıldaki gelişmelerle ilgilidir” (Güvemli, 1995: 46).

Dünya’da muhasebenin tarihsel gelişimindeki en önemli olay; Ortaçağ İtalyan kentleri çevresinde oluşan ticaret merkezlerinin ortaya çıkmasıdır. 11.Yüzyıl ve 13.Yüzyıl arasında yapılan Haçlı Seferleri İtalyan kentleri ile Doğu arasında ticaretin ortaya çıkmasını sağlamıştır. Ticaretin gelişmeye başlamasıyla İtalyan kentlerinde servet birikimi ortaya çıkmaya başlamış ve zamanla bireysel ticaret yerini ortaklıklara bırakmıştır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 66-67).

12. yüzyılda oldukça basit bir şekilde tutulan muhasebe kayıtları, ortaklıkların ve ticari ilişkilerin izlenmesi ile ilgili hatırlatıcı nitelikteki kayıtlardır. 12. yüzyılın sonlarına doğru “işletmenin kayıtları” ile “işletme sahiplerinin varlıklarına ait kayıtları” ayrı olarak takip edilmeye başlanmıştır. “13. yüzyılda gerçekleşen kredi işlemlerindeki artış ve işletmelerin ihraç ürünleri için yabancı şehirlerde şubeler kurmaları ya da acenteleri kullanmaları muhasebe kayıtlarını etkilemiştir, bu yüzden daha karmaşık muhasebe kayıtlarına gereksinim duyulmuştur”.

13. ve 14. Yüzyıllar arasında çift taraflı kayıt sistemindeki gelişmeler ile muhasebede modern anlamda metodoloji başlamıştır. Tek taraflı veya basit kayıt sistemi olarak açıklanan ilkel muhasebede, olayların ya da işlemlerin ifade edilişinin tek bir kayıt ile yapılmasından dolayı eksik, hatalı ve yapılmış olan hatanın ortaya çıkma ihtimalinin düşük olduğu bir sistemdir.

15. Yüzyıl’da ulusal ve uluslar arası ticaretin gelişmesi ile değişim aracı olarak para kabul edilmiştir. Devlet, mali yapısına gereken önemi vermeye başlamıştır. Muhasebenin temel kurallarını yazarak, evrensel ve kalıcı bir niteliğe sahip olan “Luca Pacioli’nin dönemi” yaşanmaya başlanmıştır. “Çift taraflı kayıt” sistemini açıklayan ve bizlerin muhasebe kayıtlarının ardındaki mantığı kavramamızı sağlayan yayınlanmış ilk eser, “Luca Pacioli’nin 1494 yılında Venedik’te yayınladığı” “Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita (Aritmetiğin, Geometrinin, Oran ve Orantının Özeti)” adlı eseridir. Pacioli “çift taraflı kayıt sisteminin” yaratıcısı olmamasına rağmen, eseri bu sistemin tüm Avrupa’ya yayılmasında büyük rol oynamıştır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 67).

İtalyan kentleri politik bakımdan, 15. Yüzyılın sonundan itibaren duraklama ve gerileme dönemine başlamış, ticaret merkezi olma özelliğinden uzaklaşmışlardır. Yeni Dünya’ nın keşfedilmesi ve yeni ticaret yollarının açılması ile ticaret merkezleri başlarda İspanya, Portekiz ve daha sonraları Belçika ve Hollanda’ya kaymaya

başlamıştır. Buna paralel olarak da çift kayıtlı İtalyan sisteminin diğer ülkelere yayılması ortaya çıkmıştır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 68).

16.yüzyılda muhasebe alanında İtalyan, Alman, Hollandalı ve İngiliz yazarlar tarafından birçok kitap yazılmıştır. Yazılan bu kitaplar Pacioli tarafından açıklandığı gibi kayıt tutmayı açıklamışlardır ve “İtalyan yönteminin” 16. ve 17. yüzyıllarda tüm Avrupa’ya yayılmasını sağlamışlardır (Güzel, 2010).

17. ve 18. yüzyıllarda muhasebede üç büyük gelişme meydana gelmiştir. İlki; kar ve zararın, ortaklık son bulmadan değil, her yılın sonunda dengelenmesidir. 1673 yılında Fransa’da Ticaret Yasasıyla her girişimcinin en az iki yıl aralarla bilanço çıkarılması gerektiği buyrulmuştur. Bu durum, belirli bir amaç için kurulan işletmelerin yerini uzun dönemler için kurulan ticaret ve üretim işletmelerinin almasında etkili olmuştur.

Bu yüzyıllardaki ikinci gelişme ise; hesaplar kişilik görüşüyle açıklanmaya çaba gösterilmiştir. İlk başlarda tüm hesaplar tacirler arasındaki kişisel ilişkileri temsil ediyorken, çift kayıt sisteminin gelişmesiyle birlikte hesaplar “kasa” ve “stoklar” gibi kişisel olmayan kalemler için kullanılmış ve sonrasında aynı teknik, soyut kalemlere de uygulanmıştır. “Borçlu” veya “borç” kavramı sol taraf ve “alacaklı” veya “alacak” kavramı sağ tarafı anlatmak için kullanıldığında tüm hesaplara uygulanabilecek genel kuralları ortaya koyabilmek için kişiselleştirme zorunluluk haline gelmiştir.

Üçüncü ve son gelişme ise; endüstri devriminin başlaması, ortak-paylı şirketlerin ve diğer örgüt biçimlerinin ortaya çıkması bu yüzyıllarda Avrupa’da meydana gelen, muhasebeyi etkileyen kurumsal ve ekonomik değişikliklerdir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 69).

19. yüzyılın başından 20. yüzyılın ortasına kadar geçen dönemde muhasebenin gelişiminde teknolojik değişikliklerin, demiryollarındaki büyümenin, vergi hukukunun, şirketleşmenin ve devlet kuruluşlarının büyük etkisi olmuştur.

Günümüz dünyasında en bilinen ve en önemli muhasebe uzmanları kuruluşu olan “Institute of Chartered Accountants” 1870 yılında kurulmuş; meslek örgütlerinin resmen kabulü için başvuruları üzerine 1880 yılında “Royal Charter” ile yasal düzenleme yapılmıştır. Günümüzde kullanılan ruhsatlı muhasebeci adı bu düzenlemeye dayanmaktadır. Bu konuda diğer ülkeler de çok geçmeden İngiltere’yi

takip etmişlerdir. 1881’de Fransa’da, 1886’da ABD’de, 1895’de Hollanda’da, 1899’da Almanya’da mesleki kuruluşlar yapılanıp, sistemde yerini almıştır (Güvemli, 1995: 106).

19. yüzyılın sonlarından 20. yüzyılın başlarına A.B.D.’de meydana gelen ve muhasebenin gelişmesini etkileyen önemli olaylar,

- Türkiye’deki anonim şirketlere benzeyen korporasyonların gelişmesi,
- New York Menkul Kıymetler Borsasının kurulması
- Yabancı sermayenin A.B.D.’ne girmesi ve A.B.D. şirketlerinin diğer ülkelerdeki yatırımlarının başlamasıdır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 76).

Muhasebe mesleğinin, serbest meslekler arasında saygın bir meslek olarak tanınıp, dünyanın her yerine yayılması Birinci Dünya Savaşı’ndan sonra gerçekleşmiştir.

20. yüzyılda küreselleşme akımının yayılmasıyla, ülkede aktif olarak muhasebe dilinin kullanılabilmesi için muhasebe standartları ön plana çıkarılmış ve bunların gerçekleştirilmesi için bazı düzenlenmelere gidilmiştir. Batı ülkelerinin birçoğunda yapılan bu düzenlemeler, mesleki birliklerce oluşturulan kurullar, dernekler ve komiteler tarafından gerçekleştirilmiştir. Bu düzenlemelerin çarpıcı örneklerinden olan ABD’deki “Financial Accounting Standards Board (FASB)”, yayınladıkları ilkelerle birçok muhasebe sorununa açıklık getirmiş, uygulanan farklı ilkeleri eleyerek sayısını azaltmış ve muhasebe teorisine önemli katkılarda bulunmuştur. “The Institute of Chartered Accountant in England and Wales (ICAEW İngiltere’deki İngiltere ve Galler Diplomalı Muhasebeciler Kurulu)’nda”, ABD’de FASB’nin yaptıkları işleri İngiltere’de yerine getirmiştir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 80). Bu kurul ve komitelerin temel hedefi, ülkelerinde kullanılabilecek ortak bir muhasebe dili oluşturmaktır.

Uluslararası profesyonel muhasebe şirketlerinin ve çokuluslu şirketlerin hızlı bir şekilde gelişmesi, farklı ülkelerdeki muhasebecilerin tekdüzen muhasebe uygulamaları ve uluslar arası muhasebe ilkeleri anlayışının geliştirilmesi için işbirliği yapılması gerektiğini zorunlu hale getirmiştir. Küreselleşen dünyayla birlikte, bir kurumun mali bilgilerinin birçok ülke mali tablo kullanıcıları tarafından incelenmesi durumu ortaya çıkmıştır.

Ülkeler arasındaki farklılıklar, mali bilgilerin karşılaştırılabilir ve tekdüzen olmasına engel olmuştur. Ülkelerdeki muhasebe standartlarını belirleyen kurumlar global harmonizasyona ulaşmak için çaba sarf etseler bile, bu çabalar ortak harmanizasyon oluşumuna yeterli olamamıştır. (Öksüz, 1999: 148-149).

1972 yılında 60 ülkeyi temsil eden 3500'den fazla üyenin katılımıyla Avusturalya Sidney'de toplanan kongre sonucunda, 1973 yılında "Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee, IASC)" kurulmuştur. "IASC" nin hedefi, uluslar arası muhasebe standartlarını belirlemek ve yayınlanan finansal tabloların bu standartlara uygun olmasını sağlamaktır". 1973'den 2001 yılına kadar "Uluslararası Muhasebe Standartlarını" oluşturma görevi IASC tarafından yürütülmüştür. IASC, bu görevini 2001 yılında "Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu'na (IASB)" devretmiştir. IASB, bağımsız ve özerk muhasebe standartları hazırlama ve yayınlama konusunda genel kabul görmüş tek otoritedir (Oksay ve Acar, 2005: 23). "IASB'nin amacı, kamu yararına, dünya sermaye piyasaları katılımcıları ve diğer karar vericiler için finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında uyulması gereken muhasebe standartlarını oluşturmak ve yayınlamak; bunların dünya üzerinde genel kabul görmelerini sağlamak ve uygulamalarını geliştirmektir".

Münih'de 1977 yılında gerçekleşen "11. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde" "Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants- IFAC)" kurulmuştur. IFAC'a üye olan 156 tane muhasebe örgütü bulunmakta, bu örgütler 114 ülkeyi temsil etmektedirler. IFAC, dünya çapında, iki milyonun üzerinde muhasebe meslek mensubunu temsil etmektedir.

IFAC'ın amacı; muhasebe mesleğinin gelişimi için, muhasebe mesleği mensuplarının toplum çıkarları doğrultusunda devamlı olarak yüksek kalitede hizmet sunmalarını sağlayacak evrensel standartları uyumlaştırmaktır. Bu amaç çerçevesinde, kendi bünyesindeki muhasebe meslek örgütleri ve bölgesel olarak oluşturulan diğer muhasebe meslek örgütleri ile işbirliği yapmaktadır. Bunun sonucunda da;

- Mesleğin uluslar arası savunuculuğunu yapmakta,
- Yeniliklere liderlik etmekte ve

- Evrensellik boyutuna ulaşmış muhasebe mesleğini geliştirmek için araştırmalar yapmaktadır (Selvi, 2002: 1).

1.2. TÜRKİYE'DE MUHASEBENİN TARİHSEL GELİŞİMİ

1.2.1. Cumhuriyet Dönemi Öncesi Muhasebe Sistemi

Türkler tarafından oluşturulan muhasebe tarihi;

1. “Dönem: 1071 Yılına kadar olan dönem”,
2. “Dönem: 1071 – 1839 Yılları arasındaki dönem”,
3. “Dönem: 1839 Yılından sonraki dönem” olarak üç dönemde incelenmektedir.

“Türklerin Anadolu’ya girişi” ve “Arap” ve “Fars” kültürlerinden etkilenmeye başlaması 1071 yılını; Tanzimat Fermanı’nın ilan edilmesi ve Osmanlı’daki batılılaşma hareketinin başlaması ise 1839 yılını Türkler için önemli hale getirmiştir (Güvemli, 2000: 13).

Mevcut belgeler aracılığıyla Türk’lerin bin yıl öncesine dayalı muhasebe uğraşısının olduğunu anlıyoruz. Günümüze ulaşan ilk muhasebesel belgelerin Göktürkler’e ait olduğu bilinmektedir. Göktürkler’in ardından Karahanlı Devleti’nden hesap işleri ile ilgili önemli iki belge bulunmaktadır. Bunlar; “Kutadgu Bilig” ve “Divanü Lugat-it Türk”dür.

Türk Devletleri’nin tarihe giriş yapmadan önce de muhasebenin var olduğu bilinmektedir. Fakat, 19. yüzyıla kadar özel kesim muhasebesinin Türkler’de gelişmediği görülmektedir. Türk Devletleri’nde yer alan devlet kurma ve onu yaşanır kılma becerisi devlet muhasebesinin her zaman var olduğunu ortaya çıkarır (Altaş, M.B.,<http://dosya.malatyasmmmo.org.tr/DOSYA/MUHASEBE%20HAFTASI%20B AKI%C5%9E%20MAKALE.pdf>).

“Selçuklu ve Osmanlı dönemlerinde” ekonomik hayat, sistem açısından birbirinin uzantısıdır. Devlet gelirlerinin büyük çoğunluğu, toprak ürünlerinden aynı olarak alınan “Aşar Vergisi” ile ticari emtiadan alınan “Öşür” ile sağlanmıştır (Başer, 1999: 60-61).

Osmanlı’da I. Murat döneminde maliye teşkilatının ilki kurulmuştur. Orduya ve devlete ait kayıtlar defterdar ve sadrazamın gözetimindeki Vak-a Nüvis’ler

tarafından kayıtlara geçirilmiştir. Mali sisteme ait ilk yazılı kanun Fatih Sultan Mehmet döneminde çıkmıştır. Yazılı olmamasına rağmen uygulanan kanunlar II. Mehmet zamanında “Ecdet Kanunları” adı altında bir araya getirilmiştir. İlave kanunlar da Kanuni Sultan Süleyman döneminde çıkartılmıştır (Başer, 1999: 60-61).

Muhasebenin gelişiminde önemli bir yere sahip olan etken; gelişmiş Batı’lı ülkelerdeki muhasebe uygulamalarının “kopyacılık derecesine varan” etkileridir. “Türkiye’de sanayileşmede” yabancı ülkelerden “teknik yardım” alınması ve öğretim üyelerinin yabancı ülkelerde eğitim görmesi veya yabancı öğretim üyelerinin Türk eğitim sisteminde yer almaları bu etkinin nedenleridir. Dolayısıyla Türkiye’deki muhasebe uygulamalarında değişik ülkelerin muhasebe uygulamalarının izleri görülmektedir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 84).

Türkiye’de muhasebenin gelişimini 1960 yılına kadar, Fransız ve Alman etkilerinin olduğu dönem diye iki kısımda inceleyebiliriz.

“Cumhuriyetin ilanından önce Osmanlı İmparatorluğu’nun son dönemini de kapsayan 1850 ile 1925 yılları arasında, muhasebe teori ve uygulamaları, Fransız mevzuatının ve yayınlarının etkisi altında gelişme göstermiştir. Muhasebenin yasal düzenlemelerle ilişkisi, 1850 yılında “Kanunname-i Ticaret” adında, Fransız Ticaret Kanununun tercümesi olan yasa, tüccarların tutmak zorunda olduğu defterlerle ilgili hükümler ile kurulmuştur. Türkiye’de muhasebeyi etkileyen ilk düzenleme olarak anılmaktadır”.

Bu yıllarda muhasebe ile ilgili yayınlanan eserlerin çoğunun Fransızca eserlerin tercümeleri olduğu görülmektedir (Avder, 2007).

1926 ile 1960 yılları arasında da muhasebede Alman etkisi görülmektedir. “1926 yılında yürürlüğe giren 865 sayılı TTK (Türk Ticaret Kanunu)”, “Alman Ticaret Kanunu’ndan” alındığı için “Türkiye’de muhasebe üzerinde Alman etkisinin başladığı” söylenebilir. Bu kanunda “şirket hesaplarının tutuluş şekli, karın hesaplanması, hesap dönemleriyle sınırlı olarak envanter çalışmaları, bilanço ve kar-zarar tablolarının düzenlenmesi gibi hususlar hükme bağlanmıştır”.

1.2.2. Cumhuriyet Dönemi Sonrası Muhasebe Sistemi

“Balkan (1912-1913), Birinci Dünya (1914-1918) ve Kurtuluş (1919-1923) savaşlarından” çıkmış olan ülkemiz yanmış, yıkılmış ve ekonomik açıdan geri kalmıştı. Yıllar boyunca ekonomik faaliyetleri yürüten azınlıklar ülkemizi terk etmiş, ülkemiz insanı yılgın ve yorgun düşmüştü.

“1923’te Cumhuriyeti kuranların ve onu, ekonomisi güçlü, çağdaş bir ülke yapmaya azmetmiş olanların işleri gerçekten güç bir durumdaydı”. Mustafa Kemal Atatürk’ün eşsiz liderliğinde, yılgınlığı üzerinden atan halkımız, hızlı bir kalkınma hamlesi başlatmış ve 10 yıl gibi kısa bir süre içerisinde, ülkemizi “temel mal ve ihtiyaçlarını üretebilir ve dışarıya muhtaç olmadan yaşayabilir” bir hale getirmeyi başaramışlardır (www.turmob.org.tr).

Cumhuriyet’i kuranlar önce yasal düzenlemeleri gündemlerine almışlardır. “29 Ekim 1923 tarihinde Cumhuriyet’in ilanından sonra, 1924 yılında Anayasa’yı, 1925 yılında Türk Medeni Kanunu’nu kabul ederek altyapıyı oluşturmuşlardır. Daha sonra Türk Ticaret Kanunu’nu ve vergi yasalarını ele almışlardır. Vergi yasalarının tamamı muhasebe kayıtlarından vergi alınmasını öngörüyordu. Vergi alınacak işletmelerin oluşması için karma ekonomi düzenini oluşturmaya yönelmişlerdir. Bir yandan devlet iktisadi kuruluşları oluşturulurken, diğer yandan da Teşvik-i Sanayi Kanunu-1927 kabul edilerek özel kesimin büyümesini temin etmeye çalışmışlardır. Bunun sonucunda, işletmelerin sayısı zamanla artmaya başlamış, işletmeler arttıkça da muhasebeye duyulan gereksinim fazlaşmış ve muhasebe mesleği özel kesim ağırlıklı olarak oluşmaya başlamıştır”.

1850 yılında kabul edilen “Kanunname-i Ticaret”, içinde bulunan koşullara göre yenilenerek “1926 yılında Türk Ticaret Kanunu” adı ile yürürlüğe konulmuştur. “Türk Ticaret Kanunu’nun hükümleri”, çift yanlı kayıt yönteminin uygulanmasına dönüktü.

1925 yılında devletin önemli bir geliri olan, Aşar vergisini “Cumhuriyet idaresi kaldırmış ve devletin bütçesinde doğan boşluğu çağdaş vergicilik anlayışına uygun yasal düzenlemelerle doldurmaya çalışmıştır. Bu sayede, çağdaş vergi düzenine geçilmesi yolunu seçen Cumhuriyet idaresi, 1926-1930 yılları arasında, yüzyıl boyunca vergi düzenini etkileyen ve muhasebe uygulamalarını biçimlendiren

vergicilik ile ilgili üç yasal düzenleme yapmıştır. Bu düzenlemeler; Kazanç Vergisi Kanunu (1926), Muamele Vergisi Kanunu (1927) ve Dahili İstihlak Vergi ve Resimleri Kanunu (1930)'dur".

"Devlet, karma ekonomi anlayışı ile ticari işletmelerin gelişmesini sağlayarak çift yanlı kayıt yönteminin yaygınlaşmasını ve muhasebeciliğin gelişmesini sağlamaya çalışırken, diğer yandan da devlet muhasebesi düzenini çağdaştırmak için çaba gösteriyordu. 1927 yılında gerekli yasal düzenlemenin yapıldığı görülmektedir. Muhasebe-i Umumiye Kanunu, çağdaşlaşma yasasıdır".

Osmanlıca, sağdan sola doğru yazı stiline sahiptir. Çift yanlı kayıt sistemi ise, soldan sağa doğru yazı stiline göre gelişmiş bir yöntemdir. Osmanlı muhasebe eğitimcileri ve muhasebecileri, çift yanlı kayıt yöntemini uygularken, borç ve alacak kayıtlarının sağ veya sol tarafa doğru yapılmasında ikileme düşüyordu. Bu sorun 1928 yılında çıkarılan "Türk Harflerinin Kabul ve Tatbiki Hakkında Kanun" ile ortadan kaldırılmış, çift yanlı kayıt yönteminin gelişmesinin önünü açan bir reform olmuştur. 1926-1930 yılları arası yasal düzenlemelerle geçmiştir (Güvemli, Aytulun, Şişman, 2012).

Cumhuriyet döneminin en büyük vergi reformu, 1949 vergi reformudur ve "GVK. (Gelir Vergisi Kanunu), KVK. (Kurumlar Vergisi Kanunu), VUK. (Vergi Usul Kanunu)" gibi belge ve kayıt düzeni ile bilanço ve gelir tablolarını etkileyerek muhasebeye şekil veren üç önemli yasa ile gerçekleşmiş, Türkiye'de vergi için muhasebe anlayışının başlangıcını oluşturmuştur (Gücenme ve P.Arsoy).

1942 yılında kurulan "Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği" muhasebe mesleğinin ülkemizde gelişmesinde önemli bir rol oynamıştır. 1967 yılında bu dernek "TMUD"a (Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği) dönüştürülmüş ve bu alanda ilk özel girişim olmuştur (<http://tmud.org.tr>).

TMUD, ülkemizde mesleğin açıklanması, topluma aktarılması, dünya uygulamalarının ülkemize getirilmesi, konu ile ilgili uluslar arası çalışmalarda ülkemizin temsil edilmesi konularında çok önemli hizmetlerde bulunmuştur. TMUD'un önemli amaçlarından biri de ülkede mesleği düzenleyen bir kanunun çıkması olmuştur.

1973 yılından itibaren TMUD, üyelik koşulları arasına meslek staj ve sınav koşullarını getirmiş, batı ülkelerinde uygulanan muhasebe ilke ve kurallarının ülkemize taşınmasında katkıda bulunmuştur.

1974 yılında “Türkiye Muhasebeciler Dernekleri Federasyonu (TÜMFED)”, 1976 yılında da “Mali Müşavirler Muhasebeciler Birliği Derneği (MMMBD)” kurulmuştur.

Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği 1977 yılında IFAC’a kurucu üye ve IASC’ ye üye olarak katılmıştır.

Yıllardır süren uğraşların sonucunda çağdaş dünyanın vazgeçilmez unsurlarından biri olan mali müşavirlik mesleği 13 Haziran 1989 tarihinde yayınlanan “3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” ile yasal statüsüne kavuşmuştur. Yıllardır verilen mücadelenin kazandırdığı birikimle kısa sürede örgütlenmesini tamamlayarak odalarına ve odaların üst birliği olan “Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)” çatısı altında toplanmışlardır (www.turmob.org.tr).

“3568 sayılı kanun Türkiye’de muhasebe mesleğinin hukukunu oluşturmuştur. Bu kanun ile;

- Muhasebe ve denetim faaliyetleri bir meslek olarak tanımlanmış ve bu alanlarda profesyonel anlamda hizmet sunan kişilerin nitelikleri belirlenmiştir.
- Türkiye’de denetim ve güvenilir muhasebe hizmetlerinin sağlanması amaçlanmış ve mesleğin kurumsal yapısı tespit edilmiştir”.

“Türk Muhasebe Sistemi, 26.12.1992 tarih 21447 (M) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği” ile muhasebe için yeni bir dönem başlamış ve Tek Düzen Hesap Planı, 1994 yılında uygulamaya konulmuştur”.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından yayınlanan Tek Düzen Muhasebe Sistemi;

- ❖ Muhasebe Temel Kavramlarını,
- ❖ Muhasebe Politikalarını,
- ❖ Mali Tablolar İlkelerini,

- ❖ Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulmasını,
- ❖ Tek Düzen Hesap Çerçevesini,
- ❖ Hesap Planı ve İşleyişini açıklamaktadır.

9 Şubat 1994 yılında, muhasebe ve mali raporlama sisteminin standart hale getirilmesi için muhasebe standartlarının oluşturulması, TÜRMOB tarafından yerine getirilmiş ve “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)” kurulmuştur.

21. Yüzyılda önemli yere sahip olan teknoloji kullanımı, muhasebe mesleğine “Bilgisayarlı Muhasebe” olarak yansımıştır. İşletmelerin muhasebe işlerini bilgisayar programı yardımı ile hızlı ve güvenilir bir şekilde yerine getirilmesini sağlamaktadır.

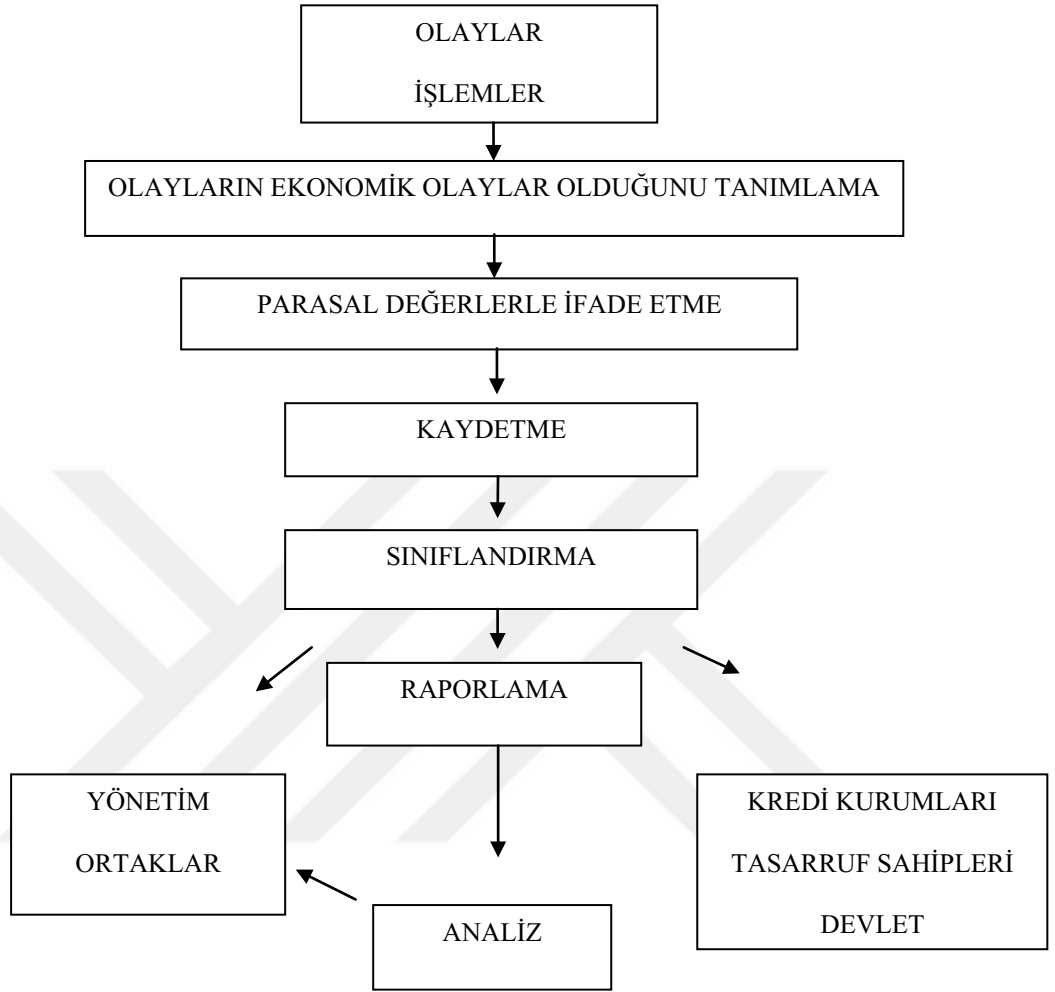
2000’li yıllar ise global mali raporlama için dönüşüm yılları olmuştur. “Uluslararası Muhasebe Standartları, başta Avrupa’da olmak üzere dünya genelinde mali raporlama için ortak dil ve global çerçeve haline gelmiştir. IAS tüm ülkeler için yol gösterici durumundadır”.

1.3. MUHASEBE MESLEĞİ VE MUHASEBE MESLEĞİ’NİN ÖNEMİ

Meslek, belirli bir bilgi ve yeteneğe gereksinim duyulan, fiziksel ve zihinsel olarak mal ve hizmet üreten ve bu üretimin karşılığında gelir elde etme amacı bulunan tüm uğraşlardır. Yapılan bir uğraş ve işin meslek olarak değerlendirilebilmesi için bazı özelliklere sahip olması gerekmektedir. Bu özellikler şunlardır (Marşap, 1996: 119);

- Sürekli gelişen ve karmaşık bir bilgi yapısını içermesi
- Uygulama sırasında gerçekleşen problemlerin çözümünde mesleki yargıdan destek alıyor olması,
- Kamu yararına hizmet edecek mesleki bir yükümlülük taşıması

Şekil 1: Muhasebe Süreci



Kaynak: Marşap, 1996: 121

Muhasebe süreci üç aşamadan oluşmaktadır. İlk aşama mali olaylara ait belgelerin toplanması, ikinci aşama muhasebe işlemlerinin gerçekleştirilmesi “(kaydetme, sınıflandırma, raporlama)”, üçüncü aşama ise bilginin oluşturulması bir diğer deyişle çıktı elde edilmesidir (Peker, 1998: 12).

Muhasebenin işlevlerinin beş aşamadan oluştuğunu ileri süren görüşler de yer almaktadır (Örten 2003: 2; Cemalcılar vd. 2009: 9; Sevilengül 2003: 11):

- “Saptama işlevi: Gerçekleşen finansal olaylara ilişkin dekont, fatura vb. ticari belgelerin ortaya çıkarılarak tespit edilmesidir”.

- “Kaydetme işlevi: Finansal olaylara ilişkin verilerin düzenlenerek kurallar çerçevesinde muhasebe defterine kaydedilmesidir”.
- “Sınıflandırma işlevi: Farklı özellikteki mali olayların belirli sınıf ve gruplara ayrılarak düzenlenmesidir”.
- “Raporlama işlevi: Finansal bilgilerin özet haline getirilerek elde edilen bilgilerin, finansal tablolar aracılığıyla bilgi sahibi olacak kişi ve grupların amaçlarına uygun bir şekilde raporlar haline getirilip, sunulmasıdır”.
- “Yorumlama işlevi: Raporlanan bilgilerin ilgili kişi ve grupların daha iyi anlaması için yorumlanmasıdır. Raporlanan bilgiler analiz edilerek olaylar ile sonuçlar arasındaki ilişki araştırılır”.

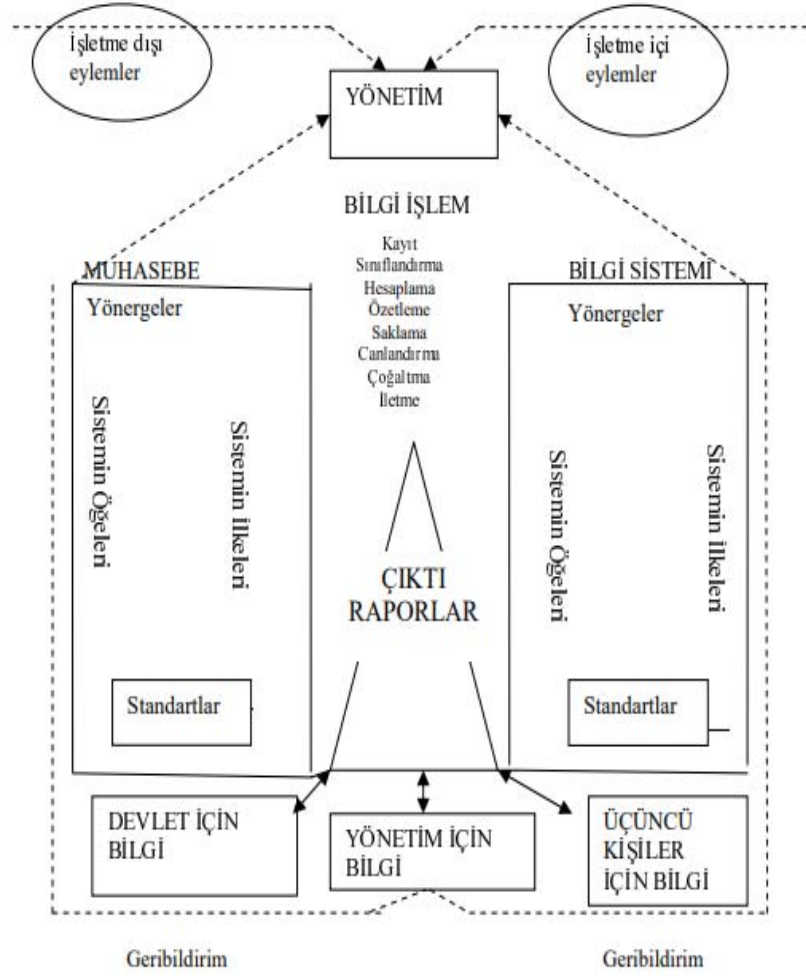
Muhasebe, temel kavramlar, prensipler, kabul edilmiş kurallar dahilinde, işletmeler ile ilgili mali ve ekonomik olayları, bir bütün olarak kaydeden, sınıflandıran, raporlayan, denetleyen ve ilgililere objektif olarak sunan bilim dalıdır (Akdoğan, 2003: 17).

İşletmelerin yapısı karmaşık hale geldikçe, muhasebe fonksiyonunun önemi ve işletmeye sağladığı fayda da bu karmaşıklıkla doğru orantılı bir şekilde artar. Muhasebe sadece alışıl gelen hesaplamalardan oluşan bir yapı olmanın yanı sıra, yönetim için etkili ve geniş çaplı bir bilgi sistemi olarak faaliyet göstermektedir (Burchell ve diğerleri, 1980: 6).

Bilgi, işletme fonksiyonlarının bir parçası olmakla beraber tek başına bir anlam ifade etmemektedir. İşletmelerde kullanılan bilgilerin bir anlam ifade etmesi için işletme içerisinde aktarılması ve paylaşılması gerekir (Laudon ve Laudon, 2011: 417). Aynı durum muhasebe bilgisi için de geçerlidir. Muhasebe bilgisinin aktarılıp, paylaşılması gerekir. Bu durumu gerçekleştirebilen mekanizmaya da muhasebe bilgi sistemi adı verilir.

Muhasebe bilgi sisteminin amacı, “iç ve dış tüm bilgi kullanıcılarına muhasebe bilgisi sağlamaktır. Bu amacı yerine getirebilmek için; işlem sürecinde gerçekleşen günlük faaliyetlerin desteklenmesi, bilgi sürecinde iç karar alıcılarınca alınan kararları desteklemek ve yönetimle ilgili yasal sorumlulukları yerine getirmek gerekmektedir" (Spathis ve Constantinides, 2004: 236-237).

Şekil 2: Muhasebe Bilgi Sistemi



Kaynak: Sürmeli, 1995: 38

Muhasebe bilgi sisteminin işlevlerini üç aşamada sınıflandırabiliriz (Parlakkaya ve Tekin, 2002: 676). Bu işlevler;

- İşlemler ve faaliyetler hakkındaki verilerin toplanması ve kaydedilmesi,
- Planlama, uygulama ve kontrol faaliyetleri için karar verme aşamasında kullanmak amacıyla veriyi işleyerek bilgiye dönüştürülmesi,
- Organizasyon varlıklarını güvence altına almak için gerekli kontrolleri sağlanmasıdır. Bu kontroller aracılığıyla ihtiyaç halinde doğru ve güvenilir verilere ulaşılabilir.

Tarihsel sürecinin başlarında sadece basit bir kayıt ve sayma işleminden ibaret olan muhasebe, günümüzde işletmeler, devlet ve diğer kurumlar arasında bilgi akışı sağlayan bir sistemler bütünüdür (Raepers ve Çallıalp). Bu sistemler bütünü önemini daha iyi ifade edebilmek için, işletmeler açısından ve toplum açısından olmak üzere iki başlık altında sınıflandırabiliriz.

1.3.1. Muhasebe Mesleğinin İşletme Açısından Önemi

İşletme, mal ve hizmet üreterek insanların ihtiyaçlarını karşılayan bir örgüt olduğundan, işletmenin kuruluşu sırasında sermayeye ve bu sermayenin değerini mali olarak gösteren finansal durum tablosuna gereksinim vardır. İşletmenin kuruluşundan sonra ise faaliyetlerini finansal olarak değerlendirecek ve takip edecek bir sisteme ihtiyaç duyarlar. Bütün bu ihtiyaçlara muhasebe karşılık verir, sistem olmazsa işlemelerin varlığından da bahsedilemez (Ertaş, 2002: 18).

İşletmede örgüt içi iletişim muhasebe aracılığıyla sağlanmaktadır. İşletmenin dili, muhasebe bilgi sistemidir. İşletmeyi oluşturan birimler, muhasebe bilgi sisteminin ortaya çıkardığı bilgiler sayesinde etkin bir iletişim kurabilmektedirler. Muhasebenin bu fonksiyonunu tam anlamıyla yerine getirmesi, işletmenin sahip olduğu iktisadi varlıklarını, işletmenin hedeflerine uygun bir şekilde kullanılmasına ve hisse sahiplerinin hisse değerlerinin artmasına katkı sağlamaktadır (Çelik, 2003: 2).

İşletmelerin kuruluş şekline ve büyüklüğüne bakılmaksızın, işletmelerde gerçekleşen faaliyetlerin çoğu bir kıymet hareketini ortaya çıkarır. Bu finansal işlemler, işletmelerin kaynak ve varlıklarında artış veya azalış gibi değişim hareketlerini meydana getirir. Sürekli olarak gerçekleşen bu finansal işlemlere ait verilerin elde edilip, analizinin yapılmasından sonra ilgili kişi veya kurumlara aktarılması gerekmektedir. Bu tür konularla ilgili işletmelere bilgi vermek amacıyla muhasebe bilgi sistemine ihtiyaç duyulmaktadır (Acar ve Tetik, 2004: 8).

Muhasebe bilgi sistemi, işletmelerin finansal raporlarını hazırlarken hesap verebilir ve şeffaf bir anlayışa sahip olmaları konusunda önemli bir araçtır. Çünkü hem stratejik düzeyde bir rekabet aracı olma görevini üstlenir, hem de işletmelerin gelecekları hakkındaki karar aşamasında bilgiyi nasıl kullanacakları konusunda bilgilendirir (Güney, 2013: 278).

İşletme yöneticilerinin işletme ile ilgili kararları doğru bir şekilde vermeleri için muhasebe bilgi sistemi çıktılarından yararlanmaları büyük önem taşır. İşletme yöneticilerinin muhasebe bilgi sisteminden elde ettikleri çıktıları kullanarak verebilecekleri kararlar şu şekilde sıralanabilir (Doğan, 1999: 109):

- Satılacak mallara ilişkin miktarların ve satış zamanlarının belirlenmesi,
- Malların satışına ilişkin fiyatların oluşturulması,
- Üretilecek mamullere ilişkin miktarların ve üretim zamanlarının belirlenmesi,
- Üretimin gerçekleşmesi için gereken hammadde ve diğer girdilerin miktar ve niteliklerinin saptanması,
- Optimal sermaye yapısının belirlenmesine ilişkin kararlar,
- Kar planlanması,
- İşletmenin yeni yatırımlar yapacağı alanların belirlenmesi,
- Satın alımlara ilişkin uygun ödeme koşullarının belirlenmesi,
- Üretimde kullanılması gereken işgücünün hesaplanması,
- Alacaklara, stoklara ve duran varlıklara ilişkin yönetim politikalarının belirlenmesiyle ilgili kararlar
- Yatırımların ne şekilde finanse edileceğine ilişkin kararlar,
- Üretimde kullanılacak makine kapasitesinin belirlenmesi.

1.3.2. Muhasebe Mesleğinin Toplum Açısından Önemi

Sosyal ve ekonomik hayatın temelini, çalışan insanların kendi aralarında ya da toplumun diğer kesimiyle kurdukları üretim, dağıtım ve bölüşüm ilişkileri oluşturur. Bu ilişkiler yalnızca hayatın temelini oluşturmakla kalmayıp, toplumu ve toplumsal varlığı şekillendiren siyasi ve ideolojik üst yapıyı belirleyen önemli bir faktör de olmuşlardır (Özyürek, 2009: 36).

Muhasebe mesleği, topluma fayda sağlayacak şekilde hizmette bulunan, topluma ve diğer ilgilenen kullanıcılara işletmenin ekonomik, finansal durumu ile ilgili bilgi veren kişilerin sürekli olarak yerine getirdikleri iş ve uğraşı alanıdır (Dölen, 2012: 115).

Ülkemizin önemli gelir kaynaklarından birisi olan vergilerin işletme tarafından hesaplanıp, ödemesinden önce ilk aşamada konuyla ilgili bulunan kişiler mali müşavirlerdir. Bir toplumda yeterli sayıda muhasebe meslek mensubu

bulunmuyorsa, yasalar, mali denetim ve yargı sorunsuz bir şekilde işlese bile vergi gelirini arttırması ve ekonomisi iyi işleyen bir yapıya sahip olması mümkün değildir. Vergi geliri düşük ve mali sistemi düzgün işlemeyen bir devletin, ekonomik ve sosyal açıdan görevlerini eksiksiz olarak yerine getirmesi imkansızdır. Vergi gelirlerinin arttırılması ve ekonomik kalkınmanın sağlanması için, toplumun sorunsuz işleyen mali ve ekonomik yapıya sahip olması gerekir (Ertaş, 2002: 120).

Muhasebe bilgi sisteminin işletme dışında yer alan tarafların bilgi ihtiyacını karşılama işlevi de bulunmaktadır. Potansiyel ortaklar işletme dışı taraflara örnek olarak verilebilir. İşletmelere olan ilginin nedeni ekonomik çıkarlardır. Sözü edilen taraflar kendi çıkarlarını korumak açısından işletmeler hakkında doğru ve güvenilir bilgiye istenilen zamanda sahip olma ihtiyacı içerisindedirler. İşletme içerisinde bilgiyi işleyenler alacakları kararlarda ve stratejilerde muhasebe bilgilerini kullanırlar (Bodnar ve Hopwood, 1988: 1-3).

Muhasebe meslek mensubunun görevleri arasında topluma hizmet etmek ve toplumun çıkarlarını korumak yer almaktadır (Terzi, 2010: 30).

Muhasebe bilgi ve bu bilginin üretiminde geçen süreç ile ilgilidir. Bilgi ve süreç birbiriyle ilişki içerisindedir. Muhasebeyi hedefindeki toplumun arzu, istek ve değerlerini de dikkate alması gereken toplum için bilgi üreten bir sistem olarak tanımlayabiliriz (Kısakürek ve Pekcan, 2005: 118).

Muhasebeciler de toplum için ne kadar büyük sorumluluklar üstlendiklerinin farkındadırlar. Toplum tarafından algılanan misyonlarını yerine getirebilmek ve dünyada ortaya çıkan problemleri çözümleyebilmek için, muhasebeciler çözümleme ve değerlendirme marifetlerini sunmak mecburiyetindedirler. Misyonlarını yerine getirirken etik ilkelere bağlı kalınmalıdır (Özyürek, 2009: 37).

Muhasebe meslek mensubunun muhasebe aracılığıyla ortaya çıkarttığı ve finansal raporlar aracılığıyla takdim ettiği bilgiler, toplumun tamamını ilgilendirir. Çünkü üretilen muhasebe çıktıları ekonomik kaynakların dağılımı açısından önem taşımaktadır. Muhasebe çıktılarının bilerek veya bilmeyerek hatalı olması, ekonomik kaynakların haksız bir şekilde dağılmasına neden olabilir. Kayıt dışı ekonomi toplumun refahını etkileyen faktörler içerisinde büyük önem taşımaktadır. Meslek mensuplarının kayıt altına aldıkları belgeler ve sundukları veriler devletin

ekonomiyle ilgili konularda karar almasında yol haritası haline gelecektir (Ayboğa, 2001: 37-38).



İKİNCİ BÖLÜM

KALİTE MALİYETLERİ

2.1. KALİTE KAVRAMI

Kalite kavramı; günümüzde gerek iş hayatında, gerek günlük yaşantıda olmak üzere birçok alanda kullanılmaktadır ve gerçekleştirilmesi istenen bir kavramdır. Kavramın ne olduğu hakkında herkes tarafından kabul görmüş bir tanımdan bahsedilmemektedir (Koçel, 2005: 379). Tanımlar arası farklılıkların sebebi, kalite kavramının çok boyutlu olmasıdır.

Kalite kelimesi, Latince bir sözcük olan “qualitas” kelimesinden gelmektedir. Çiçero ve diğer yunanlı yazarlar, bu kelimeyi ‘mahiyet ya da nitelik’ anlamında kullanmışlardır (Halis, 2000: 32).

Sözlükteki tanımıyla kalite; “bir şeyin iyi veya kötü olma özelliğidir.” (www.tdk.gov.tr)

Tablo 1: Kalite Tanımları

KALİTE TANIMLARI
“Kalite İle İlgili Kuruluşların Tanımları
Kalite; bir mal ya da hizmetin belirli bir gerekliliği karşılayabilme yeteneklerini ortaya koyan karakteristiklerinin tümüdür. Amerikan Kalite Kontrol Derneği
Kalite; belirli bir malın veya hizmetin, tüketicilerin isteklerine uygunluk derecesidir. Avrupa Kalite Kontrol Organizasyonu
Kalite; bir ürünün öngörülen ve şart koşulan gereklere uyum yeteneğidir. Alman Standartlar Enstitüsü
Kalite; ürün ya da hizmeti ekonomik bir yoldan üreten ve tüketici isteklerine cevap veren bir üretim sistemidir. Japon Sanayi Standartları Komitesi”

“Kalite İle İlgili Çalışmalar Yapan Bilim Adamlarına Göre Tanımlamalar

Kalite; ürünün toplumda neden olduğu en az zarardır. **(Taguchi, 1965)**

Kalite; gereksinimleri tatmin edebilme kapasitesidir. **(Deming, 1968)**

Kalite; özel bir ürünün özel bir müşterinin gereklerini karşılama derecesidir. **(Gilmore, 1974)**

Kalite; ihtiyaçlara uygunluktur. **(Crosby,1979)**

Kalite; bir ürünün tasarım ya da özelliklere uygunluk derecesidir. **(Feigenbaum, 1983)**

Kalite; ilk defada doğruyu yapmaktır. **(Price, 1985)**

Kalite; mevcut ve gelecekteki müşteri ihtiyaçlarının karşılanması için gayret etmektir. **(Deming, 1986)**

Kalite; kullanıma uygunluktur. **(Juran, 1988)**

Kalite; insan gereksinimlerinin karşılanması ve hatta aşılmasıdır. **(Kano, 1993)**

Yaratılan kalite; müşterinin gerçek gereksinimini müşteriden daha iyi bilip bunu karşılamaktır.
(Kavrakoglu, 1990)”

“Standartlarda Kalite Tanımları

Kalite; bir ürün ya da hizmetin belirlenen veya olabilecek gereksinimleri karşılama yeteneğine dayanan özellikleri toplamıdır. **(TSE (TS-ISO 9005))”**

Kaynak: Yurtcan, 2007: 5

Bu tanımlardan yola çıkarak, kalitenin standart bir tanımının olmamasının sebebini, kalite ile ilgili tüketici algılarının farklı olması olarak açıklayabiliriz. Ürün ya da hizmete göre tüketicilerin kalite algıları üzerinde farklılıklar görülmektedir. Bu sebeple “kalitenin sahip olduğu sekiz boyutu ve özellikleri” aşağıdaki gibi sıralanmıştır (Rao ve diğerleri,1996: 29):

“Performans: Ürün ya da hizmetin esas faaliyet özellikleri, ürünün fonksiyonlarını yerine getirme niteliğidir. Örneğin, bir otomobil için hız, güvenlik vb. özelliklerinin nasıl olduğu, otomobilin performansını yansıtır”.

“Özellikler: Ürün ya da hizmeti kullanıcı için daha cazip hale getiren, ürünün esas özelliklerinden ziyade artı özellikleridir. Örneğin, cep telefonunun fener özelliğini içinde barındırması ya da otomobilin kendi kendini park edebilmesi gibi”.

“Güvenirlilik: Ürünün kullanım ömrü içerisinde kendisinden beklenen tüm fonksiyonları tam olarak yerine getirip getirmediğinin ölçütüdür. Ürünün kullanım

ömrü süresince bakım-onarım maliyetleri yükseldikçe daha da önem kazanan bir özelliktir”.

“Uygunluk: Ürün ya da hizmetin, önceden belirlenen standartları karşılmasıdır”.

“Dayanıklılık: Ürünün kullanılabilir ömrünün uzunluğudur. Örneğin, bir bulaşık makinesinin kullanım ömrü boyunca yaptığı yıkama sayısı gibi”.

“Hizmet Görürlük: Üründe bozulma olduğu zaman çok hızlı, kolay ve güvenilir bir şekilde tamir edilebilmesi özelliğini ifade etmektedir.”

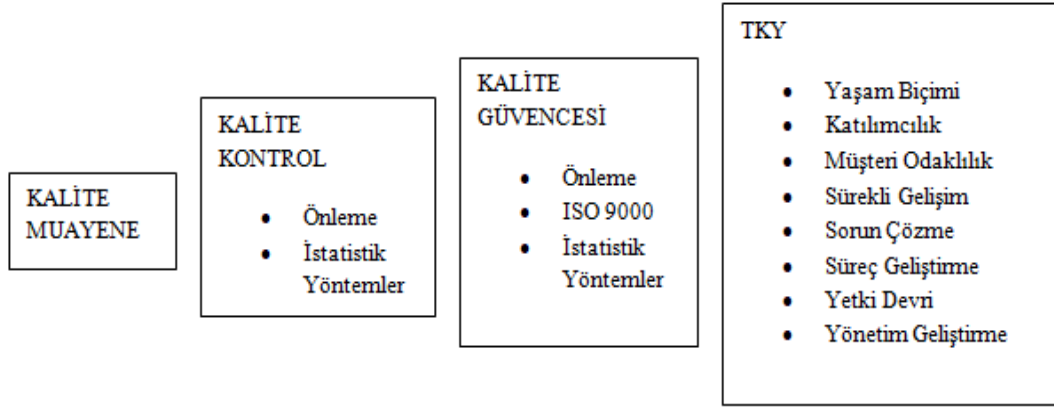
“Estetik: Ürünün çekiciliği ve duylara hitap edebilme yeteneğidir. Bireylerin beş duyu organlarıyla verdikleri tepkiler kişisel tercihlerini göstermektedir. Renk, biçim, ambalaj gibi özellikler ürünün performansını doğrudan etkilememekle birlikte, tüketici beğenilerine yönelik estetik özellikler olarak nitelendirilebilmektedir.”

“Algılanan Kalite (İtibar): Ürünün geliştirdiği imajdır. Örneğin üretimi konusunda uzun süre önderlik yapmış olan bir firmanın yeni çıkarttığı modelini, bu markaya güvenen tüketicilerin büyük bir çoğunluğu tarafından kaliteli olarak algılanması gibi.”

Bu “sekiz kalite boyutu” hizmet işletmelerinde direkt olarak uygulanamadığı kanısına varılmıştır. Uygulanabilirliği arttırmak için hizmetlerin kalitesi konusunda beş boyut belirlenmiştir. Bu beş boyut; yanıt verebilirlik, hizmetin güvenilirliği, empati yeteneği, uygun hizmet güvencesi, işletmenin sahip olduğu maddi varlıklar şeklinde sıralanabilir (Gedik, 2007: 9).

- “Yanıt Verebilirlik: Müşterilere yardım etme veya müşterilere uygun hizmet sunabilme istekliliğinin bir ölçüsüdür.”
- “Hizmetin Güvenilirliği: Hizmet güvenilirliği müşteri beklentilerinin uygun olarak yerine getirildiğini gösterir.”
- “Empati Yeteneği: Müşteri isteklerini anlayabilme ve iletişim kurabilme yeteneğidir.”
- “Uygun Hizmet Güvencesi: Müşteriye uygun bir düzeyde iletişim kurma ve saygılı bir biçimde hizmeti sunma yeteneğidir.”
- “İşletmenin Sahip Olduğu Maddi Varlıklar: Binaların, alet, ekipman, personel ve iletişim araçlarının bulunmasını ifade eder.”

Şekil 3: Kalite Anlayışının Evrimi



Kaynak: Yükçü,1999: 7

2.2. MALİYET KAVRAMI

Maliyet, işletme giderlerinin nihai dönüşümlerini anlatan bir terimdir (Hiçşasmaz,1970: 205).

Maliyet, her işletmenin faaliyetlerinde yer alan ürün veya hizmetleri elde etmek için harcadığı, çeşitli üretim faktörlerinin para ile ifade edilen değeridir (Bursal ve Ercan,1999: 3).

Maliyet, bir amaca ulaşmak için katlanılan fedakarlıkların toplamıdır (Altuğ,1996: 16).

Maliyet, bir malı ya da hizmeti üretmek ve satmak için, direkt ya da endirekt yapılan masrafların tümüdür (Gökbulut, R., www.giv.org.tr).

Farklı birçok tanımla yapılan maliyet kavramının geniş anlamda tek bir tanımlayacak olursak; bir mal ya da hizmeti elde edebilmek için, dönem boyunca yapılan harcamalar ve katlanılan fedakarlıkların parasal olarak toplamıdır (Yükçü, 1999: 25). “Yapılan harcamalar ve katlanılan fedakarlıklardan iki anlam çıkarılabilmektedir. İlk anlam, bir mal satın almak için elden çıkarılan nakit ya da herhangi bir iktisadi varlığın kıymeti, veya mal satın alınmayıp üretiliyorsa bu üretim için kullanılan varlık ve hizmetlerin parasal kıymetidir. İkinci anlam ise bir mal ya da hizmet elde edebilmek için elden çıkarılan veya kullanılıp tüketilen iktisadi varlıklarla edinilecek veya üretilecek diğer mal ya da hizmetlerden en kıymetlisinin işletmeye sağlayacağı yarardır” (Gürsoy, 1997: 23-24).

Maliyeti hedeflenen bir sonuca varılmak amacıyla katlanılan fedakarlıkların parasal değerlerinin toplamı olarak açıkladığımızda burada belirtilmiş olan “hedeflenen sonuç” işletmeden işletmeye değişiklik göstermektedir. Kimi işletmeler için bir ürünü ifade ederken, kimi işletmeler için tarımsal bir ürünü ya da hizmeti ifade edebilir (Oğan ve Özulucan, 2017: 74).

2.3. KALİTE MALİYETLERİ

Kalite maliyeti, “British Organization-BS6143 (1990) Standartları’na” ve “Amerikan Kalite Kontrol Derneği’ne (ASQC,1971)” göre kaliteli ve kalitesiz üretim yapıldığında ortaya çıkan maliyetlerin tümü olarak tanımlanmaktadır (Oğan ve Özulucan, 2017: 75).

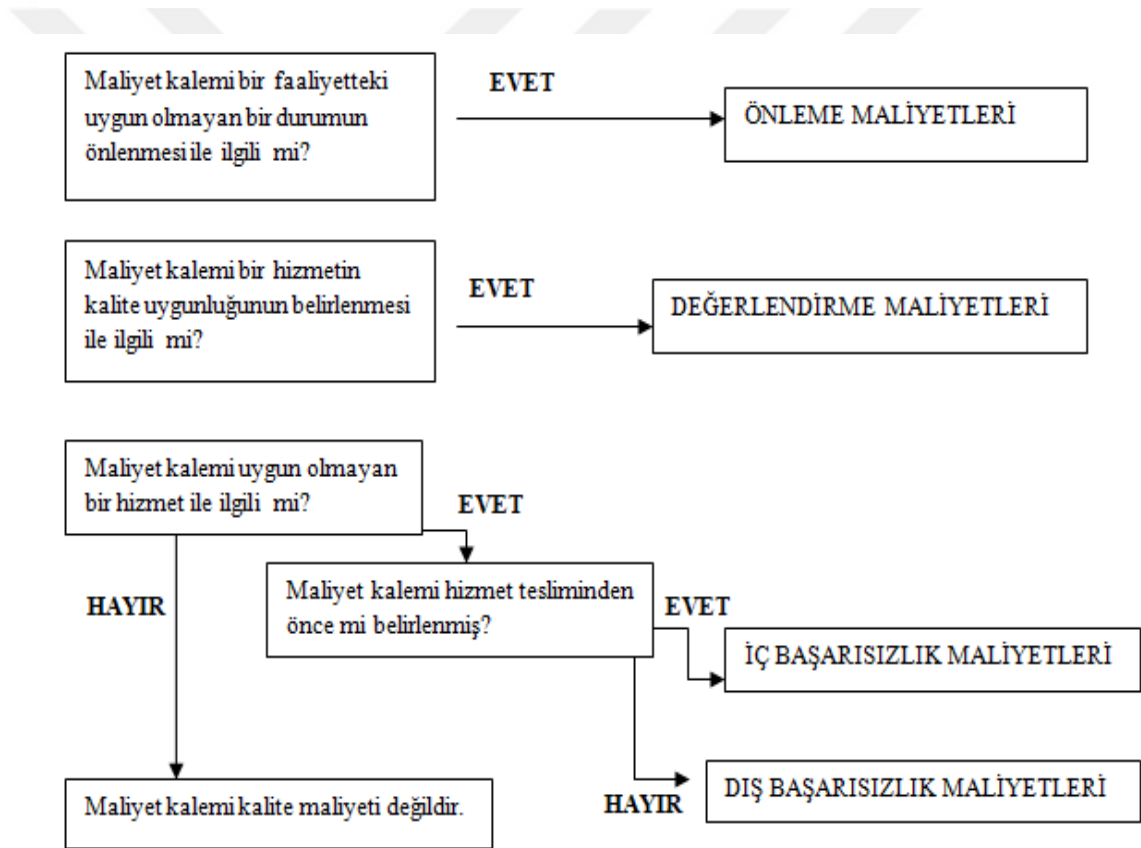
“Uluslararası Standart Örgütü’nün (ISO)” 9004 No’lu Standardın’a göre ise; “toplam kalite maliyetleri, uygun kalitenin ortaya çıkartılabilmesi için yapılan faaliyetlerin maliyeti ile yetersiz kontrollerden dolayı oluşan maliyetler olarak tanımlanmaktadır. Kalite maliyetlerinin ortaya çıkışının sebebini, işletmelerin kalite düzeyini artırmak ve hatalı ürün sayısını azaltmak amacı dolayısıyla katlandıkları maliyetlerin yüksek rakamlara ulaşmış olmasıyla açıklamıştır” (Karcıoğlu, 2000: 107).

Kalite maliyetleri kalitenin ölçüsüdür. Kalitedeki gelişmelerin ölçülebilmesi ve açık bir şekilde raporlanabilmesi, “toplam kalite yönetiminin” benimsenip, uygulanabilmesi ve devamlı kılınabilmesi için gereklidir. Kalitedeki değişim ve gelişmeyi en iyi şekilde gösteren ölçüt, kalite maliyetleridir. Başka bir ifade ile, işletmenin kalite hedeflerine ulaşp ulaşmadığının somut göstergesi için kalite maliyetlerinin hem tutarının hem de miktarının bilinmesi gerekir. İşletmeler için maliyet unsurunu artıran unsur, kaliteli mal veya hizmet üretmek değil, kalitesiz yahut düşük kaliteli mal veya hizmet üretmektir (Çabuk, 2005: 2).

2.4. KALİTE MALİYETLERİNİN SINIFLANDIRILMASI

Bir maliyet kaleminin, kalite maliyetleri ile ilişkili olup olmadığını ya da hangi kalite maliyet türüne ait olduğunu tespit etmek, maliyet kaleminin faaliyette uygun olmayan durumun önlenmesi, verilen hizmetin kalite uygunluğunun belirlenmesi, maliyet kaleminin uygun olmayan hizmetle ilgili olması ve maliyetin hizmet tesliminden önce belirlenmesi durumlarına alınan cevaplarla mümkün olmaktadır. Bu durumu aşağıda gösterilen şekilde açıkça ifade edebiliriz (Karcıoğlu, 2000: 142).

Şekil 4: Kalite Maliyet Süreci



Kaynak: Karcıoğlu, 2000: 142

2.4.1. Önleme Maliyetleri

Muhasebe meslek mensubunun ürettiği hizmetin tüketici tercihlerine olan uygunsuzluğunu engellemek amacıyla özel olarak tasarlanmış bütün faaliyetlerin maliyetidir. Önleme maliyetleri, kendisi dışında kalan diğer tüm kalite maliyetleri kalemlerini en alt seviyede tutabilmek için uygulanan maliyet unsurudur (Özenci ve Cumbul, 1993: 3).

Mal ya da hizmet üretiminde ortaya çıkabilecek hata ve kusurları tanımlayıp önlemek için ön çalışmalar yapılmalıdır. Ön çalışmalar; hizmet üretimi için tasarım aşamasında yapılacakların planlanması, programlanması, hizmet süresince meydana gelebilecek hataların saptanması ve bunların ortadan kaldırılmasıdır. Amaç düşük kaliteli hizmetin gerçekleşmesini önlemektir (Gornand, 1998, 20-32).

Önleme maliyetlerinin ana amacı üretimin en başında kaliteli üretim için gereken tüm koşulları sağlayıp, sonrasında meydana gelebilecek başarısızlık maliyetini mümkün olduğunca sıfıra indirmektir (Tekin, 2004: 10).

Önleme maliyetleri bir başka deyişle mal ve hizmetin müşteri taleplerine uygunsuzluğunu ve tekrarını önlemek için yapılan faaliyetleri, çalışanların eğitimi için yapılan harcamaları ve üretim sonucunun kalitesiz olmaması için çalışanların bilgi ve becerilerini artırmaya yönelik harcamaları içinde bulundurur (Şale, 2001: 33). Toplam kalite yönetim sisteminin tasarlanması, kurulması ve sürekliliğini sağlamak için tüketilen kaynakların maliyeti bize önleme maliyetini verir (Akgün, 2005: 35).

Üretim işletmeleri için önleme maliyetlerini 10 maddede incelemek mümkündür. Bu maddeler (Yükçü, 1999, 94-99);

- 1) Kalite Planlaması
- 2) Kalite Ölçüm ve Test Ekipmanlarının Tasarımı
- 3) Kalitenin Gözden Geçirilmesi ve Tasarımın Doğrulanması
- 4) Kalite Ölçüm ve Test Ekipmanlarının Kalibrasyon ve Bakımı
- 5) Kalite Değerlendirmesinde Kullanılan Üretim Ekipmanlarının Bakımı
- 6) Tedarikçi Garantisi
- 7) Kalite Eğitimi
- 8) Kalite Denetimi

9) Kalite Bilgilerinin Raporlanması ve Durum Analizi

10) Kalite İyileştirme Programlarıdır.

Mali Müşavirlik mesleği, hizmet üretimi yaptığı için yukarıda sıralanmış olan önleme maliyetlerinin hizmet üreten işletmelerdeki karşılıklarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

1. Hizmet Kalitesinin Planlanması

İşletmede kalite sisteminin planlanması ve sunulacak hizmetin müşteri istek ve ihtiyaçlarının karşılanabilir bir şekilde hazır hale getirilmesi için oluşturulan kalite politikasını ve ölçütleri ortaya çıkarmak için yapılan maliyetlerdir. Ayrıca kalite politikalarını hazırlayacak kişilerle iletişime geçmek için yapılan yönetim ve organizasyon maliyetleri de dahil edilir (Bozkurt, 2003: 16).

1951 yılında Joseph M. Juran'ın yazmış olduğu Kalite Kontrol El Kitabında kalite planlama sürecinin aşağıdaki aşamalardan oluştuğunu ileri sürmüştür (Çetin, Akın, Erol, 2001: 50).

- “Müşteri ihtiyaçlarının belirlenmesi,”
- “Müşteri ihtiyaçlarına cevap verecek ürün özelliklerinin geliştirilmesi,”
- “Tedarikçi ihtiyaçlarını karşılayan kalite hedeflerinin oluşturulması ve bunların minimum bir maliyetle sağlanmasına özen gösterilmesini,”
- “Süreçteki yeterliliğin ispat edilmesi, yeni sürecin işletim koşulları altında kalite hedeflerini karşılayabilmesinin onaylanması olmak üzere dört aşamadan oluştuğunu savunmuştur.”

2. Kalitenin Ölçümü

Kalitenin ölçümünün gerçekleştirilmesi için gerekli olan muayene/test ekipmanının tasarımı için personelin yaptığı araştırmaların süresinin maliyetidir.

3. Kalitenin Gözden Geçirilmesi ve Hizmet Tasarımının Doğrulanması

Ulaşılmayı hedeflenen tasarım kalitesinin istenilen şekilde sağlanması için kalite bölümünün yapmış olduğu çalışmaların maliyetidir. Bu çalışmalar, güvenilirlik testleri, tasarım onay testleri, süreç kontrolü olarak açıklanabilir. İşletmeler kalite

hedeflerine ulaşmak için her şeyden önce kalitesizliğin oluşumuna izin vermeden kalitesizliği engellemek adına bu maliyetlere katlanmalıdır (Ömürgönülşen, 2007: 25).

4. Kalite Değerlemede Kullanılan Yazılım ve Donanım Araçlarının Bakımı

Kalitenin ölçümü için kullanılan test ekipmanlarının, yazılım ve donanım araçlarının bakımı ve ayarı için yapılan faaliyetlerin maliyetidir. Bu iş ile ilgilenen personelin zamanının maliyetini de dahil edebiliriz.

5. Tedarikçi Garantisi

SMMM'ler tedarikçi garantisi adı altında dışarıdan personel temin edebilirler. Örneğin; ofiste çalışan bir meslek mensubunun yüz tane mükellefi var ve bunu karşılayacak yeterli sayıda personeli yok ise dışarıdan hizmet satın alabilir. Bu hizmet defter tutma hizmeti olabilir, vergi veya muhasebe konusunda eğitim hizmeti olabilir. SMMM'ler bu işleri tedarik edecek kişilerin kalite konusunda derecelendirmelerini yapmaktadırlar. Örneğin; beş tane firmadan eğitim hizmeti alır, bunları kendi içerisinde sıralamaya alır en çok memnun kaldığı firmayla çalışmalarını birlikte yürütür, hem tedarikçilerini hem de onlardan alacağı hizmeti garanti altına almış olur.

6. Kalite Eğitimi

İşletmenin mali müşavir mesleğini icra eden çalışanlarının ve yardımcılarının planlanan kalite eğitim programlarına katılmaları, bu programların sürekliliğinin sağlanması ve geliştirilmesi ile ortaya çıkan maliyetlerdir. Örneğin; Mali Müşavir yanında çalışan yardımcısının kalitesini artırmak için SMMM olması için gerekli olan dosya açtırma masraflarını kendisi karşılamaktadır. Tüm personelin eğitim ihtiyaçlarının belirlenmesinden, teorik ve pratik eğitim programlarının hazırlanmasına kadar yapılan çalışmaların maliyetleridir. İşletme bünyesinde eğitim ihtiyacı olan kişilerin belirlenmesinden sonra eğitim kurslarının düzenlenmesi, planlanması, araç gereçlerin temini ve eğitim verecek uzman kişilerin masrafları (ulaşım, konaklama, yeme-içme vb.) ve ücretleri, işletmede çalışan kişilerin

çalışmayı bırakıp kalite eğitim programları süresince oluşan hizmet kayıpları, eğitim aşamasında oluşan kayıplardır (Atay, 2010: 29).

7. Kalite Bilgilerinin Raporlanması ve Durum Analizi

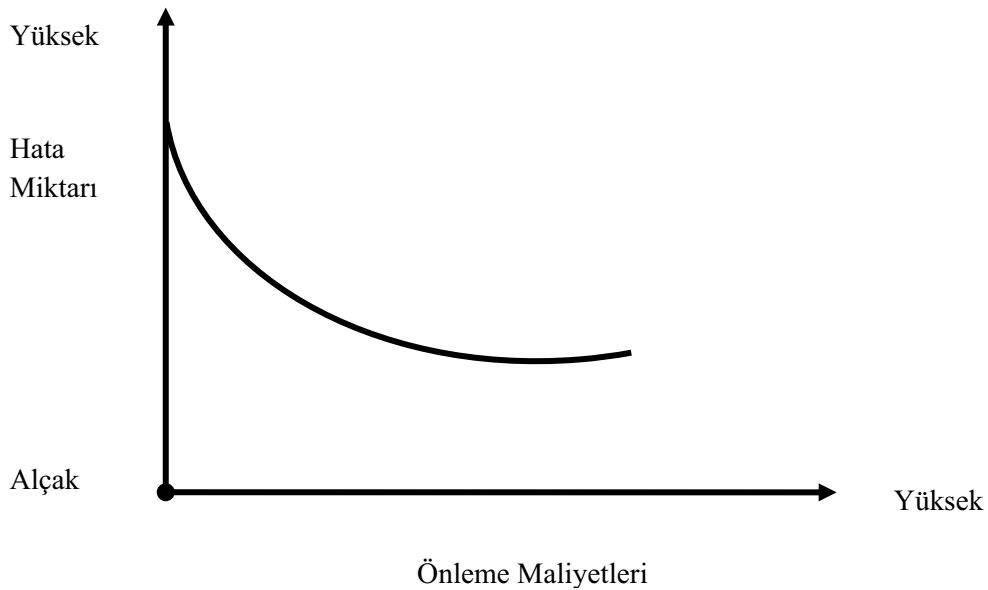
Gelecekte ortaya çıkabilme ihtimali olan başarısızlıkları önlemek amacıyla “veri toplama, analiz etme ve rapor haline getirme” faaliyetlerinin yer aldığı maliyetlerdir (Bozkurt, 2003: 18).

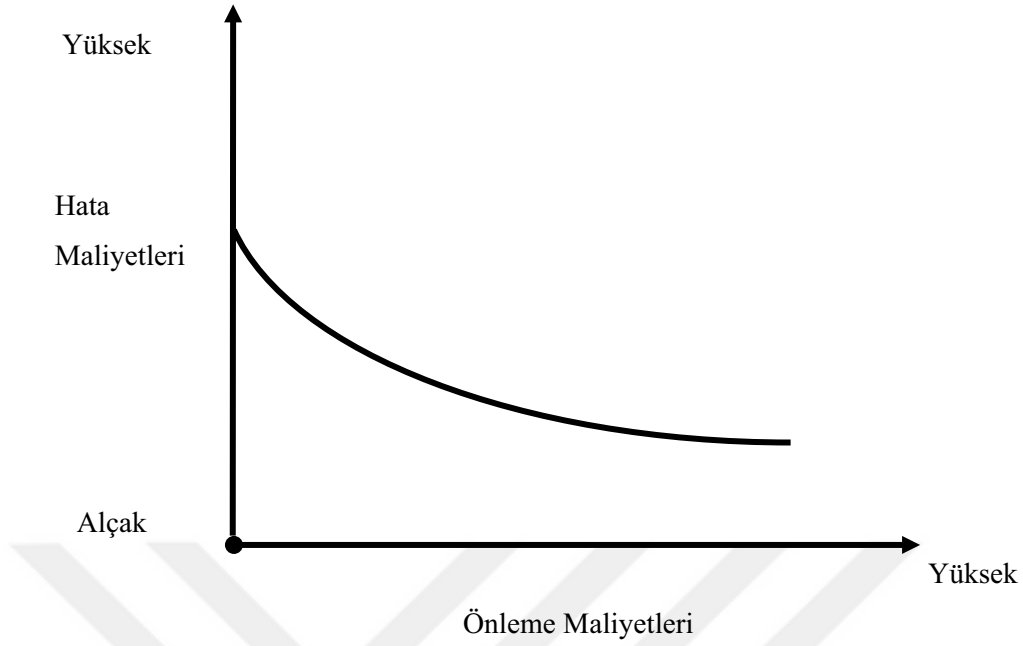
8. Kalite İyileştirme Programları

Performans düzeyini üst seviyeye çıkarmak amacıyla “kusur önleme çalışmaları, motivasyon araştırmaları” gibi faaliyetlerin programlanması, uygulanması ve izlenmesine karşın tüm maliyetlerdir (Bozkurt, 2003: 18).

Kalitenin planlanması, işletme için bir maliyet kalemidir. Müşterinin istediği hizmeti en düşük kalite maliyetiyle ile sunabilmek için gereken faaliyetlerin belirlenip sıralamasının yapılması planlamanın konusuna girer. Ancak iyi yapılmış bir planlama işletme için zamanla maliyet olmaktan çıkıp, mali müşavirin işlerinin sayısı arttıkça gelir kalemine dönüşür.

Şekil 5: Önleme Maliyetlerinin Hata Miktarı ve Hata Maliyetleri Üzerine Etkisi





Kaynak: Harrington, Poor Quality, s.18

Yukarıda yer alan grafikler incelendiğinde önleme maliyetlerinde artış meydana geldiğinde, hata miktarı ve hata maliyetlerinde de orantılı olarak bir azalış söz konusu olmaktadır. Önleme maliyetlerinin, hata miktarı ve hata maliyetleri üzerinde azaltıcı bir etkisi olmaktadır. Azalışlar için çalışanların eğitim kalitesi artırılmalıdır.

2.4.2. Ölçme ve Değerlendirme Maliyetleri

Ölçme ve değerlendirme aşamasında bazı hataların ortaya çıkarılması üretimin sonraki aşamalarındaki kalite maliyetlerinin artmasını engelleyecek, daha etkin ve verimli test yöntemlerinin geliştirilmesinde büyük rol oynayacaktır (Şimşek, 2007: 40).

Ürün veya hizmetinin gereksinimlere uygun olup olmamasının belirlenmesi için yapılan ölçme, yürütme ve denetleme maliyetleridir. Değerlendirme maliyetleri hiçbir zaman sıfırlanamaz. Mükemmel bir kontrol sistemi kurulmadıkça değerlendirme maliyeti de ortadan kaldırılamaz.

Ölçme ve değerlendirme maliyetlerini üretim yapan işletmeler için 10 bölümde inceleyebiliriz (Yükçü, 1999, 100-103):

- 1) Üretim Öncesi Doğrulama
- 2) Teslim Alma (Kabul) Muayenesi
- 3) Laboratuvar Kabul Testi
- 4) Muayene ve Test
- 5) Muayene ve Test Ekipmanı
- 6) Muayene ve Test Esnasında Tüketilen Materyaller
- 7) Test ve Muayene Sonuçlarının Analizi ve Raporlanması
- 8) Alan Başarı Testi
- 9) İzin ve Tasdikler
- 10) Stok Değerlemesi

Hizmet üretimi yapan Mali Müşavirlik mesleği için ölçme ve değerlendirme maliyetlerinin karşılıklarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

1. Hizmet Öncesi Kontrol

Hizmete başlamadan önce, iş tasarımının kalite gereklerine uygun olup olmadığının son kez gözden geçirilmesine yönelik test ve ölçümlerle ilgili ortaya çıkan maliyetlerdir. Hizmet öncesi yapılan bu kontrol ne kadar önem ve özenle yapılırsa, hizmet sırasında ortaya çıkabilecek iç başarısızlık maliyetleri de o kadar minimize edilmiş olur (Korkmaz, 2016: 27).

2. Müşteri Kabul Etme Maliyeti

Mali Müşavir müşterisiyle sözleşme yapmadan önce müşterisini hakkında bilgi toplamalıdır. Örneğin, Mali Müşavir yasalara uygun bir şekilde işlerini yürütmeyen, muhasebesini sahte belgelerle yürütmeye çalışan bir müşteriyle çalışmak, bu şirkette denetim yapmak istemez. Müşteri hakkında yapmış olduğu araştırmaların maliyetini ölçme ve değerlendirme maliyetleri içerisinde gösterebiliriz.

3. Yapılan İşlerin Kontrolü

Hizmet süreci sırasında gerçekleşen yapılan işlerin kontrol edilmesinin maliyetidir. Hizmet çıktısı müşteriye ve yetkili kurumların eline geçmeden önce yapılan tekrardır.

4. Yapılan İşlerin Sonuçlarının Analizi

SMMM' ler yaptıkları işlerin doğruluğunu tespit etmek için analiz ederler ve analiz sonuçlarına göre yapılan iş değerlendirilir. Örneğin, bir SMMM yanında çalışan stajyerine vermiş olduğu sorumluluğu doğru ve kalite standartlarına uygun yerine getirip getirmediğini kontrol etmek için stajyerinin yaptığı işi analiz edebilir.

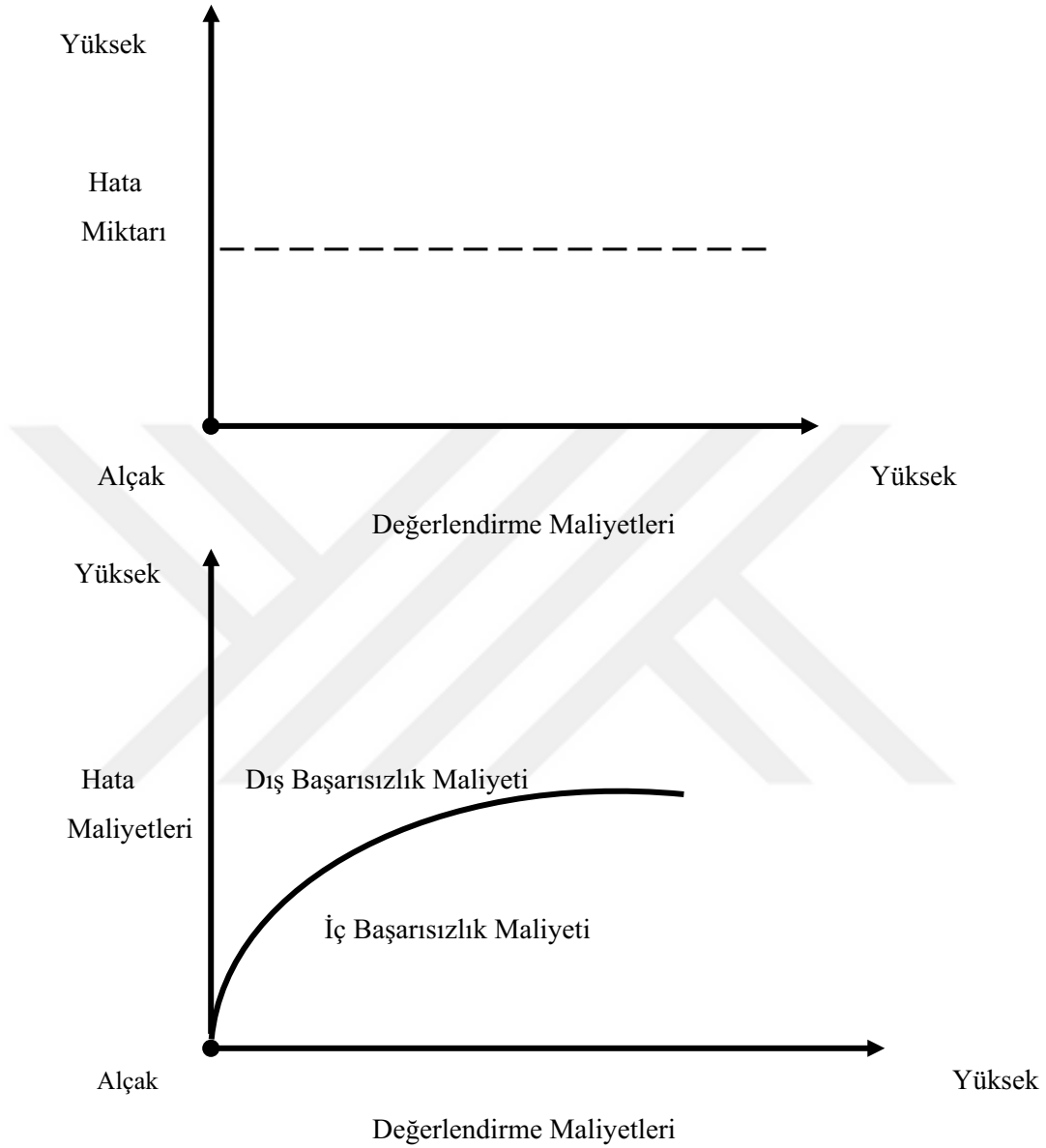
5. Alan Başarı Testi

Hizmetin müşteri tarafından kabul edilmesinden önce, mali müşavirin işyerinde ya da müşterinin iş yerinde gerçekleştirilen testlerin, kontrollerin maliyetidir (Bozkurt, 2003: 20). Alan başarı testleri, personel giderleri, testlerin kullanıcı ortamında yapılması durumunda gerçekleşen seyahat giderleri ve tüketilen, kullanılan malzemeleri maliyetlerinden oluşmaktadır (Yükçü, 1999: 103).

6. Hizmet Sunumu İçin Gerekli İzin ve Tasdikler

Müşterilerin güven duyduğu uzman kuruluşlarca kalite özelliklerini belgeleyen veya kalite uygunluğunun uluslararası standartlara göre hazırlandığını onaylatmak için yaptıkları maliyetlerdir (Sarıkaya, 2003: 35).

Şekil 6: İç=Dış Başarısızlık Maliyetleri Varsayımı İle Değerlendirme Maliyetlerinin Toplam Hata Miktarı ve Hata Maliyetlerine Etkisi

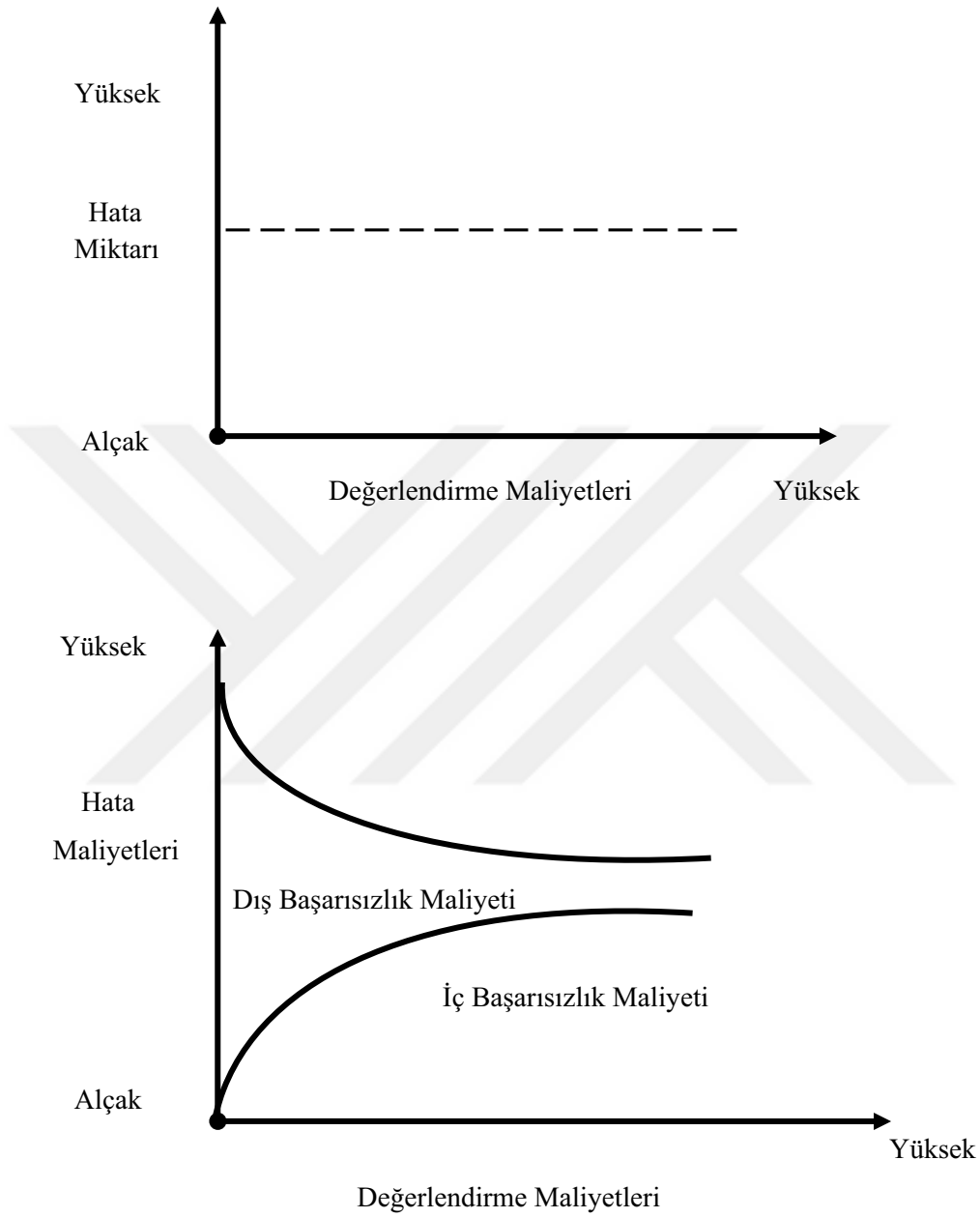


Kaynak: Harrington, Poor Quality, s.19

Toplam hata maliyeti ve hata miktarı sabit kaldığında ölçme ve değerlendirme maliyetleri için yapılacak ek yatırımlar bir fark yaratmayacaktır.

Şekil 7’de, Şekil 6’da yer alan iç ve dış başarısızlık olması durumunda toplam hata miktarı ve maliyeti üzerine etkisi durumunun başka bir açıdan varsayımı olan dış başarısızlık maliyetlerini iç başarısızlık maliyetlerinin iki katı olması durumuna yer verilmiştir.

Şekil 7: $Dış = 2x$ İç Başarısızlık Maliyeti Varsayımı İle Değerlendirme Maliyetlerinin Toplam Hata Miktarı ve Hata Maliyetlerine Etkisi



Kaynak: Harrington, Poor Quality, s.22

Dış başarısızlık maliyetlerinin, iç başarısızlık maliyetlerinden iki kat daha çok olması durumunda işletme ölçme-değerlendirme maliyetlerine yatırım yaparak toplam hata maliyetlerini düşürecektir, ancak toplam hata miktarı üzerinde etkisi yoktur.

2.4.3. Başarısızlık Maliyetleri

İşletmelerin mal ya da hizmet üretimini gerçekleştirdikten sonra elde ettikleri mal ya da hizmet her zaman aynı kalitede ortaya çıkmaz. Bir mal ya da hizmet ihtiyaçları karşılamada başarısız oluyorsa bir takım maliyetleri de beraberinde getirir (Gülel, 2006: 32). Başarısızlık maliyetleri, kötü kalitenin sonucunda ortaya çıkar. İşletmeye ekstra yük getiren bu maliyet başarısızlığın maliyeti olarak da tanımlanabilir. İşletmeler için zorunlu bir maliyet kalemi değildir, kalite bilincinin olmaması ve ilkel kalite anlayışından ortaya çıkan bu maliyet ortadan kaldırılabilir (Kırlıoğlu, 1998: 11). Başarısızlık maliyetlerini minimuma çekebilmek için önleme ve değerlendirme araştırmalarını düzgün ve etkin bir şekilde yapıp, işletmedeki kalite bilincini en yüksek seviyeye taşımak gerekir. Başarısızlık maliyetlerinin ölçümünde izlenebilecek aşamalar genellikle şu şekilde gerçekleşir (Defeo, 2001: 33).

- ❖ Kalitesizliğin sonucunda ortaya çıkan faaliyetlerin belirlenmesi
- ❖ Maliyetlerin hangi şekilde tahmin edileceğine karar verilmesi
- ❖ Maliyetlerle ilgili gerekli bilgilerin toplanması ve maliyet tahmininin gerçekleşmesi
- ❖ Elde edilen sonuçların analizi ve daha sonra ne yapılacağına karar verilmesi

2.4.3.1. İçsel Başarısızlık Maliyeti

İçsel başarısızlık maliyetleri, hizmet üreten işletmeler için sunulan hizmet müşteriye ulaşmadan önce gerçekleşen uygunsuzlukların maliyetleridir (Atağan, 2013: 52).

Bir SMMM'nin iç başarısızlık maliyetlerine, çalışanının yapmış olduğu bir hatayı düzeltmek için fazla mesai yapması, denetim işlerini yerine getirirken hazırlamış olduğu çalışma kağıtlarını kaybetmesi üzerine tekrar baştan hazırlaması örnekleri verilebilir.

Carr ve Ponemon'un gözlemlerinin sonucunda, en pahalı maliyet kaleminin içsel başarısızlık maliyeti olduğu, içsel ve dışsal başarısızlık maliyetinin toplamının diğer iki maliyet kaleminin üzerinde bir değere sahip olduğu, önleme maliyetlerinin kalite maliyetleri içerisinde en ucuz maliyet kalemi olduğu kanısına varmışlardır (İpekten ve Kutlu, 2003: 374-376).

Üretim işletmeleri için içsel başarısızlık maliyetlerini 8 madde halinde sınıflandırmak mümkündür (Yükçü, 1999: 103-107):

- 1) “Artık”
- 2) “Yerine Koyma, Yeniden Üretme ve Tamir”
- 3) “Problemlerin Giderilmesi, Kusur/Başarısızlık Analizi”
- 4) “Muayene ve Test Tekrarı”
- 5) “Taşeronun Hatası”
- 6) “Değişim İzinleri ve İmtiyazlar”
- 7) “Kalite Uygunsuzluğundan Doğan Kazanç Kaybı”
- 8) “Zaman Kayıpları”

Hizmet üreten işletmeler için içsel başarısızlık maliyetlerinin karşılığını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

1. Hatalı Yapılan İşin Düzeltilmesi

Yeniden yapma (rework); ilk yapılışında doğru yerine getirilmeyen faaliyetlerin yeniden yapılması için harcanan çabadır. İstenilen özelliklere uygun olmayan hizmet çıktısının inceleme, planlama, yeniden değerlendirme, işçilik giderleri vb. giderlerden doğan maliyetidir (Atay, 2010: 37).

2. Yapılan İşlerin Kontrolü

Üretimi tamamlanan hizmetin istenilen kalite standardına uygun olmamasından dolayı yeniden üretme kararına alınan kısımlarının düzeltilmesinin ardından tekrar kontrolden geçirilmesinin maliyetidir.

3. Taşeron Hatası

Satın alınan hizmetin kalite standartlarına uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan maliyetleri kapsamaktadır. Mali Müşavir yapacakları işlerin iş yoğunluğundan dolayı bir kısmını başka SMMM işletmesine yaptırabilir ya da gayrimenkullerini bir emlak müşavirlik kurumuna değerletebilir. İşte bu örnekler Mali Müşavirlik hizmeti veren işletmenin taşeronları olarak adlandırılır.

4. Kalite Uygunsuzluğundan Doğan Kazanç Kaybı

Üretim işletmelerinde “kazanç kaybı, sağlam ürünün normal fiyatı ile bozuk ürünün düşük fiyatı arasında ortaya çıkan farkın yarattığı maliyet” iken, hizmet

işletmelerinde kalite standartlarına uygun davranmayan bir SMMM müşterisini kaybetmemek için uygulamış olduğu fiyatı indirim yapabilir.

5. Zaman Kayıpları

Hizmetteki kusurlar ve bozulan hizmet sürecinden kaynaklanan boş kapasite ve işgücü kayıplarından ortaya çıkan maliyetlerdir. Kalite bozukluğundan dolayı hizmet akışının durdurulması zaman kayıplarına verilebilecek en uygun örnektir (İtik, 2016: 58).

6. Etik Dışı Davranma

İşsel başarısızlık maliyetlerinin içerisinde etik dışı davranış adı altında bir kalite maliyeti yerli ve yabancı literatürde yer almamaktadır. Ancak hizmet üreten serbest muhasebeci mali müşavirlerin icrasında birçok konuda etik dışı davranış nedeniyle bu kişilere yaptırım uygulanmaktadır. Bu yaptırımlara bir bedel ödetilmektedir. Ödetilen bedele baktığımızda kalite maliyetlerinden, işsel başarısızlık maliyetleri içerisinde yer alan maliyetlerin hiçbirisinin içerisinde karşılığı yoktur. Bu nedenle etik dışı davranış işsel başarısızlık maliyetleri içerisine eklenmiştir.

2.4.3.2. Dışsal Başarısızlık Maliyeti

Dış başarısızlık maliyetleri müşterilere sunulan hizmetin ihtiyacı ne ölçüde karşıladığının bir göstergesidir. Hizmetin müşteriye ulaşmasından sonra kusur ya da kusur şüphesi sebebi ile karşılaşılan bütün maliyetlerdir. Hizmetin müşterilerde nasıl bir memnuniyet yarattığını öğrenmek ve sonucu değerlendirebilmek bakımından önemli bir ölçüdür (Koç ve Demirhan, 2007: 90).

Üretim işletmeleri için dışsal başarısızlık maliyetlerini 7 madde halinde şu şekilde sınıflandırabiliriz (Yükçü, 1999: 107-108):

- 1) Şikayetler
- 2) Garanti Süreci İçinde Yerine Getirilen Yükümlülükler
- 3) Kabul Edilmeyen ve İade Edilen Mamuller
- 4) Uzlaşma
- 5) Satış Kaybı
- 6) Müşteri İle Temas Sağlama Maliyetleri
- 7) Mamul Sorumluluğu

Dışsal başarısızlık maliyetlerinin hizmet işletmeleri için karşılıklarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

1. Şikayetler

Hizmetteki hatalar sonucunda ortaya çıkabilecek müşteri şikayetlerinin araştırılması ve müşterinin mağduriyetini yok etmek için katlanılan maliyetlerdir.

2. Cezalar

Müşterisinin veya meslektaşının şikayetinden kaynaklı ortaya çıkabileceği gibi mali müşavirin ahlak kurallarına uygun davranmamasından, yasalara aykırı davranışlarda bulunmasından dolayı da gerçekleşebilir.

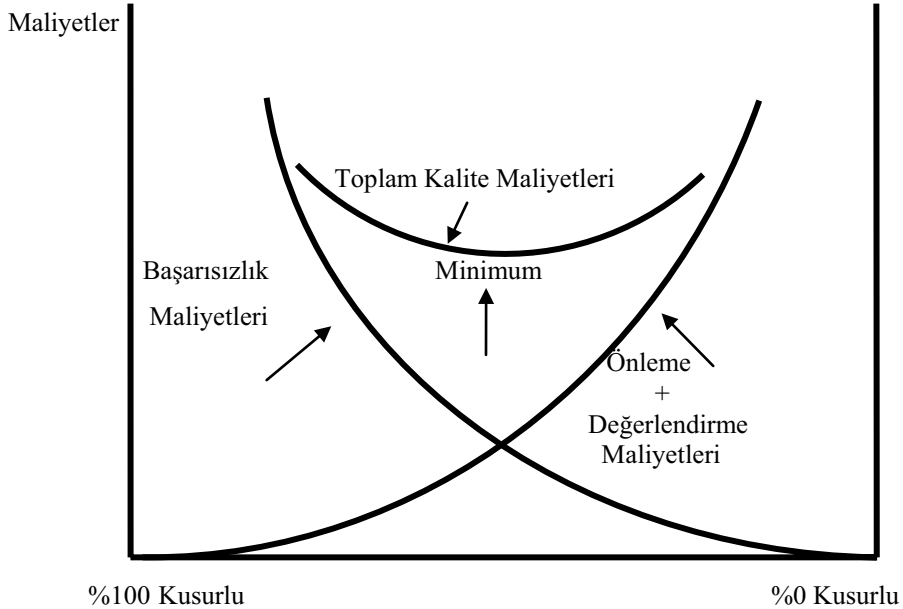
3. Satış Kaybı

Kalitesiz hizmet sunumundan dolayı piyasadaki itibarını ve güven duygusunu kaybetmenin maliyetidir. Hizmet kaybı, akabinde kar kaybına sebep olur.

4. Müşteri İle Temas Sağlama Maliyeti

Hizmetle ilgili bir problem olduğunda o hizmeti alan müşterilere ulaşmak için gerçekleşen maliyetlerdir. Örnek olarak müşteri ile konuşmak için yapılan telefon giderleri verilebilir (Alıcı, 2007: 57).

Şekil 8: Kalite Maliyetlerinin Etkileşimi

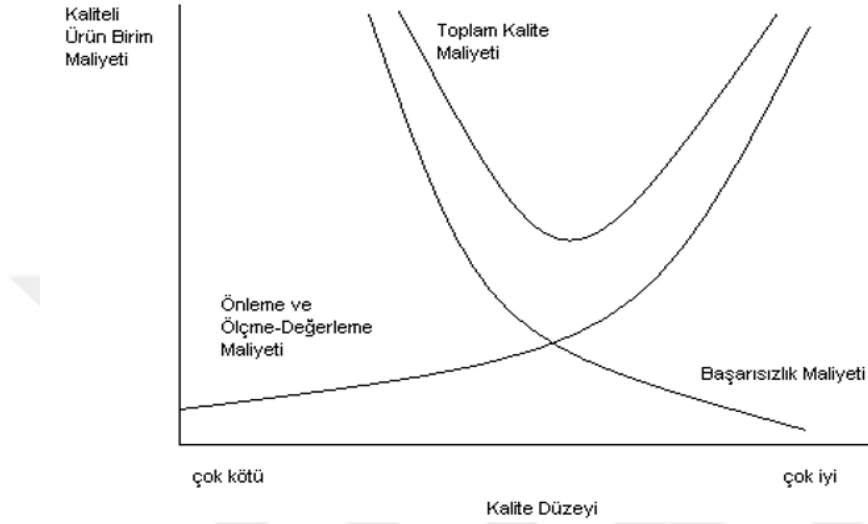


Kaynak: Koç ve Demirhan s.91

Grafik yorumlandığında; önleme konusunda yapılacak olan çalışma ve yatırımlar, iç ve dış başarısızlık maliyetlerinde azalmaları da beraberinde

getirmektedir. Dış başarısızlık maliyetlerinin azaltılması, maliyetlerin düşmesini sağlarken aynı zamanda müşterilerin güvenini koruyup, kuruluş çalışmalarının moral düzeylerini yükseltmektedir (Koç ve Demirhan, s.91).

Şekil 9: Toplam Kalite Maliyet Grafiği



Kaynak: (Erginel, N., www.endustri.anadolu.edu.tr)

2.5. HİZMET ÜRETİMİNİN ÖZELLİKLERİ VE MUHASEBE MESLEĞİ

Hizmet üreten mesleklerden biri de muhasebe mesleğidir. Mamul üretimi yapan işletmelerin özellikleri ile hizmet üreten işletmeler arasında bir takım farklılıklar mevcuttur. Bu farklılıkları, muhasebe mesleğiyle harmanlayarak şu şekilde sıralayabiliriz (Yükçü: 48-50) .

1. Hizmet üretiminde maddi bir çıktı elde edilmez.

Muhasebe meslek mensubunun üretim sonucu elde ettiği çıktı; rapor, bilanço, beyanname vb.dir. Mesleğin çıktısı ancak kağıt üzerinde gösterilebilmektedir.

2. Hizmet üretiminin sonucunda elde edilen çıktı standart olmayıp, değişken olma özelliği taşımaktadır.

Muhasebe meslek mensubu beyanname döneminde oldukça fazla sayıda gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi hazırlar. Bu beyannameleri hazırlarken harcadığı zaman her biri için farklılık gösterirken, kapsam ve içerik bakımından da aynı olmaları mümkün olmamaktadır.

3. Hizmet stoklanamaz.

Muhasebe meslek mensubunun ürettiği her bir hizmet, içinde bulunulan dönem için geçerlidir. Sadece işlerin yürütülmesi sırasında yapılan ön hazırlıklar stoklanabilir.

4. Servis üretimi süresince müşteri ile ilişkilerin iyi olması gerekir.

Meslek mensubunun tercih edilmesinin nedenlerinden birisi de mükellefin güvenini kazanmış, iyi ilişkide bulunmuş olmasıdır.

5. Hizmet esnasında müşteri de hizmet üretiminin içinde yer alır.

Mükellefinin işlerini yürütürken, gereken hizmeti sağlarken meslek mensubu için, mükellefinin işyeri, belge ve dokümanları her zaman gereklidir. Meslek mensubu, hizmet süresince mükellefiyle iletişim halinde olmalıdır.

6. Yetenekler doğrudan müşteriye satılır.

Muhasebe meslek mensubunun kişisel yeteneği, mesleki bilgisi, meslek bilinci ve profesyonel değerlerinin sonucunda ürettiği hizmet direkt müşteriye satılır.

7. Hizmetler yığın şeklinde üretilmez.

Muhasebe mesleğinde sadece formlar standart hale getirilmiştir, hizmet üretimi gerçekleştirilirken hazırlanan bilgilerin her biri birbirinden farklıdır.

8. Hizmetin iyi bir şekilde sunulması için çalışanların kişisel başarısı yüksek önem taşır.

Muhasebe mesleğinin çıktıları birbirine benzemediği için, hizmeti üreten çalışanın bilgisi, yeteneği ve başarısı ön plana çıkmaktadır.

9. Hizmet işletmeleri emek yoğun çalışır.

Muhasebe mesleğinde bilgisayar vb. gibi yardımcıların dışında, üretilen hizmet tamamen meslek mensubunun emeğine dayanmaktadır.

10. Hizmet üretiminde merkezi yaklaşım mümkün değildir. Merkezi olmayan imkanlar müşterinin yanına kadar götürülmesi gerekir.

Muhasebe mesleğinde müşteri ile iletişim çok önemlidir. Meslek mensubu hizmet üretimi yaparken müşteriye yakın olmalı, gerek duyulduğu takdirde örgütlenmesini müşterinin bulunduğu bölgeye göre düzenlemelidir.

11. Ölçülerin etkililiği subjektiftir.

Meslek mensubunun yasalara ve standartlara uygun olarak ürettiği hizmetler her mükellef için aynı tatmini sağlamaz. Bazı mükelleflerin beklentileri daha yüksek olabilir, bu durum da subjektifliği ortaya çıkarır.

12. Kalite Kontrol ilk olarak proses kontrol ile sınırlıdır.

Meslek mensubunun üretmiş olduğu hizmetin kalitesinin kontrolü de hizmet üretim prosesi sınırları içerisinde kalır.

13. Fiyatlandırma çok değişkendir.

TÜRMÖB tarafından her yıl güncel fiyat listesi sunulmuş olsa da uygulamada bu fiyatlar dikkate alınmamaktadır. Rekabet ortamı, fiyatlandırma üzerinde etkisini göstermektedir.

Berry ve Parasuraman'ın (1992) "hizmet kalitesini değerlemesinde, en önemli unsurlardan birisi güvenilirliktir. Hizmet kalitesine yönelik yapılan çalışmaların çoğunda ortaya çıkan keşiflerde de, hizmet kalitesinin en önemli boyutu olarak güvenilirlik gösterilmektedir" (Banar ve Ekergil, 2010: 52).

SMMM'ler, "muhasibeye ve vergilendirmeye" hazırlık sürecinde "mali tabloları ve beyannamelerini hazırlama, planlama, danışmanlık ve denetim faaliyetlerini" yerine getirirken hizmet kalitesine ulaşma çabası içinde olmalılardır. Günümüzde "artan rekabet koşulları, muhasebenin ilgi gruplarına karşı artan sorumluluğu, etik ilkeler, yasal düzenlemeler" muhasebe mesleğinde kaliteli hizmet ihtiyacını hızlandırmıştır (Ergun, 1999: 32-33). Sürekli olarak kaliteyi ön planda tutan TKY (Toplam Kalite Yönetimi) anlayışının muhasebe mesleğinde de uygulanması gerekliliği ortaya çıkmıştır. TKY'nin sürekli gelişme, müşteri odaklılık ve katılımcılık öğelerini muhasebe mesleğinde uygulamak istediğimizde karşımıza şu şekilde çıkmaktadır (Kaya ve Daştan, 2005: 392):

- "Sürekli Gelişme Öğesi: İçinde bulunulan durumu yeterli görmeyip, sürekli ilerlemeyi öngörmektedir. Muhasebe mesleğinde kaliteli hizmet sunmak için devamlı iyiyi araştırmak, zamanı tasarruflu ve planlı kullanmak, teknolojiyi takip edip üst düzeyde yararlanmak, sıfır hatalı hizmet üretimini sağlamak ve yapılan işte hata bulup geri dönmek yerine hatanın oluşmasını önlemek gibi unsurlar yerine getirilmelidir (Fırat, 2001: 87)."
- "Müşteri Odaklılık Öğesi: Müşteri isteklerinin tespitinin iyi yapılması ve isteklerin en iyi şekilde yerine getirilmesini öngörmektedir. Müşteri isteklerini karşılama düzeyi, hizmet kalitesi için ölçü kabul edilmektedir (Zengin ve Erdal, 2000: 49)."
- "Katılımcılık Öğesi: İşletme içerisinde en üst kademeden en alt kademeye kadar tüm çalışanların faaliyetlere katılımının sağlanmasıdır. Muhasebe uygulamalarında ve denetim faaliyetlerinde kullanılacak yöntemlerin ve izlenecek politikaların geliştirilmesinde, rapor, finansal tablo vb. hazırlanmasında stajyerden, en üst seviyedeki meslek elemanına kadar herkesin katkısının alınmasını gerektirir. Bu şekilde hata payı sıfıra düşecek, hizmet kalitesi artacak ve kurum amacı ortak amaca dönüşecektir (Kaya ve Daştan, 2005: 393)."

"Muhasebe meslek mensupları" güvenilir olmalıdır. Muhasebe sürecinin sonunda sundukları hizmetin doğruluğu dışında, bilgi kalitesini arttıran zamanlılığın, güvenilirliğin, tamlığın, tutarlılığın ve katma değer yaratabilirliğin müşteri memnuniyetini iyi anlamda etkilediğini söyleyebiliriz (Banar ve Ekergil, 2010: 56).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN FAALİYETLERİ

3.1. 3568 SAYILI SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK KANUNU

“3568 Sayılı Kanun”, 1 Haziran 1989 yılında kabul edilmiştir. Kanun dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde “Genel Hükümler” , ikinci bölümde “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları”, üçüncü bölümde “Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği”, dördüncü bölümde ise; “Çeşitli Hükümler” hakkında bilgi verilmiştir.

Birinci bölüm “Genel Hükümler” de kanunun “amacına, mesleğin konusuna, meslek unvanlarının haksız kullanılmasına, meslek mensubu olabilmenin genel ve özel şartlarına, staj ve staj süresinden sayılan hizmetlere, serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavına, tasdik ve tasdikten doğan sorumluluklara, meslekle ilgili konularda çalıştırılmayacak olanlara” yer verilmiştir.

Kanunun amacı, “işletmelerde gerçekleşen faaliyet ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde yürütülmesini sağlamak, faaliyet sonuçlarını belirli bir çerçevede denetlemeye ve değerlendirmeye tabi tutarak ortaya çıkan gerçek durumu ilgililere tarafsız bir şekilde sunmak ve mesleki standartları gerçekleştirmek için Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, denetimlerine, faaliyetlerine, organların seçilmesine ilişkin esasları düzenlemektir.”

Kanunda yer alan hükümler doğrultusunda meslek icrasında hak kazananlara “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavir” denir. Birliğin adının kısaltımı ise “TÜRMOB”dur (3568 SK, Md.1.).

Mesleğin konusu; gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

- “Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve ilgili mevzuatta yer alan hükümlerde belirtildiği şekilde, defterlerini tutmak, finansal durum tablosunu, kar zarar tablosunu, beyanname ve belgelerini düzenlemek,”

- “Muhasebe sistemlerini en iyi şekilde kurmak, düzenlemek, geliştirmek ve bunun yanı sıra muhasebe ve mali mevzuat ile ilgili işleri düzenlemek ya da bu konularda müşavirlik yapmak.”
- “Muhasebe, finans ve mali mevzuat konularında belgelere dayanılarak inceleme, denetim yapmak, mali tablolar hakkında yazılı görüş vermek, rapor düzenlemek, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak şeklinde sıralanabilir. Tüm bunları bir işyerine bağılı olmadan yapan kişilere “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir” denir (3568 SK, Md.2.).”

Meslek unvanlarının, kanunen kullanmaya yetkisi olmayan kişiler tarafından kullanılması yasaktır. Odalar, bu duruma aykırı davranışları Cumhuriyet Savcılığına bildirmek zorundadırlar. Cumhuriyet Savcılığı tarafından tahkikatın sonucu, ilgili kişilere ve odaya bildirilmektedir (3568 SK, Md.3.).

Meslek mensubu olmanın şartları genel ve özel şartlar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Genel şartlar kendi içerisinde altı maddede, özel şartlar ise dört maddede sınıflandırılmaktadır.

Genel şartlar;

“ 1. T.C. vatandaşı olmak.

2. Medeni hakları kullanma yetkisine sahip olmak.

3. Kamu haklarından yoksun olmamak.

4. Türk Ceza Kanununun 53. maddesinde belirtilmiş süreler geçmiş olsa bile, kasıtlı olarak işlenen bir suçtan ötürü bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile, devletin güvenliğine karşı suçlardan, anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlardan mahkum olmamak.

5. Ceza ya da disiplin soruşturmasından dolayı memuriyetten çıkarılmış olmamak.

6. Meslek onur ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak (3568 SK, Md.4.).”

Özel şartlar;

“ 1.Fakülte, yüksekokul ya da denkliği Yükseköğretim Kurumu tarafından onaylanmış yabancı öğretim kurumlarından, hukuk, maliye, iktisat, işletme, bankacılık, kamu yönetimi, muhasebe ve siyasal bilimler bölümlerinden en az lisans seviyesinde mezun olmak ya da belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak.

2. Minimum üç yıl staj yapmış olmak.

3. Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak. 5786 nolu kanun ile yapılan değişikliklerde yer alan bilgilere göre, vergi inceleme yetkisi almış ve mesleki yeterlilik sınavında başarı gösterdikten sonra yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olanlarda, serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olma şartı aranmaz.

4. Serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış olmak (3568 SK, Md.5.).”

SMMM olabilmek için gerekli ilk aşama staja giriş sınavını kazanmış olmaktır. Bir sonraki aşamada stajdır. Staj süreleri ile ilgili 3568 sayılı kanunun 6. Maddesinde ayrıntılı bir biçimde açıklamalar yapılmıştır. 10.07.2008 tarihinde yayımlanan 5786 sayılı kanunla da bir takım değişiklikler yapılmıştır.

Bu düzenlemeler ışığında aşağıda yer alan hizmet süreleri staj süresinden sayılmaktadır:

“Ülkemizde çeşitli kanunlar ile oluşturulmuş vergi inceleme elemanları mevcuttur. Bunlar, hesap uzmanları ve yardımcıları, vergi dairesi başkanları, vergi dairesi müdürleri, vergi denetmenleri ve yardımcıları, maliye müfettişleri ve yardımcıları, gelir kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri ve son olarak gelir idaresi başkanlığı merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar vergi incelemesi yapabilmektedir (www.gib.gov.tr /06.02.2018). Bu kişiler, vergi inceleme yetkisinde bulunup, meslekte hizmet verdikleri süreyi staj süresinden saydırabilirler (3568 SK, Md.6/a.).”

“4059 sayılı Hazine Müsteşarlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun uyarınca Hazine Müsteşarlığı Hazine Kontrolörleri Kurulunda denetim yetkisine sahip olarak çalışan denetim elemanlarının bu hizmetlerde geçen süreleri ile 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca banka

denetimine yetkili olanların bu hizmetlerde geçen süreler staj süresinden sayılmaktadır (3568 SK, Md.6/b.).”

“SPK’ nın Denetleme Dairesinde görevlendirilen sermaye piyasası başuzman, uzman ve uzman yardımcıları Kurul denetçisi konumundadırlar. Bu kişilerin ve TMSK uzmanlarının kurullarında hizmet vermiş oldukları süre staj süresinden sayılmaktadır (www.spk.gov.tr) (3568 SK, Md.6/c.).”

“Tüm kamu kurum ve kuruluşlarında, kamu iktisadi teşebbüslerinde ve bunların iştirak ve ortaklıklarında, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında, vakıflarda, derneklerde, kooperatiflerde, her düzeydeki işçi ve işveren teşekküllerinde teftiş ve denetim yetkisine sahip olan Başbakanlık müfettişlerinin hizmette bulundukları süre staj süresinden sayılmaktadır (www.teftis.gov.tr) (m.6/d).”

Bütçe Kontrolörleri, Genel ve Katma bütçeli idarelerde bütçenin hazırlanıp, uygulanmasına ve masraf kanunlarının uygulanmasına yönelik denetim ve incelemede bulunan kişilerdir (www.bagimsizdenetim.biz.tr).

“Muhasebat Kontrolörleri, Genel ve Katma Bütçe Saymanlıkları, Genel ve Katma Bütçeli İdarelere bağlı Döner Sermaye ve Fon Saymanlıkları işlemlerini yasa ve yönetmelik hükümlerine uygunluğu yönünden denetleyen kişilerdir. (www.kanuntr.com) Milli Emlak Kontrolörleri, özel ve tüzel kişiler nezdinde milli emlakla ilgili defter ve belgeleri gizli bile olsa inceleme, soruşturma ve denetleme yetkisine sahip kişilerdir” (www.pergen.gov.tr). Maliye Bakanlığına bağlı olarak çalışan saydığımız kontrolörler kamu hizmetinde çalışmış oldukları süre staj süresinden sayılmaktadır (3568 SK, m.6/e).

Sanayi ve Ticaret Bakanlığı teşkilatına bağlı ve ilgili kuruluşların ve Bakanlığın denetiminde bulunan kuruluşların çalışmalarının, hesaplarının ve işlemlerinin incelemesini, soruşturmasını ve denetimini yerine getiren müfettişler ve kontrolörlerin kamu hizmetinde geçen süreleri staj süresinden sayılmaktadır (http://www.mevzuat.gov.tr) (3568 SK, Md.6/f.).

Bağımsız mahkemelerden biri olan vergi mahkemelerinde görev yapan hakimlerin kamu görevlerinde geçen süreleri staj süresinden sayılmaktadır (www.mevzuat.gov.tr) (3568 SK, Md.6/g.).

Mali denetim yapma hakkına sahip olan Banka Müfettişleri, mesleğin gerektirdiği müfettişlik sınavı ile mesleğe giriş yapıp, yeterlilik sınavında başarı gösterenlerin, bu yetkiyi aldıktan sonra bankalarda veya diğer kamu kuruluşlarından birinde görev yaptıkları süre, staj süresinden sayılmaktadır (3568 SK, m.6/h).

Hukuk, maliye, bankacılık, muhasebe, kamu yönetimi, işletme, iktisat ve siyasal bilimler bölümlerinde ğretim görevlisi, ğretim yesi ya da araştırma görevlisi olarak çalışan kişilerin bu görevlerde hizmet verdikleri süre staj süresinden sayılmaktadır (3568 SK, Md.6/i.).

“Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavı, yazılı sınav olup TÜRMOB tarafından yapılmaktadır. Maliye Bakanlığını temsil eden 2 ye, Yüksek ğretim Kurulunca teklif edilen 5 aday arasından 3 ye, TÜRMOB tarafından teklif edilen 4 ye arasından 2 ye Maliye Bakanı tarafından seçilerek sınav komisyonu toplamda 7 üyeden oluşmaktadır. Komisyonda yer alacak üyelerin, hukuk, işletme, maliye, iktisat, bankacılık, muhasebe, idari bilimler bölümlerinden lisans veya lisansüstü seviyesinde mezun olmaları, bu alanlarda on beş yıl çalışmış olmaları ya da on beş yıl ğretim yeliği veya ğretim görevliliği yapmış olmaları zorunludur (3568 SK, Md.7.).”

3.2. MESLEK ODALARI

“Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin odaları” birbirlerinden ayrıdır. Odalar, “meslek mensuplarının ihtiyaçlarına cevap vermek, mesleki çalışmalarını kolaylaştırmak, genel çıkarlarına uygun olarak gelişmesini sağlamak, meslek mensuplarının kendi aralarında ve iş sahipleriyle olan ilişkilerinde güven ve dürüstlüğü egemen kılmak için meslek ahlakını ve disiplinini koruyan meslek kuruluşlarıdır.”

Odanın amaçları dört maddede toplanabilmektedir. Bunlar;

“ *Mesleki alanda çalışmalar yapmak, mesleğin gelişmesini sağlamak.

*Meslek şerefini ve ye haklarını korumak.

*Mesleğin uygulanmasıyla ilgili normları geliştirmek, eğitim ve kamu kurumlarıyla işbirliği yaparak mesleki eğitimin gelişmesine katkıda bulunmak.

*Üyeler arasında dayanışmayı sağlamak ve haksız rekabeti önlemektir.”

Odanın gelirleri, dört kaynaktan elde edilmektedir. Bu kaynaklar;

“ *Odaya giriş ücreti,

Odaya kayıt olan her üyeden ve Oda çalışanlar listesine kaydedilecek ortaklık büroları ve şirketler ile bunların şubelerinden kayıt anında bir kere alınır. Kayıt ücreti miktarı memur maaşı taban aylığı katsayısının 300 rakamı ile çarpımı sonucu bulunacak tutardır.

*Yıllık üye aidatları,

Maktu ve nispi olmak üzere iki şekilde tespit olunur. Maktu yıllık aidat: Memur maaşı taban aylığı katsayısının en az 200, en fazla 400 rakamı ile çarpımı sonucu bulunacak tutar, odaya kayıtlı bütün üyeler tarafından ödenir. Nispi aidat: Çalışanlar listesine kayıt olan meslek mensupları ile bu listeye kayıtlı olmayıp mesleki şirketlere ortak olan meslek mensuplarından alınan aidattır. Oda üyelerinden; bireysel olarak mesleki faaliyette bulunanlar, bir önceki yıla ilişkin gelir vergisi beyannamesindeki mesleki kazancının, şirket ortağı olanlar ise dağıtılsın ya da dağıtılmasın beyan edilen kurum kazancından payına düşen tutarın %1'ini nispi aidat olarak öderler. Aidatların ödeme zamanları ile konuya ilişkin diğer usul ve esaslar Birlik tarafından belirlenir.

*Yardım ve bağışları,

Odaya ihtiyari olarak yardımda ve bağışta bulunulabilir.

*Mesleki eğitime yönelik kurs ve staj ücretleri ile diğer çeşitli gelirlerden oluşur.”

Odanın organları;

“*Genel kurul,

*Yönetim kurulu,

*Disiplin kurulu,

*Denetleme kuruludur.”

Bölgede kendi mesleği ile ilgili “azami 250 meslek mensubu bulunan il merkezlerinde ve bölge içerisinde 250 meslek mensubuna sahip ilçelerde (Büyükşehir belediyesi sınırları içindeki ilçeler dışında) bir oda” kurulur. Her biri ayrı olarak kurulan “serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler odaları” içinde bulundukları ilin ya da ilçenin adıyla isimlendirilir. İlçelerde oda

kurulabilmek için “azami 100 meslek mensubunun” “yazılı başvurusu” gerekmektedir.

Yeterli sayıya ulaşacak meslek mensubu bulunmayan ve oda kurulamayan yerler ise en yakınındaki odaya bağlanmasına veya bölge odaları kurulmasına Birlik tarafından karar verilir.

Meslek mensupları odalara üye olmadan mesleki faaliyette bulunamazlar (www.ismmmo.org.tr).

Tablo 2: Meslek Mensubu Dağılım Tablosu

ODA ADI	SMMM	ODA ADI	SMMM
ADANA SMMMO	2036	İZMİR SMMMO	6627
ADİYAMAN SMMMO	163	KAHRAMANMARAŞ SMMMO	515
AFYONKARAHİSAR SMMMO	470	KARABÜK SMMMO	161
AKSARAY SMMMO	174	KARAMAN SMMMO	180
ALANYA SMMMO	498	KARS SMMMO	112
AMASYA SMMMO	172	KASTAMONU SMMMO	170
ANKARA SMMMO	11400	KAYSERİ SMMMO	1343
ANTALYA SMMMO	2805	KIRIKKALE SMMMO	149
ARTVİN SMMMO	73	KIRKLARELİ SMMMO	257
AYDIN SMMMO	771	KİRŞEHİR SMMMO	97
BALIKESİR SMMMO	850	KOCAELİ SMMMO	1579
BARTIN SMMMO	85	KONYA SMMMO	2050
BATMAN SMMMO	132	KÜTAHYA SMMMO	298
BİLECİK SMMMO	132	MALATYA SMMMO	415
BİTLİS SMMMO	52	MANAVGAT SMMMO	323
BODRUM SMMMO	318	MANİSA SMMMO	759
BOLU SMMMO	285	MARDİN SMMMO	215
BURDUR SMMMO	201	MERSİN SMMMO	1541
BURSA SMMMO	4326	MUĞLA SMMMO	640
ÇANAKKALE SMMMO	365	MUŞ SMMMO	37
ÇANKIRI SMMMO	88	NEVŞEHİR SMMMO	204
ÇORLU SMMMO	327	NİĞDE SMMMO	121
ÇORUM SMMMO	364	ORDU SMMMO	321
DENİZLİ SMMMO	1080	OSMANİYE SMMMO	170
DİYARBAKIR SMMMO	482	RİZE SMMMO	174
DÜZCE SMMMO	214	SAKARYA SMMMO	772
EDİRNE SMMMO	340	SAMSUN SMMMO	744
ELAZIĞ SMMMO	224	SİNOP SMMMO	61
ERZİNCAN SMMMO	124	SİVAS SMMMO	301

ERZURUM SMMMO	264	ŞANLIURFA SMMMO	438
ESKİŞEHİR SMMMO	816	TEKİRDAĞ SMMMO	487
FETHİYE SMMMO	254	TOKAT SMMMO	203
GAZİANTEP SMMMO	1727	TRABZON SMMMO	505
GİRESUN SMMMO	154	UŞAK SMMMO	318
GÜMÜŞHANE SMMMO	47	VAN SMMMO	329
HATAY SMMMO	596	YALOVA SMMMO	235
ISPARTA SMMMO	313	YOZGAT SMMMO	166
İSKENDERUN SMMMO	318	ZONGULDAK SMMMO	339
İSTANBUL SMMMO	38744		

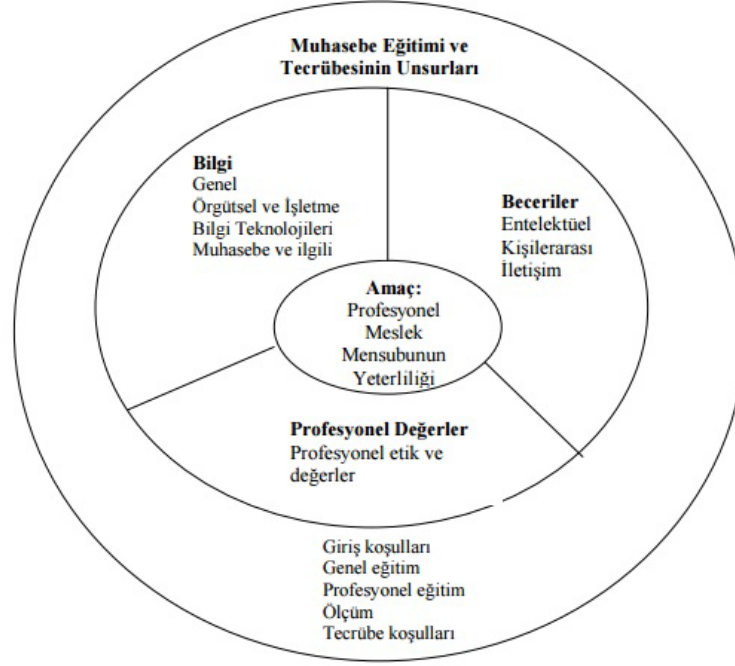
Kaynak: TÜRMOB E-Birlik Sistemi 08/02/2018 (<http://www.turmob.org.tr>)

Tablo incelendiğinde en yüksek sayıda Serbest Muhasebeci Mali Müşavir içeren odanın 38744 kişiyle İstanbul SMMMO olduğu, en düşük sayıda olan oda ise, 37 kişiyle Muş SMMMO' dur.

3.3. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI'NIN NİTELİKLERİ

Muhasebe mesleği, günümüzde önemli yere sahiptir ve bu mesleği yerine getirecek kişilerde bazı teknik ve kişisel niteliklerin bulunması gerekir. Bu nitelikleri üç ana grupta inceleyebiliriz.

Şekil 10: Profesyonel Muhasebe Meslek Mensubunun Yeterliliğini Belirleyen Unsurlar



Kaynak: <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/1oturum/03ErcanBayazitliOrhanCelik.pdf> /10.02.2018

3.3.1. Kişisel Yetenek

Yetenek, eğitim aracılığıyla edinilen bilgilerin daha etkili kullanılmasını sağlayan bir öge olup, eğitim programları ve mesleğin uygulanmasıyla elde edilir. Meslek mensubunun taşıması gereken yetenekleri aşağıdaki şekilde üç gruba ayırabiliriz (Kurtcebe ve Utku, 2016: 92-93).

- a) “Entelektüel Yetenek: Muhasebe meslek mensubuna, problemlerin çözümünde, kararların alımında ve doğru karar verilmesinde olanak sağlayan entelektüel yetenekler şunlardır”:
- “Tetkik etme, araştırma, tündengelim ve tümevarım analiz yeteneği”
 - “Problemleri tanımlayıp, çözebilme yeteneği”
 - “Kıt kaynakları tanımlayıp ve kullanımını yönetme yeteneği”
 - “Uyum ve değiştirme yeteneği”
 - “Problemleri çözerken muhasebe bilgilerini kullanma yeteneği”

Entelektüel yetenekler, sorunları belirleme ve imkanı varsa önceden tespit etme, beklenmedik bir anda ortaya çıkan problemlere çözüm bulabilme, kabul

edilebilir çözüm yöntemleri bulma, bir olaya ya da duruma hükmeden güçleri anlama ve bu olay veya durumların etkilerini önceden tahmin etme gibi yetenekleri içinde barındırır. Bu sayılanların dışında, etik konuları belirleyip bu değerlere sahip çıkma, kısıtlı kaynakları önem sırasına göre belirleyebilme ve işleri istenilen şekilde örgütleme gibi beceriler de entelektüel yetenekler içerisinde yer alır. Doğru ve eksiksiz bilgiyi elde etmek amacıyla kişinin doğru sorular sorabilmesini, bilginin önemli olup olmadığını belirleme ve farklı kişiler, olaylar ve yöntemler arasındaki ilişkileri açıklamak için rasyonel değerlendirme yapma yeteneğini içermektedir (Özyürek, 2012: 143).

b) “İletişim Yeteneği: Muhasebe meslek mensubunun, ortak amaçlar çerçevesinde başkalarıyla çalışmasına olanak sağlayan iletişim yetenekleri şunlardır”:

- “Bireylerle özellikle grupla çalışma, bireyleri etkileme, bireylere yol gösterme, görevleri koordine etme ve dağıtma, bireyleri motive etme ve geliştirme yeteneği”
- “Entelektüel ve kültürel açıdan farklı insanların birbirini etkileme yeteneği”
- “Mesleğin gerektirdiği bazı hallerde kabul edilir çareler üretme yeteneği”

İletişim yetenekleri, yazılı ya da sözlü olarak görüşleri sunabilme, savunabilme ve tartışabilme ve takım ruhu halinde çalışabilme yeteneklerini kapsar.

c) “Haberleşme Yeteneği: Muhasebe meslek mensubunun, bilgi alışverişine, doğru ve etkin kararlar alabilmesine olanak sağlayan haberleşme yetenekleri şunlardır”:

- “Resmi veya resmi olmayan görüşleri, sözlü ve yazılı araçlarla etkili bir şekilde sunma, raporlama, tedarik etme ve organize etme yeteneği”
- “Bireylerden, bilgisayar ve elektronik kaynaklardan gelen bilgiyi kullanma, raporlama, tedarik etme ve organize etme yeteneği”

Bilgi ve iletişim teknolojileri kullanabilme, etkin dinleyebilme ve bilginin ilgili kaynaktan elde edilip düzenlenmesini sağlayabilme yeteneklerini kapsar (Özel, 2000: 21).

3.3.2. Mesleki Bilgi

Muhasebe meslek mensubunun sahip olması gereken niteliklerden ikincisi; mesleki açıdan teknik bilgiye sahip olmaktır. Zaman içerisinde sürekli olarak bilgiyi yenileyen, değerini arttıran ve geçerli kılan bir koşuldur.

İlk olarak, muhasebe meslek mensubunun muhasebe derslerini temel konu olarak işleyen bir yüksek öğretim kurumundan mezun olması gerekmektedir. Daha sonra meslekte yükseldikçe, meslek mensupları kendilerini yüksek lisans programları ile geliştirmeli, bilgilerini deneyimleriyle pekiştirmelidir.

Muhasebe meslek mensupları bilgilerin değerlendirilmesini, yorumlanmasını yapıp, yöneticilerin ihtiyacı olan bilgilerin neler olduğunu belirleyip ortaya çıkarabilecek, bilgi ve iletişim teknolojilerini kullanmada etkin olmak için gerekli niteliklere sahip kişiler olmalıdır (Gül,2015: 16).

Meslek mensuplarının “işletmelerin faaliyetleri ve faaliyette bulundukları ekonomik çevreleri hakkında” bilgi sahibi olması beklenmektedir. Muhasebe uygulamalarını etkileyen politik konular, çevresel faktörler ve yasal düzenlemeler ile finansal bilgilerin doğruluğunu sağlayacak kontrol süreç, yöntem ve kavramları konusunda gerektiği düzeyde bilgi sahibi olması gerekmektedir (Özyürek, 2012: 144).

IFAC, muhasebe meslek mensuplarında olması gereken bilgiyi dört gruba ayırmıştır (Kurtcebe ve Utku, 2016: 93):

- a) “Muhasebe Bilgisi: Bir muhasebe meslek mensubunun başarılı olabilmesi için temel şarttır. “
- b) “Genel Bilgi: Etkin bir şekilde düşünen ve kritik analizleri üstlenen muhasebeciler, iyi bir eğitim temeline sahip olmalıdırlar. Daha geniş sosyal çevrelerde karar almayı, doğru karar verme ve mesleki yeteneğe sahip olmayı, farklı birey gruplarını etkilemeyi ve profesyonel büyüme sürecine başlamayı, iyi bir eğitim temeli sayesinde başarabilirler.”
- c) “İşletme Bilgisi: Muhasebe meslek mensubunun birlikte çalıştığı çevreyi kapsamaktadır. Muhasebecilerin, işletmelerin nasıl kurulduğu, nasıl finanse edildiği ve içinde bulundukları koşullar hakkında geniş bilgiye sahip olması gerekmektedir.”

- d) “Bilgi Teknolojisi: Bilgi teknolojisi, muhasebe meslek mensubunun görevlerini önemli boyutta değiştirmiştir. Muhasebeciler bilgi sisteminin kullanmasında, geliştirilmesinde ve bu sistemlerin kurulup, yönetilmesinde büyük paya sahiptirler.”

3.3.3. Meslek Bilinci ve Profesyonel Değerler

“Muhasebe meslek mensubunun” taşıması gereken niteliklerin sonuncusu ve en önemlisi “ahlaki standardıdır”. “Meslek ahlakı”, meslek sahibi bireyin bağımsızlığını, kendini kontrolü ve dürüstlüğü simgelemektedir. Meslek mensubunun ahlaki niteliği mesleğin sosyal sorumluluğunu yerine getirmesi için önkoşuldur. Bir meslek mensubunun kendisine ve topluma karşı sorumluluklarının bilincinde olması, ancak ahlaki değerlerinin iyi oluşmasıyla mümkündür.

Muhasebe meslek mensubunun toplumun güvenini kazanıp, devam ettirebilmesi için bazı ahlaki standartlara sahip olması gerekmektedir. 1988 yılında “Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA)” profesyonel muhasebecilerin ahlaki duyarlılıklarını nitelendiren standartları belirlemiştir. Bu standartlar; “Dürüstlük, Bütünlük, Objektiflik, Özenlilik, Uzmanlık ve Sır saklamadır” (Ayboğa, 2001, ss:34-35).

Meslek etiği “muhasebe meslek mensubunun bağımsızlığını, kendini kontrolünü ve dürüstlüğü simgelemektedir”. “Etik nitelikler muhasebe meslek mensubunun sosyal sorumluluklarını yerine getirmelerinin ön koşuludur” (Akdoğan, 2003: 29).

3.4. MESLEK MENSUBUNUN UYMASI GEREKEN KURALLAR

“Muhasebe meslek mensuplarının iş ilişkilerinde uyacakları kuralları ve ahlaki standartları düzenleyen üç önemli yasal belge vardır.” Bu yasal belgeler, “3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu”, “20391 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” ve “26675 Sayılı Resmi Gazete’de” yayınlanarak yürürlüğe

giren “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik” tir.

TÜRMOB’ un meslek etiği ile ilgili ilk düzenlemesi olan “Mecburi Meslek Kararı” toplam 23 maddeden oluşmakta olup ve doğrudan etik ile ilgili kararları kapsamaktadır. Kuralları 13 maddede incelemek mümkündür (www.turmob.org.tr).

3.4.1. Meslek Unvanı ve Mesleki Yeterlilik İle İlgili Kurallar

Kanunun belirttiği “mesleki yeterliliği kanıtlayarak, mesleki unvanlarını alan meslek mensupları, meslek unvanlarının gerektirdiği saygı ve güvene yakışır bir şekilde hareket etmek” zorundadırlar. Sahip oldukları unvanlarının dışında başka unvanların kullanılmaması gerekmektedir.

3.4.2. Dürüst, Güvenilir, Tarafsız ve Bağımsız Olmak İle İlgili Kurallar

Mesleğin temelini “dürüst, güvenilir ve tarafsız olma şartı” oluşturur. Ancak bu üç şartı sağlamaları durumunda mesleği ile ilgili konularda başarıya ulaşabilmektedirler. Meslek mensupları çalışmalarını sürdürürken çıkar çatışmalarına karşı mesafeli durup, görevlerini icra ederken gereken mesleki özen ve titizliği göstermelidirler.

Meslek Mensupları, bağımsız olarak kendi sorumlulukları çerçevesinde çalışmalarını yürütürler. Mesleğin temel ve vazgeçilmez unsuru bağımsızlıktır. Bu yüzden bağımsızlıklarına zarar verecek ilişki ve davranışlardan uzak durmalıdırlar.

3.4.3. Sır Saklama İle İlgili Kurallar

“Meslek mensupları ve beraber çalıştıkları kişiler mesleki faaliyetlerinden dolayı öğrenmiş oldukları bilgileri ve sırları mesleği icra etmeyi bitirseler bile ifşa edemezler, çeşitli yasalarla muhbirlerle tanınan hak ve menfaatlerden faydalanamazlar; fakat adli yargıya göre suç teşkil eden durumların yetkili mercilere duyurulması zorunludur.”

3.4.4. Mesleğin Gerektirdiği Sorumluluklar İle İlgili Kurallar

Mesleğin gerektirdiği sorumluluklar altı grupta incelenmektedir. Bunlar;

“Sosyal Sorumluluk: Meslek mensupları; mesleği yerine getirirken devlete ve topluma karşı sorumluluk taşırlar.

İşletme Sahip ve Yöneticilerine Karşı Sorumluluk: Meslek mensupları, işletme sahip ve yöneticilerine, isabetli karar alabilmeleri için doğru ve güvenilir bilgiler sağlarlar.

Meslektaşlara Karşı Sorumluluk: Meslek mensupları, yönetmelikler çerçevesinde ve mesleki eğitimde birbirlerine her çeşit bilgiyi paylaşmak ve aktarmak sorumluluğunu taşırlar. Mesleğin sağlıklı bir şekilde yerine getirilmesi için aralarında gereken dayanışmayı kurmaları gerekir. Bir meslek mensubu, bir başka meslek mensubunu ilgili kuruluşlara aslı olmayan ihbar veya şikayette bulunulmaması gerekir.

Odaya Karşı Sorumluluk: Meslek mensupları düzenli olarak maktu ve nispi aidatlarını belirtilen sürede Odaya ödemeleri gerekmektedir. Adres değişikliği yapmaları gerektiğinde de belirlenmiş olan süre içerisinde Odaya bildirilmesi gerekmektedir.

Yasa ve Yönetmeliklere Karşı Sorumluluk: Meslek mensupları 3568 sayılı Meslek Yasasına, Yönetmeliklere ve Meslek Kararlarına uymaları gerekmektedir.

Hukuki Sorumluluk: Meslek mensupları hizmet verdikleri süre zarfında Vergi Usul Kanunu’nda yer alan iştirak, teşvik ve yardım hükümlerine uyan fiilleri sebebiyle sorumludurlar. Kanun ve yönetmeliklerde belirlenmiş olan ceza yargıları ayrıca uygulanır.”

Meslek mensupları beyanname imzalama, denetim yapma aşamasında: ilgili legal düzenlemelere, ilan edilmiş norm ve standartlara özen göstererek uygun bir şekilde hizmet vermeye çalışırlar.

Meslek mensupları uydurma ya da içerik yönünden yanıltıcı belge düzenlediği resmi kurum ve kuruluşlar tarafından saptanan iş sahiplerinin Odalar ve Birlik tarafından ilan edildikten sonra defterlerinin tutulmaması ve işlerinin yerine getirilmemesi gerekir.

3.4.5. Büro Edinme, Tabela Asma, Kaşe Kullanımı İle İlgili Kurallar

“Meslek mensupları mesleki faaliyetlerine başlamadan önce bağlı oldukları Odaya bildirerek iş yeri açmak zorundadırlar.

Ortaklık bürosu ya da şirket kurulması durumunda işyeri açılması zorunludur. Şube açılabilme yetkileri vardır ancak; mesleğin icap ettiği gibi yürütülmesini sağlayacak şekilde şubenin bağlı olduğu Odanın çalışanlar kütüğüne kayıtlı sorumlu ortak görevlendirmeden ve bu ortak sayısından fazla şube açılmaz. Odaların çalışanlar listesine kayıt yaptırmadan unvan kullanılarak mesleki faaliyette bulunulamaz. Çalışanlar kütüğüne kayıt yaptırmadan birden çok beyanname imzalanamaz. Meslek mensupları kendilerine ait olan mesleki ruhsatlarını hiçbir şartta kiraya veremez. Meslek mensupları mesleki faaliyette bulunmuyorsa ikametgahlarının bulunduğu bölgenin odasına kayıt olurlar.”

Her bir meslek mensubunun, sadece adının, soyadının ve meslek unvanının yer aldığı tabelayı işyerinin bulunduğu binanın dışarıdan kolaylıkla görülebilecek bir yerine asma mecburiyeti vardır. Birden daha fazla meslek mensubu çalışmalarını ortaklık bürosu ya da şirket şeklinde yerine getirdiklerinde; tabelaya ortaklık bürosu ya da şirket unvanı da yazılmaktadır. Ortaklar adlarını, soyadlarını ve unvanlarını da tabelaya yazabilmektedirler.

İşyerini ya da ikamet ettiği adresini değiştiren meslek mensupları ile bunların kurdukları ortaklık büroları ve şirketler yeni adreslerini on beş gün içerisinde bağlı bulundukları Odalara bildirmek zorundadırlar.

Çalışanlar kütüğüne kayıtlı olan meslek mensupları, TÜRMOB tarafından darphanede yaptırılan kaşeleri, imza atmak durumunda oldukları resmi ve mesleki belgelerde kullanmak mecburiyetindedirler.

3.4.6. Haksız Rekabet ve Müşteri Adına Para Alıp 3. Kişilere Ödeme Yapılamaması İle İlgili Kurallar

“Meslek mensupları, mesleki dayanışma sorumluluğunun farkında olarak haksız rekabete sebebiyet verecek durum ve davranıştan kaçınırlar. Meslek mensupları, bir diğer meslek mensubu ile mesleki sözleşmesi sürmekte olan gerçek ve tüzel kişilere mesleki hizmet vermeye çalışamazlar. Aynı şekilde meslek

mensupları ücret ve eleman temini gibi konularda birbirlerine zarar verecek davranışlarda bulunamazlar.

Meslek mensupları müşterileri adına Vergi Dairesi, Sosyal Sigortalar Kurumu, Bağ- Kur ve benzeri kurumlar gibi üçüncü kişilere her ne ad altında olursa olsun, para, çek, senet, menkul değerler ve benzerlerini alamazlar. Emanet para makbuzu ya da benzeri belge kullanamazlar.”

3.4.7. Ticari Faaliyette Bulunamama ve Hizmet Akdi İle Çalışamama İle İlgili Kurallar

“Meslek mensupları, Türk Ticaret Kanununda yer alan maddelere göre ticari ya da esnaf sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar. Ayrıca kendi mesleki faaliyetlerinin dışında serbest meslek faaliyetinde bulunamazlar. Bir ticari işletmenin işlerini idare etmek üzere atanamaz, ticari vekillik ve acentelik yapamaz. Adi ve kollektif şirketlerde ortak ya da komandit şirketlerde komandite ortak olamazlar. Sermaye şirketi türlerinden anonim ve limited şirketlerin yönetim kurulunda üye ve başkanlık görevinde bulunamazlar.

Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler gerçek ve tüzel kişilere tabi ve onların işyerlerine bağlı olarak hizmet sözleşmesi ile çalışamazlar.”

3.4.8. Reklam Yasağı İle İlgili Kurallar

Meslek mensupları; “iş almak için, açık ya da kapalı, dolaylı ya da dolaysız hiçbir yöntemle reklamlarını yapamaz ve yaptıramazlar.” Meslek mensuplarının; “tabela üzerine, kartvizit, rapor ve benzeri diğer yazışma kağıtlarına; meslek unvanlarını, iletişim bilgilerini, açık adreslerini yazmaları reklam sayılmaz”. Bunların haricinde yazılanlar reklam sayılır ve yasaktır.

“Meslek mensupları yayıncılık yapamazlar. Ancak unvanlarını kullanarak mesleki alanda ve bilimsel nitelikte, gazete ve dergilerde süreklilik arz etmeden yazı yazabilirler.”

Meslek mensupları kendilerinin, ortaklık ya da şirket kuruluşlarında görevli diğer meslek mensuplarının öz geçmişlerini kapsayan broşürleri, yalnızca iş tekliflerinde kullanmak ve yazılı, sözlü ve görüntülü yayın araçları ile yayınlamamak

şartıyla bastırabilirler. Bu broşürlerde eskiden ya da halen iş yaptıkları müşteriler açıklanamaz.

Kendileri adına ya da mesleki ortaklık veya şirketleri adına işin gerektirdiği ciddiyet ve boyutta eleman arama ilanı verebilirler. İş ilişkisi olan firmalar adına bu ilan verilemez.

3.4.9. İş Kabulü ve Ücretin Belirlenmesi İle İlgili Kurallar

Meslek mensupları ret kararını iş sahibine gecikmeden bildirerek, kendilerine getirilen iş tekliflerini sebep göstermeden reddedebilirler. “İki meslek mensubundan ret alan iş sahibi ilgili odaya müracaat eder, oda da iş sahibine meslek mensubu belirler. Başka bir meslek mensubu ile sözleşmeli olan müşterilere bilerek iş teklif edilemez ve diğer meslek mensubu hakkında olumsuz yorumlarda bulunulamaz.”

“Meslek mensupları asgari ücretin altında hizmet veremezler. Ücret yönetmeliğine aykırı davranışta bulunduğu için işi geri verilmiş ve Oda ve Birlik tarafından ismi olunmuş iş sahiplerinin işleri kabul edilemez.”

3.4.10. Sözleşme Yapılması ve Sözleşmenin Feshi İle İlgili Kurallar

Taraflar, “mesleki konuları kapsayan işler için sözleşme yapabilirler. Ancak defter tutmada, süreklilik arz eden müşavirlik hizmetinde, inceleme, tahlil ve denetim yapmada ve bu alanlarla ilgili, rapor ve benzerlerini düzenlemede sözleşme yapılması” zorunludur.

Taraflar haklı sebep göstererek ya da karşılıklı isteklerini belirterek, aralarındaki sözleşme her zaman fes edilebilir. Bu durumda alınmış olan defter ve belgeler ait olan kişilere geri verilir. Tarafların tazminat hakları genel hukuk kuralları içerisindedir. Meslek mensubuna ücret ödenmemesi ve teslim edilen belgelerin sağlıklı ve güvenilir olmaması meslek mensubunun haklı olduğuna dahil gerekçedir. Meslek mensupları sözleşme yapıp yapmama konusunda özgür olmakla birlikte “Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 24 üncü maddesinde” sözleşme yapılmasının zorunlu olduğu durumlar belirtilmiştir. Aynı yönetmeliğin 25 inci maddesinde de sözleşmede bulunması gereken asgari bilgiler yer almaktadır. Bu bilgiler; yapılacak işlerin amacı ve kapsamı, tarafların açık adresleri, vergi daireleri

ve vergi daireleri sicil numaraları, ücret tutarı ve ödeme şekli, sözleşme yeri, tarihi ve süresi, tarafların karşılıklı sorumluluk ve yükümlülükleridir.

3.4.11. Defter ve Belgelerin Saklanması ve Bildirim Mecburiyeti İle İlgili Kurallar

“Meslek mensupları görevleri itibariyle aldıkları defter ve belgeleri iş süresi boyunca iyi niyetle korumak ve işi bittiğinde de geri vermek zorundadırlar. Defter ve belgelerin geri alınması, sahibine yazı ile bildirilir ve bildirildikten sonraki bir ayın sonuna kadar defterler muhafaza edilir. İşin bitiminden sonraki bir ay içerisinde geri alınmayan defter ve belgeler ilgililerin bağlı bulundukları vergi dairesine yazı ile teslim edilir.”

“Meslek mensupları hizmet sağladıkları müşterilerini kayıtlı oldukları odalara yılda iki kez ilişikteki form ile bildirmek zorundadırlar. SMMM’ler işletme ya da işletme sahiplerine ait defterleri kendi bürolarında tutarlar. SMMM’ler Kanunu’nun ikinci maddesinin a ve b fıkralarında belirtilen işleri ister bürolarında isterlerse işletme ya da işletme sahiplerinin işyerlerinde de yapabilirler. Serbest Muhasebeciler ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler kayıt altına aldıkları defterleri ve bu defterlerle ilgili belgeleri titiz bir şekilde koruma altına almak zorundadırlar.”

3.4.12. Çalışanlar Listesinden Silinmeyi Gerektiren Haller İle İlgili Kurallar

“Meslek mensubunun, mesleki faaliyette bulunmayacağını yazılı bir biçimde bildirmesi ya da çalışma bürosunu kapatmış olması, çalışma bürosunu odanın bulunduğu bölgenin dışına taşımış bulunması, mesleki faaliyetten çıkartılmayı gerektiren cezalara çarptırılması, meslek mensubu olmayı gerektiren şartların sonradan yitirilmiş olması, ruhsatnamenin verilmiş olduğu tarihte, verilmemesini gerektiren sebeplerin varlığının daha sonradan tespit edilmiş olması hallerinde ismi çalışanlar listesinden silinir.”

3.4.13. Meslekle Bağdaşan ve Bağdaşmayan İşler İle İlgili Kurallar

“Meslek mensuplarının, bilirkişilik, tasfiye memurluğu, hayri ve ilmi kuruluşların yönetim kurulu yeliği görevlerinde bulunması, limited ve anonim şirketlerde ortak, komandit şirketlerde komanditer ortak olması, yesi olarak bulundukları ve kurumlar vergisinden muaf olan yapı, kalkınma ve tüketim kooperatifleri ve yardım sandıklarının yönetim ve denetim kurulları yelikleri görevlerinde bulunması, kadroya dahil olmadan çalışmak kaydı ile ğretim ve eğitim amacı ile ders vermesi, srekliplik arz etmemesi şartıyla gazete ve dergilerde yazılar yazması, seminer ve konferanslara katılması meslekle bağdaşan işlerden olup, yapmalarında sakınca yoktur.”

“Meslek mensuplarının yanlarında çalıştırdıkları kişilere karşı uygun olmayan davranışlarda bulunmaları, diğer meslek mensuplarına, müşterilerine ve kanunlara göre bilgi vermek mecburiyetinde olduğu kişilere bilgi vermemeleri ya da kasıtlı olarak yanlış bilgi vermeleri, yasalara göre yapılmasının yasak olduğu işlerinden birini yapmaları meslek ve meslek şerefi ile bağdaşmayan durumlardan sayılır.”

3.5. MUHASEBE MESLEğİNDE ETİK

Yunanca “Ethikos” ya da “Ethos” kelimelerinden gelen etik kavramı, Oxford szluğnde üç şekilde tanımına yer verilmektedir (Marice, 1998: 1);

- “Değer yargıları bilimi,”
- “İnsan yaşamının belirli sınırları bölümünde söz konusu olan kabul görmüş kurallar,”
- “İnsanlara ait en geniş anlamdaki görevlerin bilimi, sivil, politik ve uluslar arası yasa bilimi”

Etik “doğru ve yanlış kavramı ile ilgili olup, konusu insan ilişkilerinin özünü teşkil etmektedir”. Etik’in temel konusu, “bir insanın bir başka insana davranış biçimini ve o insanın başkalarından beklediği davranış biçimlerini barındırmaktadır”. Etik ilkeler, “doğru ve iyi davranışların oluşturulmasını ve geliştirilmesini hedeflemek amacıyla oluşturulur” (Ay, 2003: 59).

Etik kodlar, “alışan kişilerin davranışlarına ve örgütün tamamına rehberlik görevi için ortaya çıkarılmış yazılı ve resmi dökümanlardır. Bu kodlar, ahlaki standartlar, temel değer ve ilkelerle organizasyonun etik açısından uyumunu ifade etmektedir” (Ekici, 2013: 24).

Etik kodlarının çalışan kişilerin davranışları üzerindeki etkilerinden Mark Schwartz’ın yapmış olduğu bir çalışması sayesinde sıralamak mümkündür (Arslanoğlu, 2016: 22-23):

“*Etik kodlar çalışanlardan ne gibi davranışların beklendiğini açıklar.

*Etik kodlar çalışanların belli davranışlarının uygun olup olmadığını test etmeleri için başka kaynaklara başvurmalarını sağlayan bir yol göstericidir.

*Etik kodlar belli davranışların kurum tarafından kabul edilebilir olup olmadığına karar verilebilmesi için çalışanın davranışını önceden görebilmesi konusunda fırsat sağlar.

*Etik kodlar çalışanları söyledikleri ve yaptıkları şeylere daha yakından bakmaya ve dikkatli olmaya teşvik eder. Bireye eyleme geçmeden önce dikkatle düşünmek ve eylemin sonuçlarıyla ilgilenmek konusunda zen gösterilmesini önerir.

*Etik kodlar çalışanların etik dışı davranışlarla mücadele etmelerine destek verir ki bu sayede çalışanların etik dışı taleplere karşı direnme ve daha iyi mücadele etme gücü artar.

*Etik kodlar nlem alınacak kadar zaman varken tehlikeler konusunda çalışanları uyarır. Çalışanların diğer bireyleri de etik dışı davranışlar konusunda uyarmalarını ve ikna etmelerini teşvik eder.

*Etik kodlar etik dışı uygulama ve durumlarda yetkili makamlarla temasa geçilmesi ve bildirimde bulunulması konularında çalışanları motive eder.

*Etik kodların zorlayıcı yapısı çalışanların kodların içerdiği hükümlere uymasını sağlar.”

Meslek mensubuna duyulan güvenin sağlam olması iki faktöre bağlıdır. Birinci faktör, işin teknik kısmı olan mesleki bilgi birikimine sahip olmasıdır. İkinci faktör ise; işin etik kısmı olan sorumluluk bilincidir (ifti ve ifti, 2003: 82).

“Toplum meslek mensubundan güvenilir bilgiler temin etmek ister. Muhasebe mesleğinin kamu yararına hizmet vermesinden dolayı meslek mensubunda

topluma karşı sorumluluk bilincinin gelişmiş olması gerekmektedir. Bu bilinci ortaya çıkaran da meslek mensubunun etik anlayışıdır. Meslek mensubunda olması gereken en önemli yedi özellik; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki özen ve titizlik, güvenilirlik, sır saklama, sosyal sorumluluk ve bağımsızlık olmaktadır (Akbulut, 1998: 126).”

Meslek mensubunun sorumluluk alanı, devletten topluma, mesleki kuruluşlardan müşterilerine kadar derin bir alanı barındırır. Bunların yanı sıra kendisine karşı sorumlulukları vardır. Kişisel çıkarları ile sorumlulukları arasındaki dengeyi sağlama konusunda meslek mensubuna çok iş düşmektedir. Meslek mensubu sorumluluklarını yerine getirirken, yasaların ve mesleki kuruluşların öngördüğü şekilde sınırlandırılmalıdır. Görevini icra ederken bazen ahlak kurallarıyla çelişkiye düşebilir, problemlerle karşılaşabilir. Ahlak bakımından ortaya çıkan sorunları çözmeye çalışırken meslek ahlakının önemi daha da anlaşılır bir hal alır. Çünkü muhasebe meslek ahlakı müşterilere, topluma ve diğer kullanıcılara yüksek standartlara oturtulmuş ahlaki davranışlarla hizmet verilmesi demektir (Tükenmez ve Kutay, 1998: 443).

Etik ilkeler, örgüt içerisinde etigin kurumsal kimlik kazanması için, örgütün genel değerler sistemi ve amaçlarını tanımlayan, verilen kararların bu ilkelere uygunluğu için yol gösteren bir mekanizmadır (Aydın, 2002: 2).

Meslek etiği ilkeleri, belirli bir mesleğe uyan olan kişilerin uyacakları standartları belirten kuralların bütünüdür (Kolçak, 2013: 73). Muhasebede etik, kanunlara uygun hareket etmenin yanında, toplumun güncel değer yargılarına da gereken önemi göstererek güvenilir bilgilerin muhasebeyle ilgilenen taraflara sunulmasıdır (Saban ve Atalay, 2005: 52). Muhasebe meslek etiği, meslek mensubunun bağımsızlığını, kendi kendini kontrolünü ve dürüstlüğü ifade etmek ve müşterilere, topluma ve diğer uygulamacılara yüksek standartlara bağlanmış ahlaki davranışlarla hizmet etmek demektir (Gül ve Ergün, 2004: 57). Mesleğe has oluşturulan etik ilkeler, hem iş hayatında güven ortamı yaratır hem de toplumsal temelde ve uzun vadede sağlam alt yapılar oluşturulmasını sağlar (Akbaş vd., 2009: 175).

ABD’yi ve tüm dünyayı etkileyen Enron, Anderson Worldwide, Adelphia Communications, Bristol-Myers Squibb, CMS Energy, Merrill Lynch (ML) gibi şirketlerde yaşanan vakalar meslek etiği anlayışında bir milat olmuştur (Kısakürek ve

Alpan, 2010: 217). “Yaşanan vakaların nedenleri düşük düzeyde şeffaflık, çalışanlarda artış gösteren parasal güdüler ve örgüt kültürünün düzgün olmayan yapısı gibi etik dışı davranışlardır (Kurt vd., 2010: 3).”

Meslek etiğinin temelinde üç etik vardır. Bunlar; “İşletme etiği, bireysel etik ve toplumsal etikdir”. Meslek etiğini etkileyen dış çevre etkenleri ise; toplum, rakipler, hissedarlar, müşteriler, yasal ve siyasal çevreyi oluşturan kurumlardır (Akdoğan, 2003: 11).

19 Ekim 2007 tarihinde 26675 sayılı Resmi Gazete’de “Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik” yayımlanmıştır. Yönetmelik toplam üç kısım ve yirmi iki bölümden oluşmaktadır. Birinci kısımda “Tüm Meslek Mensuplarının Uyacakları Temel Etik İlkeleri” yer almaktadır. Bu kısım altı bölümden oluşmaktadır. Bölümler sırasıyla; İlkelerin Genel Uygulanış Biçimi, Dürüstlük, Tarafsızlık, Mesleki Yeterlilik ve Özen, Gizlilik ve Mesleki Davranıştan oluşmaktadır. İkinci kısımda “Bağımsız Çalışan Meslek Mensuplarının Uyacakları Etik İlkeler” yer almaktadır. Bu kısım ise on bölümden meydana gelmiştir. Bölümler sırasıyla; Giriş, Mesleki Atamalar, Çıkar Çatışmaları, İkincil Görüşler, Ücretler ve Diğer Gelirler, Mesleki Hizmetlerin Pazarlanması, Hediyeler ve Ağırlama, Müşteri Varlıklarının Muhafazası, Tüm Hizmetlerde Tarafsızlık ve Güvence Sağlama Amaçlı Sözleşmeler, Bağımsızlık ve Sözleşme Dönemidir. Son kısım olan üçüncü kısımda ise, “Bağımlı Çalışan Meslek Mensuplarının Uyacakları Etik İlkeler” yer almıştır. Son kısım altı bölümden oluşmaktadır. Bu bölümler sırasıyla; Giriş, Tehdit ve Önlemler, Potansiyel Çıkarlar, Bilginin Hazırlanması ve Raporlanması, Yeterli Uzmanlık Bilgisi ile Hareket Etme, Finansal Çıkarlar ve Teşviklerdir.

Çalışmayı ilgilendiren kısım, ilk kısımdır. Tüm meslek mensuplarının uyması gereken zorunlu temel etik ilkeler kendi içerisinde beşe ayrılmaktadır. Bunlar;

“Dürüstlük: Meslek mensuplarının tüm mesleki ve iş ilişkilerinde doğru sözlü ve dürüst davranmalarıdır.

Tarafsızlık: Yanlı veya önyargılı davranarak; üçüncü kişilerin haksız ve uygunsuz biçimde yaptıkları baskıların meslek mensuplarının mesleki kararlarını etkilememesi veya engellememesidir.

Mesleki Yeterlilik ve Özen: Meslek mensubunun mesleki faaliyetlerini yerine getirirken teknik ve mesleki standartlara uygun olarak, özen ve gayret içinde davranmasıdır.

Gizlilik: Meslek mensubunun mesleki ilişkileri sonucunda elde ettiği bilgileri açıklamasını gerektirecek bir hak veya görevi olmadıkça üçüncü kişi veya gruplara açıklamaması ve bu bilgilerin meslek mensubunun veya üçüncü kişilerin çıkarları için kullanılmamasıdır.

Mesleki Davranış: Meslek mensubunun mevcut yasa ve yönetmeliklere uymasını ve mesleğin itibarını zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınmasını ifade etmektedir.”

3.6. SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN YAPTIRIMLARI

3.6.1.Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği

“Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği” dört bölümden oluşmaktadır. Yönetmeliğin birinci bölümde ‘Genel Hükümler’, ikinci bölümde ‘Disiplin Cezaları’, üçüncü bölümde ‘Disiplin Kovuşturması’, dördüncü bölümde ise ‘Son Hükümler’ yer almaktadır. SMMM yaptırımları için sadece ilk iki bölümü ayrıntılı bir şekilde açıklayacağız.

3.6.1.1. Genel Hükümler

Disiplin Yönetmeliğinin amacı, “aday meslek mensubu ve mesleği icra edenlerle ilgili, disiplin takibi yapılmasına karar verecek ve disiplin cezalarını vermeye yetkili mercileri, disiplin cezalarına karşı yapılacak itirazların usul ve esasları ve disiplinle ilgili diğer hususları düzenlemektir”.

Disiplin Yönetmeliği, “3568 sayılı Kanun”un 50’nci maddesi hükmüne dayanılarak hazırlanmıştır.

Yönetmelikte geçen kanun, “3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu”udur. Yönetmelikte geçen bakanlık ise “Maliye Bakanlığı’dır”. Yönetmelikte geçen birlik, “Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğini (TÜRMOB)’ dur”.

Yönetmelikte geçen odalar, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları ile Yeminli Mali Müşavirler Odaları’dır”. Yönetmelikte geçen meslek mensubu, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlerdir”. Aday meslek mensupları, “meslek mensubu olmak için staj yapan kişiyi, müşteri ise iş sahibini” ifade etmektedir.

3.6.1.2. Disiplin Cezaları

Disiplin cezaları, kendi içerisinde beş grupta sınıflandırılmıştır. Bunlar; “Uyarma, Kınama, Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma, Yeminli Sıfatını Kaldırma ve Meslekten Çıkarma’dır”. SMMM’ ler için “Uyarma, Kınama, Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma ve Meslekten Çıkarma” olmak üzere dört ceza türünü ayrıntılı bir şekilde ele alınacaktır. Bu cezalar;

“ *Uyarma: Meslek mensubuna, mesleğin yürütülmesinde daha dikkatli davranması gerektiğinin yazı ile bildirilmesidir.

*Kınama: Meslek mensubuna, görevinde ve davranışlarında kusurlu olduğunun yazı ile bildirilmesidir.

*Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma: Mesleki sıfatı saklı kalmak koşuluyla altı aydan az, bir yıldan fazla olmamak üzere, mesleki faaliyetten alıkoymadır.

*Meslekten Çıkarma: Meslek mensubunun ruhsatnamesinin geri alınarak bir daha mesleği yürütmesine izin verilmemesidir.”

Disiplin cezalarını birer kalite maliyeti olarak değerlendirdiğimiz için her bir eylemin karşılığında gerçekleşen kalite maliyetini aşağıdaki tablo ile açıklayacağız.

Tablo 3: Disiplin Cezalarının Kalite Maliyetlerine Uyarlaması

EYLEM	DİSİPLİN SUÇU	YAPTIRIM	KALİTE MALİYETİ
1) Müşterinin işlerine karşı ilgisiz olmak (Müşterinin İşlerini Savsaklamak)	Meslek kanununa aykırı davranma	Uyarma cezası	*Cari yılda ise; İçsel Başarısızlık Maliyeti / Etik Dışı Davranma *Geçmiş yıla ilişkin ise; Dışsal Başarısızlık Maliyeti / Şikayetler
2) Mükellefi ihmal etmek	Meslek kanununa aykırı davranma	Uyarma cezası	*Cari yılda ise; İçsel Başarısızlık Maliyeti / Kalite Denetimi

			*Geçmiş yıla ilişkin ise; Dışsal Başarısızlık Meslek kanununa aykırı davranma Maliyeti / Şikayetler
3) Stajyerin yüz kıyartıcı eylemde bulunmasına izin vermek	Meslek kanununa aykırı davranma	Uyarma cezası	İçsel başarısızlık Maliyeti / Taşeron Hatası
4) Haksız gammazlama	Meslek kanununa aykırı davranma	Uyarma cezası	Dışsal başarısızlık Maliyeti / Şikayetler
5) Yasalara uygun tabela asmamak	Meslek kanununa aykırı davranma	Uyarma cezası	İçsel başarısızlık Maliyeti / Kusur Başarısızlık Analizi
6) Meslek disiplinini bozacak davranışlar sergilemek	Meslek kanununa aykırı davranma	Uyarma cezası	Ölçme ve Değerlendirme Maliyeti / Muayene ve Test
7) Müşteri bildiriminde bulunmamak	Meslek kanununa aykırı davranma	Uyarma cezası	İçsel Başarısızlık Maliyeti / Kusur Başarısızlık Analizi
8) Aidat ödememek	Meslek kanununa aykırı davranma	Uyarma cezası	İçsel Başarısızlık Maliyeti / Kusur Başarısızlık Analizi
9) Adres değişikliğinde bulunmak	Meslek kanununa aykırı davranma	Uyarma cezası	İçsel Başarısızlık Maliyeti / Değişim İzinleri
10) Taraf tutmak	Meslek kanununa aykırı davranma	Uyarma cezası	İçsel Başarısızlık Maliyeti / Kusur Başarısızlık Analizi
11) Onursuz davranmak	Meslek kanununa aykırı davranma	Uyarma cezası	İçsel Başarısızlık Maliyeti / Etik Dışı Davranma
12) Hatada ısrar	Meslek kanununa aykırı davranma	*Kınama cezası *Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası *Meslekten çıkarma cezası	*Cari yılda ise; İçsel Başarısızlık Maliyeti / Kalite Denetimi *Geçmiş yıla ilişkin ise; Dışsal Başarısızlık Maliyeti / Şikayetler
13) Hak edilmemiş unvan kullanımı	Meslek kanununa aykırı davranma	Kınama cezası	*Cari yılda ise; İçsel Başarısızlık Maliyeti / Etik Dışı Davranma *Geçmiş yıla ilişkin ise; Dışsal Başarısızlık Maliyeti / Şikayetler
14) Sözleşmesiz meslek icrası	Meslek kanununa aykırı davranma	Kınama cezası	İçsel Başarısızlık Maliyeti / Etik Dışı Davranma
15) Sahte belge düzenlediği kesinleşen kurumların defterlerini tutup, işlerini yapmak	Meslek kanununa aykırı davranma	Kınama cezası	İçsel Başarısızlık Maliyeti / Etik Dışı Davranma
16) Reklam yasağına uymamak	Meslek kanununa aykırı davranma	Kınama cezası	İçsel Başarısızlık Maliyeti / Etik Dışı Davranma
17) Ücret tarifesinin altında iş kabul etmek	Meslek kanununa aykırı davranma	Kınama cezası	İçsel Başarısızlık Maliyeti / Etik Dışı Davranma
18) Ücret yönetmeliğine aykırı davranan iş sahiplerinin işini kabul etmek	Meslek kanununa aykırı davranma	Kınama cezası	İçsel Başarısızlık Maliyeti / Etik Dışı Davranma

19) Çalışanlar listesine kaydı aktifleşmeden mesleki faaliyette bulunmak	Meslek kanununa aykırı davranma	Kınama cezası	İçsel Başarısızlık Maliyeti / Etik Dışı
20) Sözleşmesi bulunan mükellefi ayartmak	Meslek kanununa aykırı davranma	Kınama cezası	İçsel Başarısızlık Maliyeti / Etik Dışı Davranma
21) Görev ve sorumluluğu olmadan başka meslek mensubu hakkında görüş bildirmek	Meslek kanununa aykırı davranma	Kınama cezası	İçsel Başarısızlık Maliyeti / Etik Dışı Davranma
22) Şubenin bağlı bulunduğu odanın çalışanlar kütüğüne kayıtlı sorumlu ortak görevlendirilmeden ve bu ortak sayısından fazla şube açmak	Meslek kanununa aykırı davranma	Kınama cezası	İçsel Başarısızlık Maliyeti / Etik Dışı Davranma
23) Yasal düzenlemelere aykırı beyanname ve bildirim imzalamak, denetim yapmak ve tasdik etmek	Meslek kanununa aykırı davranma	Kınama cezası	*İş sırasında ortaya çıkarsa; İçsel Başarısızlık Maliyeti / Etik Dışı Davranma *İş bittikten sonra ortaya çıkarsa; İçsel Başarısızlık Maliyeti / Zaman Kaybı
24) Bağımsız çalıştığını beyan eden meslek mensubunun işyerlerine bağımlı olarak açık ya da gizli hizmet sözleşmesi ile çalışması	Meslek kanununa aykırı davranma	Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası	İçsel Başarısızlık Maliyeti / Etik Dışı Davranma
25) Mesleği yapması yasaklanmış kişilerle işbirliği yapmak	Meslek kanununa aykırı davranma	Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası	İçsel Başarısızlık Maliyeti / Etik Dışı Davranma
26) Ticari faaliyet yasağına uymamak	Meslek kanununa aykırı davranma	Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası	İçsel Başarısızlık Maliyeti / Etik Dışı Davranma
27) Yasal düzenlemelere kasıtlı olarak aykırı davranmak ya da beyanname imzalama yetkisini kasıtlı olarak gerçeğe aykırı kullanmak	Meslek kanununa aykırı davranma	Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası	İçsel Başarısızlık Maliyeti / Etik Dışı Davranma
28) Meslek dolayısıyla işlenen suçlardan ağır hapis cezası almak	Meslek kanununa aykırı davranma	Meslekten çıkarma cezası	Dışsal Başarısızlık Maliyeti / Satış Kaybı, Şikayetler
29) Kasten vergilendirme görevini yerine getirmemek	Meslek kanununa aykırı davranma	Meslekten çıkarma cezası	Dışsal Başarısızlık Maliyeti / Satış Kaybı, Şikayetler
30) Meslek ruhsatnamesinin başkası tarafından kullanılmasına veya kiralanmasına izin vermek	Meslek kanununa aykırı davranma	Meslekten çıkarma cezası	Dışsal Başarısızlık Maliyeti / Satış Kaybı, Şikayetler
31) Başka bir meslek mensubunun ismini kullanarak beyanname düzenleyip, imzalamak	Meslek kanununa aykırı davranma	Meslekten çıkarma cezası	Dışsal Başarısızlık Maliyeti / Satış Kaybı, Şikayetler
32) Mesleğin gerektirdiği şartları sağlamamak	Meslek kanununa aykırı davranma	Meslekten çıkarma cezası	İçsel Başarısızlık Maliyeti / Etik Dışı Davranma

Yukarıda açıklanan cezalar çalışmamızın konusunu oluşturan kalite maliyetlerinden başarısızlık maliyetlerini oluşturmaktadır. Ceza maliyeti olarak karşımıza çıkan kalite maliyetleri içsel başarısızlık veya dışsal başarısızlık maliyeti biçiminde ortaya çıkabilir. Meslek mensubu mükellefine hizmet verirken herhangi bir şikayet üzerine bu cezaları alırsa içsel başarısızlık söz konusudur.

Dönem kapandıktan sonra geçen mali yıla ilişkin bir disiplin cezası ortaya çıkarsa, dışsal başarısızlık maliyeti gerçekleşmiş olmaktadır. Dönem kapandıktan sonra ortaya çıkan ceza olağan vergi denetimi, ihbar veya şikayet üzerine ortaya çıkan bir denetim sonrasında alınmış ceza olabilir.

Aşağıda bu disiplin cezalarına ilişkin verilmiş olan örnekler “ceza” kavramının anlaşılması için yararlı olacaktır.

13 Temmuz 2017 Perşembe günü 30123 sayılı Resmi Gazete’ de TÜRMOB tarafından yayınlanan “TÜRMOB Disiplin Kurulu Kararları” içerisinde yer alan bilgiler doğrultusunda disiplin cezalarına örnek verebiliriz.

“Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası üyesi Serbest Muhasebeci C.D.’ye üç ayrı “Meslekten Çıkarma” cezası verilmiştir. 2015/46-88-05 sayılı kararın uygulanmasına 11.02.2017 tarihinde başlanmış olup, 2015/50-88-06 ve 2015/42-88-04 sayılı kararın uygulanmasına ise 25.04.2017 tarihinde başlanmıştır.” (www.resmigazete.gov.tr).

“Ordu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası üyesi Serbest Muhasebeci Y.A.’ya Oda Disiplin Kurulu’nun 16.03.2017 gün ve 1 sayılı kararı ile “6 Ay Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma” cezası verilmiş, süresinde itiraz edilmeyen ceza kendiliğinden kesinleşmiştir. Cezanın uygulanmasına 17.05.2017 tarihinde başlanmış olup, ceza 17.11.2017 tarihinde son bulacaktır.

3.6.1.2.1. Uyarma Cezasının Uygulandığı Durumlar:

“a. Müşterilerin işlerine karşı, alakasız ve kayıtsız kalınması,”

SMMM ve müşteri ilişkileri sunulan mesleki cezalarda önemli bir faktördür. İki tarafın arasındaki ilişki yeni bir ilişki olabilir. Başka bir ifade ile yeni sözleşme yapılmış olabilir veya yıllara dayanan iş ilişkisi de söz konusu olabilir. İlişkinin süresi ne olursa olsun hizmet kalitesinden şikayet var ise önce bu araştırılmalıdır.

Şikayetin SMMM lehine sonuçlanması söz konusu olabilir. Aleyhine sonuçlandığında uyarma cezası veya benzeri cezalar söz konusu olabilir ve SMMM' nin iş süreçlerini tekrar gözden geçirmesi gerekir.

“b. Birlikçe yayımlanan, genelge ve yönerge hükümlerine aykırı olarak, meslek disiplini bozucu davranışlarda bulunulması,”

Meslek mensubunun Birlik tarafından yayımlanan uymak zorunda oldukları mecburi meslek kararları vardır. Örneğim yazılım programına sözleşmelerin girişlerinin yapılması zorunlu bir durumdur. Ancak meslek mensubu bu kurala uymadığı zaman disiplini bozan davranışta bulunmuş olur.

“c. Aday meslek mensubunun, yüz kızartıcı eylemlerde bulunması, işlere karışması durumunda SMMM' nin aday meslek mensubunun bu konulardaki fiillerine göz yumması,”

SMMM' ler staj yapan aday meslek mensuplarına iş imkanı sağlarlar. Meslek hakkında bilgi sahibi olmaları ve işlerin nasıl yürütüleceğini öğretmek için bir takım sorumluluklar yüklerler. Ancak görev verirken yanında çalışanın aday olduğunu unutmaması gerekir. Her işi tekrar kendi sorumluluğunda kontrol etmelidir. Mesleğin gerektirdiği durum ve davranışlara aykırı düşecek bir olay gerçekleştiğinde, aday meslek mensubunu uyarmalı, hatayı düzeltmelidir.

“d. Diğer meslek mensubu hakkında, ilgili kuruluşa asılsız ihbar veya şikayette bulunması,”

Tüm meslek mensuplarının uyacakları temel etik ilkelerin birinci bölümünün ‘a’ bendinde yer alan unsur dürüstlüktür. SMMM sorumluluklarını yerine getirirken gerek kendisi ile ilgili konularda, gerek işinde, gerekse diğer meslek mensuplarına karşı görüşlerinde dürüstlük ilkesinin dışına çıkmamalıdır. İhbar ve şikayetlerin asılsız olup olmadığının araştırılması hem çok fazla mesai gerektiren bir durum hem de önemli maliyetlere katlanmasını gerektiren bir durumdur. Bu maliyetlere bağlı bulunan meslek odası ve şikayet edilen kişi katlanmak durumunda olabilir.

“e. Yasal düzenlemelere uygun tabela asılmaması,”

Düzenlemelere göre, tabelaların mavi zemin üzerine beyaz yazılı olması ve TÜRMOB adına tescilli olan Mm logosunun da üzerinde yer alması zorunludur. Buna aykırı davranışta bulunanların araştırılarak tespit edilmesi durumunda ceza alması kaçınılmazdır.

“f. Müşteri bildirim listelerinin odaya verilmemesi”

“13.12.2013 tarihli ve 28850 sayılı Resmi Gazete’de Haksız Rekabetle Mücadele Yazılımının meslek mensuplarınca kullanılması hakkında Mecburi Meslek Kararı” yayınlanmıştır. “Mecburi Meslek Kararı” uyarınca “meslek mensuplarının müşterileri ile yapacakları sözleşmeleri bu yazılım aracılığıyla kayıtlı oldukları odalara bildirmesi zorunluluğu getirilmiştir” (www.ismmmo.org.tr).

Meslek mensuplarından gelen sorunlara çözüm olması beklenerek “13.12.2016/12897 sayılı Genelge (2016/3) ile düzenlemeler yapılarak yayımlanmıştır. Bu kapsamda yazılımın bir yıldan uzun süreli sözleşme yapmaya ya da bir yıl süre ile yapılan sözleşmelerin feshedilmediği takdirde kendiliğinden uzamasına olanak sağlayacak şekilde düzenleme” yapılmıştır. Meslek mensubu “E-Birlik sisteminden mükellefle anlaşma yapıldığına, sözleşmenin imzalandığına dair giriş yaptığı an artık bildirim listeleri de sistem üzerinden otomatik olarak liste haline gelmektedir”.

“g. Kanun ve Yönetmeliklerde öngörülen sosyal sorumluluk hükümlerine uyulmaması,”

Meslek mensubunun uyması gereken kurallar ile ilgili yasada taşınması gereken sorumluluklara yer verilmiştir. Mesleğin getirmiş olduğu sorumlulukları yerine getirmesi hem işletmeler hem de toplum açısından oldukça önemlidir.

“h. En az iki kez yazı ile istenmesine rağmen, oda aidat borçlarının haklı gerekçe olmaksızın ödenmemesi,”

2018 yılı için İstanbul SMMM Odasının maktu aidatı 420.00 (Dört Yüz Yirmi) TL’dir. Muhasebe bürolarına sahip olsunlar ya da olmasınlar tüm üyeler, her yıl ocak ayı sonuna kadar bu maktu aidatı ödemek zorundadırlar. Bu tutar her oda için aynı değildir. Örneğin Ankara SMMM Odasını 2018 maktu aidat tutarı 355.00

(Üç Yüz Elli Beş) TL.'dir. Haklı gerekçe sunulmadan SMMM' nin sorumluluğunu yerine getirmemesi durumunda uyarma cezasına tabi tutulur.

“i. Adres değişikliklerinin, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümlerine uygun olarak süresinde bildirilmemesi,”

Yasal bildirim ve tebligatlar her meslek mensubunun yasal adresine yazılır, meslek mensubunun adresinin de tam ve doğru bir biçimde bildirilmiş olması gerekmektedir. Aksi takdirde yasal bildirim ve tebligatlar zamanında meslek mensubuna ulaşamaz bu durumdan da en çok meslek mensubu zarar görür. Adres değişikliği yapan her SMMM kayıtlı olduğu odanın sayfasından güncel olarak belirlenen adres değişikliği bildirim süresi içerisinde odasına bildirmek zorundadır. Müşteri için SMMM' in kayıtlı olduğu adres önem taşır.

“j. Mesleği icra ederken; görevinin dışındaki konularda, çıkar çatışmaların taraf olunması,”

Mali müşavirin, görevinin dışındaki konularda taraf olması mesleğin etiğine ters düşen bir harekettir. Meslek mensubu yanlı ya da önyargılı davranışta bulunmamalıdır. Taraf tuttuğu kişinin karşısındaki kişi gelecekte çok büyük haksız mağduriyetler yaşayabilir.

“k. Yukarıda sayılanlar haricinde, mesleğin ağırbaşlılık ve şerefine aykırı davranışlarla, görevin gerektiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunulması.”

Saydığımız ve örneklendirmelerle açıklamalarda bulunduğumuz durumların dışında da mali müşavirin taşıması gereken mesleğin vermiş olduğu sorumluluk ve niteliklere aykırı bir davranışta bulunması durumunda uyarma cezası almaktadır. Mali müşavir için de hizmet sorumluluğu anlamını ifade etmektedir. Bu mesleğe kendini adayan birinin mesleğin vermiş olduğu sorumluluğu da yerine getirebiliyor olması beklenir. Getiremediği takdirde gereken cezayı alması da kaçınılmazdır.

3.6.1.2.2. Kınama Cezasının Uygulandığı Durumlar:

“a. Üç yıllık bir süreç içinde uyarma cezası gerektiren eylemlerin yinelenmesi,”

Uyarma cezası aldıktan sonra hala aynı hataları tekrar eden mali müşavire bu kez kınama cezası verilmektedir. Cezayı alanlar resmi gazetede yayınlandığı için gelecekteki veya mevcuttaki müşterilerini kaybetme olasılığı doğar, bu da prestij kaybına sebep olur.

“b. Meslek mensuplarının sahip olmadıkları ünvanları kullanmış olması,”

Meslek mensuplarının yetki belgelerinin ve ruhsatlarının iptali söz konusu olduğu halde doğrudan ya da dolaylı olarak mesleğin icrasına devam etmesi ya da faaliyetlerinin geçici olarak durdurulduğu durumda mesleki faaliyetine devam etmesi diğer meslek mensupları ile arasında haksız rekabet yaratmaktadır. Bu yanlış davranışı sonucunda kınama cezasına tabi tutulur.

“c. Meslek Mensuplarınca, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte öngörülen yazılı hizmet sözleşmesi yapmadan iş kabul edilmesi,”

Yazılı hizmet sözleşmesi, tarafların, amaçların, yapılacak işlerin konusu ve kapsamının, tarafların karşılıklı sorumluluk ve yükümlülüklerinin, sınırlı uygunluk denetimi ile ilgili yapılacak işler, maliyet ve teslim tarihinin, özel hükümlerin, ücretin tutarının ve ödeme şeklinin ve son olarak da sözleşme süresinin yer aldığı bir sözleşmedir. İşe başlamadan önce hem Mali Müşavirin hem de mükellefin imzalayıp kendi haklarını güvence altına aldıkları yazılı belgedir. Bunu yerine getirmeyen meslek mensubu kınama cezası alır.

“d. Meslek Mensuplarınca, düzmece veya içeriği itibariyle aldatıcı belge düzenlediği resmi kurum ve kuruluşlarca saptanan iş sahiplerinin (zorunlu olarak oda tarafından görevlendirmeler dışında,) odalar ve Birlik tarafından ilan edildikten sonra defterlerinin tutulması ve işlerinin görülmesi,”

Meslek Mensuplarının gelir elde etmek amacıyla kalitesinden ödün vermemesi gerekmektedir. Sahte belge düzenleyen bir iş sahibinin defterini tutmayı kabul etmesi demek, bundan sonra aynı sebeple gelen kişilere de açık kapı bırakmak demektir. Ahlak kurallarına aykırı davranışta bulunan kişilerle çalışmayı kabul etmemesi lazımdır. Eğer kabul ederse kınama cezasına tabi tutulur. Kalite

maliyetlerinden dışsal başarısızlık maliyetleri içerisinde yer alan kabul edilmeyen ve iade edilen mamuller maliyetinde değerlendirebiliriz. Oda tarafından kabul edilmemesine rağmen uygunsuz davranışta bulunan işletmenin işlerinin yapıp, bir de üstüne ceza alması ifte maliyettir.

“e. Meslek mensupları tarafından, reklam yasağına uyulmaması,”

Türkiye’ de reklam yasağı ile ilgili düzenlemeler “TÜRMOB ve SPK tarafından” yapılmıştır. “TÜRMOB tarafından çıkarılmış olan 3568 Sayılı Kanun’da, Meslek Ahlak Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı’nda, Disiplin Yönetmeliği’nde ve Meslek Mensuplarının Uyması Gereken Kurallar’ da reklam yasağı ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir”. SPK tarafından ise bu konuyla ilgili düzenlemeler “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ’ de” açıklamalarda bulunulmuştur. TÜRMOB ve SPK’ ya göre “meslek mensuplarının iş elde etmek amacıyla reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunmaları yasaklanmıştır”. Bu yasağı çiğneyen kişiler kınama cezasına tabi tutulur.

“f. Meslek mensupları tarafından, asgari ücret tarifesinde yer alan ücretlerin altında iş kabul edilmesi,”

Her yıl Serbest Muhasebeci Asgari cret Tarifeleri yeniden düzenlenmektedir. Örneğin defter tutma tarifeleri 1. Grup İller, 2. Grup İller, 3. Grup İller ve 4. Grup İller olmak üzere 4 sınıfa ayrılarak değerlendirilmektedir. 1. Grup İller de kendi içerisinde işisiz, 1-3 işçi çalıştıran, 4-9 işçi çalıştıran ve 10 ve üzeri işçi çalıştıran işletmelere göre defter tutma fiyatları da değişmektedir. Mali Müşavirin bu belirlenen fiyatların altında işi kabul etmesi etik bir davranış olmamakla beraber kendisi için de gelir kaybıdır. Bu durum ancak şikayet edilmesi ile gündeme çıkmaktadır.

“g. cret Yönetmeliğine aykırı davranmasından dolayı işlerinin yürütülmesi iptal olmuş, oda ve Birlik tarafından ismi ilan edilmiş iş sahiplerinin (zorunlu olarak oda tarafından görevlendirmeler hariç) işlerinin kabul edilmesi,”

Mali müşavir- müşteri ilişkilerinde Meslek mensuplarının davranışları kadar müşterilerinin de davranış ve tutumları önemli faktör olmaktadır. Hatalı davranışta

bulunan müşterinin işlerini kabul etmemesi gerekmektedir. Ettiği takdirde de kınama cezasına tabi tutulur.

“h. Çalışanlar listesine kaydı gerçekleşmeden unvan kullanarak, mesleki faaliyette bulunulması,”

Meslek mensubunun mesleki faaliyetine başlayabilmesi için gerekli prosedürleri tamamlamış olması gerektiği gibi, sahip olduğu unvanını da kullanabilmesi için gerekli işlemleri gerçekleştirmiş olması gerekmektedir. Meslek mensubu bağımsız olarak faaliyette bulunmak istiyorsa çalışanlar kütüğüne kayıtlı olması gerekmektedir. Bir kişi SMMM belgesini almaya hak kazanmış olabilir ancak mesleki faaliyette bulunması için kaydını yaptırmış olması zorunludur. Buna uymadan faaliyette bulunduğu takdirde kınama cezasına tabi tutulur.

“i. Başka bir meslek mensubu ile sözleşmesi bulunan müşterilere, bilerek iş önerilmesi ve diğer meslek mensubu hakkında olumsuz yorumlarda bulunması,”

Meslek mensubunun taşınması gereken niteliklerin içerisinde yer alan kavramlardan birisi de meslek bilinci ve profesyonel etik ve değerlerdir. Meslek mensubu toplumun güvenini sağlamak için etik değerlere sahip çıkmalıdır ve kendisini karşı tarafın yerine koyup objektif açıdan düşünmelidir. Yaptığı bu hatanın sonucunda kınama cezası alır. Bu davranışlarda bulunacağı zamanda kendi sorumluluğundaki işlerini düzgün bir şekilde yerine getirseydi zaten müşteri konusunda sıkıntı yaşamayacaktı.

“j. Aynı unvan sahibi meslek mensubunun sorumluluğundaki işlerle ilgili, görev ve sorumluluk almadan, bir başka meslek mensubunun görüş bildirmesi, uygulamalarıyla ilgili olarak iş sahiplerine karşı olumsuz eleştiriler yapması,”

Bir iş sahibi muhasebeyle ilgili bir şeylerin yanlış gittiğini düşünüp, aynı unvandan kendi meslek mensubu dışında başka bir meslek mensubuna konuyla ilgili bir şey danışabilir. Ancak arkasından iş çevirerek, üzerine vazife olmadan meslek mensubu, aynı unvandaki bir başka meslek mensubunun hakkında yorum yapması kınama cezası ile sonuçlanır.

“k. Mesleğin gerektirdiği gibi icra edilmesini sağlayacak şekilde; şubenin bağlı bulunduğu odanın çalışanlar kütüğüne kayıtlı sorumlu ortak görevlendirilmeden ve bu ortak sayısından daha çok şube açılması,”

Meslek mensuplarının ortaklık bürosu ya da şirket kurulması durumunda işyeri açmaları zorunludur. Ancak, şubenin bağlı olduğu odanın çalışanlar kütüğüne kayıtlı sorumlu ortak görevlendirilmeden ve bu ortak sayısından daha fazla şube açması söz konusu değildir. Mali müşavirlik şirketi ancak Ticaret Sicil merkezinin dışında bulunan bir ilde şube açabilir ve bu şubeye de o ilin odasına kayıtlı bir mali müşaviri atayabilir. Kaliteyi sağlamak ve işlerin takibini kolaylaştırmak amacıyla şube açabilmektedirler. Bu şartların dışında şube açmaya çalışması durumunda da kınama cezası alır.

“1. Meslek mensupları tarafından, kasıtlı olmadan gereken özen ve titizlik yeterli bir şekilde gösterilmeden; yasal düzenleme, standart ve normlara aykırı olarak beyanname ve bildirimlerin imzalanması, denetlenmesi ve tasdik edilmesi,”

Meslek mensuplarının iş yoğunluğunun fazla olmasından diğer bir deyişle kapasitesinin üzerinde iş kabul etmesinden, standartlara tam anlamıyla hakim olmamasından gibi sebeplerle kötü niyet içermeyen standartlara aykırı işlemler yapmış olabilir. Bu durumda kınama cezası almaktadır. Ancak kasıtlı olarak yaparsa, geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası alır.

3.6.1.2.3. Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma Cezasının Uygulandığı Durumlar:

“a.Üç yıllık bir süreç içerisinde kınama cezası gerektiren hallerin ve eylemlerin tekrarlanması,”

Kınama cezası alan meslek mensupları bundan ders çıkartıp mesleki özen ve çalışmalarına daha fazla önem vermelidir. Yapmış oldukları hataları tekrar yapmamak için gereken titizliği göstermelidirler. Ancak bunu başaramadıklarında geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezasına tabi tutulurlar.

“b. Çalışanlar listesinde kayıtlı bulunan meslek mensupları tarafından sahip olunan ünvanla Kanunun 2. Maddesinde yer almakta olan işlerin yürütülmesi amacı ile

gerçek ve tüzel kişilere bağlı ve onların işyerlerine bağımlı olarak açık ya da gizli hizmet sözleşmesi ile çalışılması,”

Çalışanlar kütüğüne kayıt olmuş meslek mensubu artık bağımsız çalıştığını beyan etmiş olmaktadır. Bağımsız çalıştığını beyan ettiği halde başka bir iş yerinde bağımlı çalışmasının tespit edilmesi durumunda geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezasına tabi tutulur. Bir meslek mensubu çalışanlar listesine kayıtlı olduğu halde büro açmayıp, masraflarını ve maliyetlerini azaltmak adına çalıştığı firmanın adresini kullanarak dışarıdan işleri yürütmesi durumu örnek olarak verilebilir. Bu durum kaliteyi yüksek ölçüde düşürmektedir.

“c. Meslek mensupları tarafından mesleği yapmaları yasaklanmış kişilerle işbirliği yapılması,”

Meslekten çıkarılan meslek mensupları, hayatlarını bu iş üzerine kurduklarından dolayı bu işi yapmaya, bu işten para kazanmaya devam etmek isterler. Mesleki faaliyette bulunan Mali Müşavirle iş birliği yaparak, işleri birlikte yürütmeye ikna edebilir. Mesleki faaliyette bulunan Mali Müşavirin de bu durum işine gelebilir, yanında tecrübesiz birini çalıştıracağına iş yükünü azaltacak tecrübeli birini tercih edebilir. Ama bu durum ona ceza ile geri döner, mesleki faaliyetten alıkoyma cezası alır. Faaliyette bulunamadığı süre zarfı boyunca potansiyel mükelleflerinden mağdur olur.

“d. Ticari faaliyet yasağına uyulmaması,”

Mali müşavirlerin mesleki çalışmalarının dışında, devamlı gelir sağlayıcı serbest meslek çalışmaları yapmaları yasaktır. Ticari mümessillik, acentelik ve ticari vekillik yapmaları mümkün değildir. Komandit şirketlerde komandite ortak, kolektif ve adi şirketlerde ise ortak olamazlar. Anonim ve limited şirketlerin başkanlığı ve yönetim kurulu üyeliği görevlerinde bulunamazlar. Bulundukları takdirde meslekten çıkarma cezası uygulanır.

“e. Meslek mensupları tarafından, beyanname ve bildirimlerin imzalanması ve denetimi ile ilgili yasal düzenlemelerdeki ilke ve kurallarla, ilan olunmuş norm ve

standartlara kasıtlı olarak aykırı davranılması ya da beyanname imzalama yetkisinin kasıtlı olarak gerçeğe aykırı olarak kullanılması,”

Meslek mensuplarının uyması gereken kurallarda hukuki sorumluluk bölümünde şöyle bir ifade yer almaktadır “Meslek mensupları beyanname imzalarken, denetim yaparken ilgili yasal düzenlemelere, ilan olunmuş norm ve standartlara uygun hizmet vermeye özen göstermelidir.” Standartlara, ilkelere ve yasal düzenlemelere uymamanın cezası geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma olarak sonuçlanır.

3.6.1.2.4. Meslekten Çıkarma Cezasının Uygulandığı Durumlar:

“a. Beş yıllık süreç içinde iki defa mesleki faaliyetten alıkoyma cezası ile cezalandırılmasından sonra bu cezayı gerektiren eylemin yeniden işlenmesi,”

İki defa mesleki faaliyetten alıkoyulan meslek mensubu kişinin artık verimli bir şekilde yaptıklarından ders çıkarıp mesleğini ahlaki kurallara ve yasalara uygun şekilde yerine getirmemeye devam ediyorsa artık bu kişi meslekten çıkarma cezası alır, bu mesleği artık yerine getiremez.

“b. Mesleğin yürütülmesi esnasında, meslek dolayısıyla işlenen suçlardan dolayı ağır hapis cezası ile cezalandırılmış olunması,”

Mükellefinin vergi dairesine yatırması için vermiş olduğu parayı yatırmaması demek, mükellefin vergi cezasına çarptırılmasına sebep olmaktır. Bu durum meslek mensubunun görevini kötüye kullanmış olduğunu göstermektedir ve mükellef hapis cezası ister. Vergi kanunları uyarınca tutulmakta olan veya düzenleme, saklama ve ibraz zorunluluğu olan kayıt, defter ve belgeleri ortadan kaldıranlar ya da defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar ya da hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin aslını ya da kopyalarını tamamen ya da kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu sahte belgeleri kullananlar hapis cezası ile cezalandırılmaktadır. Meslek mensubu işlenmekte olduğunu bildiği bir suçu yetkili makamlara bildirmeyip, mükellefin baskılarından dolayı susarsa yine suçlu olup, hapis cezası verilir. Hapis cezasına tabi tutulan meslek mensupları meslekten çıkarılmaktadır. Bu durumda ortaya çıkan maliyet kalite maliyetlerinden satış

kayıbdır ancak aynı zamanda alternatif maliyettir. Eğer düzgün davranışlarda bulunup, hapis cezasına tabi tutulmasaydı ne kadar kazanacağını maliyetidir.

“c. Meslek mensuplarının kasıtlı olarak vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesinin veya eksik yerine getirmemesinin mahkeme kararı ile kesinleşmesi,”

Vergi beyannamelerini imzalayan meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükelleflerle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar. Meslek mensupları, beyannamelerini imzaladıkları mükellefler tarafından ortaya çıkartılan belgelerde yer alan bilgilerin kanuni defterlere ve defterlerdeki bilgilerin mali tablolara uygunluğunun yanı sıra, beyannamelere eklenen temel mali tablolarda yer alan ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine göre belirlenen Dönem Kar/Zararı'nın doğruluğundan da sorumlu tutulurlar. Tüm bu sorumluluklara rağmen meslek mensubu üstüne düşen görevi yerine getirmediğinin mahkeme kararıyla kanıtlanmasıyla mesleki faaliyetine son verilmektedir.

“d. Meslek ruhsatnamesinin herhangi bir şekilde bir başkasına kullandırılması veya kiraya verilmesi,”

Meslek mensubu, sahip olduğu yetkileri meslek mensubu olmayan kişilere sürekli veya geçici olarak kullandırmasına, kendi adına müşteri kabul etmesine, resmi belgelerde kaşesinin kullandırmasına müsaade etmesi sonucunda kendisi mesleğinden olur. Bu kişiler kendilerini Mali Müşavirin yanında sigortalı çalışan olarak da gösterebilir işin boyutu anlaşılmasın diye kılıf geçirebilirler. Ancak bir süre sonra mutlaka ortaya çıkar.

“e. Başka bir meslek mensubunun adını ve ünvanını kullanarak, beyanname düzenlenmesi ve imzalanması,”

Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezasına tabi tutulan Mali Müşavirler, cezalı oldukları süre zarfında büro ortaklarının kaşelerini kullanıp,

beyannameleri düzenleyebilir. Bu durumda kendi mesleklerinin sonunu hazırlarlar. Bu durum kaliteyi en çok düşüren durumdur. Çünkü kişinin hiçbir sorumluluğu yoktur. Mesleğin şeref ve haysiyetine de ters düşen bir durumdur. Mükellefinden hizmet bedeli olarak düşük bir ücret alarak, naylon fatura düzenleyebiliyor, vergi kaçırabiliyor.

“f. Meslek mensuplarının Kanunda yer alan 4. Maddedeki koşulları taşımaması veya bu koşulların sonradan kaybedilmesi.”

Meslek mensubu olabilmenin genel şartları sıralanmıştı, bu şartları taşımaması durumunda mesleki faaliyetine son verilir. Örneğin; T.C. vatandaşı olmak, mesleğe başlarken bu koşulu sağlıyor olması gerekmektedir. Sonradan vatandaşlığını kaybetmesi durumunda, mesleğinden de olmaktadır.

3.6.2. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumlulukları

SMMM’ler gerçek ve tüzel kişilerin mali tablolarını tarafsız ve objektif bir şekilde genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlemek zorundadırlar. Mesleği icra ederken karşılarna çıkan vergi kayıp ve kaçaklarını vergi dairesine bildirmek zorundadırlar. SMMM’lerin vergisel sorumlulukları, “VUK’ un Mükerrer 227. Maddesindeki Sorumluluk”, “Maliye Bakanlığı Tarafından Yapılan Düzenlemeler” ve “TÜRMOB Tarafından Yapılan Düzenlemeler” şeklinde üç başlıkta incelenebilmektedir.

3.6.2.1. VUK’ un Mükerrer 227. Maddesindeki Sorumluluk

VUK 227. Maddeye göre (www.mevzuat.gov.tr);

“Maliye Bakanlığı:

1. “Vergi beyannamelerinin 3568 Sayılı Kanuna göre yetki almış Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı uygulatmaya”
2. “Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığı’ nca belirlenen şartlara

uygun olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya” ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

“Yukarıdaki fıkra hükümlerine göre beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde ya da düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyanına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.” Bu maddeyle hem meslek mensuplarına verilen sorumluluğun önemi vurgulanmakta, hem de vergi kayıp ve kaçaklarının en az düzeye indirilmesi istenmektedir.

Meslek mensupları aslında vergi daireleri adına bir ön denetimi gerçekleştirmektedirler. Vergi beyannamelerinde yer alan bilgiler, mükellef ve meslek mensupları olmak üzere iki tarafı da sorumluluk altına almaktadır. Bu durum denetim işini yapanların vergi beyannamelerini inceleme süresinde ciddi bir azalış sağlar (Gündoğdu, 2005: 16).

Kanun koyucu, meslek mensuplarını uygunluk denetiminden sorumlu tutmaktadır. Vergi beyannamelerinin meslek mensupları tarafından imzalanmasıyla birlikte bu beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve belgelere uygun olmaması durumunda müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmaktadır. Bunun yanı sıra VUK’da yer alan kaçakçılığa iştirak suçundan da meslek mensuplarının cezai sorumlulukları vardır (Ceylan, 2011: 65).

3.6.2.2 Maliye Bakanlığı Tarafından Yapılan Düzenlemeler

“SMMM’lerin sorumluluklarına ilişkin düzenlemeler genel tebliğle yapılmaktadır. Tebliğde yer alan bilgilere göre, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerini imzalatmak zorunda olanlar, muhtasar ve KDV beyannamelerini de imzalatmak zorundadırlar.”

“ Meslek mensupları, mükellef tarafından kendilerine ibraz edilen belgelerin Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile genel muhasebe kurallarına uygun ve doğru olarak yasal süresi içerisinde kanuni defterlere kaydedilmesinden ve mali tablolara aktarılmasından sorumludur. Meslek mensupları bilerek kullandıkları veya

harici araştırmayı gerektirmeden sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılan belgelerden de sorumlu olacaklardır. Miktar veya tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olmayan belgeler ile ticari örf ve teamüle uygun olmayan belgeler meslek mensuplarının sorumlulukları kapsamındadır (www.gib.gov.tr).”

Böyle bir belgenin varlığı halinde, meslek mensupları bunun doğruluğunun tespitini mükelleften isteyebilirler. Mükellefin bir tespitte bulunmaması veya bu konuda meslek mensubunun ikna olmaması halinde keyfiyet meslek mensubunca beyanname verme süresi sonuna kadar ilgili vergi dairesine yazılı olarak bildirilecektir. Bu bildirimle birlikte meslek mensubunun söz konusu belgelere ait sorumluluğu ortadan kalkacaktır (Ceylan,2011: 67).

3.6.2.3 TÜRMOB Tarafından Yapılan Düzenlemeler

“TÜRMOB tarafından hazırlanan 18.10.2011 tarih ve 24557 sayılı resmi gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren mecburi meslek kararında VUK’ da yer alan 227. Madde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Meslek mensuplarının müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulması iki koşula dayanmaktadır. Birinci koşul; vergi beyannamelerinde yer alan bilgiler defterlere uygun olmalıdır. Bununla birlikte ekte sunulan finansal tablolar ve hesap özetleri de uygun olmalıdır. İkinci koşul ise; adı geöen defterlerdeki kayıtlar, dayanaklarını oluşturan belgelere uygun olmalıdır. Bunun dışında defter kayıtlarının “Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlke ve Kuralları” ile vergi mevzuatına uygunluğunun araştırılması meslek mensubunun verdiği hizmetler dahilindedir. Sorumluluk gerektiren bu durumlar nedeniyle vergi beyannamelerinin imzalanması öncesi meslek mensuplarının sınırlı uygunluk denetimi yapmaları gerekir (Ceylan, 2011: 71).”

Sınırlı Uygunluk Denetimi (SUD) faaliyetini sürdüren meslek mensubunun defter kayıtlarının dayanağı olan belgeler ile ilgili şu yükümlölükleri vardır.

*Belgeler VUK ile Türk Ticaret Kanunu’nda belirtilen şekil ve koşullara sahip olmalıdır ,

*Alınan ve verilen kambiyo senetleri ile öekler şirketin defterlerindeki kayıtlara uygun olmalıdır,

*Amortisman ve yeniden değerlendirme hesapları yeniden yapılmalıdır.

*Şüpheli alacak karşılıklarının icra ve yargı belgelerine bağlanmış şekilde ayrılıp ayrılmadığı araştırılmalıdır.

*Alacak ve borç senetleri için yapılan reeskont hesapları kontrol edilmelidir.

*Envanter listeleri müşteri tarafından hazırlanacak ve imzalanacaktır. Müşterinin beyan ettiği birim fiyat meslek mensubu tarafından test edilecektir.

“İmzalanan vergi beyannamelerinde daha sonra vergi ziyaının saptanması durumunda meslek mensubunun müşterek ve müteselsil sorumluluğu şu koşullara bağlı olmaktadır:

Yukarıda sayılan yükümlülöklere uyulmaması,

Defter kayıtlarının doğruluğunun saptanamaması,

Defter kayıtlarının VUK’ un 227 ve 228’ nci madde hükümlerine uygun olmaması,

Değerlemelerin VUK’un değerlendirme hükümlerine aykırı yapılması,

Finansal tablolardaki ve hesap özetlerindeki ticari kara yapılacak ilave ve indirimlerin yapılmaması,

VUK’un 135. Maddesinde sayılan vergi inceleme elemanlarınca yapılan inceleme neticesinde bir matrah farkı ortaya çıktığı takdirde bulunan vergi matrahı vergi inceleme elemanlarınca beyannameyi imzalayan meslek mensubunun sorumluluğunu ortaya koyan mesleki hatasının net bir şekilde saptanması ve bu hususun inceleme raporlarında açıkça belirtilmesi.”

Tüm bu açıklamaların ışığında “Tablo 4” oluşturulabilmektedir.

Tablo 4: Vergi Suçu Sayılan Eylemlerin Kalite Maliyetlerine Uyarlaması

EYLEM	VERGİ SUÇU	YAPTIRIM	KALİTE MALİYETİ
1) Mükellefin ya da sorumlunun, vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk etmesi	Vergi Ziyası	Para Cezası / Ziyaa uğratılan verginin 1 katı	Dışsal Maliyetler / Şikayetler
2) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak, gerçek olmayan ya da kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak	Kaçakçılık	Para Cezası / Ziyaa uğratılan verginin 3 katı	*Cari yılda ise; İçsel Başarısızlık / Etik Dışı Davranma *Geçmiş yıla ilişkin ise; Dışsal Başarısızlık

			Maliyeti / Şikayetler
3) Defter, kayıt ve belgeleri tahrip etmek ya da gizlemek	Kaçakçılık	Para Cezası / Ziyaa uğratılan verginin 3 katı	İçsel Başarısızlık / Etik Dışı Davranma
4) Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yaprakları koymak ya da koymamak	Kaçakçılık	Para Cezası / Ziyaa uğratılan verginin 3 katı	İçsel Başarısızlık / Etik Dışı Davranma
5) İçeriği itibarıyla yanıltıcı belge (naylon fatura) düzenlemek ya da bu belgeleri kullanmak	Kaçakçılık	Para Cezası / Ziyaa uğratılan verginin 3 katı	*Cari yılda ise; İçsel Başarısızlık / Etik Dışı Davranma *Geçmiş yıla ilişkin ise; Dışsal Başarısızlık Maliyeti / Şikayetler
6) Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek	Kaçakçılık	Para Cezası / Ziyaa uğratılan verginin 3 katı	İçsel Başarısızlık / Etik Dışı Davranma
7) 1.-6. Maddelerde sayılan eylemlerin işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatlerinin bulunmaması halinde	İştirak	Para Cezası / Ziyaa uğratılan verginin 1 katı	*Cari yılda ise; İçsel Başarısızlık / Etik Dışı Davranma *Geçmiş yıla ilişkin ise; Dışsal Başarısızlık Maliyeti / Şikayetler
8) Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması	1. Derece Usulsüzlük	Para Cezası	İçsel Başarısızlık / Etik Dışı Davranma
9) Tutulması zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması	1. Derece Usulsüzlük	Para Cezası	İçsel Başarısızlık / Etik Dışı Davranma
10) Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili belgelerin doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede eksik, usulsüz ya da karışık olması	1. Derece Usulsüzlük	Para Cezası	İçsel Başarısızlık / Etik Dışı Davranma
11) Vergi kanunlarında yazılı olan bildirimlerin zamanında yapılmamış olması	2. Derece Usulsüzlük	Para Cezası	*Cari yılda ise; İçsel Başarısızlık / Etik Dışı Davranma *Geçmiş yıla ilişkin ise; Dışsal Başarısızlık Maliyeti / Şikayetler

12) Hesap ve işlemlerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve belgelerin bulunmaması veya ibraz edilmemesi	2. Derece Usulsüzlük	Para Cezası	*Cari yılda ise; İçsel Başarısızlık / Etik Dışı Davranma *Geçmiş yıla ilişkin ise; Dışsal Başarısızlık Maliyeti / Şikayetler
13) Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve belgelerin kanunen belli şekil ve içeriği ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması	2. Derece Usulsüzlük	Para Cezası	Dışsal Başarısızlık / Şikayetler
14) Maliye Bakanlığı' nca tutulma mecburiyeti olan defterlerin; işyerlerinde bulunmaması, bu defterlere yazılması gereken işlemlerin defterlere kayıt edilmemesi veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara ibraz edilmemesi	Özel Usulsüzlük	Para Cezası / 210 TL.	İçsel Başarısızlık / Etik Dışı Davranma
15) Elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uyulmaması	Özel Usulsüzlük	Beyannamenin, kanuni süresinden başlayarak 15 gün içinde verilmesi halinde ¼ oranında, bu sürenin dolmasını takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ½ oranında özel usulsüzlük cezası	İçsel Başarısızlık / Etik Dışı Davranma
16) VUK' nda yer alan muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uyulmaması	Özel Usulsüzlük	Para Cezası / 5.000 TL.	Dışsal Başarısızlık / Şikayetler

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN KALİTE MALİYETLERİNE DUYARLILIK DÜZEYİNİN ARAŞTIRILMASI

4.1. ARAŞTIRMANIN AMACI

Bu çalışma, serbest muhasebeci mali müşavirlerin kalite maliyetleri algı düzeyini belirlemek amacıyla tanımlayıcı ve ilişki arayıcı nitelikte bir araştırmadır.

4.2. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Çalışmamızda literatür incelemesi sonucu veri toplama yöntemi olarak anket formu kullanılması uygun görülmüştür. Anket formu tez danışmanım Prof. Dr. Süleyman Yükçü tarafından hazırlanmıştır. Hazırlanan soru formu iki bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde demografik özellikleri ile ilgili 7 adet soru yer almaktadır. İkinci bölümde ise Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik mesleğini icra eden meslek mensuplarının mesleğini yerine getirirken, kalite maliyetleri üzerindeki algı düzeylerinin tespit edilmesine yönelik “5’li Likert (5. Kesinlikle katılmıyorum, 4. Katılmıyorum, 3. Ne katılıyorum, ne katılmıyorum, 2. Katılıyorum, 1. Kesinlikle katılıyorum)” ile ölçülen 30 adet soru yer almaktadır.

4.3. ARAŞTIRMANIN EVREN VE ÖRNEKLEMİ

Araştırma, Aydın ilinde Nisan-Mayıs 2018 tarihleri arasında yapılmıştır. Belirlenen tarihlerde Aydın Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına kayıtlı bulunan 771 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir arasından Aydın ilini kapsayacak şekilde tesadüfi örneklem yöntemi ile hedef kitle seçilmiştir. Anket formu 250 kişi üzerinde uygulanmasına rağmen verilen cevapların eksikliği, soru formundaki soruların tamamının doldurulmasından dolayı 20 adet anket değerlendirilmeye alınmamıştır. Örneklem 230 olarak belirlenmiştir.

Aşağıdaki tabloda $\alpha = 0,05$ için $+ 0,03$; $- 0,05$ ve $+ 0,10$ örneklem hataları için farklı hedef kitle büyüklüklerinden alınması gerekli olan örneklem büyüklükleri hesaplanarak verilmiştir (Tablo 5). Her araştırmada, araştırmacı örneklem hacmini

belirlemelidir ve araştırmacıya kolaylık sağlamak amacıyla bu tablo hazırlanmıştır (Yazıcıoğlu ve Erdoğan, 2004: 49-50).

Tablo 5: $\alpha=0,05$ İçin Örneklem Büyüklükleri

Evren Büyüklüğü	+ 0.03 örneklem hatası (d)			+ 0,05 örneklem hatası (d)			+ 0,10 örneklem hatası (d)		
	p=0.5 q=0.5	p=0.8 q= 0.2	p=0.3 q=0.7	p=0.5 q=0.5	p=0.8 q= 0.2	p=0.3 q=0.7	p=0.5 q=0.5	p=0.8 q= 0.2	p=0.3 q=0.7
100	92	87	90	80	71	77	49	38	45
500	341	289	321	217	165	196	81	55	70
750	441	358	409	254	185	226	85	57	73
1000	516	406	473	278	198	244	88	58	75
2500	748	537	660	333	224	286	93	60	78
5000	880	601	760	357	234	303	94	61	79
10000	964	639	823	370	240	313	95	61	80
25000	1023	665	865	378	244	319	96	61	80
50000	1045	674	881	381	245	321	96	61	81
100000	1056	678	888	383	245	322	96	61	81
1000000	1066	682	896	384	246	323	96	61	81
100 milyon	1067	683	896	384	245	323	96	61	81

Kaynak: Yazıcıoğlu ve Erdoğan, 2004, s.50

4.4. VERİLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Araştırmada elde edilen veriler “Statistical Package for Social Sciences (SPSS) for Windows 25 programı” kullanılarak analiz edilmiştir. Verileri değerlendirilirken tanımlayıcı istatistiksel metotları (sayı, yüzde, medyan) kullanılmıştır.

Ölçeğin taşınması gereken özelliklerin başında yer alan güvenirlik, bir ölçme aracıyla aynı koşullarda tekrarlanan ölçümlerde elde edilen ölçüm değerlerinin kararlılığının bir belirtisidir (Carmines ve Zeller 1982).

Anket formunda yer alan “5’li likert” ölçeğinin güvenilirliği “Chronbach Alfa Katsayısı” ile hesaplanmıştır. Alfa katsayısına bağlı olarak ölçeğin güvenilirliği şu şekilde yorumlanmaktadır (Kayış, 2006: 404-409).

- “ $0.00 \leq \alpha < 0.40$ ise Ölçek Güvenilir Değil”
- “ $0.40 \leq \alpha < 0.60$ ise Ölçek Düşük Güvenilirlikte”
- “ $0.60 \leq \alpha < 0.80$ ise Ölçek Oldukça Güvenilir”
- “ $0.80 \leq \alpha < 1.00$ ise Ölçek Yüksek Güvenilirlikte”

Araştırmada kullanılan ölçeğin güvenilirliğini test etmek amacıyla analizler %95 güven aralığında hesaplanmıştır. Çalışmamızda hesaplanan “Chronbach Alfa Katsayısı” 0.821’dir. Bu katsayı yüksek güvenilirlikte olduğu sonucuna ulaşmamızı sağlar.

Ölçeğin ölçmeyi hedeflediği nitelikler ile serbest muhasebeci mali müşavirlere yönelik demografik özellikler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olup olmadığına “bağımsız ki-kare analizi” yapılarak bakılmıştır. Ölçek ortalamasının “sosyo-demografik” özelliklere göre değişip değişmediğini belirlemek için ise non parametrik testler kullanılmıştır.

Tablo 6: SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri Ölçeğinin Madde-Toplam Puan Korelasyonları 1

Ölçek maddeleri	r
1.Mükelleflerime hizmet verirken hile (bilerek kasten yapılan yanlışlık) olayına rastladım.	0,054
2. Hile yapan mükellef eğitim almalıdır.	0,339
3.Hile yapan mükellefe ilişkin cezai işlem uygulanmalıdır	0,359
4.Mükellefin hile eğilimi eğitim ile azaltılabilir	0,241
5.Mükellefin hile eğilimi ceza ile azaltılabilir	0,381
6.Mükellefin hata (istemeden yapılan yanlışlık) eğilimi eğitim ile azaltılabilir.	0,438
7.Mükellefin hile (bilerek,kasten) eğilimi ceza ile azaltılabilir.	0,351
8.SMMM mesleği icra edilirken astın yaptığı bir işi üstü kontrol etmelidir.	0,546
9.Beyanname ve bildirimler verilmeden önce mükelleflerin görüşüne sunulmalıdır.	0,326
10. Vergi cezaları yetersiz olduğu için artırılmalıdır	0,066
11.Riskli bir uygulamada ceza ile karşılaşılabilceği önceden mükelleflere bildirilmelidir.	0,594
12.Müşavirlik hizmeti sürecinde ortaya çıkan uygunsuzluklar uzun zaman alsa da düzeltilmelidir.	0,559
13.Mali müşavirlik hizmetinin kalitesini gözden geçirmeye ilişkin, maliyeti yüksek olsa da mali müşavirlik hizmeti üretim biriminde bir kalite denetim birimi oluşturulmalıdır.	0,548
14.Mali müşavir ortaya çıkabilecek cezalar nedeniyle sorumluluk sigortası yaptırmalıdır	0,455
15.Mali müşavirlerin hizmet seviyesi belirli seviyenin altına inmemeli, dolayısıyla sorumluluk sigortasına gerek kalmamaktadır.	0,084

16.Müşavir birinci, ikinci ve üçüncü derece akrabalarına hizmet vermemelidir.	0,274
17.Tahakkuk eden vergi matrahı, mükellefin görüşüne sunulmalıdır	0,219
18.Vergi cezaları yüksek belirlendiği için düşürülmelidir.	0,049
19.Müşavirlik hizmeti verilen mükellefler en geç 5. yılın sonunda başka bir müşavire devredilmelidir, rotasyon uygulanmalıdır	0,165
20.Mükelleflere TÜRMOB'un belirlediği ücret tarifesinin altında hizmet verilebilmelidir.	0,129
21.Müşavir olarak verilen her türlü hizmet mutlaka başkası tarafından kontrol edilmelidir.	0,211
22.Mali müşavirlik hizmetlerinin yerine getirilmesinde çalışma sürelerinin yetersiz kalması durumunda dışarıdan hizmet satın alınabilir	0,204
23.Mali müşavirlik hizmetlerinin kalitesi dışardan bir kalite denetim grubu tarafından denetlenmelidir.	0,357
24.Müşavirlik hizmetlerinden memnun olmayan bir mükellef TÜRMOB tarafından belirlenen ücretten daha düşük bir ücret ödeyebilir.	0,207
25.Yardımcılarının yaptığı hatayı düzeltmek için çok zaman harcıyorum.	0,274
26.Mükellefin yaptığı hatayı düzeltmek için çok zaman harcıyorum.	0,295
27.Mali müşavir bu yıl sözleşme yapmamış olsa bile mükellefin önceki mali yıllara ilişkin sorunların çözümünde mükellefe yardımcı olmalıdır.	0,206
28.Mali müşavir sorumlu olduğu mükellefin ağır cezalarla karşılaşması durumunda mükelleften aldığı ücretin bir kısmını iade etmelidir.	0,006
29.Müşavirin sorumlu olduğu bir mükellefin büyük cezalarla karşılaşmış olaması, yeni mükelleflerle yapılacak sözleşmeleri azaltması beklenen bir durumdur.	0,219
30.Her mükellef her ay mutlaka mali müşavir tarafından ziyaret edilmelidir.	0,306

Tablo 6’da bütün maddelerin “toplam korelasyon katsayı değerleri” verilmiştir. “Madde-toplam test korelasyon değerleri” ile ölçekteki her bir maddenin ayrı ayrı toplam puan ile ilişkisi incelenmektedir. Her bir maddenin toplam test puanı ile yüksek korelasyona sahip olması, o ölçme aracının tutarlılığını göstermektedir (Tezbaşaran, 1997: 45-51). Madde- toplam test korelasyonunun yeterli olabilmesi için gerekli minimum değer 0,20 olarak belirtilmiştir. Maddeler arası toplam korelasyonların ortalamasının, ideal olarak 0,20’den düşük olmaması istenmiştir. Bu değerler anlamı maddelerin yeterince türdeş olup, özgün varyansı içermesidir. Değer 0,20’nin altında olursa maddeler kavramsal yapıyı tam temsil etmiyor anlamına gelmektedir (<http://ders.es/tez/guvenilirlik.html>).

SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri ölçeğinin madde toplam korelasyonları sonucunda 1.madde, 10.madde, 15.madde ve 18.madde, 19.madde, 20.madde ve 28.madde 0,20’un altında olduğundan bu maddeler ölçekten çıkarılmıştır.

Tablo 7: SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri Ölçeğinin Madde-Toplam Puan Korelasyonları 2

Ölçek maddeleri	R
2. Hile yapan mükellef eğitim almalıdır.	0,404
3.Hile yapan mükellefe ilişkin cezai işlem uygulanmalıdır	0,410
4.Mükellefin hile eğilimi eğitim ile azaltılabilir	0,267
5.Mükellefin hile eğilimi ceza ile azaltılabilir	0,409
6.Mükellefin hata (istemeden yapılan yanlışlık) eğilimi eğitim ile azaltılabilir.	0,483
7.Mükellefin hile (bilerek,kasten) eğilimi ceza ile azaltılabilir.	0,371
8.SMMM mesleği icra edilirken astın yaptığı bir işi üsttü kontrol etmelidir.	0,580
9.Beyanname ve bildirgeler verilmeden önce mükelleflerin görüşüne sunulmalıdır.	0,369
11.Riskli bir uygulamada ceza ile karşılaşabileceği önceden mükelleflere bildirilmelidir.	0,611
12.Müşavirlik hizmeti sürecinde ortaya çıkan uygunsuzluklar uzun zaman alsa da düzeltilmelidir.	0,573
13.Mali müşavirlik hizmetinin kalitesini gözden geçirmeye ilişkin, maliyeti yüksek olsa da mali müşavirlik hizmeti üretim biriminde bir kalite denetim birimi oluşturulmalıdır.	0,552
14.Mali müşavir ortaya çıkabilecek cezalar nedeniyle sorumluluk sigortası yaptırmalıdır	0,516
16.Müşavir birinci, ikinci ve üçüncü derece akrabalarına hizmet vermemelidir.	0,196
17.Tahakkuk eden vergi matrahı, mükellefin görüşüne sunulmalıdır	0,212
21.Müşavir olarak verilen her türlü hizmet mutlaka başkası tarafından kontrol edilmelidir.	0,139
22.Mali müşavirlik hizmetlerinin yerine getirilmesinde çalışma sürelerinin yetersiz kalması durumunda dışarıdan hizmet satın alınabilir	0,179
23.Mali müşavirlik hizmetlerinin kalitesi dışardan bir kalite denetim grubu tarafından denetlenmelidir.	0,319
24.Müşavirlik hizmetlerinden memnun olmayan bir mükellef TÜRMOB tarafından belirlenen ücretten daha düşük bir ücret ödeyebilir.	0,275
25.Yardımcılarının yaptığı hatayı düzeltmek için çok zaman harcıyorum.	0,267
26.Mükellefin yaptığı hatayı düzeltmek için çok zaman harcıyorum.	0,279
27.Mali müşavir bu yıl sözleşme yapmamış olsa bile mükellefin önceki mali yıllara ilişkin sorunların çözümünde mükellefe yardımcı olmalıdır	0,222
29.Müşavirin sorumlu olduğu bir mükellefin büyük cezalarla karşılaşmış olaması, yeni mükelleflerle yapılacak sözleşmeleri azaltması beklenen bir durumdur.	0,156
30.Her mükellef her ay mutlaka mali müşavir tarafından ziyaret edilmelidir.	0,306

İlk adımda çıkarılan maddelerden sonra ikinci adımda tekrar madde toplam korelasyon katsayı değerleri incelenmiştir. SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri ölçeğinin madde toplam korelasyonları sonucunda 16.madde, 21.madde, 22.madde ve 29.madde 0,20’un altında olduğundan bu maddeler ölçekten çıkarılmıştır.

Tablo 8: SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri Ölçeğinin Madde-Toplam Puan Korelasyonları 3

Ölçek maddeleri	R
2. Hile yapan mükellef eğitim almalıdır.	0,448
3.Hile yapan mükellefe ilişkin cezai işlem uygulanmalıdır	0,485
4.Mükellefin hile eğilimi eğitim ile azaltılabilir	0,284
5.Mükellefin hile eğilimi ceza ile azaltılabilir	0,443
6.Mükellefin hata (istemeden yapılan yanlışlık) eğilimi eğitim ile azaltılabilir.	0,524
7.Mükellefin hile (bilerek,kasten) eğilimi ceza ile azaltılabilir.	0,395
8.SMMM mesleği icra edilirken astın yaptığı bir işi üstü kontrol etmelidir.	0,607
9.Beyanname ve bildirgeler verilmeden önce mükelleflerin görüşüne sunulmalıdır.	0,370
11.Riskli bir uygulamada ceza ile karşılaşabileceği önceden mükelleflere bildirilmelidir.	0,630
12.Müşavirlik hizmeti sürecinde ortaya çıkan uygunsuzluklar uzun zaman alsa da düzeltilmelidir.	0,577
13.Mali müşavirlik hizmetinin kalitesini gözden geçirmeye ilişkin, maliyeti yüksek olsa da mali müşavirlik hizmeti üretim biriminde bir kalite denetim birimi oluşturulmalıdır.	0,554
14.Mali müşavir ortaya çıkabilecek cezalar nedeniyle sorumluluk sigortası yaptırmalıdır	0,555
17.Tahakkuk eden vergi matrahı, mükellefin görüşüne sunulmalıdır	0,225
23.Mali müşavirlik hizmetlerinin kalitesi dışardan bir kalite denetim grubu tarafından denetlenmelidir.	0,182
24.Müşavirlik hizmetlerinden memnun olmayan bir mükellef TÜRMOB tarafından belirlenen ücretten daha düşük bir ücret ödeyebilir.	0,335
25.Yardımcılarının yaptığı hatayı düzeltmek için çok zaman harcıyorum.	0,232
26.Mükellefin yaptığı hatayı düzeltmek için çok zaman harcıyorum.	0,287
27.Mali müşavir bu yıl sözleşme yapmamış olsa bile mükellefin önceki mali yıllara ilişkin sorunların çözümünde mükellefe yardımcı olmalıdır	0,221
30.Her mükellef her ay mutlaka mali müşavir tarafından ziyaret edilmelidir	0,284

İkinci adımda çıkarılan maddelerden sonra üçüncü adımda tekrar madde toplam korelasyon katsayı değerleri incelenmiştir. SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri ölçeğinin madde toplam korelasyonları sonucunda 23.madde 0,20’un altında olduğundan bu maddeler ölçekten çıkarılmıştır.

Tablo 9: SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri Ölçeğinin Madde-Toplam Puan Korelasyonları 4

Ölçek maddeleri	R
2. Hile yapan mükellef eğitim almalıdır.	0,457
3.Hile yapan mükellefe ilişkin cezai işlem uygulanmalıdır	0,496
4.Mükellefin hile eğilimi eğitim ile azaltılabilir	0,293
5.Mükellefin hile eğilimi ceza ile azaltılabilir	0,437
6.Mükellefin hata (istemeden yapılan yanlışlık) eğilimi eğitim ile azaltılabilir.	0,539
7.Mükellefin hile (bilerek,kasten) eğilimi ceza ile azaltılabilir.	0,391
8.SMMM mesleği icra edilirken astın yaptığı bir işi üstü kontrol etmelidir.	0,617
9.Beyanname ve bildirgeler verilmeden önce mükelleflerin görüşüne sunulmalıdır.	0,361
11.Riskli bir uygulamada ceza ile karşılaşabileceği önceden mükelleflere bildirilmelidir.	0,635
12.Müşavirlik hizmeti sürecinde ortaya çıkan uygunsuzluklar uzun zaman alsa da düzeltilmelidir.	0,593
13.Mali müşavirlik hizmetinin kalitesini gözden geçirmeye ilişkin, maliyeti yüksek olsa da mali müşavirlik hizmeti üretim biriminde bir kalite denetim birimi oluşturulmalıdır.	0,544
14.Mali müşavir ortaya çıkabilecek cezalar nedeniyle sorumluluk sigortası yaptırmalıdır	0,561
17.Tahakkuk eden vergi matrahı, mükellefin görüşüne sunulmalıdır	0,227
24.Müşavirlik hizmetlerinden memnun olmayan bir mükellef TÜRMOB tarafından belirlenen ücretten daha düşük bir ücret ödeyebilir.	0,351
25.Yardımcılarının yaptığı hatayı düzeltmek için çok zaman harcıyorum.	0,215
26.Mükellefin yaptığı hatayı düzeltmek için çok zaman harcıyorum.	0,284
27.Mali müşavir bu yıl sözleşme yapmamış olsa bile mükellefin önceki mali yıllara ilişkin sorunların çözümünde mükellefe yardımcı olmalıdır	0,215
30.Her mükellef her ay mutlaka mali müşavir tarafından ziyaret edilmelidir	0,267

Madde analizi sonunda SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri ölçeğinin madde-toplam test korelasyon değerleri incelendiğinde; 0,215 ile 0,635 arasında değişkenlik gösterdiği görülmüştür.

Tablo 10: SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri Ölçeğinin Maddelerinin Ayırt Edicilik Güçlerini Tespit Etmek İçin Yapılan Bağımsız Örneklem T-Testi Sonuçları

Madde No		Ortalama	Standart Sapma	T	P
Madde 2	%27 alt	1,25	0,78	-5,668	0,000*
	%27 üst	2,55	1,62		
Madde 3	%27 alt	1,29	0,89	-5,461	0,000*
	%27 üst	2,55	1,59		
Madde 4	%27 alt	1,50	1,06	-5,767	0,000*
	%27 üst	2,84	1,49		

Madde 5	%27 alt	1,20	0,65	-8,779	0,000*
	%27 üst	2,96	1,43		
Madde 6	%27 alt	1,08	0,52	-7,122	0,000*
	%27 üst	2,46	1,43		
Madde 7	%27 alt	1,51	1,14	-7,821	0,000*
	%27 üst	3,03	1,39		
Madde 8	%27 alt	1,09	0,29	-7,821	0,000*
	%27 üst	2,65	1,53		
Madde 9	%27 alt	1,67	0,98	-8,685	0,000*
	%27 üst	3,39	1,21		
Madde 11	%27 alt	1,08	0,52	-7,490	0,000*
	%27 üst	2,65	1,56		
Madde 12	%27 alt	1,20	0,74	-6,562	0,000*
	%27 üst	2,60	1,49		
Madde 13	%27 alt	1,40	0,71	-10,054	0,000*
	%27 üst	3,22	1,23		
Madde14	%27 alt	1,25	0,84	-7,172	0,000*
	%27 üst	2,79	1,46		
Madde 17	%27 alt	1,83	1,25	-5,372	0,000*
	%27 üst	3,07	1,32		
Madde 24	%27 alt	1,18	0,67	-4,101	0,000*
	%27 üst	2,00	1,41		
Madde 25	%27 alt	2,50	1,24	-3,018	0,003*
	%27 üst	3,15	1,15		
Madde 26	%27 alt	1,71	0,86	-4,635	0,000*
	%27 üst	2,66	1,34		
Madde 27	%27 alt	1,93	1,23	-5,544	0,000*
	%27 üst	3,20	1,30		
Madde 30	%27 alt	1,88	1,05	-4,159	0,000*
	%27 üst	2,85	1,49		

*p<0,05

Tablo 10’da bütün maddelerin ayırt edicilik güçlerini gösteren bağımsız örneklem t-testi sonuçları yer almaktadır. Ölçekte yer alan maddelerin ayırt ediciliklerinin tespit edilmesi amacıyla ölçekten elde edilen ortalama puanlar (madde analizi sonrası kalan maddelerin ortalama puanları) küçükten büyüğe doğru sıralanmış, alt %27 ve üst %27’de yer alan grupların puan ortalamaları bağımsız örneklem t-testi ile karşılaştırma yapılmıştır. Karşılaştırma sonucunda alt ve üst grup madde puanlarının ortalamaları arasında bütün maddeler açısından $p<0,05$ düzeyinde anlamlı bir farklılık bulunmaktadır. Buradan hareketle ölçeğin, serbest muhasebeci mali müşavirlerin kalite maliyetleri üzerine kalite algı düzeyi niteliğini ölçmesi bağlamında ayırt edici güce olduğu söylenebilir.

Tablo 11: Kişilerin Tanımlayıcı Özelliklerine Göre Dağılımı (n=230)

Değişkenler		N	%
Cinsiyet	Kadın	86	37,4
	Erkek	144	62,6
Çalışma Durumu	Bağımlı çalışıyorum	66	28,7
	Bağımsız çalışıyorum	164	71,3
Yaş	30 yaş ve 30'dan küçük	57	24,8
	31-40 yaş arası	98	42,6
	41-50 yaş arası	40	17,4
	50 yaş ve üzeri	35	15,2
Meslek Yılı	0-5 yıl	56	24,3
	6-10 yıl	46	20,0
	11-20 yıl	85	37,0
	21-30 yıl	28	12,2
	30 ve üzeri	15	6,5
Eğitim durumu	Lise	27	11,7
	Üniversite	162	70,4
	Yüksek Lisans	41	17,8
Gelir Durumu	1000-1999 TL	36	15,7
	2000-2999 TL	45	19,6
	3000-3999 TL	53	23,0
	4000 TL ve üzeri	96	41,7
Gider durumu	0-1000 TL	22	9,6
	1001-2000 TL	55	23,9
	2001-3000 TL	62	27,0
	3000 TL ve üzeri	91	39,6
Toplam		230	100,0

Araştırmaya katılan serbest muhasebeci mali müşavirlerin %62,6'sının erkek, %34,4'ünü kadın olduğu, %24,8'inin 30 ve 30'dan küçük yaş grubunda, %42,6'sının 31-40 yaş grubunda, %17,4'ünün 41-50 yaş grubunda ve %15,2'sinin 50 yaş ve üzeri yaş grubunda olduğu, %11,7'sinin lise mezunu, %70,4'ünün üniversite mezunu, %17,8'inin yüksek lisans mezunu olduğu tespit edilmiştir. Araştırmaya katılan kişilerin çalışma durumuna ve meslek yılına göre dağılımı incelendiğinde, %28,7'sinin bağımlı çalıştığı, %71,3'ünün bağımsız çalıştığı; %24,3'ünün meslek yılı 0-5 yıl arasında, %20,0'ının 6-10 yıl arasında, %37,0'ının 11-20 yıl arasında, %12,2'sinin 21-30 yıl arasında, %6,5'inin 30 yıl ve üzerinde olduğu tespit edilmiştir. Kişilerin gelir- gider durumu incelendiğinde, %15,7'sinin 1000-1999 TL arasında, %19,6'sının 2000-2999 TL arasında, %23,0'ının 3000-3999 TL arasında ve %41,7'sinin 4000 TL ve üzerinde gelire sahip olduğu; %9,6'sının 0-1000 TL arasında, %23,9'unun 1001-2000 TL arasında, %27,0'ının

2001-3000 TL arasında, %39,6'sının 3000 TL ve üzerinde bir gidere sahip olduğu gözlemlenmiştir (Tablo 11).

Tablo 12: Araştırmaya Katılanların “SMMM’lerin Kalite Maliyetleri Ölçeğinden” Elde Edilen Ortalama Puanlarının Sıra Ortalamasının Cinsiyete Göre Farklılaşp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan Mann Whitney U Testi Sonuçları 1

Ölçek	Cinsiyet	n	Sıra Ortalaması	U	P
SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri	Erkek	86	116,63	6094,500	0,842
	Kadın	144	114,82		

Araştırmaya katılanların “SMMM’lerin kalite maliyetleri ölçeğinden” elde edilen ortalama puanlarının sıra ortalamasının cinsiyet durumuna göre sıra ortalamalarının farklılaşp farklılaşmadığını belirlemek üzere, Mann Whitney U testi yapılmıştır. Araştırmada katılımcıların SMMM’lerin kalite maliyetleri ölçeğinden elde edilen ortalama puanlarının sıra ortalamasının cinsiyete göre istatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermediği görülmektedir ($p>0,05$). Sıra ortalamaları arasındaki fark istatistiksel olarak anlamlı bulunmamıştır. Bu durum bize cinsiyetin serbest muhasebeci mali müşavirler için kalite maliyetleri düzeyi üzerinde önemli bir rol oynamadığının göstergesidir (Tablo 12).

Tablo 13: Araştırmaya Katılanların “SMMM’lerin Kalite Maliyetleri Ölçeğinden” Elde Edilen Ortalama Puanlarının, Sıra Ortalamasının Çalışma Durumuna Göre Farklılaşp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan Mann Whitney U Testi Sonuçları 2

Ölçek	Çalışma durumu	n	Sıra Ortalaması	U	P
SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri	Bağımlı çalışıyorum	66	108,00	4917,000	0,278
	Bağımsız çalışıyorum	164	118,52		

Araştırmaya katılanların “SMMM’lerin kalite maliyetleri ölçeğinden” elde edilen ortalama puanlarının sıra ortalamasının çalışma durumuna göre farklılaşp farklılaşmadığını belirlemek üzere, Mann Whitney U testi yapılmıştır. Araştırmada katılımcıların SMMM’lerin kalite maliyetleri ölçeğinden elde edilen ortalama puanlarının sıra ortalamasının çalışma durumuna göre istatistiksel olarak anlamlı

farklılık göstermediği görülmektedir ($p>0,05$). Bağımlı çalışanlar ile bağımsız çalışanların sıra ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermediği görülmüştür. Bu durum bize çalışma durumunun serbest muhasebeci mali müşavirler için kalite maliyetleri düzeyi üzerinde önemli bir rol oynamadığının göstergesidir (Tablo 13).

Tablo 14: Araştırmaya Katılanların “SMMM’lerin Kalite Maliyetleri Ölçeğinden” Elde Edilen Ortalama Puanlarının Sıra Ortalamasının Yaşa Göre Farklılaşp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan Kruskal Wallis H Testi Sonuçları 3

Ölçek	Yaş	Sıra Ortalaması	X ²	Sd	P	Bonferroni
SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri	30 ve altı (1)	57	88,42	0,271	3	0,965
	31-40 (2)	98	117,39			
	41-50 (3)	40	83,56			
	50 ve üzeri (4)	35	99,19			

Araştırmaya katılanların “SMMM’lerin kalite maliyetleri ölçeğinden” elde edilen ortalama puanlarının sıra ortalamasının yaşa göre farklılaşp farklılaşmadığını belirlemek üzere, Kruskal Wallis H testi yapılmıştır. Araştırmada katılımcıların SMMM’lerin kalite maliyetleri ölçeğinden elde edilen ortalama puanlarının sıra ortalamasının yaş grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermediği görülmektedir ($p>0,05$). Tablo 14’e göre serbest muhasebeci mali müşavirler için kalite maliyetleri düzeyi yaş gruplarına göre farklılaşmamaktadır.

Tablo 15: Araştırmaya Katılanların “SMMM’lerin Kalite Maliyetleri Ölçeğinden” Elde Edilen Ortalama Puanlarının Sıra Ortalamasının Meslek Yılına Göre Farklılaşp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan Kruskal Wallis H Testi Sonuçları 4

Ölçek	Meslek Yılı	n	Sıra Ortalaması	X ²	Sd	P	Bonferroni
SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri	0-5 yıl (1)	56	111,63	3,243	4	0,518	-
	6-10 yıl (2)	46	122,72				
	11-20 yıl (3)	85	109,35				
	21-30 yıl (4)	28	132,05				
	30 ve üzeri (5)	15	111,77				

Araştırmaya katılanların “SMMM’lerin kalite maliyetleri ölçeğinden” elde edilen ortalama puanlarının sıra ortalamasının meslek yılına göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek üzere, Kruskal Wallis H testi yapılmıştır. Araştırmaya katılan SMMM’lerin kalite maliyetleri ölçeğinden elde edilen ortalama puanlarının sıra ortalamasının meslek yılı grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermediği görülmektedir ($p>0,05$). Gözlemlenen sonuca göre serbest muhasebeci mali müşavirlerin için kalite maliyetleri düzeyi meslek yılı gruplarına göre farklılaşmamaktadır (Tablo 15).

Tablo 16: Araştırmaya Katılanların “SMMM’lerin Kalite Maliyetleri Ölçeğinden” Elde Edilen Ortalama Puanlarının Sıra Ortalamasının Eğitim Durumuna Göre Farklılaşıp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan Kruskal Wallis H Testi Sonuçları 5

Ölçek	Eğitim durumu	n	Sıra Ortalaması	X ²	Sd	p	Bonferroni
SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri	Lise (1)	27	102,28	1,310	2	0,519	-
	Üniversite (2)	162	116,52				
	Yüksek lisans (3)	41	120,20				

Araştırmaya katılanların “SMMM’lerin kalite maliyetleri ölçeğinden” elde edilen ortalama puanlarının sıra ortalamasının eğitim durumuna göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek üzere, Kruskal Wallis H testi yapılmıştır. Araştırmada katılımcıların SMMM’lerin kalite maliyetleri ölçeğinden elde edilen ortalama puanlarının sıra ortalamasının eğitim durumu grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermediği görülmektedir ($p>0,05$). Gözlemlenen sonuca göre serbest muhasebeci mali müşavirler için kalite maliyetleri düzeyi eğitim durumu gruplarına göre farklılaşmamaktadır (Tablo 16).

Tablo 17: Araştırmaya Katılanların “SMMM’lerin Kalite Maliyetleri Ölçeğinden” Elde Edilen Ortalama Puanlarının Sıra Ortalamasının Gelir Durumuna Göre Farklılaşp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan Kruskal Wallis H Testi Sonuçları 6

Ölçek	Gelir durumu	n	Sıra Ortalaması	X ²	Sd	P	Bonferroni
SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri	1000-1999 TL (1)	36	94,96	4,126	3	0,248	-
	2000-2999 TL (2)	45	118,61				
	3000-3999 TL (3)	53	121,06				
	4000 TL ve üzeri (4)	96	118,68				

Araştırmaya katılanların “SMMM’lerin kalite maliyetleri ölçeğinden” elde edilen ortalama puanlarının sıra ortalamasının. gelir durumuna göre farklılaşp farklılaşmadığını belirlemek üzere, Kruskal Wallis H testi yapılmıştır. Araştırmada katılımcıların SMMM’lerin kalite maliyetleri ölçeğinden elde edilen ortalama puanlarının sıra ortalamasının gelir durumu grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermediği görülmektedir ($p>0,05$). Gözlemlenen sonuca göre serbest muhasebeci mali müşavirler için kalite maliyetleri düzeyi gelir durumu gruplarına göre farklılaşmamaktadır (Tablo 17).

Tablo 18: Araştırmaya Katılanların “SMMM’lerin Kalite Maliyetleri Ölçeğinden” Elde Edilen Ortalama Puanlarının Sıra Ortalamasının Gider Durumuna Göre Farklılaşp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan Kruskal Wallis H Testi Sonuçları 7

Ölçek	Gider durumu	n	Sıra Ortalaması	X ²	Sd	p	Bonferroni
SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri	0-1000TL (1)	22	104,16	1,428	3	0,699	-
	1001-2000 TL (2)	55	116,05				
	2001-3000 TL (3)	62	122,43				
	3000 TL ve üzeri (4)	91	113,19				

Araştırmaya katılanların “SMMM’lerin kalite maliyetleri ölçeğinden” elde edilen ortalama puanlarının sıra ortalamasının gider durumuna göre farklılaşp farklılaşmadığını belirlemek üzere, Kruskal Wallis H testi yapılmıştır. Araştırmada katılımcıların SMMM’lerin kalite maliyetleri ölçeğinden elde edilen ortalama puanlarının sıra ortalamasının gider durumu grupları arasında istatistiksel olarak

anlamlı farklılık göstermediği görülmektedir ($p>0,05$). Gözlemlenen sonuca göre serbest muhasebeci mali müşavirler için kalite maliyetleri düzeyi gider durumu gruplarına göre farklılaşmamaktadır (Tablo 18).

Tablo 19: Araştırmaya Katılanların “SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri Ölçeğinin” Sorularına Verilen Cevapları

Ölçek	Kesinlikle katılıyorum		Katılıyorum		Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kesinlikle katılmıyorum		Medyan
	f	%	f	%	f	%	F	%	f	%	
2. Hile yapan mükellef eğitim almalıdır.	156	67,8	31	13,5	15	6,5	7	3,0	21	9,1	1
3.Hile yapan mükellefe ilişkin cezai işlem uygulanmalıdır	157	68,3	28	12,2	20	8,7	7	3,0	18	7,8	1
4.Mükellefin hile eğilimi eğitim ile azaltılabilir	103	44,8	48	20,9	37	16,1	19	8,3	23	10,0	2
5.Mükellefin hile eğilimi ceza ile azaltılabilir	110	47,8	47	20,4	35	15,2	12	5,2	26	11,3	2
6.Mükellefin hata (istemeden yapılan yanlışlık) eğilimi eğitim ile azaltılabilir.	145	63,0	49	21,3	15	6,5	7	3,0	14	6,1	1
7.Mükellefin hile (bilerek,kasten) eğilimi ceza ile azaltılabilir.	105	45,7	56	24,3	27	11,7	13	5,7	29	12,6	2
8.SMMM mesleği icra edilirken astın yaptığı bir işi üsttü kontrol etmelidir.	147	63,9	45	19,6	10	4,3	14	6,1	14	6,1	1
9.Beyanname ve bildirimler verilmeden önce mükelleflerin görüşüne sunulmalıdır.	60	26,1	51	22,2	59	25,7	28	12,2	32	13,9	3
11.Riskli bir uygulamada ceza ile karşılaşabileceği önceden mükelleflere bildirilmelidir.	158	68,7	43	18,7	6	2,6	8	3,5	15	6,5	1
12.Müşavirlik hizmeti sürecinde ortaya çıkan uygunsuzluklar uzun zaman alsa da	135	58,7	56	24,3	15	6,5	9	3,9	15	6,5	1

düzeltilmelidir.											
13.Mali müşavirlik hizmetinin kalitesini gözden geçirmeye ilişkin, maliyeti yüksek olsa da mali müşavirlik hizmeti üretim biriminde bir kalite denetim birimi oluşturulmalıdır.	86	37,4	62	27,0	46	20,0	19	8,3	17	7,4	2
14.Mali müşavir ortaya çıkabilecek cezalar nedeniyle sorumluluk sigortası yaptırmalıdır	129	56,1	43	18,7	33	14,3	9	3,9	16	7,0	1
17.Tahakkuk eden vergi matrahı, mükellefin görüşüne sunulmalıdır	62	27,0	56	24,3	56	24,3	16	7,0	40	17,4	2
24.Müşavirlik hizmetlerinden memnun olmayan bir mükellef TURMOB tarafından belirlenen ücretten daha düşük bir ücret ödeyebilir	172	75,1	23	10,0	15	6,6	9	3,9	10	4,4	1
25.Yardımcılarının yaptığı hatayı düzeltmek için çok zaman harcıyorum.	36	15,7	53	23,1	81	35,4	35	15,3	24	10,5	3
26.Mükellefin yaptığı hatayı düzeltmek için çok zaman harcıyorum.	83	36,4	66	28,9	47	20,6	18	7,9	14	6,1	2
27.Mali müşavir bu yıl sözleşme yapmamış olsa bile mükellefin önceki mali yıllara ilişkin sorunların çözümünde mükellefe yardımcı olabilir.	63	27,6	63	27,6	43	18,9	22	9,6	37	16,2	3
30.Her mükellef her ay mutlaka mali müşavir tarafından ziyaret edilmelidir.	81	35,5	63	27,6	39	17,1	15	6,6	30	13,2	2

“Hile yapan mükellef eğitim almalıdır ifadesine ankete katılan kişilerin %67,8 ’i kesinlikle katılıyorum; %13,5’i katılıyorum; %6,5’ine katılıyorum ne katılmıyorum cevabını vermiştir.”

“Hile yapan mükellefe ilişkin cezai işlem uygulanmalıdır ifadesine ankete katılan kişilerin %68,3 ’ü kesinlikle katılıyorum; %12,2’si katılıyorum; %8,7’si ne katılıyorum ne katılmıyorum cevabını vermiştir.”

“Mükellefin hile eğilimi eğitim ile azaltılabilir ifadesine ankete katılan kişilerin %44,8’i kesinlikle katılıyorum; %20,9’u katılıyorum; %16,1’i ne katılıyorum ne katılmıyorum cevabını vermiştir.”

“Mükellefin hile eğilimi ceza ile azaltılabilir ifadesine ankete katılan kişilerin %47,8 ’i kesinlikle katılıyorum; %20,4’ü katılıyorum; %15,2’si ne katılıyorum ne katılmıyorum cevabını vermiştir.”

“Mükellefin hata (istemeden yapılan yanlışlık) eğilimi eğitim ile azaltılabilir ifadesine ankete katılan kişilerin %63,0 ’ı kesinlikle katılıyorum; %21,3’ü katılıyorum; %6,5’i ne katılıyorum ne katılmıyorum cevabını vermiştir.”

“Mükellefin hile (bilerek, kasten) eğilimi ceza ile azaltılabilir ifadesine ankete katılan kişilerin %45,7 ’si kesinlikle katılıyorum; %24,3’ü katılıyorum; %11,7’si ne katılıyorum ne katılmıyorum cevabını vermiştir.”

“SMMM mesleği icra edilirken astın yaptığı bir işi üsttü kontrol etmelidir ifadesine ankete katılan kişilerin %63,9 ’u kesinlikle katılıyorum; %19,6’sı katılıyorum; %4,3’ü ne katılıyorum ne katılmıyorum cevabını vermiştir.”

“Beyanname ve bildirgeler verilmeden önce mükelleflerin görüşüne sunulmalıdır ifadesine ankete katılan kişilerin %26,1 ’i kesinlikle katılıyorum; %22,2’si katılıyorum; %25,7’si ne katılıyorum ne katılmıyorum cevabını vermiştir.”

“Riskli bir uygulamada ceza ile karşılaşabileceği önceden mükelleflere bildirilmelidir’ ifadesine ankete katılan kişilerin %68,7’si kesinlikle katılıyorum; %18,7’si katılıyorum; cevabını vermiştir.”

“Müşavirlik hizmeti sürecinde ortaya çıkan uygunsuzluklar uzun zaman alsa da düzeltilmelidir’ ifadesine ankete katılan kişilerin %58,7 ’si kesinlikle katılıyorum; %24,3’ü katılıyorum; %6,5’i ne katılıyorum ne katılmıyorum cevabını vermiştir.”

“Mali müşavirlik hizmetinin kalitesini gözden geçirmeye ilişkin, maliyeti yüksek olsa da mali müşavirlik hizmeti üretim biriminde bir kalite denetim birimi oluşturulmalıdır ifadesine ankete katılan kişilerin %37,4’ü kesinlikle katılıyorum; %27,0’i’ si katılıyorum; %20,0’ı ne katılıyorum ne katılmıyorum cevabını vermiştir.”

“Mali müşavir ortaya çıkabilecek cezalar nedeniyle sorumluluk sigortası yaptırmalıdır ifadesine ankete katılan kişilerin %56,1 ’i kesinlikle katılıyorum; %18,7’si katılıyorum; %14,3’ü ne katılıyorum ne katılmıyorum cevabını vermiştir.”

“Tahakkuk eden vergi matrahı, mükellefin görüşüne sunulmalıdır ifadesine ankete katılan kişilerin %27,0 ’ı kesinlikle katılıyorum; %24,3’ü katılıyorum; %24,3’ü ne katılıyorum ne katılmıyorum cevabını vermiştir.”

“Müşavirlik hizmetlerinden memnun olmayan bir mükellef TÜRMOB tarafından belirlenen ücretten daha düşük bir ücret ödeyebilir ifadesine ankete katılan kişilerin %74,8’i kesinlikle katılıyorum; %10,0’ı katılıyorum cevabını vermiştir.”

“Yardımcılarının yaptığı hatayı düzeltmek için çok zaman harcıyorum ifadesine ankete katılan kişilerin %15,7 ’si kesinlikle katılıyorum; %23,1’i katılıyorum; %35,4’ü ne katılıyorum ne katılmıyorum cevabını vermiştir.”

“Mükellefin yaptığı hatayı düzeltmek için çok zaman harcıyorum ifadesine ankete katılan kişilerin %36,4 ’ü kesinlikle katılıyorum; %28,9’u katılıyorum; %20,6’sı ne katılıyorum ne katılmıyorum cevabını vermiştir.”

“Mali müşavir bu yıl sözleşme yapmamış olsa bile mükellefin önceki mali yıllara ilişkin sorunların çözümünde mükellefe yardımcı olmalıdır ifadesine ankete katılan kişilerin %17,6’sı kesinlikle katılıyorum; %27,6’sı katılıyorum; %18,9’u ne katılıyorum ne katılmıyorum cevabını vermiştir.”

“Her mükellef her ay mutlaka mali müşavir tarafından ziyaret edilmelidir ifadesine ankete katılan kişilerin %35,5 ’i kesinlikle katılıyorum; %27,6’sı katılıyorum; %17,1’i ne katılıyorum ne katılmıyorum cevabını vermiştir.”

Tablo 20: SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri Ölçeğinin Demografik Değişkenlere Göre Karşılaştırılması Çapraz Çizelge ve Pearson Ki-Kare Testi Sonuçları

	S2. Hile yapan mükellef eğitim almalıdır											
n=230	Kesinlikle katılıyor		Katılıyor		Ne Katılıyor, Ne Katılmıyor		Katılmıyor		Kesinlikle katılmıyor			
Cinsiyet	N	%	n	%	n	%	N	%	N	%	χ^2	p
Kadın	65	75,6	9	10,5	6	7,0	3	3,5	3	3,5	7,065	0,132
Erkek	91	63,2	22	15,3	9	6,3	4	2,8	18	12,5		

Araştırmaya katılanların demografik bilgileriyle ölçekteki ‘hile yapan mükellef eğitim almalıdır’ ifadesiyle arasındaki ilişkiyi analiz etmek için çapraz çizelge ve Pearson Ki-Kare analizi sonuçları verilmiştir. ‘Hile yapan mükellef eğitim almalıdır’ ifadesine kadın olan serbest muhasebeci mali müşavirlerin %41,7’sinin kesinlikle katıldığı, erkek olan serbest muhasebeci mali müşavirlerin ise %58,3’ünün kesinlikle katıldığı tespit edilmiştir. ‘Hile yapan mükellef eğitim almalıdır’ ifadesine katılımın cinsiyet değişkenine bağlı olup olmadığını gösteren Ki Kare testi sonucunda bağımlılığın istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmüştür ($p>0,05$) (Tablo 20).

Tablo 21: SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri Ölçeğinin Demografik Değişkenlere Göre Karşılaştırılması Çapraz Çizelge ve Pearson Ki-Kare Testi Sonuçları

S3. Hile yapan mükellefe ilişkin cezai işlem uygulanmalıdır												
n=230	Kesinlikle katılıyorum		Katılıyorum		Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kesinlikle katılmıyorum			
Cinsiyet	N	%	n	%	n	%	n	%	n	%	χ^2	p
Kadın	58	67,4	12	14,0	11	12,8	2	2,3	3	3,5	6,555	0,161
Erkek	99	68,8	16	11,1	9	6,3	5	3,5	15	10,4		
Çalışma Durumu												
Bağımlı	47	71,2	7	10,6	7	10,6	2	3,0	3	4,5	1,966	0,742
Bağımsız	110	67,1	21	12,8	13	7,9	5	3,0	15	9,1		

Araştırmaya katılanların demografik bilgileriyle ölçekteki ‘hile yapan mükellefe ilişkin cezai işlem uygulanmalıdır’ ifadesiyle arasındaki ilişkiyi analiz etmek için çapraz çizelge ve Pearson Ki-Kare analizi sonuçları verilmiştir. ‘Hile yapan mükellefe ilişkin cezai işlem uygulanmalıdır’ ifadesine kadın olan serbest muhasebeci mali müşavirlerin %67,4’ünün kesinlikle katıldığı, erkek olan serbest muhasebeci mali müşavirlerin ise %68,8’inin kesinlikle katıldığı tespit edilmiştir. ‘Hile yapan mükellefe ilişkin cezai işlem uygulanmalıdır’ ifadesine katılımın cinsiyet değişkenine bağlı olup olmadığını gösteren Ki Kare testi sonucunda bağımlılığın istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmüştür ($p>0,05$) (Tablo 21).

‘Hile yapan mükellefe ilişkin cezai işlem uygulanmalıdır’ ifadesine bağımlı çalışan serbest muhasebeci mali müşavirlerin %71,2’sinin kesinlikle katıldığı, bağımsız çalışan serbest muhasebeci mali müşavirlerin ise %67,1’inin kesinlikle katıldığı tespit edilmiştir. ‘Hile yapan mükellefe ilişkin cezai işlem uygulanmalıdır’ ifadesine katılımın çalışma durumu değişkenine bağlı olup olmadığını gösteren Ki

Kare testi sonucunda bağımlılığın istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmüştür ($p>0,05$) (Tablo 21).

Tablo 22: SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri Ölçeğinin Demografik Değişkenlere Göre Karşılaştırılması Çapraz Çizelge ve Pearson Ki-Kare Testi Sonuçları

S4.Mükellefin hile eğilimi eğitimle azaltılabilir												
n=230	Kesinlikle katılıyor		Katılıyor		Ne Katılıyor, Ne Katılmıyor		Katılmıyor		Kesinlikle katılmıyor			
Cinsiyet	N	%	n	%	n	%	n	%	n	%	χ²	p
Kadın	40	46,5	19	22,1	10	11,6	8	9,3	9	10,5	2,098	0,718
Erkek	63	43,8	29	20,1	27	18,8	11	7,6	14	9,7		
Çalışma Durumu												
Bağımlı	20	30,3	13	19,7	14	21,2	12	18,2	7	10,6	16,968	0,002
Bağımsız	83	50,6	35	21,3	23	14,0	7	4,3	16	9,8		
Gelir Durumu												
1000-1999 TL	19	18,4	4	8,3	5	13,5	2	10,5	6	26,1	9,895	0,625
2000-2999 TL	21	20,4	12	25,0	5	13,5	2	10,5	5	21,7		
3000-3999 TL	22	21,4	11	22,9	8	21,6	7	36,8	5	21,7		
4000 TL ve üzeri	41	39,8	21	43,8	19	51,4	8	42,1	7	30,4		
Gider Durumu												
0-1000 TL	10	9,7	5	10,4	4	10,8	0	0,0	3	13,0	8,791	0,721
1001-2000 TL	28	27,2	10	20,8	8	21,6	5	26,3	4	17,4		
2001-3000 TL	23	22,3	18	37,5	8	21,6	5	26,3	8	34,8		
3000 TL ve üzeri	42	40,8	15	31,3	17	45,9	9	47,4	8	34,8		

Araştırmaya katılanların demografik bilgileriyle ölçekteki ‘mükellefin hile eğilimi eğitimle azaltılabilir’ ifadesiyle arasındaki ilişkiyi analiz etmek için çapraz çizelge ve Pearson Ki-Kare analizi sonuçları verilmiştir. ‘Mükellefin hile eğilimi eğitimle azaltılabilir’ ifadesine kadın olan serbest muhasebeci mali müşavirlerin %46,5’inin kesinlikle katıldığı, erkek olan serbest muhasebeci mali müşavirlerin ise %43,8’inin kesinlikle katıldığı tespit edilmiştir. ‘Mükellefin hile eğilimi eğitimle azaltılabilir’ ifadesine katılımın cinsiyet değişkenine bağlı olup olmadığını gösteren

Ki Kare testi sonucunda bağımlılığın istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmüştür ($p>0,05$) (Tablo 22).

‘Mükellefin hile eğilimi eğitimle azaltılabilir’ ifadesine bağımlı çalışan serbest muhasebeci mali müşavirlerin %30,3’ünün kesinlikle katıldığı, bağımsız çalışan serbest muhasebeci mali müşavirlerin ise %50,6’sının kesinlikle katıldığı tespit edilmiştir. ‘Mükellefin hile eğilimi eğitimle azaltılabilir’ ifadesine katılımın çalışma durumu değişkenine bağlı olup olmadığını gösteren Ki Kare testi sonucunda bağımlılığın istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmüştür ($p<0,05$) (Tablo 22).

‘Mükellefin hile eğilimi eğitimle azaltılabilir’ ifadesine katılımın gelir durumu değişkenine bağlı olup olmadığını gösteren Ki Kare testi sonucunda bağımlılığın istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmüştür ($p>0,05$) (Tablo 22).

‘Mükellefin hile eğilimi eğitimle azaltılabilir’ ifadesine katılımın gider durumu değişkenine bağlı olup olmadığını gösteren Ki Kare testi sonucunda bağımlılığın istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmüştür ($p>0,05$) (Tablo 22).

Tablo 23: SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri Ölçeğinin Demografik Değişkenlere Göre Karşılaştırılması Çapraz Çizelge ve Pearson Ki-Kare Testi Sonuçları

S5. Mükellefin hile eğilimi ceza ile azaltılabilir												
n=230	Kesinlikle katılıyorum		Katılıyorum		Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kesinlikle katılmıyorum			
Cinsiyet	N	%	n	%	n	%	n	%	n	%	χ²	p
Kadın	41	47,7	22	25,6	12	14,0	6	7,0	5	5,8	6,403	0,171
Erkek	69	47,9	25	17,4	23	16,0	6	4,2	21	14,6		
Çalışma Durumu												
Bağımlı	38	57,6	8	12,1	10	15,2	6	9,1	4	6,1	9,884	0,042
Bağımsız	72	43,9	39	23,8	25	15,2	6	3,7	22	13,4		
Yaş												
<=30	34	59,6	6	10,5	10	17,5	4	7,0	3	5,3	13,732	0,318
31-40	41	41,8	20	20,4	17	17,3	5	5,1	15	15,3		
41-50	19	47,5	12	30,0	4	10,0	2	5,0	3	7,5		
50<	16	45,7	9	25,7	4	11,4	1	2,9	5	14,3		
Gelir												

Durumu												
1000-1999TL	24	21,8	4	8,5	4	11,4	1	8,3	3	11,5	11,793	0,462
2000-2999 TL	20	18,2	11	23,4	6	17,1	4	33,3	4	15,4		
3000-3999 TL	26	23,6	8	17,0	8	22,9	4	33,3	7	26,9		
4000 TL<=	40	36,4	24	51,1	17	48,6	3	25,0	12	46,2		
Gider Durumu												
0-1000 TL	13	11,8	3	6,4	2	5,7	1	8,3	3	11,5	4,990	0,958
1001-2000 TL	24	21,8	12	25,5	10	28,6	4	33,3	5	19,2		
2001-3000 TL	31	28,2	11	23,4	10	28,6	4	33,3	6	23,1		
3000 TL <=	42	38,2	21	44,7	13	37,1	3	25,0	12	46,2		

Araştırmaya katılanların demografik bilgileriyle ölçekteki ‘mükellefin hile eğilimi ceza ile azaltılabilir’ ifadesiyle arasındaki ilişkiyi analiz etmek için çapraz çizelge ve Pearson Ki-Kare analizi sonuçları verilmiştir. ‘Mükellefin hile eğilimi ceza ile azaltılabilir’ ifadesine kadın olan serbest muhasebeci mali müşavirlerin %47,7’inin kesinlikle katıldığı, erkek olan serbest muhasebeci mali müşavirlerin ise %47,9’unun kesinlikle katıldığı tespit edilmiştir. ‘Mükellefin hile eğilimi ceza ile azaltılabilir’ ifadesine katılımın cinsiyet değişkenine bağlı olup olmadığını gösteren Ki Kare testi sonucunda bağımlılığın istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmüştür ($p>0,05$) (Tablo 23).

‘Mükellefin hile eğilimi ceza ile azaltılabilir’ ifadesine bağımlı çalışan serbest muhasebeci mali müşavirlerin %57,7’sinin kesinlikle katıldığı, bağımsız çalışan serbest muhasebeci mali müşavirlerin ise %43,9’unun kesinlikle katıldığı tespit edilmiştir. ‘Mükellefin hile eğilimi ceza ile azaltılabilir’ ifadesine katılımın çalışma durumu değişkenine bağlı olup olmadığını gösteren Ki Kare testi sonucunda bağımlılığın istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmüştür ($p<0,05$) (Tablo 23).

‘Mükellefin hile eğilimi ceza ile azaltılabilir’ ifadesine katılımın yaş durumu değişkenine bağlı olup olmadığını gösteren Ki Kare testi sonucunda bağımlılığın istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmüştür ($p>0,05$) (Tablo 23).

‘Mükellefin hile eğilimi ceza ile azaltılabilir’ ifadesine katılımın gelir durumu değişkenine bağlı olup olmadığını gösteren Ki Kare testi sonucunda bağımlılığın

istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmüştür ($p>0,05$) (Tablo 23).

‘Mükellefin hile eğilimi ceza ile azaltılabilir’ ifadesine katılımın gider durumu değişkenine bağlı olup olmadığını gösteren Ki Kare testi sonucunda bağımlılığın istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmüştür ($p>0,05$) (Tablo 23).

Tablo 24: SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri Ölçeğinin Demografik Değişkenlere Göre Karşılaştırılması Çapraz Çizelge ve Pearson Ki-Kare Testi Sonuçları

	S6. Mükellefin hata (istemeden yapılan yanlışlık) eğilimi eğitim ile azaltılabilir											
n=230	Kesinlikle katılıyorum		Katılıyorum		Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kesinlikle katılmıyorum			
Cinsiyet	N	%	n	%	n	%	N	%	n	%	χ^2	p
Kadın	50	58,1	21	24,4	6	7,0	5	5,8	4	4,7	5,122	0,275
Erkek	95	66,0	28	19,4	9	6,3	2	1,4	10	6,9		

Araştırmaya katılanların demografik bilgileriyle ölçekteki ‘Mükellefin hata (istemeden yapılan yanlışlık) eğilimi eğitim ile azaltılabilir’ ifadesiyle arasındaki ilişkiyi analiz etmek için çapraz çizelge ve Pearson Ki-Kare analizi sonuçları verilmiştir. ‘Mükellefin hata (istemeden yapılan yanlışlık) eğilimi eğitim ile azaltılabilir’ ifadesine kadın olan serbest muhasebeci mali müşavirlerin %58,1’inin kesinlikle katıldığı, erkek olan serbest muhasebeci mali müşavirlerin ise %66,0’ının kesinlikle katıldığı tespit edilmiştir. ‘Mükellefin hata (istemeden yapılan yanlışlık) eğilimi eğitim ile azaltılabilir’ ifadesine katılımın cinsiyet değişkenine bağlı olup olmadığını gösteren Ki Kare testi sonucunda bağımlılığın istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmüştür ($p>0,05$) (Tablo 24).

Tablo 25: SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri Ölçeğinin Demografik Değişkenlere Göre Karşılaştırılması Çapraz Çizelge ve Pearson Ki-Kare Testi Sonuçları

	S7. Mükellefin hile (bilerek,kasten) eğilimi ceza ile azaltılabilir											
n=230	Kesinlikle katılıyorum		Katılıyorum		Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kesinlikle katılmıyorum			
Cinsiyet	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	χ²	p
Kadın	41	47,7	22	25,6	11	12,8	6	7,0	6	7,0	4,220	0,377
Erkek	64	44,4	34	23,6	16	11,1	7	4,9	23	16,0		
Çalışma Durumu												
Bağımlı	34	51,5	15	21,7	6	9,1	5	7,6	6	9,1	2,864	0,581
Bağımsız	71	43,3	41	25,0	21	12,8	8	4,9	23	14,0		

Araştırmaya katılanların demografik bilgileriyle ölçekteki ‘Mükellefin hile (bilerek, kasten) eğilimi ceza ile azaltılabilir’ ifadesiyle arasındaki ilişkiyi analiz etmek için çapraz çizelge ve Pearson Ki-Kare analizi sonuçları verilmiştir. ‘Mükellefin hile (bilerek, kasten) eğilimi ceza ile azaltılabilir’ ifadesine kadın olan serbest muhasebeci mali müşavirlerin %47,7’inin kesinlikle katıldığı, erkek olan serbest muhasebeci mali müşavirlerin ise %44,4’ünün kesinlikle katıldığı tespit edilmiştir. ‘Mükellefin hile (bilerek, kasten) eğilimi ceza ile azaltılabilir’ ifadesine katılımın cinsiyet değişkenine bağlı olup olmadığını gösteren Ki Kare testi sonucunda bağımlılığın istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmüştür ($p>0,05$) (Tablo 25).

‘Mükellefin hile (bilerek, kasten) eğilimi ceza ile azaltılabilir’ ifadesine bağımlı çalışan serbest muhasebeci mali müşavirlerin %51,5’inin kesinlikle katıldığı, bağımsız çalışan serbest muhasebeci mali müşavirlerin ise %43,3’ünün kesinlikle katıldığı tespit edilmiştir. ‘Mükellefin hile (bilerek, kasten) eğilimi ceza ile azaltılabilir’ ifadesine katılımın çalışma durumu değişkenine bağlı olup olmadığını gösteren Ki Kare testi sonucunda bağımlılığın istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmüştür ($p>0,05$) (Tablo 25).

Tablo 26: SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri Ölçeğinin Demografik Değişkenlere Göre Karşılaştırılması Çapraz Çizelge ve Pearson Ki-Kare Testi Sonuçları

	S8. SMMM mesleği icra edilirken astın yaptığı bir işi üsttü kontrol etmelidir											
n=230	Kesinlikle katılıyorum		Katılıyorum		Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kesinlikle katılmıyorum			
Cinsiyet	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	χ^2	p
Kadın	55	64,0	16	18,6	3	3,5	8	9,3	4	4,7	3,096	0,542
Erkek	92	63,9	29	20,1	7	4,9	6	4,2	10	6,9		

Araştırmaya katılanların demografik bilgileriyle ölçekteki ‘SMMM mesleği icra edilirken astın yaptığı bir işi üsttü kontrol etmelidir’ ifadesiyle arasındaki ilişkiyi analiz etmek için çapraz çizelge ve Pearson Ki-Kare analizi sonuçları verilmiştir. ‘SMMM mesleği icra edilirken astın yaptığı bir işi üsttü kontrol etmelidir’ ifadesine kadın olan serbest muhasebeci mali müşavirlerin %64,0’ının kesinlikle katıldığı, erkek olan serbest muhasebeci mali müşavirlerin ise %63,9’unun kesinlikle katıldığı tespit edilmiştir. ‘SMMM mesleği icra edilirken astın yaptığı bir işi üsttü kontrol etmelidir’ ifadesine katılımın cinsiyet değişkenine bağlı olup olmadığını gösteren Ki Kare testi sonucunda bağımlılığın istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmüştür ($p>0,05$) (Tablo 26).

Tablo 27: SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri Ölçeğinin Demografik Değişkenlere Göre Karşılaştırılması Çapraz Çizelge ve Pearson Ki-Kare Testi Sonuçları

	S9. Beyanname ve bildirgeler verilmeden önce mükelleflerin görüşüne sunulmalıdır											
n=230	Kesinlikle katılıyorum		Katılıyorum		Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kesinlikle katılmıyorum			
Cinsiyet	n	%	n	%	n	%	n	%	N	%	χ^2	p
Kadın	17	19,8	22	25,6	25	29,1	10	11,6	12	14,0	3,348	0,481
Erkek	43	29,9	29	20,1	34	23,6	18	12,5	20	13,9		

Çalışma Durumu												
Bağımlı	18	27,3	17	25,8	18	27,3	7	10,6	6	9,1	2,415	0,660
Bağımsız	42	25,6	34	20,7	41	25,0	21	12,8	26	15,9		
Yaş												
<=30	12	21,1	13	22,8	18	31,6	6	10,5	8	14,0	5,025	0,957
31-40	26	26,5	21	21,4	21	21,4	14	14,3	16	16,3		
41-50	11	27,5	8	20,0	12	30,0	5	12,5	4	10,0		
50<	11	31,4	9	25,7	8	22,9	3	8,6	4	11,4		
Eğitim Durumu												
Lise	11	18,3	3	5,9	8	13,6	0	0,0	5	15,6	15,260	0,247
Üniversite	38	63,3	41	80,4	41	69,5	21	75,0	21	65,6		
Y. L.	11	18,3	7	13,7	10	16,9	7	25,0	6	18,8		
Gelir Durumu												
1000-1999TL	10	16,7	6	11,8	14	23,7	1	3,6	5	15,6	11,811	0,461
2000-2999 TL	12	20,0	11	21,6	11	18,6	5	17,9	6	18,8		
3000-3999 TL	13	21,7	13	25,5	15	25,4	4	17,9	8	18,8		
4000 TL<=	25	41,7	21	41,2	19	32,2	18	64,3	13	40,6		
Gider Durumu												
0-1000 TL	7	11,7	3	5,9	8	13,6	3	10,7	1	3,1	10,157	0,602
1001-2000 TL	10	16,7	17	33,3	16	17,1	6	21,4	6	18,8		
2001-3000 TL	15	25,0	14	27,5	14	23,7	9	32,1	10	31,3		
3000 TL <=	28	46,7	17	33,3	21	35,6	10	35,7	15	46,9		

Araştırmaya katılanların demografik bilgileriyle ölçekteki ‘Beyanname ve bildireler verilmeden önce mükelleflerin görüşüne sunulmalıdır’ ifadesiyle arasındaki ilişkiyi analiz etmek için çapraz çizelge ve Pearson Ki-Kare analizi sonuçları verilmiştir. ‘Beyanname ve bildireler verilmeden önce mükelleflerin görüşüne sunulmalıdır’ ifadesine katılımın cinsiyet değişkenine bağlı olup olmadığını gösteren Ki Kare testi sonucunda bağımlılığın istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmüştür ($p>0,05$) (Tablo 27).

‘Beyanname ve bildireler verilmeden önce mükelleflerin görüşüne sunulmalıdır’ ifadesine katılımın çalışma durumu değişkenine bağlı olup olmadığını gösteren Ki Kare testi sonucunda bağımlılığın istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmüştür ($p>0,05$) (Tablo 27).

‘Beyanname ve bildirgeler verilmeden önce mükelleflerin görüşüne sunulmalıdır’ ifadesine katılımın yaş değişkenine bağlı olup olmadığını gösteren Ki Kare testi sonucunda bağımlılığın istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmüştür ($p>0,05$) (Tablo 27).

‘Beyanname ve bildirgeler verilmeden önce mükelleflerin görüşüne sunulmalıdır’ ifadesine katılımın eğitim durumu değişkenine bağlı olup olmadığını gösteren Ki Kare testi sonucunda bağımlılığın istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmüştür ($p>0,05$) (Tablo 27).

‘Beyanname ve bildirgeler verilmeden önce mükelleflerin görüşüne sunulmalıdır’ ifadesine katılımın gelir durumu değişkenine bağlı olup olmadığını gösteren Ki Kare testi sonucunda bağımlılığın istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmüştür ($p>0,05$) (Tablo 27).

‘Beyanname ve bildirgeler verilmeden önce mükelleflerin görüşüne sunulmalıdır’ ifadesine katılımın gider durumu değişkenine bağlı olup olmadığını gösteren Ki Kare testi sonucunda bağımlılığın istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmüştür ($p>0,05$) (Tablo 27).

Tablo 28: SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri Ölçeğinin Demografik Değişkenlere Göre Karşılaştırılması Çapraz Çizelge ve Pearson Ki-Kare Testi Sonuçları

S12. Müşavirlik hizmeti sürecinde ortaya çıkan uygunsuzluklar uzun zaman alsa da düzeltilmelidir												
n=230	Kesinlikle katılıyorum		Katılıyorum		Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kesinlikle katılmıyorum			
	Cinsiyet	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	χ^2
Kadın	54	62,8	18	20,9	6	7,0	5	5,8	3	3,5	4,301	0,367
Erkek	81	56,3	38	26,4	9	6,3	4	2,8	12	8,3		

Araştırmaya katılanların demografik bilgileriyle ölçekteki ‘Müşavirlik hizmeti sürecinde ortaya çıkan uygunsuzluklar uzun zaman alsa da düzeltilmelidir’ ifadesiyle arasındaki ilişkiyi analiz etmek için çapraz çizelge ve Pearson Ki-Kare

analizi sonuçları verilmiştir. ‘Müşavirlik hizmeti sürecinde ortaya çıkan uygunsuzluklar uzun zaman alsa da düzeltilmelidir’ ifadesine kadın olan serbest muhasebeci mali müşavirlerin %62,8’inin kesinlikle katıldığı, erkek olan serbest muhasebeci mali müşavirlerin ise %56,3’ünün kesinlikle katıldığı tespit edilmiştir. ‘Müşavirlik hizmeti sürecinde ortaya çıkan uygunsuzluklar uzun zaman alsa da düzeltilmelidir’ ifadesine katılımın cinsiyet değişkenine bağlı olup olmadığını gösteren Ki Kare testi sonucunda bağımlılığın istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmüştür ($p>0,05$) (Tablo 28).

Tablo 29: SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri Ölçeğinin Demografik Değişkenlere Göre Karşılaştırılması Çapraz Çizelge ve Pearson Ki-Kare Testi Sonuçları

S13. Mali müşavirlik hizmetinin kalitesini gözden geçirmeye ilişkin, maliyeti yüksek olsa da mali müşavirlik hizmeti üretim biriminde bir kalite denetim birimi oluşturulmalıdır												
n=230	Kesinlikle katılıyorum		Katılıyorum		Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kesinlikle katılmıyorum			
Cinsiyet	n	%	n	%	n	%	n	%	N	%	χ²	P
Kadın	27	31,4	21	24,4	25	29,1	9	10,5	4	4,7	9,502	0,051
Erkek	59	41,0	41	28,5	21	14,6	10	6,9	13	9,0		
Çalışma Durumu												
Bağımlı	26	39,4	19	28,8	12	18,2	7	10,6	2	3,0	3,365	0,499
Bağımsız	60	36,6	43	26,3	34	20,7	12	7,3	15	9,1		

Araştırmaya katılanların demografik bilgileriyle ölçekteki ‘Mali müşavirlik hizmetinin kalitesini gözden geçirmeye ilişkin, maliyeti yüksek olsa da mali müşavirlik hizmeti üretim biriminde bir kalite denetim birimi oluşturulmalıdır’ ifadesiyle arasındaki ilişkiyi analiz etmek için çapraz çizelge ve Pearson Ki-Kare analizi sonuçları verilmiştir. ‘Mali müşavirlik hizmetinin kalitesini gözden geçirmeye ilişkin, maliyeti yüksek olsa da mali müşavirlik hizmeti üretim biriminde bir kalite denetim birimi oluşturulmalıdır’ ifadesine kadın olan serbest muhasebeci mali müşavirlerin %31,4’ünün kesinlikle katıldığı, erkek olan serbest muhasebeci mali müşavirlerin ise %41,0’ının kesinlikle katıldığı tespit edilmiştir. ‘Mali müşavirlik

hizmetinin kalitesini gözden geçirmeye ilişkin, maliyeti yüksek olsa da mali müşavirlik hizmeti üretim biriminde bir kalite denetim birimi oluşturulmalıdır’ ifadesine katılımın cinsiyet değişkenine bağlı olup olmadığını gösteren Ki Kare testi sonucunda bağımlılığın istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmüştür ($p>0,05$) (Tablo 29).

‘Mali müşavirlik hizmetinin kalitesini gözden geçirmeye ilişkin, maliyeti yüksek olsa da mali müşavirlik hizmeti üretim biriminde bir kalite denetim birimi oluşturulmalıdır’ ifadesine bağımlı çalışan serbest muhasebeci mali müşavirlerin %39,4’ünün kesinlikle katıldığı, bağımsız çalışan serbest muhasebeci mali müşavirlerin ise %36,6’sının kesinlikle katıldığı tespit edilmiştir. ‘Mali müşavirlik hizmetinin kalitesini gözden geçirmeye ilişkin, maliyeti yüksek olsa da mali müşavirlik hizmeti üretim biriminde bir kalite denetim birimi oluşturulmalıdır’ ifadesine katılımın çalışma durumu değişkenine bağlı olup olmadığını gösteren Ki Kare testi sonucunda bağımlılığın istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmüştür ($p>0,05$) (Tablo 29).

Tablo 30: SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri Ölçeğinin Demografik Değişkenlere Göre Karşılaştırılması Çapraz Çizelge ve Pearson Ki-Kare Testi Sonuçları

S14. Mali müşavir ortaya çıkabilecek cezalar nedeniyle sorumluluk sigortası yaptırmalıdır												
n=230	Kesinlikle katılıyorum		Katılıyorum		Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kesinlikle katılmıyorum			
Cinsiyet	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	χ²	P
Kadın	46	53,5	17	19,8	16	18,6	3	3,5	4	4,7	3,097	0,542
Erkek	83	57,6	26	18,1	17	11,8	6	4,2	12	8,3		
Çalışma Durumu												
Bağımlı	37	56,1	11	16,7	9	13,6	5	7,6	4	6,1	3,517	0,475
Bağımsız	92	56,1	32	19,5	24	14,6	4	2,4	12	7,3		

Araştırmaya katılanların demografik bilgileriyle ölçekteki ‘Mali müşavir ortaya çıkabilecek cezalar nedeniyle sorumluluk sigortası yaptırmalıdır’ ifadesiyle arasındaki ilişkiyi analiz etmek için çapraz çizelge ve Pearson Ki-Kare analizi

sonuçları verilmiştir. ‘Mali müşavir ortaya çıkabilecek cezalar nedeniyle sorumluluk sigortası yaptırmalıdır’ ifadesine kadın olan serbest muhasebeci mali müşavirlerin %53,5’inin kesinlikle katıldığı, erkek olan serbest muhasebeci mali müşavirlerin ise %57,6’sının kesinlikle katıldığı tespit edilmiştir. ‘Mali müşavir ortaya çıkabilecek cezalar nedeniyle sorumluluk sigortası yaptırmalıdır’ ifadesine katılımın cinsiyet değişkenine bağlı olup olmadığını gösteren Ki Kare testi sonucunda bağımlılığın istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmüştür ($p>0,05$) (Tablo 30).

‘Mali müşavir ortaya çıkabilecek cezalar nedeniyle sorumluluk sigortası yaptırmalıdır’ ifadesine bağımlı çalışan serbest muhasebeci mali müşavirlerin %56,1’inin kesinlikle katıldığı, bağımsız çalışan serbest muhasebeci mali müşavirlerin ise %56,1’inin kesinlikle katıldığı tespit edilmiştir. ‘Mali müşavir ortaya çıkabilecek cezalar nedeniyle sorumluluk sigortası yaptırmalıdır’ ifadesine katılımın çalışma durumu değişkenine bağlı olup olmadığını gösteren Ki Kare testi sonucunda bağımlılığın istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmüştür ($p>0,05$) (Tablo 30).

Tablo 31: SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri Ölçeğinin Demografik Değişkenlere Göre Karşılaştırılması Çapraz Çizelge ve Pearson Ki-Kare Testi Sonuçları

S17. Tahakkuk eden vergi matrahı, mükellefin görüşüne sunulmalıdır												
n=230	Kesinlikle katılıyorum		Katılıyorum		Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kesinlikle katılmıyorum			
Cinsiyet	n	%	n	%	n	%	N	%	n	%	χ ²	P
Kadın	19	22,1	22	25,6	23	26,7	6	7,0	16	18,6	1,731	0,785
Erkek	43	29,9	34	23,6	33	22,9	10	6,9	24	16,7		
Çalışma Durumu												
Bağımlı	16	24,2	19	28,8	16	24,2	5	7,6	10	15,2	1,321	0,858
Bağımsız	46	28,0	37	22,6	40	24,4	11	6,7	30	18,3		
Eğitim Durumu												
Lise	15	24,2	3	5,4	4	7,1	1	6,3	4	10,0	17,745	0,023
Üniversite	39	62,9	44	78,9	41	79,2	9	56,3	29	72,5		

Y. L.	8	12,9	9	16,1	11	19,6	6	37,5	7	17,5		
Gelir Durumu												
1000-1999TL	12	19,4	7	12,5	11	19,6	2	12,5	4	10,0	12,755	0,384
2000-2999 TL	11	17,7	10	17,9	10	17,9	3	18,8	11	27,5		
3000-3999 TL	7	11,3	18	32,1	12	21,4	5	31,3	11	27,5		
4000 TL<=	32	51,6	21	37,5	23	41,1	6	37,5	14	35,0		
Gider Durumu												
0-1000 TL	5	8,1	3	5,4	8	14,3	3	18,8	3	7,5	9,589	0,652
1001-2000 TL	14	14,6	16	28,6	12	21,4	1	6,3	12	30,0		
2001-3000 TL	17	27,4	17	30,4	14	25,0	6	37,5	8	20,0		
3000 TL <=	26	41,9	20	35,7	22	39,3	6	37,5	17	42,5		

Araştırmaya katılanların demografik bilgileriyle ölçekteki ‘Tahakkuk eden vergi matrahı, mükellefin görüşüne sunulmalıdır’ ifadesiyle arasındaki ilişkiyi analiz etmek için çapraz çizelge ve Pearson Ki-Kare analizi sonuçları verilmiştir. ‘Tahakkuk eden vergi matrahı, mükellefin görüşüne sunulmalıdır’ ifadesine kadın olan serbest muhasebeci mali müşavirlerin %22,1’inin kesinlikle katıldığı, erkek olan serbest muhasebeci mali müşavirlerin ise %29,9’unun kesinlikle katıldığı tespit edilmiştir. ‘Tahakkuk eden vergi matrahı, mükellefin görüşüne sunulmalıdır’ ifadesine katılımın cinsiyet değişkenine bağlı olup olmadığını gösteren Ki Kare testi sonucunda bağımlılığın istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmüştür ($p>0,05$) (Tablo 31).

‘Tahakkuk eden vergi matrahı, mükellefin görüşüne sunulmalıdır’ ifadesine bağımlı çalışan serbest muhasebeci mali müşavirlerin %24,2’sinin kesinlikle katıldığı, bağımsız çalışan serbest muhasebeci mali müşavirlerin ise %28,0’ının kesinlikle katıldığı tespit edilmiştir. ‘Tahakkuk eden vergi matrahı, mükellefin görüşüne sunulmalıdır’ ifadesine katılımın çalışma durumu değişkenine bağlı olup olmadığını gösteren Ki Kare testi sonucunda bağımlılığın istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmüştür ($p>0,05$) (Tablo 31).

‘Tahakkuk eden vergi matrahı, mükellefin görüşüne sunulmalıdır’ ifadesine katılımın eğitim durumu değişkenine bağlı olup olmadığını gösteren Ki Kare testi sonucunda bağımlılığın istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmüştür ($p<0,05$) (Tablo 31).

‘Tahakkuk eden vergi matrahı, mükellefin görüşüne sunulmalıdır’ ifadesine katılımın gelir durumu değişkenine bağlı olup olmadığını gösteren Ki Kare testi sonucunda bağımlılığın istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmüştür ($p>0,05$) (Tablo 31).

‘Tahakkuk eden vergi matrahı, mükellefin görüşüne sunulmalıdır’ ifadesine katılımın gider durumu değişkenine bağlı olup olmadığını gösteren Ki Kare testi sonucunda bağımlılığın istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmüştür ($p>0,05$) (Tablo 31).

Tablo 32: SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri Ölçeğinin Demografik Değişkenlere Göre Karşılaştırılması Çapraz Çizelge ve Pearson Ki-Kare Testi Sonuçları

S24. Müşavirlik hizmetlerinden memnun olmayan bir mükellef TÜRMOB tarafından belirlenen ücretten daha düşük bir ücret ödeyebilir												
n=230	Kesinlikle katılıyor		Katılıyor		Ne Katılıyor, Ne Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kesinlikle katılmıyorum			
Cinsiyet	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	χ^2	P
Kadın	66	76,7	8	9,3	5	5,8	5	5,8	2	2,3	2,796	0,593
Erkek	106	74,1	15	10,5	10	7,0	4	2,8	8	5,6		

Araştırmaya katılanların demografik bilgileriyle ölçekteki ‘Müşavirlik hizmetlerinden memnun olmayan bir mükellef TÜRMOB tarafından belirlenen ücretten daha düşük bir ücret ödeyebilir’ ifadesiyle arasındaki ilişkiyi analiz etmek için çapraz çizelge ve Pearson Ki-Kare analizi sonuçları verilmiştir. ‘Müşavirlik hizmetlerinden memnun olmayan bir mükellef TÜRMOB tarafından belirlenen ücretten daha düşük bir ücret ödeyebilir’ ifadesine kadın olan serbest muhasebeci mali müşavirlerin %76,7’sinin kesinlikle katıldığı, erkek olan serbest muhasebeci mali müşavirlerin ise %74,1’inin kesinlikle katıldığı tespit edilmiştir. ‘Müşavirlik hizmetlerinden memnun olmayan bir mükellef TÜRMOB tarafından belirlenen ücretten daha düşük bir ücret ödeyebilir’ ifadesine katılımın cinsiyet değişkenine bağlı olup olmadığını gösteren Ki Kare testi sonucunda bağımlılığın istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmüştür ($p>0,05$) (Tablo 32).

Tablo 33: SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri Ölçeğinin Demografik Değişkenlere Göre Karşılaştırılması Çapraz Çizelge ve Pearson Ki-Kare Testi Sonuçları

	S25. Yardımcılarımın yaptığı hatayı düzeltmek için çok zaman harcıyorum											
n=230	Kesinlikle katılıyorum		Katılıyorum		Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kesinlikle katılmıyorum			
Cinsiyet	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	χ²	P
Kadın	14	16,3	19	22,1	30	34,9	13	15,1	10	11,6	0,278	0,991
Erkek	22	15,4	34	23,8	51	35,7	22	15,4	14	9,8		
Çalışma Durumu												
Bağımlı	11	16,7	17	25,8	28	42,4	5	7,6	5	7,6	5,981	0,201
Bağımsız	25	15,3	36	22,1	53	32,5	30	18,4	19	11,7		
Yaş												
<=30	8	14,0	17	29,8	23	40,4	6	10,5	3	5,3	8,924	0,709
31-40	15	15,5	23	23,7	32	33,0	16	16,5	11	11,3		
41-50	8	20,0	6	15,0	16	40,0	5	12,5	5	12,5		
50<	5	14,3	7	20,0	10	28,6	8	22,9	5	14,3		
Gelir Durumu												
1000-1999TL	6	16,7	5	9,4	16	19,8	4	11,4	5	20,8	8,441	0,750
2000-2999 TL	7	19,4	9	17,0	18	22,2	8	22,9	2	8,3		
3000-3999 TL	9	25,0	15	28,3	18	22,2	7	20,0	4	16,7		
4000 TL<=	14	38,9	24	45,3	29	35,8	16	45,7	13	54,2		
Gider Durumu												
0-1000 TL	5	13,9	4	7,5	7	8,6	1	2,9	4	16,7	20,873	0,052
1001-2000 TL	8	22,2	10	18,9	24	29,6	12	34,3	1	4,2		
2001-3000 TL	11	30,6	11	20,8	27	33,3	6	17,1	7	29,2		
3000 TL <=	12	33,3	28	52,8	23	28,4	16	45,7	12	50,0		

Araştırmaya katılanların demografik bilgileriyle ölçekteki ‘Yardımcılarımın yaptığı hatayı düzeltmek için çok zaman harcıyorum’ ifadesiyle arasındaki ilişkiyi analiz etmek için çapraz çizelge ve Pearson Ki-Kare analizi sonuçları verilmiştir. ‘Yardımcılarımın yaptığı hatayı düzeltmek için çok zaman harcıyorum’ ifadesine

kadın olan serbest muhasebeci mali müşavirlerin %34,9'u ne katılıyorum ne katılmıyorum cevabını verdiği, erkek olan serbest muhasebeci mali müşavirlerin ise %35,7'sinin ne katılıyorum ne katılmıyorum cevabını verdiğini tespit edilmiştir. 'Yardımcılarımın yaptığı hatayı düzeltmek için çok zaman harcıyorum' ifadesine katılımın cinsiyet değişkenine bağlı olup olmadığını gösteren Ki Kare testi sonucunda bağımlılığın istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmüştür ($p>0,05$) (Tablo 33).

'Yardımcılarımın yaptığı hatayı düzeltmek için çok zaman harcıyorum' ifadesine bağımlı çalışan serbest muhasebeci mali müşavirlerin %44,4'ünün ne katılıyorum ne katılmıyorum cevabını verdiği, bağımsız çalışan serbest muhasebeci mali müşavirlerin ise %32,5'inin ne katılıyorum ne katılmıyorum cevabını verdiği tespit edilmiştir. 'Yardımcılarımın yaptığı hatayı düzeltmek için çok zaman harcıyorum' ifadesine katılımın çalışma durumu değişkenine bağlı olup olmadığını gösteren Ki Kare testi sonucunda bağımlılığın istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmüştür ($p>0,05$) (Tablo 33).

'Yardımcılarımın yaptığı hatayı düzeltmek için çok zaman harcıyorum' ifadesine katılımın yaş durumu değişkenine bağlı olup olmadığını gösteren Ki Kare testi sonucunda bağımlılığın istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmüştür ($p<0,05$) (Tablo 33).

'Yardımcılarımın yaptığı hatayı düzeltmek için çok zaman harcıyorum' ifadesine katılımın gelir durumu değişkenine bağlı olup olmadığını gösteren Ki Kare testi sonucunda bağımlılığın istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmüştür ($p>0,05$) (Tablo 33).

'Yardımcılarımın yaptığı hatayı düzeltmek için çok zaman harcıyorum' ifadesine katılımın gider durumu değişkenine bağlı olup olmadığını gösteren Ki Kare testi sonucunda bağımlılığın istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmüştür ($p>0,05$) (Tablo 33).

Tablo 34: SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri Ölçeğinin Demografik Değişkenlere Göre Karşılaştırılması Çapraz Çizelge ve Pearson Ki-Kare Testi Sonuçları

S26. Mükellefin yaptığı hatayı düzeltmek için çok zaman harcıyorum												
n=230	Kesinlikle katılıyorum		Katılıyorum		Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kesinlikle katılmıyorum			
Cinsiyet	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	χ²	P
Kadın	34	39,5	24	27,9	16	18,6	6	7,0	6	7,0	0,999	0,910
Erkek	49	34,5	42	29,6	31	21,8	12	8,5	8	5,6		
Çalışma Durumu												
Bağımlı	19	28,8	21	31,8	18	27,3	6	9,1	2	3,0	5,374	0,251
Bağımsız	64	39,5	45	27,8	29	17,9	12	7,4	12	7,4		

Araştırmaya katılanların demografik bilgileriyle ölçekteki ‘Mükellefin yaptığı hatayı düzeltmek için çok zaman harcıyorum’ ifadesiyle arasındaki ilişkiyi analiz etmek için çapraz çizelge ve Pearson Ki-Kare analizi sonuçları verilmiştir. ‘Mükellefin yaptığı hatayı düzeltmek için çok zaman harcıyorum’ ifadesine kadın olan serbest muhasebeci mali müşavirlerin %39,5’i kesinlikle katıldığı, erkek olan serbest muhasebeci mali müşavirlerin ise %34,5’i kesinlikle katıldığı tespit edilmiştir. ‘Mükellefin yaptığı hatayı düzeltmek için çok zaman harcıyorum’ ifadesine katılımın cinsiyet değişkenine bağlı olup olmadığını gösteren Ki Kare testi sonucunda bağımlılığın istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmüştür ($p>0,05$) (Tablo 34).

‘Mükellefin yaptığı hatayı düzeltmek için çok zaman harcıyorum’ ifadesine bağımlı çalışan serbest muhasebeci mali müşavirlerin %28,8’inin kesinlikle katılıyorum verdiği, bağımsız çalışan serbest muhasebeci mali müşavirlerin ise %39,5’inin kesinlikle katılıyorum cevabını verdiği tespit edilmiştir. ‘Mükellefin yaptığı hatayı düzeltmek için çok zaman harcıyorum’ ifadesine katılımın çalışma durumu

değişkenine bağlı olup olmadığını gösteren Ki Kare testi sonucunda bağımlılığın istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmüştür ($p>0,05$) (Tablo 34).

Tablo 35: SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri Ölçeğinin Demografik Değişkenlere Göre Karşılaştırılması Çapraz Çizelge ve Pearson Ki-Kare Testi Sonuçları

S27. Mali müşavir bu yıl sözleşme yapmamış olsa bile mükellefin önceki mali yıllara ilişkin sorunların çözümünde mükellefe yardımcı olmalıdır												
n=230	Kesinlikle katılıyorum		Katılıyorum		Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kesinlikle katılmıyorum			
Cinsiyet	n	%	n	%	n	%	N	%	n	%	χ²	P
Kadın	16	18,6	23	26,7	22	25,6	8	9,3	17	19,8	8,503	0,075
Erkek	47	33,1	40	28,2	21	14,8	14	9,9	20	14,1		
Çalışma Durumu												
Bağımlı	16	24,2	24	36,4	10	15,2	7	10,6	9	13,6	4,099	0,393
Bağımsız	47	29,0	39	24,1	33	20,4	15	9,3	28	17,3		
Yaş												
<=30	16	28,1	20	35,1	9	15,8	7	12,3	5	8,8	12,500	0,406
31-40	25	25,8	28	28,9	18	18,6	11	11,3	15	15,5		
41-50	10	25,0	11	27,5	9	22,5	2	5,0	8	20,0		
50<	12	35,3	4	11,8	7	20,6	2	5,9	9	26,5		
Eğitim Durumu												
Lise	12	44,4	5	18,5	3	11,1	1	3,7	6	22,2	17,261	0,028
Üniversite	40	25,0	41	25	38	23,8	15	9,4	26	16,3		
Y.L.	11	26,8	17	41,5	2	4,9	6	14,6	5	12,2		
Gelir Durumu												
1000-1999TL	8	12,7	12	19,0	7	16,3	4	18,2	5	13,5	5,935	0,919
2000-2999 TL	14	22,2	10	15,9	8	18,6	5	22,7	7	18,9		
3000-3999 TL	13	20,6	19	30,2	11	25,6	3	13,6	7	18,9		
4000 TL<=	28	44,4	22	34,9	17	39,5	10	45,5	18	48,6		
Gider Durumu												
0-1000 TL	6	9,5	6	9,5	4	9,3	1	4,5	4	10,8	6,477	0,890
1001-2000 TL	15	23,8	16	25,4	12	27,9	6	27,3	6	16,2		
2001-3000 TL	14	22,2	19	30,2	10	23,3	9	40,9	10	27,0		
3000 TL <=	28	44,4	22	34,9	17	39,5	6	27,3	17	45,9		

Araştırmaya katılanların demografik bilgileriyle ölçekteki ‘Mali müşavir bu yıl sözleşme yapmamış olsa bile mükellefin önceki mali yıllara ilişkin sorunların çözümünde mükellefe yardımcı olmalıdır’ ifadesiyle arasındaki ilişkiyi analiz etmek için çapraz çizelge ve Pearson Ki-Kare analizi sonuçları verilmiştir. ‘Mali müşavir bu yıl sözleşme yapmamış olsa bile mükellefin önceki mali yıllara ilişkin sorunların çözümünde mükellefe yardımcı olmalıdır’ ifadesine katılımın cinsiyet değişkenine bağlı olup olmadığını gösteren Ki Kare testi sonucunda bağımlılığın istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmüştür ($p>0,05$) (Tablo 35).

‘Mali müşavir bu yıl sözleşme yapmamış olsa bile mükellefin önceki mali yıllara ilişkin sorunların çözümünde mükellefe yardımcı olmalıdır’ ifadesine katılımın çalışma durumu değişkenine bağlı olup olmadığını gösteren Ki Kare testi sonucunda bağımlılığın istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmüştür ($p>0,05$) (Tablo 35).

‘Mali müşavir bu yıl sözleşme yapmamış olsa bile mükellefin önceki mali yıllara ilişkin sorunların çözümünde mükellefe yardımcı olmalıdır’ ifadesine katılımın yaş değişkenine bağlı olup olmadığını gösteren Ki Kare testi sonucunda bağımlılığın istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmüştür ($p>0,05$) (Tablo 35).

‘Mali müşavir bu yıl sözleşme yapmamış olsa bile mükellefin önceki mali yıllara ilişkin sorunların çözümünde mükellefe yardımcı olmalıdır’ ifadesine katılımın eğitim durumu değişkenine bağlı olup olduğunu gösteren Ki Kare testi sonucunda bağımlılığın istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmüştür ($p<0,05$) (Tablo 35).

‘Mali müşavir bu yıl sözleşme yapmamış olsa bile mükellefin önceki mali yıllara ilişkin sorunların çözümünde mükellefe yardımcı olmalıdır’ ifadesine katılımın gelir durumu değişkenine bağlı olup olmadığını gösteren Ki Kare testi sonucunda bağımlılığın istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmüştür ($p>0,05$) (Tablo 35).

‘Mali müşavir bu yıl sözleşme yapmamış olsa bile mükellefin önceki mali yıllara ilişkin sorunların çözümünde mükellefe yardımcı olmalıdır’ ifadesine katılımın gider durumu değişkenine bağlı olup olmadığını gösteren Ki Kare testi sonucunda bağımlılığın istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmüştür ($p>0,05$) (Tablo 35).

Tablo 36: SMMM’lerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri Ölçeğinin Demografik Değişkenlere Göre Karşılaştırılması Çapraz Çizelge ve Pearson Ki-Kare Testi Sonuçları

	S30. Her mükellef her ay mutlaka mali müşavir tarafından ziyaret edilmelidir											
n=230	Kesinlikle katılıyor		Katılıyor		Ne Katılıyor, Ne Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kesinlikle katılmıyorum			
Cinsiyet	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	χ²	p
Kadın	24	27,9	29	33,7	18	20,9	6	7,0	9	10,5	6,085	0,872
Erkek	57	40,1	34	23,9	21	14,8	9	6,3	21	14,8		
Çalışma Durumu												
Bağımlı	24	36,4	20	30,3	11	16,7	4	6,1	7	10,6	0,776	0,943
Bağımsız	57	35,3	43	26,5	28	17,3	11	6,8	23	14,2		
Yaş												
<=30	21	36,8	17	29,8	10	17,5	3	5,3	6	10,5	8,871	0,714
31-40	35	36,1	25	25,8	13	13,4	9	9,3	15	15,5		
41-50	10	25,0	14	35,0	10	25,0	1	2,5	5	12,5		
50<	15	44,1	7	20,6	6	17,6	2	5,9	4	11,8		
Gelir Durumu												
1000-1999TL	12	14,8	11	17,5	7	17,9	1	6,7	5	16,7	12,822	0,382
2000-2999 TL	18	22,2	13	20,6	7	17,9	2	13,3	4	13,3		
3000-3999 TL	14	17,3	18	28,6	5	12,8	7	46,7	9	30,0		
4000 TL<=	37	45,7	21	33,3	20	51,3	5	33,3	12	40,0		
Gider Durumu												
0-1000 TL	7	8,6	7	11,1	3	7,7	2	13,3	2	6,7	4,542	0,972
1001-2000 TL	18	22,2	13	20,6	12	30,8	3	20,0	9	30,0		
2001-3000 TL	20	24,7	20	31,7	10	25,6	5	33,3	7	23,3		
3000 TL <=	36	44,4	23	36,5	14	35,9	5	33,3	12	40,0		

Araştırmaya katılanların demografik bilgileriyle ölçekteki ‘Her mükellef her ay mutlaka mali müşavir tarafından ziyaret edilmelidir’ ifadesiyle arasındaki ilişkiyi analiz etmek için çapraz çizelge ve Pearson Ki-Kare analizi sonuçları verilmiştir. ‘Her mükellef her ay mutlaka mali müşavir tarafından ziyaret edilmelidir’ ifadesine katılımın cinsiyet değişkenine bağlı olup olmadığını gösteren Ki Kare testi sonucunda bağımlılığın istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmüştür ($p>0,05$) (Tablo 36).

‘Her mükellef her ay mutlaka mali müşavir tarafından ziyaret edilmelidir’ ifadesine katılımın çalışma durumu değişkenine bağlı olup olmadığını gösteren Ki Kare testi

sonucunda bağımlılığın istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmüştür ($p>0,05$) (Tablo 36).

‘Her mükellef her ay mutlaka mali müşavir tarafından ziyaret edilmelidir’ ifadesine katılımın yaş değişkenine bağlı olup olmadığını gösteren Ki Kare testi sonucunda bağımlılığın istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmüştür ($p>0,05$) (Tablo 36).

‘Her mükellef her ay mutlaka mali müşavir tarafından ziyaret edilmelidir’ ifadesine katılımın gelir durumu değişkenine bağlı olup olmadığını gösteren Ki Kare testi sonucunda bağımlılığın istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmüştür ($p>0,05$) (Tablo 36).

‘Her mükellef her ay mutlaka mali müşavir tarafından ziyaret edilmelidir’ ifadesine katılımın gider durumu değişkenine bağlı olup olmadığını gösteren Ki Kare testi sonucunda bağımlılığın istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmüştür ($p>0,05$) (Tablo 36).

SONUÇ

Günümüzde işletmeler, müşteri istek ve ihtiyaçlarını belirleyip, bu istek ve ihtiyaçları karşılamaya çalışmakta hatta daha fazlasını sunmak için çaba göstermektedirler. Hizmet üreten işletmeler arasında yer alan muhasebe mesleği, hizmet sektöründe geniş bir paya sahiptir. Rakiplerinden önce tercih edilmelerini sağlayan kavram; kalitedir. Kaliteli hizmet üretimini yerine getirebilmek için de birçok maliyete katlanmaktadır.

Kalite maliyetleri üretim işletmeleri için üç grupta ele alınırken muhasebe mesleği için de karşılıkları oluşturulmaya çalışılmıştır. Önleme maliyetleri olarak, meslek etiği eğitimleri, ölçme ve değerlendirme maliyetleri olarak, hizmet veren mükellef sayısı ve iş kapasiteleri, başarısızlık maliyetleri olarak da disiplin ve vergi cezaları verilmektedir.

Önleme maliyetlerinin belirlenmesinde muhasebe meslek mensubunun sorumluluğu büyük rol oynamaktadır. Muhasebe mesleği, ilgili taraflara doğru zamanda, doğru bilgiyi kaliteli bir şekilde sunarken, bu bilgileri yorumlayan, analiz eden, bilgilere değer katarak danışmanlık ve denetim hizmeti veren ise muhasebe meslek mensuplarıdır. Kendilerini sürekli olarak geliştirmeli, teknolojik değişikliklere ve değişen standartlara uyum sağlamalıdır. Ankette eğitim ile ilgili yer alan sorulardan birisi olan “Hile yapan mükellef eğitim almalıdır” sorusuna verilen cevapları değerlendirildiğinde ankete katılan 230 kişiden 156’sı kesinlikle katılmakta, 31’i katılmakta, 15’i ne katılmakta ne de katılmamakta, 7’si katılmamakta, 21’i kesinlikle katılmamakta olduğunu belirtmiştir. Sonuçlar çoğunluğun eğitime önem verdiğini göstermektedir. Önleme maliyetleri kalite maliyetlerini arttırıyor gibi görünse de başarısızlık maliyetlerini en az düzeye indirebilmek için oldukça önemlidir.

Ölçme ve değerlendirme maliyetlerinin belirlenmesinde mükellef sayısı ve iş kapasiteleri önemli rol oynamaktadır. Muhasebe meslek mensupları istenilen şekilde kaliteli hizmet üretebilmek için optimal seviyede iş kabul etmelidir. Gelir düzeyini arttırmak amacıyla kapasitesinin üzerinde mükellef sayısına sahip olduğunda verilen hizmetin kalitesinde düşme meydana gelecek bu durum da başarısızlık maliyetlerini arttıracaktır. Anket çalışmasında yer alan ölçme ve değerlendirme maliyetleri ile

ilgili sorulardan birisi olan “Müşavirlik hizmeti süresinde ortaya çıkan uygunsuzluklar uzun zaman alsa da düzeltilmelidir” sorusuna verilen yanıtlar değerlendirildiğinde 230 kişiden 135’i kesinlikle katılmakta, 56’sı katılmakta, 15’i ne katılmakta ne de katılmamakta, 9’u katılmamakta, 15’i kesinlikle katılmamakta olduğunu belirtmiştir. Çoğunluk ölçme ve değerlendirme maliyetlerine gereken önemi verse de bu sayının daha çok olması yapılan hata ve hilelerin önüne geçebilmek için büyük önem taşımaktadır.

Başarısızlık maliyetlerinin belirlenmesinde ise cezalar belirleyici olmaktadır. Önleme maliyetleri ve ölçme ve değerlendirme maliyetlerine verilen önem azaldıkça, başarısızlık maliyetleri artmaktadır. Muhasebe meslek mensupları mükelleflerinin haklarını korumakla yükümlüdür. Dürüst bir şekilde mesleğini icra eden meslek mensupları aynı zamanda kendilerini ve haklarını da korumuş olmaktadır. Ancak yönetmeliklere, yasalara aykırı davranışta bulunanlar ceza alarak başarısızlık maliyetlerini arttırmırlar. Başarısızlık maliyetlerinin minimum düzeyde olması istenilen durumdur. Bunu sağlamak için meslek mensubunun taşıması gereken özelliklere ve yönetmeliklere iyi bir şekilde hakim olmak gerekmektedir.

Sonuç olarak meslek mensuplarının verdikleri cevaplardan genel bir kanıya varılmak istenildiğinde, cevapların eğitim seviyelerine göre değişkenlik gösterdiği anlaşılmıştır. Meslek mensupları, niteliklerini artırıp, sürekli gelişimi kendilerine ve çalışanlarına benimsetmelidirler. Meslek etiği ile ilgili eğitimlere katılmalı, kendini mümkün olduğunca geliştirmeli, yasalara ve yönetmeliklere iyi bir şekilde hakim olmalıdır. Günümüz rekabet koşullarında, başarılı olmanın tek ve en kısa yolu **KALİTE**’dir.

KAYNAKÇA

Acar, D., Tetik, N. (2004). Tek Düzen Hesap Planı ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Uygun Genel Muhasebe, 3. Baskı, Isparta Yayınevi

Akbaş, H. E., Özsözgün, Çalışkan, A., ve Özarslan, E. (2009). Muhasebe Mesleğinde Etik Algısı ve Etik Dışı Davranışlarla İlişkisi: İşletme Bölümü Öğrencileri Üzerine Bir İnceleme. *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Hakemli Dergisi*, Öneri, Cilt:8, Sayı:32, ss. 175-184.

Akbulut, Y. (1998). Meslek Ahlakı Kriterleri ve Muhasebe Mesleği Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. Nisan

Akdoğan, N., Aydın, H. (1987). *Muhasebe Teorileri*. Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi

Akdoğan, H. (2003). Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemine Meslek Mensuplarının Yaklaşımları, (Yayınlanmış Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir

Akgün, M. (2005). Kalite Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemine Entegrasyonu, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Yıl:4, Sayı:14

Alıcı, Ş. (2007). Kalite Maliyetleri ve Kalite Maliyetlerinin PAF Modeli Çerçevesinde Test Edilmesine Yönelik Uygulama, (Yüksek Lisans Tezi) Adana: Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Altaş, M., B. 1-7 Mart Muhasebe Haftası ve Mali Müşavirlik Mesleği (<http://dosya.malatyasmmmo.org.tr/DOSYA/MUHASEBE%20HAFTASI%20BAKI%C5%9E%20MAKALE.pdf>)

Arslanoğlu, A., S. (2016). Muhasebe Mesleği Eğitim Sürecinde Etik Algısının Oluşum Düzeyi Üzerine Görgül Bir Çalışma. (Yüksek Lisans Tezi) Ankara: Türk Hava Kurumu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Ay, Ü. (2003). İşletmelerde Etik ve Sosyal Sorumluluk. Adana: Nobel Kitabevi

Ayboğa, H. (2001). Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Etiği-Ahlakı. Ege Akademik Bakış Ekonomi, İşletme, Uluslararası İlişkiler ve Siyaset Bilimi Dergisi s.28-44

Aydın, P. İ. (2002). Yönetmelik Mesleki ve Örgütsel Etik. İstanbul: Pegem Yayıncılık

Avder, E. (2007). *Geçmişten Günümüze Muhasebe Mesleği*. (<http://www.muhasabetr.com>)

Atağan, G. (2013). *İşletme Kısıtlarının Aşılmasında Üretim-Satın Alma Modeli Önerisi*. İzmir: Altın Nokta Yayınevi.

Atay, Ö. (2010). Kalite Maliyetleri ve İzmir İlinde Bir Uygulama, (Yüksek Lisans Tezi), Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Banar, K. ve Ekergil V. (2010). Muhasebe Meslek Mensuplarının Hizmet Kalitesi: Sunulan Hizmetlerin Kalitesi İle Müşteri Memnuniyeti İlişkisi Eskişehir Uygulaması. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. Cilt: 10 Sayı:1 ss: 39-60

Başer, M. (1999). Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesinde Türkiye. IV. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Antalya: İstanbul SMMM Odası Yayınları:30 s.60-61

Berry, L. L. ve Parasuraman, A. (1992). Prescriptions for a Service Quality Revolution in America. *Organizational Dynamics* 20(4): ss: 5-15.

Bodnar, G. ve Hopwood, W. (1998). Accounting Information Sytems, New Jersey, Prentice Hall

Bozkurt, R. (2003). Kalite Maliyetleri. Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları No:641.

Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A. Hughes, A. (1980). The Roles of Accounting in Organizations and Society, Acc. Org. Soc. 5, 5–27.

Bursal, N. ve Ercan, Y. (1999). *Maliyet Muhasebesinde İlkeler ve Uygulama*, İstanbul: Der Yayınları s.3

Carmines, EG., Zeller, RA. (1982). Reliability and Validity Assessment. 5th printing. Beverly Hills: Sage Publications Inc.

Cemalcılar, Ö., Yılmaz B., Sürmeli, F. (2009). Genel Muhasebe, 10.Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir

Ceylan, G. (2011). 3568 Sayılı Kanun ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanuna Göre Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumlulukları. Afyonkarahisar (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi).

Çabuk, Y. (2005). Kalite Maliyetleri ve Kalite Maliyetlerini lçmede Kullanılan Yöntemler. Bartın: *ZK Bartın Orman Fakültesi Dergisi* Cilt:7 Sayı:7

Çelik, O. (2003). Muhasebe Kuramı ve Uygulamaları Açıısından Muhasebe Bilgilerinin Niteliği. Ankara: Ankara Üniversitesi SBF Gelişme ve Toplum Araştırmaları Merkezi No:52.

Çetin, C., Akın, B., Erol, V., (2001).Toplam Kalite Yönetimi ve Kalite Güvence Sistemi, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.

Çiftçi, Y. ve Çiftçi, B. (2003). Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Eylül: s.79-96

Defeo, A., J., (2001). *The Tip Of The Iceberg*. Quality Progress, Vol:34, No:5

Doğan, D. U., (1999). “Yönetmel Kararlar Almada Muhasebe Bilgilerinin Önemi ve İşlevi”, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir

Dölen, T., (2012), Muhasebe Meslek Mensuplarının Kurumsal Yönetim Konusundaki Sorumlulukları, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı Doktora Tezi.

Ekici, K. M. (2013). Meslek Etiği. Ankara: Yargı Yayınevi, 3. Baskı

Erginel, N., Kalite Maliyetleri, (www.endustri.anadolu.edu.tr)

Ergun, Ü. (1999). Muhasebe Mesleğinde Toplam Kalite Yönetiminin Gerekliliği. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi (MÖDAV). Sayı:2.

Ertaş, F. Coşkun. (2002). *İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu ve Muhasebe Mesleği*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Fırat, H. (2001). Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Açısından Muhasebe Mesleğinin Vizyonu ve Misyonu. V. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu. Ankara: Türmob Yayınları

Gedik, P. (2007). Kalite Maliyetleri ve Kalite Maliyet Sistemi: Adana’da Toplam Kalite Maliyetini Uygulayan Bir İşletmede Uygulama. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Adana: Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Gornand, W., (1998), “Combining Prevention and Appraisal Efforts to Minimize The Total Quality Costs”, *Journal of Cost Management*,s.20-32

Gökbulut, R.İ. Maliyet Yönetim ve Düşürme Teknikleri (www.giv.org.tr)

Gücenme, Ü., P. Arsoy, A. Türkiye’de Cumhuriyet Döneminde Muhasebe Eğitimi (http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/malicozum_kongreozel/17%20umitgucenme_aylinporoyarsoy.pdf)

Gül, K. ve Ergün, H. (2004). Muhasebe Mesleğinde Etik. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak, Sayı:11, ss.53-78

Gül, H. (2015). “Muhasebe Meslek Mensuplarında İşe Bağlılık, Çalışma Ahlakı ve Mesleki Etik Davranış İlişkilerinin Değerlendirilmesi”, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı (Doktora Tezi)

Gülel, T. (2006). Performans Değerleme Ölçütü Olarak Kalite Maliyetleri ve Türk Bankacılık Sektöründe Toplam Kalite Yönetimi Uygulamalarının Değerlendirilmesi. Konya: Selçuk Üniversitesi S.B.E. Yüksek Lisans Tezi

Gündoğdu, B. (2005). *Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Sorumlulukları*. Ankara: Türmob Yayınları No:273

Güney, A. (2013). “Yönetim Anlayışında Muhasebe Bilgi Sisteminin Yeri”, Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi, Cilt:2, Sayı:3, 276-280.

Gürsoy, C.T. (1997). Yönetim ve Maliyet Muhasebesi. İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları.

Güvemli, O., Yıldırım, O. ve diğerleri. (1995). Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konumlarından Geleceğine Bakış. *Kronolojik Akış İçinde Muhasebe Uygulamalarının Gözlemlenmesi* (ss.47). Ankara: Türmob Yayınları No:23

Güvemli, O. (2000). *Muhasebe Tarihi*. İstanbul: İstanbul YMM Odası Yayını

Güvemli, O., Aytulun, A., Şişman, B. (2012). Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Gelişmesi ve İlk Meslek Örgütlenmesi, (<http://muftav.org/images/stories/dergi/sayi4/19-49.pdf>)

Güzel, M. (2010). *Muhasebenin Tarihçesi ve Gelişimi*. İstanbul (<http://www.muratguzel.net/makale/36/arastirma-muhasebenin-tarihcesi-ve-gelisimi>)

<http://tmud.org.tr>

<http://ders.es/tez/guvenilirlik.html>

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/1oturum/03ErcanBayazitliOrhanCelik.pdf> /10.02.2018

Halis, M. (2000). *Paradigmadan Uygulamaya Toplam Kalite Yönetimi ve ISO-9000 Kalite Güvence Sistemleri*, İstanbul: Beta Yayınları

Harrington, H. (1987). *Poor-Quality Cost*. USA: American Society for Quality Control Press.

Hiçşasmaz, M. (1970). *Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı*, A.İ.T.İ.A Yayını No:20, Ankara: Kalite Matbaası.

İpekten, B. ve Kutlu H. Ali. (2003). Üretim İşletmelerinde İçsel Başarısızlık Maliyetlerinin Ağırlığı. Erzurum: *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*.

İtik, Ü., M., (2016). Kalite Maliyetleri ve Bir Üretim İşletmesinde Kalite Maliyet Kategorileri Arasındaki İlişkinin Analizi. (Doktora Tezi). Sivas: Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Karcıoğlu, R. (2000). *Stratejik Maliyet Yönetimi*. Erzurum: Aktif Yayınevi.

Kaya, U. ve Daştan A. (2005). Toplam Kalite Yönetiminin Muhasebe Mesleğinde Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma. *Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi*, ss.385-400

Kayış, A. (2006). Güvenirlilik Analizi., Kalaycı, Ş. (Ed.), SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri, Ankara: Asil Yayın Dağıtım, 404-409.

Kırlioğlu, H. (1998). *Kalite Maliyetleri Muhasebesi*. Adapazarı: Değişim Yayınları.

Kısakürek, M. M. ve Pekcan, A. (2005). Muhasebenin Ürettiği Bilgiye Farklı Açılardan Bakışlar. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt:6, Sayı:2, ss.107-125

Kısakürek, M. ve Alpan, N. (2010). Muhasebe Meslek Etiği ve Sivas İlinde Bir Uygulama. *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 47

Koç, T. ve Demirhan, O. (2007). Önleme ve Değerlendirme Maliyetleri İle Uygunsuzluk Maliyeti Arasındaki İlişkinin Analizi. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Fen Bilimleri Dergisi*, Bahar Sayı:11

Koçel, T. (2005). *İşletme Yöneticiliği*. İstanbul: Arıkan Basım Yayın Dağıtım, Ltd. Şti.

Kolçak, M. (2013). *Meslek Etiği*. Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım, 2.Baskı.

Korkmaz, G. (2016). Kalite Maliyetlerinin Ölçümü ve Bir Şirkette Uygulanması. (Yüksek Lisans Tezi), Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Kurt, G., Okan, P. Ve Başer, F. (2010). Muhasebe Meslek Mensubu Olabilecek Öğrencilerin Meslek Etiği Konusundaki Algılama ve Eğilimlerin Belirlenmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Cilt:3, S:1, ss: 1-20

Kurtcebe, E. ve Utku, M. (2016). *Türkiye Ekonomisinde Mali Müşavirlik Mesleği ve Mesleğe Giriş Süreci*, İzmir SMMMO

Laudon, C. K., Laudon, J. P., (2011). (Çeviri Editörü: Uğur Yozgat), Yönetim Bilişim Sistemleri: Dijital İşletmeyi Yönetme, Management Information Systems: Managing the Digital Firm, 12th ed., Nobel Yayın, Ankara

Marice, J. (1998). *Institute of Chartered Accountants in England and Wales, Accountants Digest*, September

Marşap, B. (1996). Muhasebe Mesleği, Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri. *Yaklaşım Dergisi*: sayı 37 s.119

Oğan, Y. ve Özulucan, A. (2017). Doğu Karadeniz Bölgesindeki Otel İşletmelerinde Kalite Maliyet Sistemleri, Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:10, Sayı:1,ss:70-86

Oksay, S. ve Acar, O. (2005). Sigorta Sektöründe Uluslar Arası Finansal Raporlama Standartları: Kurumlar ve Standartların Özetleri. TSRŞB: Sigorta İnceleme ve Araştırma Yayınları 3. s.23-32.

Öksüz, F. (1999). Küreselleşme Çabaları Doğrultusunda Batı Ülkelerinin Muhasebe Sistemindeki Gelişmeler, 21. Yüzyıla Girerken Muhasebe Denetimi Mesleği ve Teknolojik Gelişmeler Sempozyumu, İstanbul SMMMO, s.148-149

Ömürgönülşen, M. (2008). *Kalite Maliyetlerinin Ölçümü*, MPM

Örten, R. (2003). Genel Muhasebe ve tekdüzen muhasebe sistemi uygulama örnekleri, 3. Basım, Gazi Kitabevi, Ankara

Özel, S. (2000). “Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Etik-I”, Yaklaşım Dergisi, Yıl: 8, Sayı: 91

Özenci, T.B. ve Cunbul Ö.L. (1993). *Kalite Ekonomisi*, İstanbul: Kalder Yayınları no:2

Özyürek, H. (2009). Türkiye’de Muhasebe ve Muhasebe Mesleğinin Tarihi, Muhasebecilerin İş Tatmini, Beklentileri, Karşılaşılan Sorunlar. (Yüksek Lisans Tezi) Ankara: Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Özyürek, H. (2012). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Taşınması Gereken Nitelikler”, Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, Cilt: 4, Sayı: 1, 139-148.

Parlakkaya, R. ve Tekin, A. (2002). “Tümleşik Bilgi Sistemleri ve Muhasebe Bilgi Sistemi”, I. Ulusal Bilgi, Ekonomi ve Yönetim Kongresi, Kocaeli.

Peker, R. (1998). Stajyer Genel Muhasebe El Kitabı, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları 22, İstanbul

RAO, A., P. C. LAWRENCE, I. DAMBOLENA, R. J. KOPP, J. MARTİN, F. RAFRİ, P. F. SCHLESİNGER (1996), *Total Quality Management, A Cross Functional Perspective*, Johan Wiley & Sons: U.S.A.

Raepers, N. ve Çallıalp, N. Mali Müşavirlik Mesleğinin Değeri ve Kamusal Faydası (<https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-neslihan-raepers-nilgun-callialp.pdf>)

Saban, M. ve Atalay, B. (2005) Yönetim Muhasebecileri Açısından Etik ve Etik Davranışın Önemi. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Eylül

Sarıkaya, N. (2003). Toplam Kalite Yönetimi. Sakarya: Sakarya Kitabevi

Spathis, C. Ve Constantinides, S. (2004). Enterprise resource planning systems' impact on accounting processes. *Business Process Management Journal*, 10(2), 234-247

Selvi, Y. (2002). Uluslar arası Muhasebeciler Fedarasyonunun Finansal ve Yönetim Muhasebesi Komite'sinin Sidney Toplantısından Notlar, Mali Çözüm; 58)
(<http://archive.ismmmo.org.tr>)

Sevilengül, O. (2003). Genel Muhasebe, 11.Basım, Gazi Kitabevi, Ankara

Sürmeli, F. (1995). Muhasebe Bilgi Sistemi, Birlik Ofset, Eskişehir

Şale, İ. (2001). *Adım Adım Toplam Kalite Uygulamaları*, Ankara: Seçkin Yayınevi

Şimşek, M. (2007). *Toplam Kalite Yönetimi*, İstanbul: Alfa Yayınları

Tekin, M. (2004). *Toplam Kalite Yönetimi*, Ankara: Kişisel Yayınlar

Terzi, A. (2010). Muhasebe Mesleği ve Rize'deki Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma, (Yüksek Lisans Tezi) Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Tezbaşaran, A. A. (1997). Likert Tipi Ölçek Geliştirme Kılavuzu, Ankara: Türk Psikologlar Derneği Yayınları, 2. Baskı

Tükenmez, M. ve Kutay, N. (1998). Muhasebe Eğitiminde Meslek Ahlakının Yeri ve Önemi. *Yönetim ve Ekonomi. Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi* sayı:4: 441-452.

www.turmob.org.tr
www.tdk.gov.tr
www.spk.gov.tr (06.02.2018)
www.gib.gov.tr (06.02.2018)
www.teftis.gov.tr (06.02.2018)
www.resmigazete.gov.tr (07.02.2018)
www.bagimsizdenetim.biz.tr (08.02.2018)
www.kanuntr.com (08.02.2018)
www.pergen.gov.tr (08.02.2018)
www.mevzuat.gov.tr (08.02.2018)
www.ismmmo.org.tr (08.02.2018)

Yazıcıoğlu, Y. ve Erdoğan, S. (2004). *SPSS Uygulamalı Bilimsel Araştırma Yöntemleri*. Ankara: Detay Yayıncılık

Yener, O. ve Özulucan, A. (2017). Doğu Karadeniz Bölgesindeki Otel İşletmelerinde Kalite Maliyet Sistemleri. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* Cilt:10 Sayı:1 70-86.

Yurtcan, C. (2007). Kalite Maliyetleri İçerisinde İçsel Başarısızlık Maliyetlerinin Hesaplanması, Kontrolü ve Muhasebeleştirilmesi. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yükçü, S. (1999). *Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi*. İzmir: Anadolu Matbaacılık.

Zengin, E. ve Erdal, A. (2000). Hizmet Sektöründe Toplam Kalite Yönetimi. *Journal of Qafqaz University*. Vol.III, Number I.



EK 1.

Bu araştırma Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Programı dahilinde yürütülmekte olan “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Faaliyetlerindeki Kalite Maliyetleri Üzerine Araştırma” konulu Yüksek Lisans Tezi için yapılmaktadır. Verdiğiniz bilgilerin hiçbir surette başka bir amaçla kullanılmayacağı ve 3. şahıslara verilmeyeceği teminatımız altındadır. Mali Müşavirlik mesleğinin icrasında karşılaşılabilecek kalite maliyetlerinin ortaya konulmasına ilişkin anketin doldurulmasını arz eder, katkılarınız için teşekkür ederiz.

İpek ERMETE
Yüksek Lisans Öğrencisi

Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ
Danışman

1) Cinsiyetiniz?

- ☐ Kadın
- ☐ Erkek

2) Nasıl çalışıyorsunuz?

- ☐ Bağımlı çalışıyorum.
- ☐ Bağımsız çalışıyorum.

3) Yaşınız?

- ☐ 30 ve 30’dan küçük
- ☐ 31-40
- ☐ 41-50
- ☐ 50 ve üzeri

4) Meslekte kaçınıcı yılınız?

- ☐ 0-5 yıl
- ☐ 6-10 yıl
- ☐ 11-20 yıl
- ☐ 21-30 yıl
- ☐ 30 ve üzeri

5) Eğitim durumunuz?

- ☐ Lise
- ☐ Üniversite
- ☐ Yüksek Lisans
- ☐ Doktora

5) Aylık net gelir durumunuz?

- ☐ 1000-1999 TL.
- ☐ 2000-2999 TL.
- ☐ 3000-3999 TL.
- ☐ 4000 TL. ve üzeri

6) Aylık gider durumunuz?

- ☐ 0- 1000 TL.
- ☐ 1001- 2000 TL.
- ☐ 2001- 3000 TL.
- ☐ 3000 TL. ve üzeri

	Aşağıdaki yargılara katılma düzeyinizi, 1. Kesinlikle katılıyorum. 2. Katılıyorum. 3. Ne katılıyorum, ne katılmıyorum. 4. Katılmıyorum. 5. Kesinlikle katılmıyorum. Seçeneklerinden yalnızca bir tanesine (X) koyarak belirtiniz.	1	2	3	4	5
S1	Mükelleflerime hizmet verirken hile (bilerek, kasten yapılan yanlışlık) olayına rastladım.					
S2	Hile yapan mükellef eğitim almalıdır.					
S3	Hile yapan mükellefe ilişkin cezai işlem uygulanmalıdır.					
S4	Mükellefin hile eğilimi eğitimle azaltılabilir.					
S5	Mükellefin hile eğilimi ceza ile azaltılabilir.					
S6	Mükellefin hata (istemedi yapılan yanlışlık) eğilimi eğitimle azaltılabilir.					
S7	Mükellefin hile (bilerek, kasten) eğilimi ceza ile azaltılabilir.					
S8	SMMM mesleği icra edilirken astın yaptığı bir işi üsttö kontrol etmelidir.					
S9	Beyanname ve bildirgeler verilmeden önce mükelleflerin görüşüne sunulmalıdır.					
S10	Vergi cezaları yetersiz olduğu için artırılmalıdır.					
S11	Riskli bir uygulamada ceza ile karşılaşılabilceği önceden mükellefe bildirilmelidir.					
S12	Müşavirlik hizmet sürecinde ortaya çıkan uygunsuzluklar uzun zaman alsa da düzeltilmelidir.					
S13	Mali müşavirlik hizmetinin kalitesini gözden geçirmeye ilişkin, maliyeti yüksek olsa da mali müşavirlik hizmeti üretim biriminde bir kalite denetim birimi oluşturulmalıdır.					
S14	Mali müşavir ortaya çıkabilecek cezalar nedeniyle sorumluluk sigortası yaptırılmalıdır.					

S15	Mali müşavirin hizmet seviyesi belirli seviyenin altına inmemeli, dolayısıyla sorumluluk sigortasına gerek kalmamaktadır					
S16	Mali müşavir birinci, ikinci ve üçüncü derece akrabalarına hizmet vermemelidir.					
S17	Tahakkuk eden vergi matrahı, mükellefin görüşüne sunulmalıdır.					
S18	Vergi cezaları yüksek belirlendiği için düşürülmelidir.					
S19	Müşavirlik hizmeti verilen mükellefler en geç 5. yılın sonunda başka bir müşavire devredilmelidir, rotasyon uygulanmalıdır.					
S20	Mükelleflere TÜRMOB'un belirlediği ücret tarifesinin altında hizmet verilebilmelidir.					
S21	Müşavir olarak verilen her türlü hizmet mutlaka başkası tarafından kontrol edilmelidir.					
S22	Mali müşavirlik hizmetlerinin yerine getirilmesinde çalışma sürelerinin yetersiz kalması durumunda dışarıdan hizmet satın alınabilir.					
S23	Müşavirlik hizmetlerinin kalitesi, dışarıdan bir kalite denetim grubu tarafından denetlenmelidir.					
S24	Müşavirlik hizmetlerinden memnun olmayan bir mükellef TÜRMOB tarafından belirlenen ücretten daha düşük bir ücret ödeyebilir.					
S25	Yardımcılarının yaptığı hataları düzeltmek için çok zaman harcıyorum.					
S26	Mükellefin yaptığı hataları düzeltmek için çok zaman harcıyorum.					
S27	Mali müşavir bu yıl sözleşme yapmamış olsa bile mükellefin önceki mali yıllara ilişkin sorunların çözümünde mükellefe yardımcı olmalıdır.					
S28	Mali müşavir sorumlu olduğu mükellefin ağır cezalarla karşılaşması durumunda mükelleften aldığı ücretin bir kısmını iade etmelidir.					
S29	Müşavirin sorumlu olduğu bir mükellefin büyük cezalarla karşılaşmış olması, yeni mükelleflerle yapılacak sözleşmeleri azaltması beklenen bir durumdur.					
S30	Her mükellef her ay mutlaka mali müşavir tarafından ziyaret edilmelidir.					