

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

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR FAALİYETLERİNDE
KALİTE MALİYETLERİ ÜZERİNE ARAŞTIRMA

Dilara KUŞKONMAZ

Danışman
Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ

İZMİR – 2019

YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAY SAYFASI

Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Adı ve Soyadı : Dilara KUŞKONMAZ
Öğrenci No : 2015801914
Tez Başlığı : Yeminli Mali Müşavir Faaliyetlerinde Kalite Maliyetleri Üzerine Araştırma

Savunma Tarihi : 05/11/2019
Danışmanı : Prof.Dr.Süleyman YÜKÇÜ

JÜRİ ÜYELERİ

<u>Ünvanı, Adı, Soyadı</u>	<u>Üniversitesi</u>
Prof.Dr.Süleyman YÜKÇÜ	-Dokuz Eylül Üniversitesi
Doç.Dr.Gülşah ATAĞAN	-Dokuz Eylül Üniversitesi
Dr.ğr.Üyesi Banu SARIBAY	- Türk Hava Kurumu Üniversitesi

İmza

.....

.....

.....

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

Doç. Dr. Erkan GÖKSU
Müdür V.

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Yeminli Mali Müşavir 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

....../....../2019

DİLARA KUŞKONMAZ

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Yeminli Mali Müşavir Faaliyetlerinde Kalite Maliyetleri Üzerine Araştırma Dilara KUŞKONMAZ

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalı

Muhasebe Programı

Muhasebe meslek grupları, geçmişten günümüze kadarki süreçte her zaman için önemini korumuştur. Bu çalışmada muhasebe meslek gruplarından olan yeminli mali müşavirlik mesleği, kalite ve kalitesizlik maliyetleri ele alınmıştır. Bu doğrultuda yeminli mali müşavir faaliyetlerinde kalitesizlik maliyeti üzerine bir araştırma yapılması amaçlanmıştır.

Yeminli mali müşavirlerin faaliyetlerindeki kalitesizlik maliyetleri üzerine yapılan bu çalışmada, 100 yeminli mali müşavire anket uygulanmıştır. Anket sorularına verilen cevaplar amaç doğrultusunda değerlendirilmiştir.

Araştırmada katılımcıların demografik değişkenlerine bakıldığında yeminli mali müşavirlerin çalışma şeklinin, meslekteki tecrübesinin, eğitim durumunun, aylık net geliri ve aylık giderinin kalitesizlik maliyetlerine verdiği cevapların benzer olduğu, yalnızca yaşının ve cinsiyetin ölçeğe verdiği cevapların farklı olduğu görülmüştür.

Elde edilen veriler doğrultusunda; Mükellefin hile eğilimi, cezai işlemler ile azaltılmasına ilişkin durumlara kesinlikle katılmaktadır. Erkeklerin kadın mali müşavirlerin aksine hile yapan mükellefe karşı, kadınlara göre daha katı davrandığı sonucuna varılabilmektedir. Kadın mali müşavirlerin ise hile yapan mükellefe ilişkin cezai işlem uygulanmasına kesinlikle katıldığı ve bu durumda mali müşavirlerin haklarının korunması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Kalite Maliyetleri, Kalitesizlik Maliyetleri, Muhasebe, Yeminli Mali Müşavir.



ABSTRACT

Master's Thesis

Study on the Cost of Quality in the Activities of Certified Public Accountants

Dilara KUŞKONMAZ

Dokuz Eylül University

Graduate School of Social Sciences

Department of Business Administration

Accounting Program

Accounting professions have always maintained their importance in the process from the past to the present. In this study, profession of certified public accountant which become from groups of accountant profession, quality and poor quality have been discussed. In this respect, it has been purposed to conduct research on the cost of poor quality in the activities of certified public accountants.

In this study on the costs of poor quality in the activities of certified public accountants, a questionnaire had been applied to 100 certified public accountants. The answers to given to questionnaire, had been evaluated according to the purpose.

When the demographic variables of the participants have been examined, it had been seen that the way of working of sworn financial advisers, their experience in the profession, their educational background, monthly net income and monthly expenses had been similar to the inadequate costs, only the age and gender had been different.

As result of finding; the taxpayer's propensity to cheat has been strictly in the case of criminal action. Unlike female financial advisers, it can be concluded that men behave more rigidly than women who do cheating. It had been concluded that the female financial advisors have been strictly involved in the application of the criminal procedure for the cheating taxpayer and that the rights of the financial advisors should be protected.

Keywords: Quality Costs, Poor Quality Costs, Accounting, Certified Public Accountants.



**YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR FAALİYETLERİNDE KALİTE MALİYETLERİ
ÜZERİNE ARAŞTIRMA
İÇİNDEKİLER**

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR	xi
TABLolar LİSTESİ	xii
EKLER LİSTESİ	xvii
GİRİŞ	1

**BİRİNCİ BÖLÜM
MUHASEBE MESLEĞİ VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
FAALİYETLERİ**

1.1. MUHASEBE MESLEĞİ	3
1.2. MESLEK MEVZUATI	7
1.2.1. 5786 No’lu Kanunla Meslek Yasasında Yapılan Değişiklikler	7
1.3. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ	8
1.3.1. Yeminli Mali Müşavirlerin ve Mesleğin Özellikleri	11
1.3.2. Yeminli Mali Müşavir Olabilmenin Gereklilikleri	12
1.3.3. Yeminli Mali Müşavirlerin Görev ve Sorumlulukları	13
1.3.3.1 Denetim	17
1.3.3.2. Danışmanlık	18
1.3.3.3. Tasdik	19
1.3.3.3.1 Tasdikten Doğan Sorumluluklar	22
1.3.3.3.2. Karşıt İnceleme Sorumluluğu	23

1.3.3.3. Vergi usul Kanunun 11. Maddesindeki Mütessesil sorumluluk	24
1.3.4. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Yaptırımları	25
1.3.4.1. Disiplin Yönetmeliğinin Genel Hükümleri	25
1.3.4.2. Disiplin Cezaları	27
1.3.4.3. Vergi Usul Kanununda YMM'lerin Sorumluluğu	30
1.3.4.3.1. 359. Madde Kapsamında Vergi Cezaları	31
1.3.5. Yeminli Mali Müşavirlik Faaliyetinde Ücret-Sorumluluk Dengesi	35
1.3.6. Yeminli Mali müşavirlik Mesleğinin Günümüzdeki Yeri	35
1.3.7. Türkiye'de Yeminli Mali Müşavirlik	36
1.3.7.1. Mesleki Örgütlenme	36

İKİNCİ BÖLÜM

KALİTE MALİYETLERİ

2.1. KALİTE KAVRAMI	40
2.2. KALİTEYİ OLUŞTURAN TEMEL UNSURLAR	43
2.3. KALİTE MALİYETİ	46
2.3.1. Maliyet Kavramı	47
2.3.2. Kalite Maliyetleri Ölçümü	48
2.3.3. Kalite Maliyetlerinin Sınıflandırılması	48
2.3.3.1. Önleme Maliyetleri	49
2.3.3.2. Ölçme- Değerlendirme Maliyetleri	51
2.4. KALİTESİZLİK MALİYETİ	55

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ İLE KALİTE MALİYETİ İLİŞKİSİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA

3.1. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ	58
3.1.1. Araştırmanın Amacı	58

3.1.2. Veri Toplama ve Araç Teknikleri	58
3.1.3. Araştırma Evreni ve Örneklem Seçimi	59
3.2. VERİLERİN ANALİZİ VE BULGULAR	59
3.2.1. Demografik Bulgular	59
3.2.2. Ki-Kare Analizi	68
3.2.3. Hipotez Testleri	93
 SONUÇ	 99
KAYNAKÇA	103



KISALTMALAR

İSMMMO	İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
KDV	Katma Değer Vergisi
MMMBD	Mali Müşavirler ve Muhasebeciler Birliği Derneği
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler
SSK	Sosyal Güvenlik Kurumu
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TKY	Toplam Kalite Yönetimi
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Müşavirler Odaları Birliği
VUK	Vergi Usul Kanunu
YMM	Yeminli Mali Müşavir

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Yeminli Müşavirlerin Görevleri, Kullandıkları Ölçütler ve Bilgi Kullanıcıları	s. 16
Tablo 2: Disiplin cezalarının Kalite Maliyetlerine Uyarlaması	s. 28
Tablo 3: Türkiye’deki Yeminli Mali Müşavirlere Verilen Disiplin Cezası Dağılımı	s. 32
Tablo 4: Vergi cezalarının Kalite Maliyetlerine Uyarlaması	s. 33
Tablo 5: Dönemler İtibariyle oda Sayısı, meslek mensubu sayısı	s. 39
Tablo 6: Kalite Tanımları	s. 43
Tablo 7: Kalitesizlik Riskleri ve Kalitesizlik Maliyetleri	s. 55
Tablo 8: Demografik Özellikler	s. 59
Tablo 9: Cinsiyet ile Eğitim Durumuna İlişkin Çapraz Tablo	s. 61
Tablo 10: Cinsiyet ile Yaş Düzeyine İlişkin Çapraz Tablo	s. 61
Tablo 11: Aylık Net Gelir Durumu ile Çalışma Şekline İlişkin Çapraz Tablo	s. 61
Tablo 12: Katılımcıların Yeminli Mali Müşavirlerin Kalitesizlik Maliyetleri Ölçeği Maddelerine Yönelik Verdikleri Puanlara İlişkin Frekans Dağılımları	s. 62
Tablo 13: Yeminli Mali Müşavirlerin 'Mükellefin Hata Eğilimi Ceza ile Azaltılabilir' İfadesine Verdikleri Cevabın Cinsiyet Değişkenine Göre Karşılaştırılmasına İlişkin Frekans ve Ki-Kare Testi Sonuçları	s. 69
Tablo 14: Yeminli Mali Müşavirlerin ‘Beyanname ve Bildirgeler Verilmeden Önce Mükelleflerin Görüşüne Sunulmalıdır’ İfadesine Verdikleri Cevabın Cinsiyet Değişkenine Göre Karşılaştırılmasına İlişkin Frekans ve Ki-Kare Testi Sonuçları	s. 70
Tablo 15: Yeminli Mali Müşavirlerin ‘Yeminli mali müşavirlik hizmetinin kalitesini gözden geçirmeye ilişkin, maliyeti yüksek olsa da yeminli mali müşavirlik hizmeti üretim biriminde bir kalite denetim birimi oluşturmalıdır ’ İfadesine Verdikleri Cevabın Cinsiyet Değişkenine Göre Karşılaştırılmasına İlişkin Frekans ve Ki-Kare Testi Sonuçları	s. 71
Tablo 16: Yeminli Mali Müşavirlerin ‘Yeminli mali müşavir ortaya çıkabilecek cezalar nedeniyle sorumluluk sigortası yaptırmalıdır ’ İfadesine Verdikleri Cevabın Cinsiyet Değişkenine Göre Karşılaştırılmasına İlişkin Frekans ve Ki-Kare Testi Sonuçları	s. 72

- Tablo 17:** Yeminli Mali Müşavirlerin 'Yeminli mali müşavir birinci, ikinci ve üçüncü derece akrabalarına hizmet vermemelidir ' İfadesine Verdikleri Cevabın Cinsiyet Değişkenine Göre Karşılaştırılmasına İlişkin Frekans ve Ki-Kare Testi Sonuçları s. 73
- Tablo 18:** Yeminli Mali Müşavirlerin 'Yeminli mali müşavirlik hizmeti verilen mükellefler en geç 5. yılın sonunda başka bir müşavire devredilmelidir, rotasyon uygulanmalıdır ' İfadesine Verdikleri Cevabın Cinsiyet Değişkenine Göre Karşılaştırılmasına İlişkin Frekans ve Ki-Kare Testi Sonuçları s. 74
- Tablo 19:** Yeminli Mali Müşavirlerin 'Yeminli mali müşavirlik hizmetlerinin kalitesi, dışarıdan bir kalite denetim grubu tarafından denetlenmelidir' İfadesine Verdikleri Cevabın Cinsiyet Değişkenine Göre Karşılaştırılmasına İlişkin Frekans ve Ki-Kare Testi Sonucu s. 75
- Tablo 20:** Yeminli Mali Müşavirlerin 'Mükellefin Hata Eğilimi Ceza ile Azaltılabilir' İfadesine Verdikleri Cevabın Yaş Değişkenine Göre Karşılaştırılmasına İlişkin Frekans ve Ki-Kare Testi Sonuçları s. 76
- Tablo 21:** Yeminli Mali Müşavirlerin 'Yeminli mali müşavirlik hizmetinin kalitesini gözden geçirmeye ilişkin, maliyeti yüksek olsa da yeminli mali müşavirlik hizmeti üretim biriminde bir kalite denetim birimi oluşturmalıdır ' İfadesine Verdikleri Cevabın Yaş Değişkenine Göre Karşılaştırılmasına İlişkin Frekans ve Ki-Kare Testi Sonuçları s. 77
- Tablo 22:** Yeminli Mali Müşavirlerin 'Yeminli mali müşavirin hizmet seviyesi belirli seviyenin altına inmemeli, dolayısıyla sorumluluk sigortasına gerek kalmamaktadır ' İfadesine Verdikleri Cevabın Yaş Değişkenine Göre Karşılaştırılmasına İlişkin Frekans ve Ki-Kare Testi Sonuçları s. 78
- Tablo 23:** Yeminli Mali Müşavirlerin 'Yeminli mali müşavir sorumlu olduğu mükellefin ağır cezalarla karşılaşması durumunda mükelleften aldığı ücretin bir kısmını iade etmelidir ' İfadesine Verdikleri Cevabın Yaş Değişkenine Göre Karşılaştırılmasına İlişkin Frekans ve Ki-Kare Testi Sonuçları s. 79
- Tablo 24:** Yeminli Mali Müşavirlerin 'Yeminli Mali Müşavir Mesleği İcra Edilirken Astın Yaptığı İş Üstü Kontrol Etmelidir' İfadesine Verdikleri Cevabın

Eğitim Düzeyi Değişkenine Göre Karşılaştırılmasına İlişkin Frekans ve Ki-Kare Testi Sonuçları	s. 80
Tablo 25: Yeminli Mali Müşavirlerin 'Vergi cezaları yetersiz olduğu için arttırılmalıdır' İfadesine Verdikleri Cevabın Eğitim Düzeyi Değişkenine Göre Karşılaştırılmasına İlişkin Frekans ve Ki-Kare Testi Sonuçları	s. 81
Tablo 26: Yeminli Mali Müşavirlerin 'Yeminli Mali Müşavirlik hizmetlerinden memnun olmayan bir mükellef TÜRMOB tarafından belirlenen ücretten daha düşük bir ücret ödeyebilir.' İfadesine Verdikleri Cevabın Eğitim Düzeyi Değişkenine Göre Karşılaştırılmasına İlişkin Frekans ve Ki-Kare Testi Sonuçları	s. 82
Tablo 27: Yeminli Mali Müşavirlerin 'Yeminli mali müşavir bu yıl sözleşme yapmamış olsa bile mükellefin önceki mli yıllara ilişkin sorunların çözümünde mükellefe yardımcı olmalıdır' İfadesine Verdikleri Cevabın Eğitim Düzeyi Değişkenine Göre Karşılaştırılmasına İlişkin Frekans ve Ki-Kare Testi Sonuçları	s. 83
Tablo 28: Yeminli Mali Müşavirlerin 'Mükellefin Hile Eğilimi Cezai İşlemler ile Azaltılabilir' İfadesine Verdikleri Cevabın Meslekte Geçirdiği Yıla Göre Karşılaştırılmasına Frekans ve Ki-Kare Testi Sonuçları	s. 84
Tablo 29: Yeminli Mali Müşavirlerin 'Yeminli Mali Müşavir Ortaya Çıkabilecek Cezalar Nedeniyle Sorumluluk Sigortası Yaptırılmalıdır' İfadesine Verdikleri Cevabın Meslekte Geçirdiği Yıla Göre Karşılaştırılmasına Frekans ve Ki-Kare Testi Sonuçları	s. 85
Tablo 30: Yeminli Mali Müşavirlerin 'Yeminli Mali Müşavirin hizmet seviyesi belirli seviyenin altına inmemeli, dolayısıyla sorumluluk sigortasına gerek kalmamaktadır ' İfadesine Verdikleri Cevabın Meslekte Geçirdiği Yıla Göre Karşılaştırılmasına Frekans ve Ki-Kare Testi Sonuçları	s. 86
Tablo 31: Yeminli Mali Müşavirlerin 'Mükellefin hata eğilimi ceza ile azaltılabilir ' İfadesine Verdikleri Cevabın Meslekte Geçirdiği Yıla Göre Karşılaştırılmasına Frekans ve Ki-Kare Testi Sonuçları	s. 87
Tablo 32: Yeminli Mali Müşavirlerin 'Mükelleflerime hizmet verirken hile olayına rastlamadım ' İfadesine Verdikleri Cevabın Çalışma Şekline Göre Karşılaştırılmasına Frekans ve Ki-Kare Testi Sonuçları	s. 88

Tablo 33: Yeminli Mali Müşavirlerin 'Beyanname ve bildirgeler verilmeden önce mükelleflerin görüşüne sunulmalıdır ' İfadesine Verdikleri Cevabın Çalışma Şekline Göre Karşılaştırılmasına Frekans ve Ki-Kare Testi Sonuçları	s. 89
Tablo 34: Yeminli Mali Müşavirlerin 'Yeminli mali müşavirlik hizmeti verilen mükellefler en geç 5. Yılın sonunda başka bir müşavire devredilmelidir, rotasyon uygulanmalıdır' İfadesine Verdikleri Cevabın Çalışma Şekline Göre Karşılaştırılmasına Frekans ve Ki-Kare Testi Sonuçları	s. 90
Tablo 35: Yeminli Mali Müşavirlerin 'Yeminli mali müşavirlik hizmetlerinin yerine getirilmesinde çalışma sürelerinin yetersiz kalması durumunda dışarıdan hizmet satın alınabilir' İfadesine Verdikleri Cevabın Çalışma Şekline Göre Karşılaştırılmasına Frekans ve Ki-Kare	s. 91
Tablo 36: Yeminli Mali Müşavirlerin 'Yardımcılarının yaptığı hataları düzeltmek için çok zaman harcıyorum' İfadesine Verdikleri Cevabın Çalışma Şekline Göre Karşılaştırılmasına Frekans ve Ki-Kare Analizi Sonuçları	s. 92
Tablo 37: Yeminli Mali Müşavirlerin 'Yeminli mali müşavirin sorumlu olduğu bir mükellefin büyük cezalarla karşılaşmış olması, yeni mükelleflerle yapılacak sözleşmeleri azaltması beklenen bir durumdur' İfadesine Verdikleri Cevabın Çalışma Şekline Göre Karşılaştırılmasına Frekans ve Ki-Kare Analizi Sonuçları	s. 93
Tablo 38: Mann-Whitney U Testi Sonuçları	s. 94
Tablo 39: Mann-Whitney U Testi Sonuçları	s. 95
Tablo 40: Kruskal-Wallis Testi Sonuçları	s. 95
Tablo 41: Kruskal-Wallis Testi Sonucu	s. 96
Tablo 42: Kruskal-Wallis Testi Sonucu	s. 97
Tablo 43: Kruskal-Wallis Testi Sonucu	s. 98

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Muhasebe Kuramı ve Muhasebe Bilgisi	s. 5
Şekil 2: Vergileme Alanındaki İlişkiler Döngüsü	s. 15
Şekil 3: Türkiye Muhasebe Meslek Mensuplarının Disiplin Süreci	s. 26
Şekil 4: Vergi Usul Kanununda YMM’lerin Sorumluluğu	s. 31
Şekil 5: Kalite Anlayışının Evrimi	s. 42
Şekil 6: Kalite Maliyetlerinin Sınıflandırılması	s. 49



EKLER LİSTESİ

EK 1: Araştırmada Kullanılan Anket Formu

ek s.1



GİRİŞ

Geçmişten günümüze kadarki süreçte muhasebe mesleği incelendiğinde öneminin gün geçtikçe artış gösterdiği görülmektedir. Çalışmanın birinci bölümünde muhasebe mesleği, mesleğin özellikleri ve yeminli mali müşavirlik faaliyetlerine yer verilmiştir. Bu doğrultuda ele alınan meslek kavramı, bir bireyin yaşamını idame edebilmesi için kendi seçtiği iş veya düşünce alanı ya da üretim alanında verimli olabilmek suretiyle çalışan ve bu şekilde yaşam gereksinimlerine destek olabilecek kazancı sağlayan bir alanda iş icra etmenin somut biçimidir. Bir iş alanının meslek olarak tanımlanabilmesi için birtakım niteliklere sahip olması gerekmektedir. Bu özellikler; sürekli olarak gelişim ve değişim gösteren bilgi yapısını kapsaması, pratikte gerçekleşen problemlerin ortadan kaldırılmasında mesleki yargının devreye girebilmesi, kamu faydasına hizmet verecek mesleki bir sorumluluk taşıması gibi üç nitelikten oluşmaktadır.

Bu doğrultuda işletmelerde yönetimin iyi bir şekilde yürütülebilmesi adına da oldukça önemli görülen muhasebe mesleği incelendiğinde işletmeler, genel, özel veya resmi kuruluşların tümünün muhasebeye gereksinim duydukları görülmektedir. Bütün kurum ve kuruluşların geleceğe yönelik mali durumlarıyla ilgili kararların verilmesi için söz konusu işletmelerin mali durumlarının ne olduğu konusunda bilgi sahibi olunması gerekliliği söz konusu olmaktadır.

Bunun yanı sıra günümüzde etik değerlerin iş yaşamı ile beraber ele alınması gerekliliği de ortaya çıkmıştır. Bu doğrultuda dikkate alınması gereken bir diğer kavram da meslek etiği olmuştur. Meslek etiği, iş yaşamındaki tutumlara yön veren, onlara rehberlik yapan etik ilkeler ve standartların toplamı olarak nitelendirilmektedir. Muhasebe meslek gruplarından olan, yasalar doğrultusunda belirtilen nitelikleri taşıyan, hedef ve kapsamında bulunan işlemleri, belirlenen süre içerisinde yerine getirme durumunda olan, sözleşme sonucunda ortaya çıkan sorumlulukları, sözleşmede yer almak suretiyle; sözleşme hedef ve kapsamı doğrultusunda yasal olarak değerlendirme yükümlülüğü olan yeminli mali müşavirlik mesleği ele alınmıştır. Mesleğin tanımı yapılmış, mesleğin tarihi gelişimi, mesleğin standartları, özellikleri ve mesleğin gerekliliği hukuki kapsamda açıklanmıştır. Bunun yanı sıra

yeminli mali müşavirlik açısından kalite ve kalitesizlik maliyetleri incelenmiş ve kalite maliyetlerinin sınıflandırılması meslek kapsamında değerlendirilmiştir.

İkinci bölümde; geleneksel anlamda kalite güvence sistemine ilişkin yönetim maliyetleri şeklinde tanımlanan kalite maliyetlerinin, kalite sisteminin tasarlanması, uygulanması, korunması ve geliştirilmesi sonucunda gerçekleşen maliyetler şeklinde ifade edildiği konusuna değinilmiştir. Ortaya çıkabilecek hataların önlenmesi suretiyle gerçekleştirilen faaliyetlerin, planlı kalite muayenelerinin ve ürünün üretiminin gerçekleştiği süreçte yada müşteriye teslim edilmesinin ardından farkına varılan hatalar sonucunda gerçekleşen maliyetler şeklinde de ifade edilen kalite ve kalitesizlik maliyetleri detaylı şekilde açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde ise yeminli mali müşavirlerin faaliyetlerindeki kalite maliyetleri üzerine yapılan bu araştırmada, 100 yeminli mali müşavirlere yönelik ölçekte yer alan maddeler yorumlanarak çıkan sonuçlar değerlendirilmiştir.

Bu çalışmanın amacı, yeminli mali müşavirlik hizmeti sunan kişilerin ortaya koydukları faaliyetlerde ve almış oldukları kararlar birçok risk ve tehdit içermektedir. Bu bağlamda karşılaşılabilecek riskler adına muhasebe mesleğini icra eden kişiler birçok önleyici faaliyette bulunabilirler. Ancak bu faaliyetlere rağmen birçok risk ve tehdit durumları ile karşı karşıya kalındığında ise bunların ölçülmesi- değerlendirilmesini bu meslekte kalite maliyetleri olarak ifade edebiliriz.

Bu çalışmada, yeminli mali müşavir meslek mensuplarının kalite maliyetleri farkındalık düzeyi ortaya konmayı hedeflenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEĞİ VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR FAALİYETLERİ

1.1. MUHASEBE MESLEĞİ

Meslek, bir bireyin yaşamını idame edebilmesi için kendi seçtiği iş veya düşünce alanı ya da üretim alanında verimli olabilmek suretiyle çalışan ve bu şekilde yaşam gereksinimlerine destek olabilecek geliri elde edeceği bir alanda iş icra etmenin somut biçimini gösteren bir kavramdır.(Burchell,1980:15) İşletmelerde kullanılan bilgilerin bir anlam ifade edebilmeleri için işletme içerisinde aktarımının yapılması ve paylaşılması gereklidir(Laudon ve Laudon ,2011) Bir iş alanının meslek olarak tanımlanabilmesi için bazı nitelikleri taşıması gerekmektedir. Muhasebe düzenli işleyen bir sistemdir. Bu bilgi sisteminin amacı ise iç ve dış tüm bilgi kullanıcılarına muhasebe bilgisini sağlamaktır.Bunu sağlamak için yapılan günlük faaliyetlerin desteklenmesi, bilgi sürecinde iç karar alıcılar tarafından alınan kararları desteklemek ve yönetme ile ilgili yasal sorumlulukları yerine getirmesi gereklidir(Spathis ve Constantinidies,2004:236-237). Bu özellikler; sürekli olarak gelişim ve değişim gösteren bilgi yapısını kapsamı, pratikte gerçekleşen problemlerin ortadan kaldırılmasında mesleki yargının devreye girebilmesi, kamu faydasına hizmet verecek mesleki bir sorumluluk taşıması gibi üç nitelikten oluşmaktadır. Muhasebe mesleği, bu üç özellik çerçevesinde irdelendiğinde şu şekilde bir değerlendirme yapma olanağı vardır (Kaya ve Yanık, 2011: 294):

- Muhasebe mesleği, hem teknolojik ilerlemelerin hem de yasal değişikliklerinin kapsamında daimi bir şekilde menfaat taraflarına yeni bilgiler sunmaktır.
- Muhasebe mesleği, diğer pek çok meslek gruplarına nazaran uygulama niteliğinin daha fazla olduğu bir meslektir. Bundan dolayı mesleği icra eden bireyler, çalışmalarını gerçekleştirirken, ortaya çıkan problemlerin giderilmesinde muhasebe ilkelerinde ya da standartları bünyesinde bulunan düzenlemelerin ekseninde mesleki yargıları doğrultusunda karar alıp, gerçekleştirmektedirler.

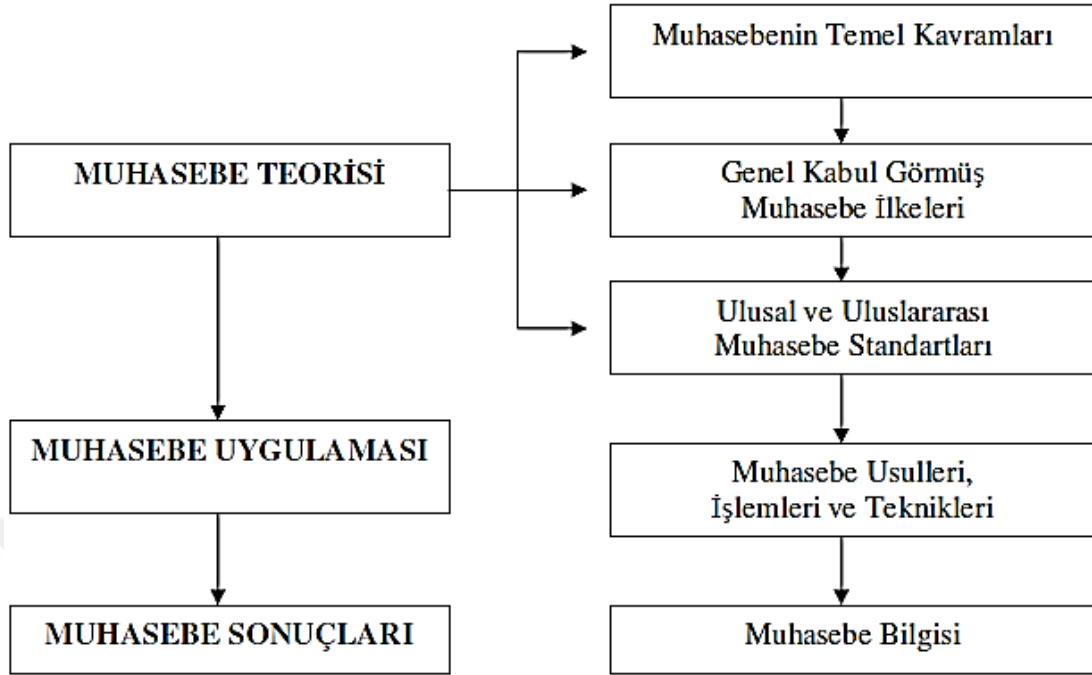
- Muhasebe mesleğinin ortaya koyduğu bilgiler gerek bireysel yatırımcıların gerekse toplumun geniş çaplı menfaat grubuna hizmet etmektedirler. Billhassa muhasebe etkinliklerini yönlendiren kavramlardan “sosyal sorumluluk” kavramı, mesleği icra eden bireylere, kamunun faydası için hizmet etme sorumluluğu vermektedir.

Bununla birlikte muhasebe esasen değişim süreçleriyle, benzer özellikte parayla değeri belirlenebilen ekonomik olayların temelini oluşturmaktadır. İşletmelerde meydana gelen bazı olaylar, değişim işlemi olmasalar bile işletmeye etki ettikleri için muhasebe bünyesinde değerlendirilmektedir. (Tam,1998:86) Buna benzer değerlendirmelere örnek vermek gerekirse, faiz tahakkuku, kimi varlıkların zarar görmesi, giderlerin zamanında gerçekleştirilmemesi gibi durumlar işletme üzerinde etkili olan ekonomik durumlardır ve muhasebenin bünyesinde bulunan konular içinde yer almaktadır. Bundan dolayı muhasebenin hedefi, işletmede gerçekleşen bütün durumları parasal olarak ölçmek ve farklı ekonomik kararlarla ilişkin bilgi sunmak olduğu söylenmektedir. Söz konusu ifadeler doğrultusunda muhasebenin sadece verileri kayıt altına alma veya veri sunma işlemlerini gerçekleştirmediği barizdir. Muhasebe, şu üç hizmeti sunmaktadır:

- Defter Tutma
- Asıl Muhasebe
- Kayıtların Denetimi ve Onayı

Şekil 1’de muhasebe kuramı ve muhasebe bilgisi ilişkileri verilmiştir.

Şekil 1: Muhasebe Kuramı ve Muhasebe Bilgisi



Kaynak: Kurtcebe, 2008: 29.

Bununla birlikte işletmelerde yönetimin iyi bir şekilde yürütülebilmesi adına da oldukça önemli görülmektedir. Bu doğrultuda bakıldığında işletmeler, genel, özel veya resmi kuruluşların tümü muhasebeye gereksinim duymaktadırlar. Bütün kurum ve kuruluşların geleceğe yönelik mali durumlarıyla ilgili kararların verilmesi için söz konusu işletmelerin mali durumlarının ne olduğu konusunda bilgi sahibi olunmalıdır. İşletmelerin gerçekleştirdikleri işlemlerini kontrol etme ve düzenleme gibi işleri yapmaları işletmenin ileriki zamanlarda karşı karşıya kalabileceği olası sorunları dikkate alınması gereken işlemler yalnızca muhasebe vasıtasıyla gerçekleştirilebilir. Bununla birlikte, işletme yöneticilerinin uygun kararlar verebilmesi muhasebeden temin ettiği gerçekçi ve güvenilir raporlar aracılığıyla sağlanır. İşletmelerin durumlarının iyi veya kötü olduğu konusundaki bilgi, muhasebelerin verdiği bilgiler aracılığı ile edinilir. İşletmelerin yöneticileri, muhasebeden temin ettikleri bilgileri analiz edip, yorumlayarak bir sonuca varmaktadırlar.

Günümüzde teknolojinin hızla ilerlemesi sonucunda muhasebe sistemlerindeki gelişmeler de giderek artmaktadır. Elektronik ticaret (e-commerce) ve elektronik işletme (e-business) kavramlarının ön plana çıkmasıyla önemi giderek artan bu anlayış, işletmenin bütün fonksiyonlarını etkilemektedir. Parasal ve benzeri

işlemlerin anlık olarak online şekilde gerçekleşmesiyle beraber, entelektüel sermaye ve bilgi, internet, network ağları, globalleşme gibi oluşumlarla açıklanan yeni ekonomi, eskisinden daha farklı piyasa ve endüstri kuruluşlarıyla büyümüştür (Asaro,2000, s.257-290.)

Ekonomik döngüde muhasebeden istenen; finansal tabloların, varlık ve yükümlülükler kapsamında yer alan tüm kalemleri içermesi ve bu hususlar dahilinde alınan kararları destekleyecek bilgileri kullanıcılara en hızlı şekilde temin etmesidir (Gürdal,2004, s.88).

Bilgi teknolojilerindeki hızlı gelişmelere paralel olarak muhasebe mesleğinin yapısı ve işlevleri de değişmiş, söz konusu işlevler çok farklı boyutlar kazanmıştır. Teknolojide yaşanan gelişmeler sayesinde zaman ve mekan boyutları hızlı bir şekilde aşılmış, bu sayede muhasebeciler için önemli olan bu kısıtların ortadan kalkması sağlanmıştır (Durukan,2002,s.291.)

Yukarıdaki bilgiler ışığında teknolojik gelişmelerin sayesinde ülkemizde yeni muhasebe düzeni; yeni Türk Ticaret Kanunu ile UFRS ve Basel Kriterleri temelleri üzerine kurulmuştur. Bu yeni sistem, finansal raporlama, denetim ve diğer alanlara yapılan düzenlemeler sayesinde “*standartlar dünyası*”na dönüşecektir.

Günümüzde yaşanan teknolojik gelişmelerle birlikte; fiziki evraka dayalı ve manuel işlenen muhasebe giderek geçmişte kalmaktadır. Günlük yapılan muhasebesel işlemler entegrasyonlar aracılığı ile artık çok daha kolay şekilde yürütülmektedir. Banka veya ödeme sistemleri, elektronik fatura, bunların dışında diğer programlardan gelen veriler ve daha birçok işlem tam entegre şekilde çalışmaktadır. Çalışanlar ise sistemin takibinden sorumlu olup işlem başlangıçları ile ilgilenmektedirler. Sorumlu kişiler, mobil uygulamaları ile dahi her an her bulundukları yerden sistemi kullanım imkanı bulmaktadırlar.

ERP (Kurumsal Kaynak Planlama) sistemleri hızla büyük şirketler tarafından popüler olmaktadır. Bu sistemleri kullanan yazılım paketleridir. Bir kuruluşun bilgisinin çeşitli birimlerini entegre etmek için ilişkisel veritabanı teknolojisi sistemini oluşturmaktadır. ERP sistemleri birkaç ayrı, ancak entegre olabilen entegre modüller sağlar ve herhangi bir organizasyon için paket olarak kurulmuştur. (Scapens ve Jazayeri 1998). Öncelerde , ERP sistemleri çoğunluklu olarak büyük ölçekli firmalar tarafından kullanılmakla birlikte günümüzde küçük ölçekli firmaların

da işlemlerinde kusursuz bir entegrasyona ihtiyaç duymalarıyla beraber onlar tarafından da kullanılmaktadır. ERP sistemlerinin mükemmel iş yapma becerisi yeteneği sayesinde müşteri hizmetlerini iyileştirmek olağanüstü başarı ve popülerliğin temel nedenlerinden biri haline getirmiştir.(Gibbs 1997). Bu sistemlerde kurulacak veri tabanları da önemli bir faktörü oluşturmaktadır.Çünkü seçilen dijital sistem, verimli bir şekilde uygulanması zaman ve hız bakımından önemli fayda sağlamaktadır. (Dance 1996).

Yukarıdaki bilgiler doğrultusunda çağımızda dijital sistemlerin hızla gelişimi muhasebe mesleği için de“Dijital Muhasebe”yi bir bakıma zorunlu hale getirmiştir. Yaşanan teknolojik gelişmelerle birlikte günümüzde yapılan entegrasyonlar aracılığı ile ;muhasebesel işlemlerin gerçekleşme sürelerinde ciddi kazanç sağlanmakta ve bu da beraberinde iş gücü verimliliği ve işlemler yapılırken doğabilecek hataların en aza indirgenmesi sağlanmaktadır. Ancak meslek mensuplarının olası yaşayabilecekleri uyumsuzluk, sistemde hata yapma çekincesi ve dijital sistemleri verimsiz kullanma gibi muhtemel sıkıntıları önleyebilmek için ise TÜRMOB’un bu konuda gerekli bütçe ayırıp uygun eğitim planlamalarını geliştirmesi gerekmektedir. Bunları dışında dijital sistemlerin kullanımı ile birlikte ödeme sistemleri entegrasyonları ile ödeme ve tahsilat süreçlerinin hızlanması da sağlanmış olup; muhasebesel raporlamaların oldukça hızlı ve verimli şekilde ilerlemesi sağlanmaktadır.Her şeyden önemlisi, dijital muhasebenin kullanımının yaygınlaşması ile birlikte kağıt israfı azaldığı için ekolojik dengeye katkı sağlamaktadır.

1.2. MESLEK MEVZUATI

1.2.1. 5786 No’lu Kanunla Meslek Yasasında Yapılan Değişiklikler

31 Temmuz 2008 tarihinde yürürlüğe giren 5786 No’lu Kanun ile “*Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu*” nun ismi “*Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu*” olarak değişmiştir. Bu kanun ile serbest muhasebecilik ortadan kalkmış, bunun yerine söz konusu kişilere “*Mesleki Uyum Eğitimi ve Özel Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik sınavı*” ile serbest muhasebeci mali müşavirliğe geçiş

hakkı tanınmıştır. Bu bağlamda 3568 No’lu Kanundaki üç unvan, 5786 No’lu Kanunda yapılan değişiklik ile ikiye düşmüştür (Erkan ve Yenigün, 2015: 221).

1.3. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ

Yeminli mali müşavirler ile alakalı yasalar irdelendiğinde, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler” için gereken şartlar ve yetkilerle birlikte tasdik süreçlerindeki işlemleri gerçekleştirenlere yeminli mali müşavir denmektedir. Yeminli mali müşavir, yasalar doğrultusunda belirtilen nitelikleri taşıyan, hedef ve kapsamında bulunan işlemleri, belirlenen süre içerisinde yerine getirme durumunda olan, sözleşme sonucunda ortaya çıkan sorumlulukları, sözleşmede yer almak kaydıyla; sözleşme hedef ve kapsamı doğrultusunda yasal olarak değerlendirme yükümlülüğü olan kişilerdir. Bununla birlikte mükellefin faydasını koruma sorumluluğu güden, işlem sürecinde çalışmalarında gereken mesleki çabayı gösterme sorumluluğu temel olan, vergi mükellefleri ve devlet arasındaki çıkarları dengeli bir şekilde yürüten, hatasız, eksiksiz ve belirlenen süre diliminde bir gerekli raporu düzenleme yükümlülüğü olan kişilerdir.

Türkiye’de yeminli mali müşavirliğin 3568 sayılı kanunla yasallaştırılmasından önce, isteyen herkes herhangi bir sınava girmeden ve belgeye ihtiyacı olamadan kayıt tutabilmekte ve müşavirlik yapabilmekteydi. Bu durumun yasallaştırılması için TBMM’ye birçok yasa teklifi verilmiş olsa da 1989 yılına kadar bu konuda herhangi bir gelişme yaşanmamıştır. Daha sonra yasanın kabul edilmesiyle birlikte “3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” 1989 yılında yürürlüğe girmiştir. “20194 sayılı Resmi gazete”de yayımlanan söz konusu kanun ile birlikte toplumun ekonomik ve sosyal hayatını etkileyen vergilenebilir gelirlerin beyan edilebilmesi için yapılan yeminli mali müşavirlik mesleği ortaya çıkmıştır.

3568 sayılı kanunun 2b maddesine göre;

- “Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak”.

- “Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak”.
- “Bunların yanı sıra Kanunu’nun 12. maddesine göre çıkarılan YMM’lerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği çerçevesinde tasdik işlemlerini yapmak”, yeminli mali müşavirlerin görev tanımını oluşturmaktadır.

Yeminli mali müşavirler, yukarıda geçen maddelerin ilk iki fıkrasında belirtilen görevleri Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) ile birlikte yürütebilmektedirler. Yalnızca son maddede yer alan tasdik ile ilgili görev yeminli mali müşavirler tarafınca yürütülebilmektedir. Bunun yanı sıra yeminli mali müşavirlerin resmi kayıtların dışında defter tutmaları, muhasebe bürosu açmaları ya da bu tür bürolara ortak olmaları yasaklanmıştır. Bu bakımdan yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusunu “mükelleflerin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümlerine, muhasebe prensiplerine ve muhasebe standartlarına uygunluk ve doğruluğunu, hesaplarının denetim standartları doğrultusunda incelendiğini tasdik etmek, Maliye Bakanlığı ve resmi taraflarca verilen görevleri yerine getirmek” oluşturmaktadır.

Yeminli mali müşavir, muhasebe kurallarını, gerçekleri ve yasalara uygunluğu göz önünde bulundurarak işletmelerin mali, ekonomik ve hukuki durumları ile ilgili vergiye ilişkin işlemleri incelemekle sorumlu kişidir. Gerek duyulduğu zamanda ise görüşlerini tarafsız bir şekilde ilgililerle paylaşabilir. Bu kişiler aynı zamanda şirketlerin finansal tablolarının doğruluğunu ve güvenilirliğini tasdik etme yetkisine de sahiptir. Yeminli mali müşavirlerin çalışma yaptıkları süreçte kanıt ve bilgilerin toplanması, işlenmesi ve değerlendirilmesi, değerlendirme sonuçlarına göre bir denetim görüşüne ulaşılması ve bu görüşün tasdik raporu ile ilgili yerlere iletilmesi şeklinde ilerleyerek sonuçta planlı, anlamlı ve bilimsel bilgiye ulaşarak bu doğrultuda karar verirler (Ayotuz, 2016: 53).

Yeminli mali müşavirler, oldukça karmaşık özellikteki vergi dairesinin oldukça zaman alan denetim ve inceleme ile ilgili görevlerini de üstlenerek vergi dairesinin yükünü azaltmaktadır. Böylelikle denetim ve incelemenin kapsamı

genişletilmiş aynı zamanda da vergi denetiminde etkinlik sağlanmaktadır. Bu görevlerin yanı sıra vergi mükelleflerinin gerçek gelirlerinin beyanını sağlamaları da yeminli mali müşavirlerin görevleri arasında yer almaktadır. Mükelleflerin yaptığı hataların anında düzeltilmesi gerektiğinden, yeminli mali müşavirler vergi denetimi ile muhasebe denetimini birlikte yapmak durumdadır. Vergi mevzuatına ters düşen durumların tespiti durumunda söz konusu durumun mükellef tarafından düzeltilmesi istenmekte; mükellefler tarafından düzeltilmemesi durumunda ise, bu aykırılıklarla beraber karşıt inceleme sırasında, şahsında vergi incelemesi yapılan mükelleflerle ilgili olarak tespit edilen vergi mevzuatına aykırı hususlar, tasdik raporlarında ayrıca belirtilmektedir (Yılmaz, 2007: 80).

Bununla birlikte yeminli mali müşavirler, tam tasdik ve katma değer vergisi iadesine dair tasdiklerde kullanılan belge ve faturaların gerçekliği ile söz konusu belgelerde gösterilen KDV'nin vergi dairelerine yatırıldığına dair "karşıt inceleme" yapmaktadırlar. Yeminli mali müşavirleri işletmelere herhangi bir malın ve bu malların fatura üzerinde gösterilen KDV'nin vergi dairelerine yatırıldığına dair de bir araştırma çalışması gerçekleştirmekle yükümlüdürler. Bu nedenle fatura oluşturan firmanın yeminli mali müşaviri tarafından bilgilendirilmesi zorunlu kılınırken; zamanla vergi ve idare mahkemeleri yeminli mali müşavirlerin böyle bir bilgilendirme yapmak zorunda olmadığını belirtmiştir. Bu bağlamda yeminli mali müşavirler, mükelleflerinin aldıkları faturaların gerçek olup olmadığını ve söz konusu malların işletmeye girdiğini araştırmak suretiyle sorumluluk almak zorunda kalmamışlardır (Erol, 2008: 234).

Yeminli mali müşavirlik, vergilendirilebilir gelirlerin anlaşılması ve vergi yönetimine yardımcı olması bakımından önem taşımaktadır. Bu kapsamda bir yeminli mali müşavir ile muhasebeci bazı benzerlikler göstermektedir ancak iki mesleğin birbirine karıştırılmaması için belirli noktalar açıklanmalıdır. Bir muhasebeci yeminli mali müşavirin tüm işlerini yapamaz ancak bir yeminli mali müşavir bir muhasebecinin tüm işlerini yapabilir. Tüm bunlarla birlikte yeminli mali müşavir, kesin hesaplamalar, raporlamalar ve denetim hizmeti de yapmaktadırlar. Bir kişinin yeminli mali müşavir olabilmesi için birçok eğitimden ve sınavdan geçmesi gerekli; bununla birlikte belirli lisanslara sahip olması gerekmektedir.

Bu bilgiler ışığında profesyonel bir danışman olan yeminli mali müşavirler aynı zamanda bağımsız ve objektif de olmalıdırlar. Yeminli mali müşavirin müşterilerine vermiş olduğu hizmet, sahip olunan bilgi ve deneyim sayesinde muhasebeciden çok daha fazladır.

1.3.1. Yeminli Mali Müşavirlerin ve Mesleğin Özellikleri

Yeminli mali müşavirlik mesleğine dair genel nitelikler şu şekilde verilmektedir:

- Yeminli mali müşavirlik mesleğinin kanuni yapılandırılması, evrensel denetim kanun yapısına erişememiştir.
- Bağımsız bir yapılanma kazanamamıştır ve merkezi otoritenin kontrolü altında varlığını sürdürmektedir.
- Sorumlu olduğu denetim işlevi, farklı niteliklerden ötürü “vergi denetimini” merkez almıştır.
- Sorumluluklarının bir sınırı yoktur.
- Söz konusu sorumluluklarının yerine getirilmemesi durumunda gerçekleşecek sonuçlar komplike bir yapıya sahiptir.
- Sorumluluklarının tayininde genel olarak eşitlik ilkelerinden çok fazla sapmaya uğramıştır.
- Sorumluluklarının tayin edilmesi sürecinde birden çok meslek ve kamu örgütü görev almıştır.
- Sorumluluklarının tayininde objektif unsurlardan çok subjektif unsurlar yer almıştır.

Yeminli mali müşavirlerin, mesleklerinin gerektirdiği bazı nitelikler bulunmaktadır. Bu özellikler daha çok manevi olarak nitelendirilebilmektedir. Söz konusu bu nitelikler şu şekilde verilebilmektedir.

- Farklı bakış açılarına sahip olma
- İş ve mesleki etik sahibi olma
- Pratiklik
- Kolay algılayış ve anlayış sahibi olma
- Analitik düşünme ve araştırma yetisine sahip olma

- İdealist, güvenilir ve dürüst olma
- Objektif olma
- Bağımsız olma
- Sabırlı olma

1.3.2. Yeminli Mali Müşavir Olabilmenin Gereklilikleri

Yeminli mali müşavir olunabilmesi için yasa gereği özel ve genel bazı şartlara sahip olunması şart koşulmuştur. 3568 Sayılı Kanunun 4. Maddesi kapsamında yeminli mali müşavir olabilmenin genel şartları şunlardır:

- a) “T.C. vatandaşı olmak (yabancı serbest muhasebeci mali müşavirler hakkındaki hüküm saklıdır)”,
- b) “Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak”,
- c) “Kamu haklarından mahrum bulunmamak”,
- d) “Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûm olmamak”.
- e) “Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak”,
- f) “Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak”.

3568 Sayılı Kanunun 5. maddesine göre yeminli mali müşavir olabilmenin özel şartları ise şu şekilde belirtilmiştir;

- a) “Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkra da belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak”.
- b) En az 10 yıl Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik yapmak

c) Yeminli Mali Müşavirlik sınavını kazanmış olmak

Belirtilen bu şartların yanı sıra yeminli mali müşavir ruhsatını almış olmak gerekmektedir (Özer, 2018: 57). Tüm bu şartları yerine getirerek yeminli mali müşavirlik mesleğini yapmaya hak kazanan kişiler görevlerine başlamadan önce “Asliye Ticaret Mahkemesinde 3568 sayılı kanunun 11. Maddesi” uyarınca yemin etmeleri gerekmektedir. Bu yemin “Yeminli mali müşavirlik mesleğinin, bir kamu hizmeti olduğunu bilerek, Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına, mesleki kurallara ve meslek ahlakına uyacağıma, mesleğimi tam bir bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlükle yerine getireceğime, üzerime aldığım işleri dikkat ve özenle yapacağıma, namusum ve şerefim üzerine yemin ederim” şeklindedir.

Yeminli mali müşavirlerin söz konusu yemini etmelerinin yanı sıra bu yemine ne derece bağlı kalabildikleri de önemli bir noktadır. Yeminli mali müşavirlerin, mesleki bağımsızlık anlayışı adı altında, sorumluluk anlayışlarını gerçekleştiren denetim sürecinde mükelleflerin çıkarları doğrultusunda kullanmamaları ve fakat aynı zamanda bunu göz ardı da etmemeleri gerekmektedir. Bu bağlamda bakıldığında yeminli mali müşavirlerin mükellef tarafından terci edilmesi ve tasdik süreçleriyle ilgilenmesi için yine mükellef tarafından ücretinin ödenmesi, yeminli mali müşavirin tamamen objektif bir şekilde bağımsız olarak hareket etmesini de önleyebilmektedir (Ertürk, 2007: 67).

1.3.3. Yeminli Mali Müşavirlerin Görev ve Sorumlulukları

Yeminli mali müşavirler, vergi mükelleflerinin vergi matrahları ile ilgili durumlarda tasdik işlemlerini gerçekleştirerek, mükelleflerin vergi matrahlarına dair teminatı Maliye Bakanlığı'na vermektedirler. Kanunun 12/1. maddesinde:

“Yeminli Mali Müşavirler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik ederler”

ibaresi bulunmaktadır. 12/4. maddesinde ise;

“Yeminli Mali Müşavirler yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere,

ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilen cezalardan mükelleflerle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar”

ibaresi yer almaktadır (Erol, 2008: 234).

Bununla birlikte 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Milli Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik kanununda “Batı ülkelerindeki meslek gruplarına benzer yeminli mali müşavirlik, serbest muhasebecilik ve serbest muhasebeci mali müşavirlik mesleklerinin, Maliye Bakanlığı’nın vergi denetimi alanındaki sorumluluklarını hafifleteceği, Türk Vergi Sistemi’nin bozulmasına engel olacağı, vergicilik ve işletmecilik alanında güven ve etik öğelerinin gelişmesini sağlayacağını, vergi yasalarının yürütülmesinde ortaya çıkacak uyuşmazlıkları azaltacağı gerekçesiyle, Türkiye’ye getirilmek istenmiştir. Kamu bünyesinde gerçekleştirilen vergi denetimi, kamu bünyesinden çıkarak muhasebe meslek gruplarının sorumluluğu altına girmesi sağlanmış fakat bu meslek gruplarının da merkezi otoritenin kontrolü altında olması sağlanmıştır. Aynı zamanda yine merkezi otorite tarafından denetlenen odalara bağlı kişi ve kurumların da vergi denetimi yapmalarına imkan verilmiştir. Kanun genel gerekçesinde de değinildiği üzere yeminli mali müşavirlik ve diğer benzer meslekler Maliye Bakanlığı’nın ağır yükünü azaltmak adına ortaya çıkarılmıştır (Yetkiner, 2002: 1).

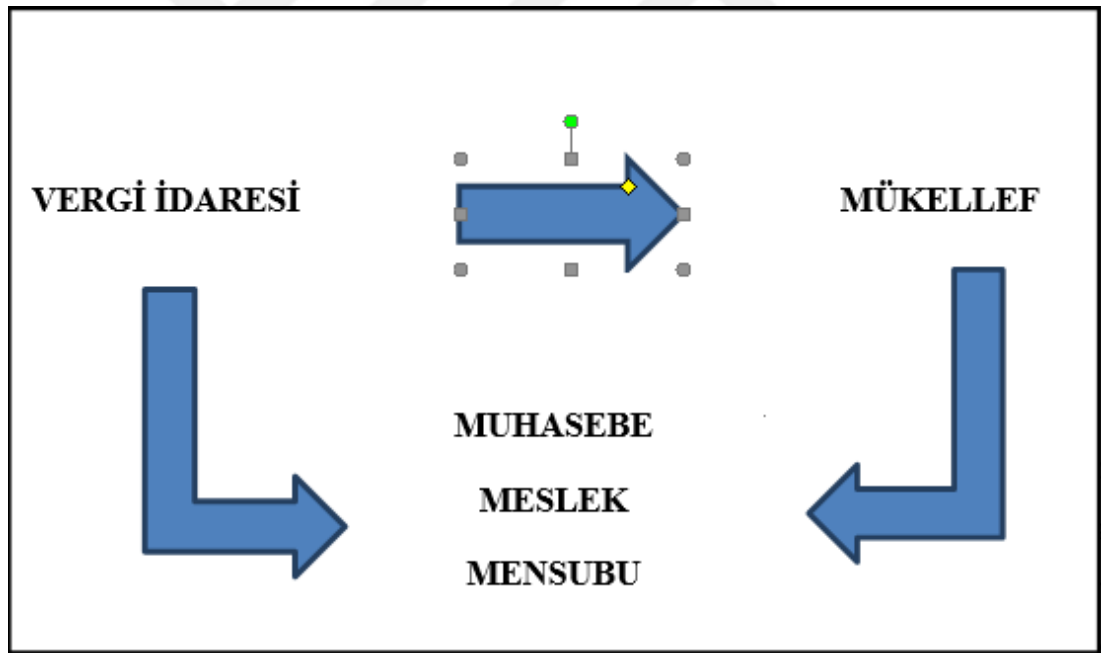
Yeminli mali müşavirlik yapan kişilerin, 3568 sayılı kanun kapsamında sözleşmelerinin olduğu tüm mükelleflerle ilgili aşağıda yer alan maddeleri yapma hakları bulunmaktadır (Kenarda, 2005: 32):

- Bütün defter, kayıt ve belgeleri gizli olsalar bile inceleme hakları bulunmaktadır.
- Yöneticilerden, iç denetçilerden ve diğer ilgililerden Tasdik işlemleri ile ilgili bilgileri isteme hakları vardır.
- İlgili şirketin genel kurul ve yönetim kurulu toplantılarına katılmaya aynı zamanda gerekli durumlarda tasdik işlemleri ve sonuçları ile ilgili konularda açıklama yapma yetkileri bulunmaktadır.
- Kamu idare ve müesseselerinden tasdik konusu ile sınırlı kalma suretiyle yazılı bilgi isteme hakları bulunmaktadır.
- Beyannamelerini tasdik edecekleri mükelleflerin işlemleriyle sınırlı olmak üzere inceleme yapma hakları vardır.

Yeminli mali müşavirlerin yasal yükümlülükleri Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 227. maddesinin 1. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre:

“Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetkilendirilmiş 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 uygulamaya, Maliye Bakanlığına yetki verilmiş olup, bu yetki çerçevesinde Tebliğlerle beyannamelerin ve bildirimlerin Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlere mükellef grupları itibarıyla imzalatılması ve e-şifre ile elektronik ortamda düzenlenerek gönderilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Yasa ile mali müşavirlere görevleri ile ilgili 3568 sayılı Yasa’dan farklı olarak e- beyanname düzenleme ve imzalama görevleri verilmiştir” (Çitil, 2013: 350)

Şekil 2: Vergileme Alanındaki İlişkiler Döngüsü



Kaynak: Organ ve Yegen, 2013: 245

Şekil 2’de belirtildiği gibi muhasebe mesleklerini icra eden kişiler vergi idaresi ve mükellef tarafları gibi vergileme sisteminde önemli bir konumdadırlar. 1989’da 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile yasal bir meslek haline gelen yeminli mali

müşavirlik mesleği de bu muhasebe meslek grupları bünyesinde olduğu için son derece önemli olan bir meslek grubu olarak değerlendirilmektedir. Bu kanunun ilk maddesinde yasanın amacı:

“İşletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak...”

ibaresiyle belirtilmiştir (Organ ve Yegen, 2013: 245).

Yeminli müşavirlerin görevleri, kullandıkları ölçütler ve verdikleri hizmetlerden yararlanan bilgi kullanıcıları tablo 4’te gösterilmektedir.

Tablo 1: Yeminli Müşavirlerin Görevleri, Kullandıkları Ölçütler ve Bilgi Kullanıcıları

Yeminli Mali Müşavirin Görevi	Denetim Alanı	Denetim Ölçütleri	Bilgi Kullanıcıları
1. Muhasebe Denetimi	1.Muhasebe Belgeleri, Muhasebe Kayıtları, Mali Tablolar	1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	1. Vergi Yönetimi, İşletme Yöneticileri, İşletme Ortakları, İşletme Çalışanları, Kredi Kuruluşları, Sermaye Piyasası

2. Vergi Denetimi	2.Muhasebe Kayıtları, Muhasebe Belgeleri, Mali Tablolar, İşletme Faaliyetleri, (Satın Alma, üretim, pazarlama, finansman ve işletme yönetimi	2. Vergi Mevzuatı, (yasa, yönetmelik, tebliğler, özelgeler, yargı kararları)	2. Vergi Yönetimi
3.Danışmanlık	3. Mali konularla sınırlı	3. Vergi Mevzuatı	3. İşletme Yönetimi
4. Tasdik İşlemi	4. Muhasebe ve vergi denetim alanları	4. Muhasebe ve vergi denetim ölçütleri	4. Vergi yönetimi ve işletme yönetimi

Kaynak: Bingöl, 2010: 19.

Yeminli mali müşavirler, Tablo 1’de de görüldüğü üzere muhasebe denetimi, vergi denetimi, danışmanlık ve tasdik işlemlerini bir arada yürütmektedirler.

1.3.3.1 Denetim

3568 sayılı kanun gereği yeminli mali müşavirler denetim kapsamında hem muhasebe denetimi hem de vergi denetimi ile görevlendirilmişlerdir. Muhasebe denetiminde müşavirler işletmenin hazırlamış olduğu finansal tabloları inceleyerek, daha önceden belirlenmiş olan kriterlere uyup uymadığını kontrol ederek bu konuda bir sonuca ulaşırlar. Yapılan incelemeler esnasında genel olarak kabul görmüş olan muhasebe ilkeleri kriterleri belirlemektedir. Burada önemli olan nokta denetçinin sorumluluğunun yalnızca mevcut finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği hakkında bilgi vermesi ancak denetimin % 100 doğruluğunu garanti edememesidir (Tüm, 2010: 104).

Vergi Usul Kanununun 134. Maddesinde vergi denetimi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, saptamak ve sağlamak şeklinde tanımlanmıştır. Diğer bir deyişle mükellefin yasalar tarafından belirlenmiş olan kriterlere göre hareket edip etmediğini, görevli kişilerin inceleyerek ortaya koymasısıdır. Vergi denetimi özellikle ödenecek verginin doğruluğunun tespit edilmesi ve yapılan bildirimlerin ne derece gerçek olduğunun belirlenmesi bakımından oldukça önemlidir. Vergi denetimi yoluyla herhangi bir vergi kaybı olup olmadığı tespit edilebilir, aynı zamanda da mükellefler vergi ödevleri hakkında bilgilendirilebilir. Bununla birlikte Vergi Usul Kanununun 135. Maddesinde vergi incelemesi hakkına sahip olanlar arasında yeminli mali müşavirler yer almamaktadır. Ancak, yeminli mali müşavirler, denetim sırasında, hataların düzeltilmesi, gerekli yerlerde mükellefe bilgi verilmesi, doğru beyanda bulunulmasını sağlamak ve vergi kaçırılmasının önüne geçilmesi gibi önemli sorumlulukları bulunmaktadır (Ayotuz, 2016: 69).

1.3.3.2. Danışmanlık

Günümüzde kullanım alanları gittikçe genişleyen danışman, bilgi ve fikri alınması için kendisine danışılan görevli kişi olarak nitelendirilebilir. Bir başka deyişle, geçici bir sürede, kendi bilgi, yetenek ve deneyimini kullanarak çalışma yürüttüğü kurumda söz konusu kurumun işi gerçekleştirme usullerinden, yapısından ve kültüründen bağımsız bir şekilde çalışarak gerçekleştirdiği çalışma neticelerini yöneticiye bildiren kişilerdir. Danışmanlık ise bu kişilerin gerçekleştirmiş olduğu danışmanlık işi olarak değerlendirilir. Bir diğer anlamı da müşavirliktir. Herhangi bir kurum veya kuruluşun esas hedeflerinden biri yaptıkları işte kar kazanmaktır. Bu nedenle işletmeler hem kısa hem de uzun süreli tasarılar yaparak, mali ve son hedef anlamındaki kar kazanma amaçlarına erişmeye çalışmaktadırlar. Bundan dolayı en az seviyede vergi vererek geriye kalan sermayelerini geleceğe dönük uzun vadeli hedeflerine ayırabilmektedirler. Bu işlem sadece bu konuda uzmanlaşmış ve belirli bir bilgi birikimi olan kişiler tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu noktada da devreye yeminli mali müşavirler girmektedir (Tüm, 2010: 104)

Çalışma Usulleri Hakkındaki Yönetmeliğin 19. maddesinde, Yeminli mali müşavirlerin danışmanlıkla ilgili meslek tanımlarında “gerçek ve tüzel kişilere ait

teşebbüs ve işletmelerin, muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulanmaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirliklerini yapmak” yer almaktadır.

Yeminli mali müşavirler, geleceğe yönelik plan yapan gerçek ve tüzel kişilere danışmanlık yapabilmektedirler. Bu kapsamında önemli olan en az vergi yükü ile en fazla kazancın nasıl elde edileceğidir. Bunun yanı sıra ileriye dönük, uzun süreli ve sağlıklı yapılar kurmak da işletmelerin yönlendirilmesinde önem taşımaktadır. Danışmanlık oldukça geniş kapsamlı bir kavram olduğundan dolayı 3568 sayılı kanunda ya da yönetmelikte türü belirtilmemiştir. Yeminli mali müşavirler defter tutmadıkları halde bile danışmanlık hizmeti verebilmektedirler. Bununla birlikte bu kişiler muhasebe ve vergi denetimi yapmasalar dahi danışmanlık görevin yapabilmektedir (Ceylan, 2011: 20).

1.3.3.3. Tasdik

Yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler ve tasdik konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 4’üncü maddesine göre;

"Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin YMM’lerce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanmasıdır. Tasdike esas alınan denetleme ilke ve standartları ile muhasebe ilke ve standartları, mevzuat hükümleri ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri göz önüne alınarak, Bakanlıkça hazırlanan tebliğlerle belirlenir."

Şeklinde açıklanmaktadır.

Yeminli mali müşavirler tarafından yapılan tasdikin amacı şu şekilde açıklanmaktadır (Uçan, 2015: 6).

a) Gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin hesap ve kayıtlarının sonuçlarını gösteren mali tabloların yanıltıcı olmayacak biçimde eksiksiz ve gerçeğe uygun şekilde düzenlenmesini sağlayarak kamunun istifadesine sunmak,

b) Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin ilgili mevzuat yönünden olan taleplerin karşılanmasında çabukluğu sağlayarak hak ve yararlarını korumak,

c) Vergi idaresi ve mükellef ilişkilerinde güveni hakim kılmaktır.

Yeminli mali müşavirlerin gerçekleştirdikleri tasdik işlemlerine tabi tutulan konu ve belgeler şu şekilde verilmektedir (Yılmaz, 2007: 96):

- Gelir vergisi yönünden
- Kurumlar vergisi yönünden
- Katma değer vergisi yönünden
- Veraset ve intikal vergisi yönünden
- Amme alacaklarının tahsil usulü hakkında kanun yönünden
- Damga vergisi yönünden
- Mali mevzuatta yer alan teşvik, indirim, istisna ve muafiyetler yönünden

Tasdik işleminin doğru bir şekilde yapılmaması halinde, müteselsil sorumluluk gereği, yeminli mali müşavirlerin sorumluluğunun belirlenmesinde Borçlar Kanununun Tam Teselsül hükümleri uygulanmaktadır. Tam teselsül müteselsil sorumluluğun kanun sonucu ortaya çıkan hallerinden biri olup, Borçlar Kanunundaki haksız fiil sebebiyle ortaya çıkan zarardan birden fazla borçlunun aynı hukuki sebepten dolayı müteselsilen sorumlu olmalarını belirleyen bir özel hukuk kurumudur (Canyaş, 2006:158). Tasdikin yanlış olması halinde yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu Borçlar Kanunu'ndaki haksız fiillerle aynı sonuca bağlanmış olduğu söylenebilir. Bir başka ifadeyle tam teselsül hükümleri uyarınca, yeminli mali müşavirler ile vergi mükellefi ortak kusurları ile vergi ziyanına sebebiyet vermiş olmalıdır. Bu şekilde devlete karşı haksız fiil işlemiş olacak ve haksız fiil hükümlerine tabi olacaktır. Bu çerçevede yeminli mali müşavirin tasdikten sorumlu tutulabilmesi için (Çürük ve Tüm, 2011: 63);

- Yapılan tasdikin doğru olmaması,
- Yeminli mali müşavirin tasdik için gerekli özeni göstermemesi,
- Vergi ziyanın ortaya çıkması,
- Yeminli mali müşavirin yaptığı tasdik işleminin doğru olmaması ile vergi ziyanı arasında illiyet bağının bulunması gereklidir

Bununla birlikte 20.07.2001 Tarih ve B.07.0.GEL.0.32/3224-2435/039960 Sayılı Maliye Bakanlığı Bildirisinde; kısaca yeminli mali müşavirlerin gerçekleştirdikleri tasdikın gerçek olmamasının tarafsız ölçütleri 3568 Sayılı Kanunun 12. Maddesinin birinci fıkrasında açıklanmıştır ve yeminli mali müşavirler tablolara ve beyannamelere dair mevzuat kanunlarına, muhasebe ilkelerine, muhasebe standartlarına uygun olduğunu ve söz konusu hesapların denetim standartları doğrultusunda incelendiğini tasdik etmektedirler. Bu bağlamda yeminli mali müşavirlerin tasdikten doğan sorumluluğu kusursuz ve sınırsız bir sorumluluk olmayan bahsi geçen tarafsız ölçütler doğrultusunda belirlenen bir sorumluluktur şeklinde ifade edilerek uygulamanın yönlendirilmesi hedeflenmiştir (YMM Odası Yönetim Kurulu, 2013: 3).

Yeminli mali müşavirler, tasdik işlemlerinde beyannamede bulunan matrah ve vergiye dair rakamların doğru olmasından, KDV iadesi, indirim, istisna ve muafiyetten faydalanma ve yeniden değer verilmesine dair tasdik raporlarında iade edilmesi gereken KDV, indirim, istisna, yeniden değerlendirme rakamlarının doğru olmasından ve muafiyet raporlarında muafiyet koşullarının vrlılığının doğru olmasından sorumlu tutulmaktadır (Yardımcıoğlu vd., 2006: 175).

Tasdik süreci bünyesindeki inceleme ve denetleme işleri, mükellefin iş yerinde yapılmaktadır. Söz konusu denetimin mükellefin iş yerinde yapılmasının mümkün olmadığı durumlarda inceleme, tasdiki yapacak olan yeminli mali müşavirin bürosunda yapılır. Bu durumda, mükellef gereken defter ve evraklarını yeminli mali müşavire tutanak şeklinde teslim etmektedir. Ancak denetlemelerin sürekli olarak yapıldığı durumlarda söz konusu sürecin mükellefin iş yerinde yapılması zorunlu kılınmaktadır. Gerçekleştirilen denetlemelerin faydalı olabilmesi adına mükellefin yeminli mali müşavir hakkındaki düşüncelerinin alınmasının da olumlu getirisi olmaktadır (Ceylan, 2011: 31).

Vergi müfettişleri tarafından gerçekleştirilen vergi denetlemelerinde yeminli mali müşavirlerin ilgili mevzuat kapsamında;

- Disiplin sorumluluğunun
- Mali sorumluluğunun,
- Cezai sorumluluğunun,
- Meslek üyesinin diğer suçlarının belirlenmesi

durumunda Vergi Müfettişlerinin takip edecekleri usul ve esaslar ile oluşturulacak raporlarda uygulama birliğinin sağlanması suretiyle Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. Yeminli Müşavirler için yazılan disiplin, mali ve cezai sorumluluk raporlarıyla ilgili İhtisas Rapor Değerlendirme komisyonları kurulmuştur (Uçan, 2015: 27).

1.3.3.3.1 Tasdikten Doğan Sorumluluklar

Yeminli mali müşavirler yürüttükleri tasdik sürecinden sonra ortaya çıkan hatalı sonuçların saptanması durumunda mükellef ile birlikte sorumlu tutulmaktadırlar. İlgili Kanun hükümlerinde verilen sorumluluk, vergi kaybı v0e bundan ötürü ortaya çıkacak cezalarla sınırlandırılmıştır. Bunun yanı sıra kanunda yeminli mali müşavirlere, tasdikten dolayı denetlenene ve üçüncü şahıslara karşı sorumluluğunun olduğuna dair bir hüküm getirilmemiştir. Sadece bahsi geçen maddenin sonuncu fıkrasında söz konusu Kanun hükümleri doğrultusunda mesleklerini gerçekleştirenlerin vergi kanunları ve diğer kanunlardaki yükümlülüklerinin saklı olduğu ifade edilmiştir. Yine aynı hükümde gerek para gerekse hapis cezaları öngörülmüştür (Kepekioğlu, 2002: 255).

Bu bağlamda 3568 sayılı Kanun, denetimi gerçekleştirme yetkisinin verildiği serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin gerçekleştirdikleri denetimlerden ortaya çıkan sorumluluklara dair hükümler sadece 43. maddede yer almaktadır. 3568 sayılı Kanun, yeminli mali müşavirlerin tasdikten ortaya çıkan sorumlulukların, ne şartlarda ve ne zaman kesinleştiğini tanımlamamaktadır. Söz konusu kanunun 12. maddesine göre Maliye Bakanlığı tarafından ıkarılan Yönetmelikte ve bu Yönetmeliğinin 19. maddesine göre tasarlanmış 13 tebliğde sorumluluğun tayin edilmesi ve kesinleşmesine dair de bir hüküm bulunmamaktadır. 23 şubat 1995 tarihli Resmi Gazete’de verilen 14 numaralı tebliğde müşterek ve müteselsil sorumluluğun belirlenmesi adı altında tasdikten dolayı ortaya çıkan sorumluluk açıklanmıştır. Tebliğ hükmünce Maliye Bakanlığı vergi denetim personelleri tarafından gerçekleştirilecek vergi incelemesi neticesinde bir matrah ya da vergi farkının meydana çıkması durumunda, denetim personelleri, yeminli mali m şavirliklerin sorumluluklarının belirlenmesi için bulunan matrah ya da vergi farkı

ile beraber yeminli mali müşavirlerin yukarıda belirtilen bu sorumluluktan ötürü aradaki bağlantıyı inceleme raporunda kesin bir biçimde belirtmesi gerekmektedir. Yeminli mali müşavirlerin sorumlu tutulacağı bir durum saptanması durumunda, belirtilen inceleme raporunun onaylı bir nüshası Gelirler Genel Müdürlüğüne gönderilmesi gerekmektedir (Kepekçi, 2002: 256).

Bununla birlikte yeminli mali müşavirlerin tasdikten doğan mali sorumlulukları ile disiplin sorumlulukları birbirinden ayrı şekilde bağımsız bir rapor ile belirlenmektedir. Bu bağlamda sorumluluk ile ilgili rapor yazılabilmesi için öncelikle yeminli mali müşavirin yazılı bir savunma yapması gerekmektedir. Yeminli mali müşavirden savunma yapmasına dair bildiri yapılmasından itibaren otuz gün sürecinde müşavirin savunma yapması gerekmektedir. Savunma yapılmadığı takdirde söz konusu yeminli mali müşavir savunma hakkını kaybetmiş olur (Arıkan, 2013: 22).

1.3.3.3.2. Karşıt İnceleme Sorumluluğu

Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan, 18 ve 19 no'lu Tebliğler gereğince, yeminli mali müşavirler karşıt inceleme yetkisi kazanmıştır. Bu iki Tebliğ gereğince yeminli mali müşavirlerin söz konusu işlemlerini tasdik edecekleri mükellefin mal ve hizmet aldığı alt işletmeye veya işletmeler gözetiminde gereken karşıt incelemeleri yerine getirme zorunlulukları olduğu ifade edilmiştir. Söz konusu düzenlemeler kapsamında Maliye Bakanlığının bu karşıt inceleme yetkisini belirlemek için yetkisinin olup olmadığı da bir tartışma konusudur. Zira vergilerin kanuniliği ilkesi, vergilendirmeye dair esas unsurların yanı sıra vergi hukukundan doğan bütün ödev ve yetkilerinde kanun ile yapılmasının gerekli olduğu belirtilmektedir. Vergi hukukunda, yeminli mali müşavirlerin de tabi tutulduğu, üçüncü kişi ödevlilerin yetkilerinin kanun ile oluşturulması da bu ilke çerçevesinde bulunmaktadır. Bu nedenle kanunla belirlenmemiş bir yetkinin, Maliye Bakanlığınca düzenlenen tebliğlerle yerine getirilmesi hukuki anlamda tartışmalı bir konudur (Canyaş, 2006:125).

Bununla birlikte yeminli mali müşavirlere tasdik sorumluluğu kapsamında verilen karşıt inceleme yetkisinin ve vergi incelemesinin amacı aynıdır. Ancak söz

konusu yetkinin, vergi incelemesine nazaran çok daha sathi olduğu ifade edilmektedir. Zira vergi incelemesi VUK' un 134. maddesinde “mükellefin vermesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, belirlemek ve sağlamak” olarak belirtilmiştir. Bu bağlamda beyanların ve verilmesi gereken vergilerin doğruluğunun defter ve kayıtlarla bağlı olmadan bütün araştırma teknikleri kullanılarak sağlanmasının vergi incelemesinin “araştırma” yönünü oluşturduğu ifade edilmektedir. Buna nazaran tasdik ödeviyle beraber verilen karşıt inceleme yetkisinin araştırma yönünün çok sınırlı olduğu da belirtilmiştir. Yeminli mali müşavirlere verilen karşıt inceleme yetkisi tasdik çerçevesiyle sınırlı olmakta, bu çerçevenin dışına çıkamamaktadır (Çürük ve Tüm, 2011: 64).

1.3.3.3.3. Vergi usul Kanunun 11. Maddesindeki Müteselsil sorumluluk

Vergi hukukunda sorumluluk olgusuna değinilmesinin sebeplerinden birisi, bir vergi borcunun sorumlu olduğu kişilerin sadece birinin değil diğerlerinin de incelemeye alınmasını sağlamaktır. Birden fazla kişinin aynı vergi borcunun olması durumunda tüm kişilerin sorumlu tutulması, müşterek veya ortaklaşa sorumluluk olarak tanımlanmaktadır. Söz konusu vergi borcunun aynı esnada birden çok kişinin her birinden talep edilmesi durumu ise müteselsil ya da zincirleme sorumluluk olarak tanımlanmaktadır. Bir diğer söylem ise vergi hukukunda teselsül, birden çok sorumlunun aynı vergi borcunun tamamının borçlu olmalarını belirtir. Müşterek ve müteselsil sorumluluk vergi kanunlarında ele alınırken, sorumlu olduğu belirlenecek kişinin ya da kişilerin verginin konusuyla veya vergilendirmeye dair ekonomik işlemlerle bağıntılı olması konusuna önem verilmiştir. Vergilendirme ile herhangi bir bağlantısı olmayan kişilerin verginin verilmesinden müşterek ve müteselsilen sorumlu bulunmasına olanak sağlanmamıştır. Vergi hukukunda sorumluluğun müteselsil olması, idareye vergi alacağının bir bölümü ya da tamamı için sorumlulardan herhangi birine başvuru yapabilme olanağı sunduğu gibi, aynı zamanda sorumluların hepsinin bağımsız bir şekilde takibini mümkün kılmaktadır. Bundan ötürü müteselsil sorumlulukta, sorumluluğun esas özelliği öne çıkmaktadır. Zira, müteselsil sorumluların hepsi söz konusu vergi borcunu ödemekle

yükümlüdürler. Aynı zamanda sorumlulardan herhangi birinin borcu ödemesiyle de diğer sorumlular da ödenen oranda borçları azalmaktadır (Gerçek, 2005: 178).

Vergi Usul Kanunu’nda konuya ilişkin 11. Madde aşağıda verilmiştir (VUK, 1961):

“Müteselsil sorumluluğun şartları, sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenir. Cumhurbaşkanı, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğu bulunup bulunmamasına, ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satımı olup olmamasına, elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine, ödeme yapılanın bu tutarı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapmamasına bakılmaksızın, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya, iş grupları, iş neveleri, sektörler ve emtia grupları itibarıyla, vergiye tabi işlemle ilgili, vergi kanunlarında belirtilen alt ve üst limitler arasında olmak şartıyla, farklı kesinti oranları tespit etmeye yetkilidir”

1.3.4. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Yaptırımları

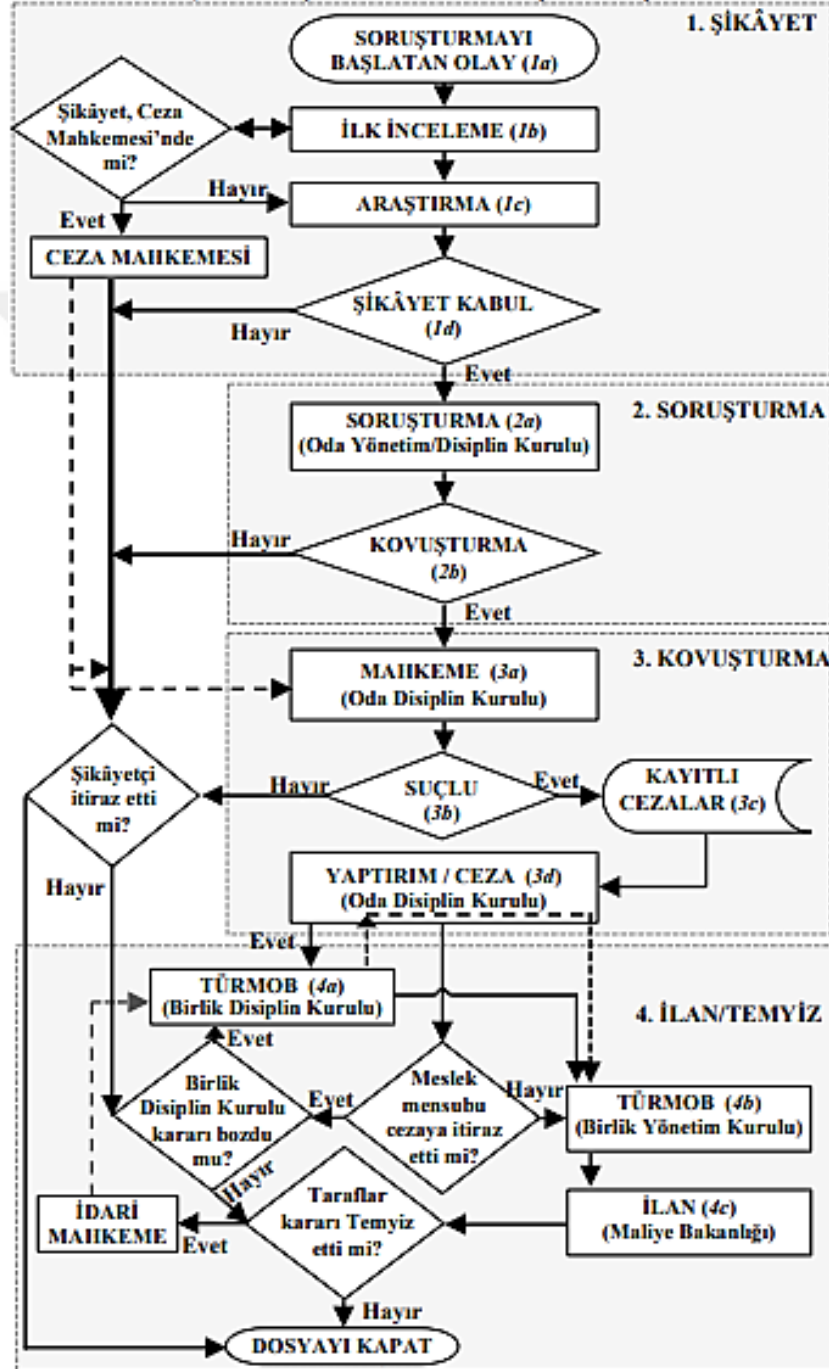
1.3.4.1. Disiplin Yönetmeliğinin Genel Hükümleri

Disiplin yönetmeliğinin hedefi, mesleği icra eden kişiler ve mesleğe aday olan kişiler hakkında, disiplin kovuşturmasının (dosyanın disiplin kuruluna gitmesinden, disiplin kurulunun verdiği kararın kesinleşmesine kadar olan süreç) gerçekleştirilmesiyle ilgili karar verecek yetkili organları, disiplin cezalarını vermeye yetkili organları, disiplin cezalarına karşı yapılacak itirazların usul, esasları ve disiplinle alakalı diğer konuları düzenlemektir. Disiplin yönetmeliği, 3568 sayılı Kanunun 50. maddesi hükmü esas alınarak düzenlenmiştir (Mersin SMMMO, 2018: 1).

Bununla birlikte mecburi meslek kararının 8.maddesine aykırı tutum sergileyerek sorumluluklarını gereken sürede yerine getirmeyen ya da eksik bir şekilde yerine getiren meslek mensupları için Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunun Disiplin Yönetmeliği kanunları

uygulanmaktadır. Mecburi meslek kararlarının uygulanmasına ilişkin meydana gelecek sorunların ortadan kaldırılması için TÜRMOB Yönetim Kurulu düzenlemeler yayımlamak için yetkilendirilmiştir (Arıkan, 2013: 511).

Şekil 3: Türkiye Muhasebe Meslek Mensuplarının Disiplin Süreci



Kaynak: Ekergil, 2017: 335.

Yukarıda verilen Şekil 3'te Türkiye Muhasebe Meslek Mensuplarının Disiplin Sürecinin bütün aşamaları ve süreçte etkili olan kişi ve kurumlar detaylı bir şekilde verilmiştir.

1.3.4.2. Disiplin Cezaları

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 48. Maddesi gereğince mesleğin vakar ve onurunu zedeleyecek eylemler sergileyenlerle, görevini yerine getirmeyen ya da hatalı şekilde gerçekleştiren veya görevi gereği güveni yok edici eylemlerde bulunan meslek mensupları hakkında, muhasebe ve müşavirlik hizmetlerinin gereken şekilde gerçekleştirilmesi amacıyla durumun niteliğine ve ağırlık düzeyine göre disiplin cezaları verilmektedir (Ankara YMM Odası, 2015: 88). Mesleği icra eden kişilere ve adaylara uygulanacak disiplin cezaları şu şekilde verilmektedir (Arıkan, 2013: 107):

- **Uyarma:** Yeminli mali müşavirlere ve aday kişiye, mesleğin yürütülmesinde olduğundan daha dikkatli bir tutum sergilenmesi gerektiğine dair bir yazı ile bildirilmesidir.
- **Kınama:** Yeminli mali müşavirlere ve aday kişiye, işinde ve tutumlarında hatalı olduğuna dair bir yazı ile bildirilmesidir.
- **Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma:** Yeminli mali müşavirlerin ve aday kişilerin mesleki sıfatı saklı kalmak şartıyla altı aydan az, bir yıldan fazla olmamak kaydıyla mesleki faaliyetten alıkoyulmasıdır.
- **Yeminli sıfatını kaldırma:** Yeminli mali müşavirin “yeminli” sıfatının ve mührünün geri alınmasıdır.
- **Meslekten çıkarma:** Yeminli mali müşavirlerin ruhsatnamesinin geri alınarak, mesleği yürütmesine bir daha izin verilmemesidir.

Disiplin cezalarını birer kalite maliyeti şeklinde değerlendirdiğimiz için her bir faaliyetin karşılığını gerçekleştiren kalite maliyeti olarak aşağıdaki tablo yardımıyla açıklanmıştır.

Tablo 2: Disiplin cezalarının Kalite Maliyetlerine Uyarlaması

EYLEM	DİSİPLİN SUÇU	YAPTIRIM	KALİTE MALİYETİ
1)Yasaya uygun tabela asmama	Meslek kanununa aykırı davranma	Kınama cezası	İçsel başarısızlık maliyeti/ Kusur başarısızlık analizi
2)Meslek disiplinini bozacak davranışlar sergilemek	Meslek kanununa aykırı davranma	uyarma cezası	Ölçme-değerlendirme maliyeti/ Muayene ve test
3)Aidat ödememek	Meslek kanununa aykırı davranma	uyarma cezası	İçsel başarısızlık maliyeti/ Kusur başarısızlık analizi
4) Sözleşmesiz meslek icrası	Meslek kanununa aykırı davranma	Kınama cezası	İçsel başarısızlık maliyeti/ Etik dışı davranma
5) Ücret tarifesinin altında iş kabul etmek	Meslek kanununa aykırı davranma	Kınama cezası	İçsel başarısızlık maliyeti/ Etik dışı davranma
6)Müşteri bildiriminde Bulunmamak	Meslek kanununa aykırı davranma	uyarma cezası	İçsel başarısızlık maliyeti/ Kusur başarısızlık analizi
7)Mükellefi ihmal etmek	Meslek kanununa aykırı davranma	uyarma cezası	*Cari yılda ise içsel başarısızlık maliyeti *geçmiş yılda ise dışsal başarısızlık
8)Taraf tutmak	Meslek kanununa aykırı davranma	uyarma cezası	İçsel başarısızlık maliyeti/ Kusur başarısızlık analizi
9) Hatada ısrar	Meslek kanununa aykırı davranma	*Kınama cezası *Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası *Meslekten çıkarma cezası	*Cari yılda ise içsel başarısızlık maliyeti/ kalite denetimi *geçmiş yılda ise dışsal başarısızlık maliyeti/şikayetler
10)Hak edilmemiş unvan kullanımı	Meslek kanununa	Kınama cezası	*Cari yılda ise içsel başarısızlık maliyeti

	aykırı davranma		Etik ışı davranma *geçmiş yılda ise dışsal başarısızlık maliyeti/şikayetler
11) Görev ve sorumluluğu olmadan başka meslek mensubu hakkında görüş bildirmek	Meslek kanununa aykırı davranma	Kınama cezası	İçsel başarısızlık maliyeti/ Etik dışı davranma
12) Mesleği yapması yasaklanmış kişilerle işbirliği yapmak	Meslek kanununa aykırı davranma	Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası	İçsel başarısızlık maliyeti/ Etik dışı davranma
13) Mesleki ruhsatının başkası tarafından kullanılmasına veya kiralanmasına izin vermek	Meslek kanununa aykırı davranma	Meslekten çıkarma cezası	Dışsal başarısızlık maliyeti/ satış kaybı,şikayetler
14) Mesleğin gerektirdiği şartları Sağlamamak	Meslek kanununa aykırı davranma	Meslekten çıkarma cezası	İçsel başarısızlık maliyeti/ Etik dışı davranma
15) Ticari faaliyet yasağına uymamak	Meslek kanununa aykırı davranma	Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası	İçsel başarısızlık maliyeti/ Etik dışı davranma
16) Meslek dolayısıyla işlenen suçlardan ağır hapis cezası almak	Meslek kanununa aykırı davranma	Meslekten çıkarma Cezası	Dışsal başarısızlık maliyeti/ satış kaybı/şikayetler

17)Sözleşmesi bulunan	Meslek kanununa	Kınama cezası	İçsel başarısızlık maliyeti
mükellefi ayartmak	aykırı davranma		Etik dışı davranma
18)Haksız gammazlama	Meslek kanununa	Uyarma cezası	Dışsal başarısızlık maliyeti/ Şikayetler
	aykırı davranma		

Kaynak: Ermete ,2018 :68

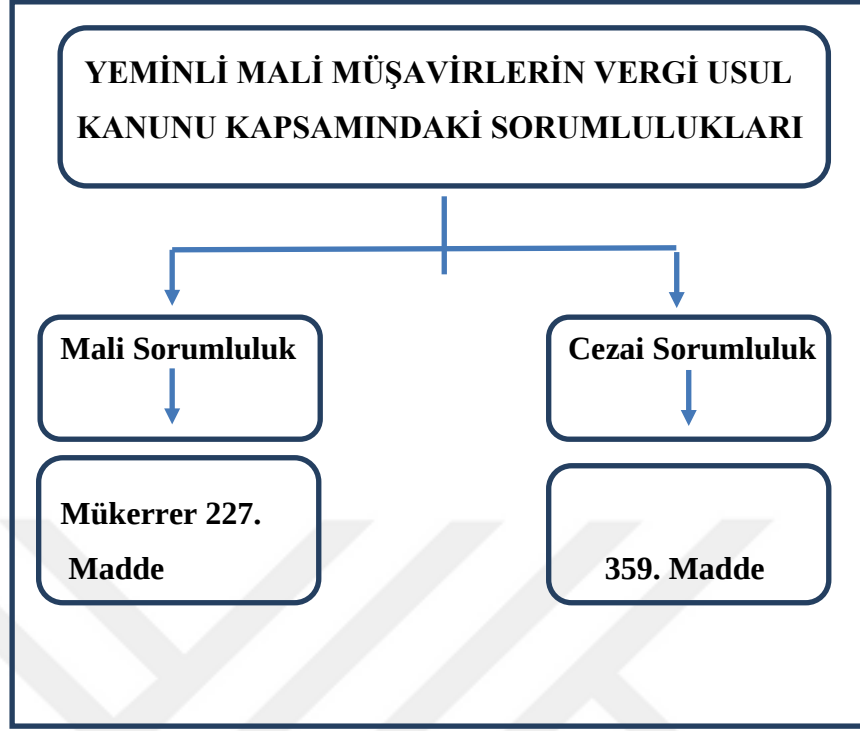
Yukarıda açıklanan disiplin cezaları çalışmanın konusunu oluşturan kalite maliyetlerinden başarısızlık maliyetlerini ifade etmektedir.

1.3.4.3. Vergi Usul Kanununda YMM'lerin Sorumluluğu

4008 sayılı Kanunla 213 sayılı Vergi Usul Kanununa ilave edilen mükerrer 227.maddede, vergi beyannamelerinin imzalanması ve yeminli mali müşavirlerin tasdik raporlarıyla alakalı düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu madde çerçevesinde beyannameyi imzalayan ya da tasdik raporunu düzenleyen yeminli mali müşavirler, imzaladıkları beyannamelerde ya da düzenlemiş oldukları tasdik raporlarında bulunan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını ortaya koyan belgelere uygun olmamasından ötürü meydana gelecek vergi ziyana bağıntılı olarak verilecek vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle beraber müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesi ile Maliye Bakanlığına (Erkan, 2004: 37-38):

- 3568 sayılı Kanuna göre yetkilendirilmiş serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ya da yeminli mali müşavirlerin vergi beyannamelerini imzalama zorunluluğu getirmeye; bu mecburiyeti beyanname türleri, mükellef grupları ve faaliyet konularını ayrı bir şekilde uygulatmaya;
- Vergi kanunlarında bulunan muafiyet, istisna, yeniden değer biçme, zarar mahsubu ve buna benzer hükümlerden faydalanılmasını Maliye Banaklığı tarafından oluşturulan şartlara uygun olarak yeminli mali müşavirler tarafından hazırlanmış tasdik raporu ortaya konulması şartına dayandırmaya; ilişkin usul ve esasları oluşturması için yetki verilmiştir.

Şekil 4: Vergi Usul Kanununda YMM'lerin Sorumluluğu



Kaynak: Uçan, 2015: 8.

Yukarıda verilen Şekil 4'te yeminli mali müşavirlerin vergi usul kanunu çerçevesindeki sorumlulukları verilmiştir. Şekilde de görüldüğü üzere yeminli mali müşavirler, mali ve cezai sorumluluk olmak üzere iki ayrı kolda sorumlu tutulmaktadır.

1.3.4.3.1. 359. Madde Kapsamında Vergi Cezaları

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde ele alınan vergi kaçakçılığı suçu, esas olarak devlet hazinesine karşı gerçekleştirilen ve ekonomik özelliği olan suçlardır. Söz konusu vergi suçlarının belirlenmesi ve cezasının verilmesi ceza mahkemelerinin kapsamında da olsa söz konusu yasanın 367. Maddesi gereğince suçtan zarar gören vergi idaresinin "mütalaa'sı yargılama koşulu olarak tezahür etmektedir". Denetlemeye konu olan suç türü 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde ele alınmış ve bu maddeye göre;

- a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

- Defter ve kayıtlarda, hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan ya da kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,
- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır (Kırmaz, 2015: 330).

Tablo 3: Türkiye’deki Yeminli Mali Müşavirlere Verilen Disiplin Cezası Dağılımı

Yıl	Disiplin Cezaları				
	12 Ay GOMFA	6 Ay GOMFA	6-12 Ay GOMFA	MÇ	YSK
2008	0	2	0	0	0

2009	1	0	0	0	0
2010	0	0	0	0	0
2011	0	1	0	0	0
2012	0	2	0	0	0
2013	3	2	0	0	1
2014	3	1	0	0	3
2015	2	2	0	0	3
Toplam	9	10	0	0	7

***GOMFA:** Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, **MÇ:** Meslekten çıkarma, **YSK:** Yeminli sıfatını kaldırma.

Kaynak: Ekergil, 2017: 340.

Yukarıda verilen Tablo 3'te 2008'den 2015'e kadarki dönemde yeminli mali müşavirlere verilen disiplin cezası dağılımı verilmiştir. Tablo 3'te de görüldüğü üzere disiplin cezası dağılımında genellikle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma uygulanmıştır. Özellikle meslekten çıkarma verilen yıllarda hiç uygulanmamıştır.

Tablo 4: Vergi cezalarının Kalite Maliyetlerine Uyarlaması

EYLEM	VERGİ SUÇU	YAPTIRIM	KALİTE MALİYETİ
1) Vergi kanunlarında yazılı olan bildirimlerin zamanında yapılmamış olması	2.Derece usulsüzlük	Para cezası	*Cari yılda ise ;İçsel başarısızlık maliyeti Etik dışı davranma *Geçmiş yıla ilişkin ise;Dışsal başarısızlık maliyeti/şikaytler
2) Defter,kayıt ya da belgeleri	Kaçakçılık	Para cezası/ziyaa	İçsel başarısızlık maliyeti/

tahrip etmek veya yok ederek yerine başka yapraklar koymak		uğratan verginin 3 katı	Etik dışı davranma
3)İçeriği itibari ile yanıltıcı belge düzenlemek ya da bu belgeleri kullanmak	Kaçakçılık	Para cezası/ziyaa uğratan verginin 3 katı	*Cari yılda ise ;İçsel başarısızlık maliyeti Etik dışı davranma *Geçmiş yıla ilişkin ise;Dışsal başarısızlık maliyeti/şikaytler
4) 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 maliyeti Etik dışı davranma *Geçmiş yıla ilişkin ise;Dışsal başarısızlık maliyeti/şikaytler
5) VUK'ta yer alan muhasebe standartlarına tekdüzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara Uyulması	Özel usulsüzlük	Para cezası / 5.000 TL	Dışsal başarısızlık maliyeti/ Şikayetler

Kaynak: (Ermete;2018,85)

1.3.5. Yeminli Mali Müşavirlik Faaliyetinde Ücret-Sorumluluk Dengesi

Yeminli mali müşavir, yasalar doğrultusunda belirlenen özellikleri barındıran, hedefindeki işlemleri, belirlenmiş süre içerisinde gerçekleştirme durumunda olan, sözleşme sonucunda ortaya çıkan sorumlulukları, sözleşmede yer almak kaydıyla; sözleşme hedef ve kapsamı doğrultusunda yasal olarak değerlendirme yükümlülüğü olan kişilerdir.

Yeminli mali müşavirlere , mesleği icra edebilmeleri için gerekli şartları yerine getirdikten sonra Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) aracılığı ile Maliye Bakanlığı tarafınca hazırlanmış olan Türkiye Cumhuriyeti mührü verilmektedir. Verilen bu mühür, bütün raporlarda ve onaylanacak olan belgelerde yeminli mali müşavirler tarafından özel bir numara ile kullanılmaktadır.Kullanılan bu özel mühür ile birlikte yeminli mali müşavir , yapmış olduğu işte tam sorumluluk almaktadır.Alınan bu tam sorumluluk aslında yeminli mali müşavirlerin en büyük riskini taşımaktadır.Örneğin;3 milyonluk bir belge yeminli mali müşavir tarafından onaylanıp imzalandığında 3 milyonluk sorumluluk alınmakta , ve bu durum da büyük riskler barındırmaktadır. Buradan hareketle yeminli mali müşavirler , ağır ve orantısız sorumluluklar ile mesleklerini sürdürmektedirler.(Karakaş,Haberekspres, ,s. 4.)

1.3.6. Yeminli Mali müşavirlik Mesleğinin Günümüzdeki Yeri

Muhasebe meslek grupları, bir ülkenin iyi bir şekilde yürütülen mali ve ekonomik bir yapıya sahip olmasında, vergi gelirlerinin arttırılmasında ve ekonomik kalkınmanın sağlanmasında oldukça büyük bir etkiye sahiptir. Muhasebe meslek grupları, işletme ve mükelleflerin gereksinimleri doğrultusunda gerekli bilgiyi ortaya koyarken bu süreçte toplumsal sorumluluğun da bilincinde olmalıdır.Bunun nedeni ise muhasebe mesleğini icra eden kişiler, bir işletmenin muhasebesinden sağladığı bilgiler ve denetim etkinliği neticesinde ortaya çıkan sonuçlar sebebiyle yalnızca mükelleflere ve vergiyi temin eden kişilere değil, tüm toplum kesimlerine karşı sorumludur. Muhasebe meslek gruplarından en önemlisi olarak kabul edilen yeminli mali müşavirlik, ekonomik kalkınma sürecinde bulunan ülkeler için hem kaynakların

tain edilmesinde güvenilir bilgiyi sağlamakta önemli olduğu, hem de ülke genelinde denetim işlevinin yaygın bir hale getirilebilmesinin tek yöntemi olarak görülmektedir.

Yeminli mali müşavirlerin gerçekleştirdikleri denetim süreçleri sayesinde devletin vergilerin incelenmesi konusundaki çalışmalarının yükünü büyük ölçüde azaltmasının yanı sıra vergi kayıplarının ve vergi kaçakçılığının kontrolünün daha iyi bir şekilde yapılmasını ve vergi mükelleflerinin sayısında artış olmasını sağlamaktadır. Ekonomik kalkınmada önemli bir unsur olan verginin denetiminin iyi bir şekilde denetiminin yapılması ülkeler açısından büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle yeminli mali müşavirlik mesleği ülkeler için önemli meslek gruplarından biridir (Kurtcebe ve Utku, 2016: 92).

1.3.7. Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik

1.3.7.1. Mesleki rgtlenme

Türkiye Cumhuriyeti’nin kurulmasından bu yana herhangi bir örgütün gelişimi, muhasebe mesleğinin örgütlenmesi konusundaki çabaları kadar zorlukla karşı karşıya gelmemiştir. Muhasebe mesleğinde ilk örgütlenme girişimi 1932’de gerçekleştirilmiş ve 1989’a kadar da dokuz girişim gerçekleştirilmiş fakat dokuzuncu girişimde örgütlenmeye dair yasal bir düzenleme yürürlüğe geçirilebilmiştir. İlk olarak Ticaret bakanlığı daha sonra da Maliye Bakanlığınca 1932, 1938, 1949, 1960, 1980 ve 1984 yıllarında yapılan yasal düzenlemelerin tamamı başarısızlıkla sonuçlanmıştır. Fakat 1989’da gerçekleştirilen dokuzuncu girişim başarı sağlanmıştır. Bu girişimlerin başarısızlıkla sonuçlanmasının nedenleri şu şekilde verilebilmektedir (Güvemli ve zbirecikli, 2011: 148):

- 20.yüzyılın ilk yarısında muhasebe mensuplarının sayısında yetersizliğin olması, yeterli niteliğin olmaması ve işletme sayılarının az olması.
- Denetlenecek kuruluşların bağlı oldukları Ticaret ve Sanayi Odaları muhasebecilik mesleğini nemsememişler ve yasal düzenlemeye destek vermemişlerdir. Muhasebe mesleği, vergi alanında değerlendirilmiştir.

- Muhasebe mesleğinin temsil yetkisi ve avukatların temsil yetkileri ayrı olarak ele alınmamış birbirine karıştırılmıştır. Bir diğer söylemle hesap uyuşmazlığı ve yargı uyuşmazlığı birbirine karıştırılmıştır.

Muhasebe meslek mensuplarının çabalarının yetersiz olması, mesleğin örgütlenmesi gereksiniminin iyi bir şekilde anlatılmaması, oluşturulan yasa tasarılarının yetersiz olması gibi diğer sebeplerin de söz konusu olduğu ifade edilmektedir.

Özel sektör Türkiye’de 1950 yıllarına kadar pek gelişme göstermemiş, işletmeler devlet eliyle yönetilmiş bu nedenle de bağımsız muhasebe denetimi gibi bir işleve de ihtiyaç duyulmamıştır. Bu duruma rağmen muhasebe ve denetim alanında birtakım gelişmeler yaşandığı yadsınamaz bir gerçektir. Bunun yanı sıra yapılan denetimler genellikle mahkemelerdeki bilirkişi faaliyetleri kapsamında gerçekleştirilmiştir. 1980 yıllarında ise devletin denetim hakkındaki uzmanlarla yetki paylaşımı, yaşanan gelişmeler doğrultusunda zorunlu bir hale gelmiştir (Çetinoğlu, 2015: 77).

Türkiye’de muhasebe meslek gruplarının örgütlenme konusundaki çalışma ve çabaları 1883 yılında kurulan Mekteb-i Ali’nin adının Yüksek Ticaret Mektebi olarak değiştirilmesi ile birlikte ortaya çıkmıştır. Yüksek Ticaret Mektebi’nden mezun olanlar, 1936 yılında Yüksek Ticaretliler Derneği’ni kurmuşlardır. Yüksek Ticaretliler Derneği, muhasebe mesleğini icra eden kişilerce kurulmuş olan ilk dernek niteliğini taşımaktadır. Gelişmiş ülkelerin tümünde, mesleki yasalar çıkarılmadan evvel meslek sahibi kişilerin yaygın olarak örgütlendiği ve söz konusu örgütlerin meslek ile alakalı kararlar aldığı gözlemlenmektedir. Türkiye de bu sürece girmiş, muhasebe mesleğini icra eden kişilerce mesleğin gelişimi için oldukça önemli olan faydalar sağlayacak ve gönüllü bir şekilde yürütülen dernek ve vakıflar kurulmuştur. Türkiye’de yeminli mali müşavirlerin kurmuş olduğu önemli dernekler bulunmaktadır. Bunlardan ikisi (Terzi, 2010: 64);

- Mali Müşavirler ve Muhasebeciler Birliği Derneği (MMMBD)
- İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMMO)

Bununla birlikte Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği’nde odaların amaçları odanın kurulması, oda organlarının görev ve yetkileri, seçilme ve çalışma esasları, Birlik’te temsili, odanın gelirleri, oda tarafından verilecek ve tasdiklenecek

belgeler, mesleği icra eden kişilerin odaya kaydı ile odalar arasındaki işbirliği esaslarını belirlemek olarak belirtilmiştir. Söz konusu yönetmelik 3568 sayılı Kanunun 50. Madde hükmü esas alınarak düzenlenmiştir. Oda organları ise şu şekilde verilmektedir (Arıkan, 2103: 241):

- Genel Kurul
- Yönetim Kurulu
- Disiplin Kurulu
- Denetleme Kurulu

Odanın esas amaçları ise şu şekilde verilmektedir:

- Mesleki kapsamda çalışmalar yürütmek, mesleğin gelişimine katkıda bulunmak.
- Meslek haysiyetini ve üye haklarını koruma altına almak.
- Mesleğin gerçekleştirilmesiyle alakalı unsurları geliştirmek, eğitim ve kamu kuruluşları ile iş birliğinde bulunarak mesleki eğitimin ilerlemesine yarar sağlamak.
- Oda üyeleri arasındaki birliği sağlamak ve haksız rekabetin önüne geçmek.

Türkiye’de serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler etkinliklerini sürdürdükleri şehirlerde odalar şeklinde örgütlenmektedirler. Bu odaların özellikleri ve etkinliklerinin sınırları 3568 sayılı Kanunun 14. maddesinde verilmiştir. Söz konusu hüküm doğrultusunda Serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlerin kurmuş oldukları odalar birbirlerinden bağımsız olmak zorundadır. Serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlerin yürüttüğü bu odalar, mesleği icra eden bireylerin gereksinimlerini gidermek, mesleki etkinliklerini kolaylaştırmak, söz konusu mesleklerin genel çıkarları doğrultusunda gelişimini gerçekleştirmesi için kurulmuştur. Bunun yanı sıra mesleği icra eden bireylerin birbirleriyle ve iş sahipleriyle aralarındaki ilişkilerin dürüst ve güveni sağlamak adına meslek disiplini ve ahlakını korumak suretiyle kurulmuştur. Bununla birlikte odalar, tüzel kişiliğe sahip, kamu kuruluşu niteliğinde meslek kuruluşları olarak görülmektedir. Söz konusu kanunda “oda” şeklinde kullanılan deyim, muhasebe meslek gruplarının ayrı bir şekilde kurulacak olmasını temsilen kullanılmaktadır (Ertürk, 2007: 59).

Tablo 5: Dönemler İtibariyle oda Sayısı, meslek mensubu sayısı

Yeminli Mali Müşavir Odaları		
Dönem	Oda Sayısı	YMM Sayısı
1994-1995	6	2.402
2000-2001	8	3.147
2005-2006	8	3.561
2007-2008	8	3.815

Kaynak: (Güvemli, 2009: 10).

Kanuna göre kendi bulunduğu bölge bünyesinde kendi mesleğinde en az 250 meslek mensubunun bulunduğu şehir merkezlerinde ve bölgesi bünyesinde 250 meslek mensubu bulunan ilçelerde bir oda kurulmaktadır. Söz konusu kanun hükmü hem yeminli mali müşavir odaları için hem de diğer muhasebe meslek grup odaları için geçerli olmaktadır. Bu durumda en dikkat çekisi konu örgütlenmenin başladığı dönemde hızlı bir şekilde odalaşma sürecinin gerçekleştiğidir. Örgütlenme başladıktan sonra ilk beş yılda 65 muhasebe meslek grup odaları kurulmuştur. Bu durum son derece önemli görülmektedir ve Türkiye tarihinde örgütlenme yeteneklerinin göstergelerinden biri olarak ifade edilmektedir (Güvemli, 2009: 10).

İKİNCİ BÖLÜM

KALİTE MALİYETLERİ

2.1. KALİTE KAVRAMI

Günümüzde rekabet koşulları çerçevesinde firmaların varlıklarını sürdürebilmelerinin koşulu, ürettikleri ürünlere karşı yeterli miktarda müşteri talebi oluşturmaktır. Firmalar, piyasaya sunmuş oldukları mal ve hizmetlerin tüketiciler tarafından devamlı şekilde talep edilmesini ve aynı faaliyet kolundaki rakiplerinden daha üstün bir seviyede olmayı hedeflemektedirler. Bu sebeple üretim piyasaya sunmuş oldukları mal ve hizmetler, tüketicilerin gereksinimlerini karşılayacak kadar tatmin edici olmalıdır. Firmalar talep oluşturma amaçlı yenilik yapma amacıyla araştırma geliştirme faaliyetlerini sürdürürken bir başka talep yaratma yöntemi de kaliteli ürünleri ucuza üretim pazarlamaktır..Buradan hareketle üretmiş oldukları ürün veya hizmet;bir yandan kalite açısından tüketiciye doyum sağlarken, aynı zamanda fiyat bakımından da müşteriler açısından yıpratıcı olmamalıdır.

Kalite, günümüz şartlarında günlük hayat da dahil olmak üzere birçok alanda gerçekleştirilmesi istenen bir beklentidir. Dolayısıyla her firma sahip olduğu müşteri potansiyelinin ürünlerine karşı olan memnuniyetini korumayı ve daha da arttırmayı hedefleyerek kaliteye önem vermelerini zorunlu kılar. İşletmeler için maliyet unsurunu arttıran unsur, kaliteli mal veya hizmet üretmek değil, kalitesiz veya düşük kaliteli mal veya hizmet üretmektir(Çabuk, 2005:2).

Kalite, önceden belirlenmiş tüketici istekleri, bu isteklere uygunluk ve bir bütün, yaklaşım veya sistemdir.(Yükçü,1999:4)

Kalite maliyet tekniklerinin amacı, kalite programını ve kalite geliştirme faaliyetlerini kolaylaştırmak için yönetime bir araç sağlamaktır.(Campanella,1998:502) Kalite maliyetleri, kalitenin yaratılması, değerlendirilmesi ile ilişkilendirilir.(Gornand,1998:25) Kalite kelimesinin Latin kökenli bir kelime olup,Çiçero ve diğer yunanlı yazarlar bu sözcüğü “nitelik” anlamında kullanmışlardır.(Halis,2000:32)

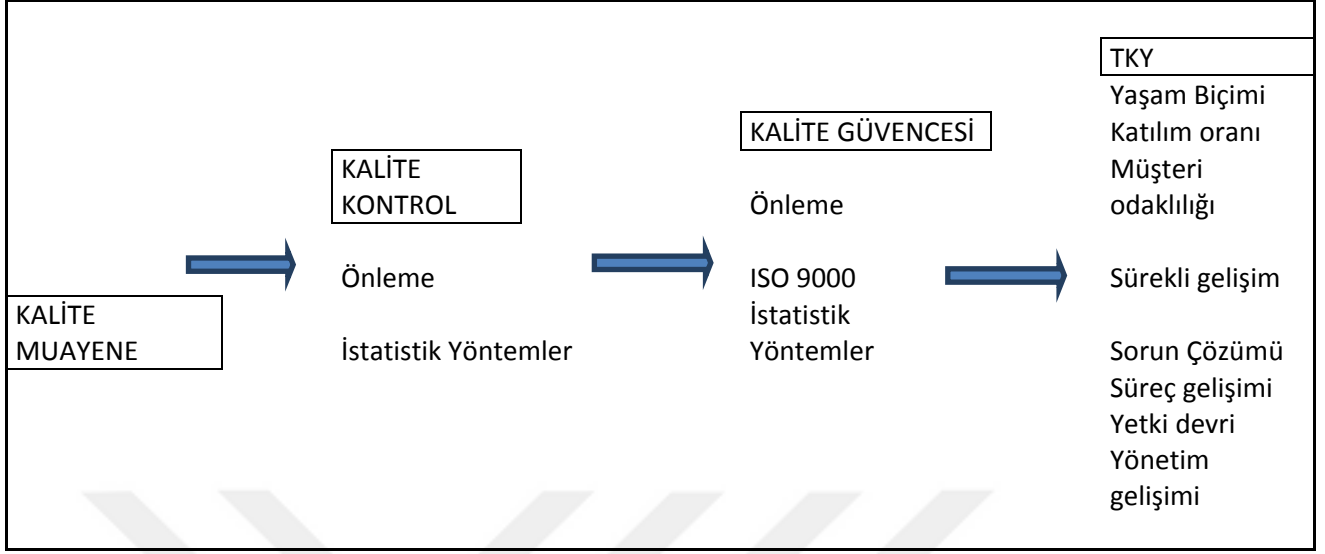
Kalite kavramı, farklı anlamlarda kullanılmaktadır. Kalite denildiği zaman “standartlara uygunluk” olarak tanımlanabilirken, dünyanın giderek globalleşmesi ve

piyasalardaki durdurak bilmeyerek artan rekabet koşulları, teknolojideki ilerlemeler, günümüz bireylerinin isteklerindeki değişmeler vb. sebepler, bu klasik tanımlı yetersiz bırakmıştır. (Parasuraman,1992:15) Bu nedenle günümüzdeki kalitenin asıl tanımı; “müşterilerin ihtiyaç duydukları ile örtüşmesi” olarak tanımlanmaktadır. Kalite kavramı çağımızın koşulları göz önünde bulundurularak “amaca uygunluk derecesi” olarak da tanımlanmaktadır.(Andaç, 1996:2). Özellik Toplam Kalite Yönetiminde (TKY) ise kalite, mal ya da hizmet sunulan bireylerin (müşteriler) beklentilerini karşılama düzeyi olarak ifade edilmektedir. Bununla birlikte kalite, zamanla standartlara, şartnamaya ve kullanıma uygunluk şeklinde tanımlanmıştır. Söz konusu bu tanımlar halk dilindeki kalitenin algısına göre farklılık gösterdiği görülmektedir (Erkılıç, 2007: 51).

Kalite; bir ürün yada hizmetin müşterilerin ihtiyaçlarını ve ilgili ürüne ilişkin beklentilerini karşılayabilme yeteneğidir. Bu tanıma göre kalite, müşterilerin şimdiki ve gelecekteki ihtiyaçlarını karşılayabilmelidir. Dolayısıyla kalite;

- Hayat felsefesidir.
- Yönetim tarzıdır.
- Mutlu vatandaşdır.
- Müşterilerin ihtiyaç ve beklentilerinin karşılanmasıdır.
- Rekabet gücünün artmasıdır.
- İsraftan kaçınmaktır.
- Verimlilik sağlayan, maliyet üzerinde en çok etkiye sahip olmakla birlikte, yatırımı en az olan bir yöntemdir.
- Müşteri ile satıcıyı birleştiren toplu bir sistemdir.
- Sürekli bir iyileştirme sürecidir.
- Objektif ve sübjektiftir.(Zengin ve Erdal, 2000: 45)

Şekil 5: Kalite Anlayışının Evrimi



Kaynak:Yükçü,1999:7

Evrensel çapta gerçekleştirilen üretim ekseninde hizmet sektörü payının gün geçtikçe yükselmesi ve müşteri sadakati üzerinde memnuniyetin etkisinin algılanması, hizmet kalitesinin gelişimini ilerletmesini sağlamıştır (Yağcı ve Duman, 2006:219). Bunun nedeni ise hizmet kalitesinin iyi yönde gelişiminin sağlanması, hatalı hizmet üretiminin en düşük seviyeye indirilmesi sonucunda, gerek zaman gerekse para kaybının önüne geçmekte ve böylelikle verimliliğin yükselmesi amaçlanmaktadır. Bu bağlamda, daha az bir maliyetle daha iyi hizmetler üretilip sunulabilmektedir. Daha yüksek bir kalite düzeyi, işletmeye rekabet üstünlüğü sağlayarak, prestijini ve dolayısıyla pazar payının artmasını sağlamaktadır. Tüm bunların yanı sıra kalite kavramının sosyal boyutu da bulunmaktadır. Bu boyut, kalitenin toplumun yaşam koşulları ve standartlarının yükselttiğini ifade etmektedir (Ataberk, 2007: 89).

Literatürde, kalite konusunda gerçekleştirilen ilk çalışmalar, ürünlerin tanımlanması ve ölçülmesine odaklanmıştır. Bununla birlikte, araştırmacılar kalite konusunu farklı eksenlerden ele almışlardır. Tablo 1’de, kalite kavramına ilişkin araştırmacıların yaptıkları tanımlar yer almaktadır (Öncü ve diğerleri, 2010: 240).

Tablo 6: Kalite Tanımları

Yıl	Yazar	Boyut	Tanım
1951	Feigenbaum	Mal	Değerdir.
1972	Levitt	Mal	Kullanıma uygunluktur.
1979	Crosby	Mal	Spesifikasyonlara uygunluktur.
1980	Juran	Mal	Gereksinimlere uygunluktur.
1983	Garvin	Mal	İçsel ve dışsal hataların etkilerinin sonucudur.

Kaynak: Öncü ve diğerleri: 2010: 240

Kalite geliştirme programları, tatmin edici tasarruflar ve yüksek gelirlerle sonuçlanmıştır. Kalite geliştirme programı ve stratejik maliyetleme yöntemleri birlikte uygulandığında, maliyet düşürmede etkili olmaktadır. " Bu sistemi uygulayan firmaların yüksek oranda maliyetleri düşürmek, sonrasında kalite yükseltilmesi ve rekabet gücünün yeniden kazanılması, son olarak ise kârın artırılmasını hedeflediklerini bildirmişlerdir"(Güneş,s.130).

2.2. KALİTEYİ OLUŞTURAN TEMEL UNSURLAR

Kalite tanımlamaları yapılırken bunun birçoğunun ürün ağırlıklı olarak yapıldığı gözlemlenmektedir.Diğer bir yandan ise kişilerin belirli taleplerinin giderilmesi için arzu edilen hizmetlerden de bir kalite beklentisi oluşmaktadır. Buna örnek olarak; bir hizmet kuruluşu içi geçerli olan kalite boyutları, bir üretim kuruluşu için daha farklı boyutlarda geçerlilik kazanabilmektedir. Bunun yanı sıra ürün ve hizmet üretiminde ekonomik olmak da söz konusu olduğundan yapılan tanımlamalarda bu boyutun da kapsanması gerektiği gözlemlenmektedir.

Toplam Kalite Yönetimi (TKY) süreçlere ve süreç iyileştirmeye odaklanır. Modeller aynı zamanda kalite maliyetlerini ve kalitenin iyileştirilmesinin daha geniş faydalarını kapsamalıdır.(Porter,1992:22)

Garvin, tüketicinin algıladığı kaliteyi sekiz boyutta ele almaktadır. Kalitenin sekiz boyutu; performans, uygunluk, güvenilirlik, dayanıklılık, servis görülebilirlik, estetik, algılama ve diğer unsurlar olarak vurgulamaktadır. Bu bağlamda kalite, sadece teknik değil aynı zamanda görsel boyutuyla ele alınmakla birlikte genel

olarak kalitenin boyutları tasarım kalitesi, uygunluk kalitesi ve performans kalitesi olarak üç başlık altında incelenmektedir: (Erturgut, 2012: 40).

- **Tasarım Kalitesi:** Müşterilerin, ürün yada hizmete ilişkin beklentileri ile söz konusu ürün yada hizmetin tasarım özellikleri arasındaki uygunluk derecesi olarak tanımlanmaktadır. Tasarım kalitesi oluşum aşaması, satıcıların müşteriler ile ilgili araştırma yapması ve ziyaretler gerçekleştirmesi ile başlamakta; müşteri memnuniyetini sağlayacak ürün yada hizmetin gerçekleşmesi ile devam etmektedir. Bunun akabinde ürün veya hizmet kavramı için özellikler tasarlanmakta ve hazırlanmaktadır. Tasarımda kalite çalışmalarının hedefi, ürün veya hizmet tasarımı ve yeniden tasarım için sürekli olarak müşteri araştırmaları ve ziyaretleri analizlerini sürdürmek olarak ifade edilmektedir (Özkan, 2014:9). İşletmelerin üretmiş olduğu bir ürün ya da hizmetin müşteriler tarafından kabul edilmesi için pazar araştırması da tasarım aşamasında yapılmak durumundadır. Tasarım kalitesi, ürün ve hizmetin müşteri istek ve gereksinimlerini karşılamak için bir ön aşama olarak görülmektedir. (Alıcı, 2007: 10). Bununla birlikte tasarım kalitesi, beklenen veya beklenmeyen tüm niteliklerin üründe yer alması olarak da tanımlanmaktadır. Müşteriyi memnun edecek bir ürün ya da hizmet olgusunun belirlenmesi, müşteri araştırmaları ve ziyareti ile başlayarak sürdürülmektedir. Bu noktada ürünlerdeki bazı özellikler müşteri tarafından belirlenirken, bazıları da tedarikçi tarafından belirlenmektedir (Altunbağ, 2005: 12).

- **Uygunluk Kalitesi:** Hizmet veren işletmenin, ürünün müşteri gereksinimlerini karşılayabilecek tasarım özelliklerine sahip olma ölçütü olarak tanımlanmaktadır.

gidermede gerekli olan tasarım özelliklerini karşılayabilme ölçütü olarak tanımlanmaktadır. Tasarım kalitesinde daha önceden belirlenen ürün özelliklerinin, üretim esnasında uygulanmasının bir sonucunda ortaya çıkmıştır. Bu özellik, bilimsel çerçevede ele alınabilen bir özelliğe sahip olmaktadır. Örneklendirmek gerekir ise; uzaktan kumandalı otomatik kilitli arabanın kumandasının tasarımında belirlenen kumandanın, aracın üç metre yanına gelindiği takdirde çalışması bir uygunluk kalitesi örneği olarak

karşımıza çıkmaktadır (Hatipoğlu, 2008: 8). Bununla birlikte İşletmeler, ilk önce; müşteri memnuniyetinin sağlanması bakımından tasarım kalitesine uygun bir şekilde ürün ve hizmetlerini tasarlamaları gerekmektedir. Uygunluk kalitesi ile oluşturulan tasarım niteliklerine uyum olarak üretimi gerçekleştirmeleri gerekmektedir. Söz konusu tasarım kalitesiyle uygunluk kalitesi arasında bir farklılık var ise bu hata olarak tanımlanır ve bir maliyet unsuru olarak işletmenin karşısına çıkar. Günümüzdeki işletmelerin çoğu uygunluk kalitesinden tasarım kalitesi ile ilgilenmektedir. Bu bağlamda kaliteli bir üretim gerçekleştirmek için tasarımdaki hataları sıfıra indirmek, işletmelerin temel hedefi haline gelmektedir (Alıcı, 2007: 10).

- **Performans Kalitesi:** Bir ürün veya hizmetin birincil faaliyet niteliklerini yerine getirme özelliği olarak tanımlanmaktadır. İşletme tarafından üretilen mal ve hizmetlere ilişkin performans düzeyi; satış ve hizmetler ile ilgili yapılan analizler ve müşterilere yönelik yapılan araştırmalar aracılığıyla belirlenmektedir. Bunun yanı sıra satış sonrasında verilen hizmet ve bakım, lojistik destek ve güvenilirlik incelenerek ürün ve hizmetin performans kalitesi ile performans kalitesinde meydana gelen düşüşün nedenleri de araştırılmaktadır (Yurtcan, 2007: 6). Performans Kalitesinde yaşanan düşüş genel olarak iki sebeple meydana gelmektedir. Bunlardan ilki, tasarım aşamasında ürüne ilişkin niteliklerin müşteri ihtiyaçlarından farklı bir biçimde belirlenmesidir. Bu durum; pazar bölümü sayısının artırılması, daha detaylı araştırılma yapılması ve ürünün müşteri ihtiyaçlarını karşılayacak biçimde değiştirilmesi ile ortadan kaldırılabilmektedir. İkinci ise; ürünün tasarımı ile üretimi arasındaki süreçte meydana çıkmaktadır. Bu süreçte üst yönetiminin, tasarlanmış olduğu ürüne ilişkin projesine devam etmesi veya projesinden vazgeçmesi önemli bir unsur olarak ortaya çıkmaktadır (Gedik, 2007: 25).

Yukarıdaki bilgiler ışığında ; kalite kavramının kişiler üzerinde algı oluşumunun çok farklı boyutları yer almaktadır. Kalite yalnızca teknik olarak kişilerin beklentisini karşılarken ;aynı zamanda görsel boyutu ile de memnuniyet sağlamalıdır.

2.3. KALİTE MALİYETİ

Kalite maliyeti, kalite kontrol sistemlerinin uygulanmasında ortaya çıkan maliyetler şeklinde tanımlanmaktadır. Daha açık bir ifadeyle, kalite sistemini tasarlama, uygulama, koruma ve geliştirme faaliyetlerinden kaynaklanan maliyetleri ifade edilmektedir. Kalite maliyeti, bir ürün veya hizmette hizmet öncesi yapılan planlı kalite testlerinde veya müşteriye ulaştıktan sonra ortaya çıkabilecek hataları önlemek suretiyle yürütülen süreçlerin, fark edilen hataların sonucunda ortaya çıkan maliyetler olarak da tanımlanmaktadır.

Kalite için geleneksel yaklaşıma göre, kalitede meydana gelen artış maliyetlerin yükselmesine neden olmaktadır. Bunun nedeni ise daha yüksek kalite elde etmenin, çok daha gelişmiş kontrol cihazlarının ve daha nitelikli elemanların kullanımını, daha fazla testlerin yapılmasını ve kontrollerin artmasını gerektirmesinden kaynaklı maliyetlerin artış göstermesi durumu olarak belirtilmektedir. Günümüzde bunun aksine kalitesiz ürünlerin ortaya çıkardığı maliyetin, kaliteyi arttırmak amacıyla yapılan maliyetlerden çok daha yüksek olduğu gözlemlenmektedir. Kalitenin artırılması, toplam maliyetleri düşürebileceği görüşünü ortaya atmaktadır. Bu bağlamda üretimde kaliteyi arttırmakla birlikte önemli derecede potansiyel tasarrufların sağlandığı görülmektedir (Demircioğlu ve Küçüksavaş, 2009: 41).

Bununla birlikte kalite maliyeti, rekabeti oluşturan ve rekabetçi güç haline gelmenin ana maddelerini meydana getiren faktörlerden biri olarak görülmektedir. Fakat çoğu işletmede maliyet sistemlerinin olmaması, maliyetin tanımlanmasını ve yönetilmesinin önünde engel olmaktadır. Günümüzde maliyet, işletmelerde Tek Düzen Muhasebe Sistemi'nde bulunan hesaplarla takip edilmekte ve bu eksenle hesaplanmaktadır. Bir başka deyişle maliyet sadece muhasebe sisteminde tanımlanan hesaplar ile ifade edilmektedir. Bununla birlikte maliyet sisteminde bulunmayan maliyet çeşitleri çoğunlukla tanımlanmamaktadır. Bu nedenle de söz maliyetler işletme yöneticileri tarafından dikkate alınmamaktadır (Kaygusuz, 2011: 41).

Kalite maliyetleri, ürünün şartnameler ve kullanıma uygun hale getirmek adına harcanacak para ve zamanın miktarını tayin etmenin de bir metodu olarak belirtilmektedir. Bunun yanı sıra problemlerin ortaya çıktığı bölümlerin tespit

edilmesini ve ilk olarak dikkate alınması gerekli olan problemin belirlenmesini amaçlayan bir yönetim sistemi olarak ifade edilmektedir (Yıldırım ve Saylık, 2009: 241).

Bozulma, yeniden işleme, artık, ıskarta, kırıntı, hurda, bozulma ve durma halinde makinelerin bakımı, içsel başarısızlık konusunda üretim/süreç mühendisliği" kusurlu ürünlerin sağlam ürün haline gelinceye kadar katlanılan ek onarım, yerine koyma maliyetleri, yeniden üretime sokulmasında planlama ve malzeme alımına ilişkin işçilik giderleri, sorunların giderilmesi, başarısızlık analizi, uygun olmayan malzemelerin analizinde ortaya çıkan maliyetler, kontrol ve test tekrarı, kalite uygunsuzluğu nedeniyle yeniden üretime sokulmuş birimlerin test maliyetleri gibi çeşitli içsel başarısızlık maliyetlerini açıklamak mümkündür. (Horngren,s.684),

2.3.1. Maliyet Kavramı

Genel olarak, birşeyi oluşturmak ve kazanmak suretiyle tahammül edilen fedakarlıkların tümü maliyet olarak tanımlanmaktadır. Fakat her fedakarlığı bir ölçü birimi ile değerlendirme olanağı yoktur. Bu bağlamda maliyet bir hedefe erişmek adına parasal anlamda ölçülebilen fedakarlıkların bütünü olarak belirtilmektedir (Abdioğlu, 2013: 9). Bir mal ya da hizmetin elde edilebilmesi için dönem boyunca yapılan harcamalar ve katlanılan fedakarlıkların parasal olarak toplamıdır. (Yükçü, 1999: 25)

Bu bağlamda geniş kapsamlı ve dar kapsamlı maliyetler tanımlamaları ortaya çıkmıştır. Geniş kapsamlı maliyet tanımına göre, birşeyi kazanmak amacıyla tahammül edilen tüm fedakarlıklar maliyeti oluşturmaktadır. Dar kapsamlı maliyet tanımına göre ise, üretim sürecinde tahammül edilen değer kullanımlarını ifade etmektedir. İşletmeler ekonomik bir iş paylaşımı sonucunda oluşur ve toplumun gereksinimlerine karşılık vermek için çaba harcamaktadır. Bu nedenle işletmeler, üretim faktörlerini birleştirerek ürün ve hizmet üretmektedirler. Bu noktada ürün ve hizmet üretimi için doğrudan veya dolaylı bir biçimde ortaya konulan bütün değer kullanımları maliyet olarak tanımlanmaktadır. Bu tanımda dikkat edilmesi gereken noktalar şu şekilde verilmektedir

- Bu değer kullanımının ürün ve hizmet üretimi ile ilgili olması,

- Bu değer kullanımlarının para ile ifade edilmesi ve
- Üretimde kullanılacak üretim faktörlerinin tespit edilmesidir. (Savcı, 2009: 9-10):

2.3.2. Kalite Maliyetleri Ölçümü

Genel olarak kalite, kusurlu ürün yüzdeleri aracılığı ile ölçülmekte ve tespit edilen tolerans düzeyinden daha düşük olan kusurlu ürün oranı “kabul edilebilir” şeklinde değerlendirilmektedir. Bunun yanı sıra, kalite ölçümleri genellikle, işletmede bulunan maliyet muhasebesi sisteminden yapılmaktadır. Ülkemizde kalite maliyetlerinin raporlanması ve analiz edilmesinde “Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği” dikkate alınmaktadır. Bu doğrultuda grupta bulunan “Maliyet Hesapları” ve bunun dışında kalan hesaplar, kalite maliyetlerine yönelik hesapları kapsamamaktadır. Fakat “2 numaralı tebliğ”de boş bırakılmış hesap numaralarının işletmelerin gereksinimleri kapsamında kullanılabilmektedir. Bu nedenle, somut olarak bir hesap isminin planda bulunmamasına rağmen söz konusu boş hesap numaraları, kalite maliyetlerinin ölçülmesine dair hesap açılmasında kullanılabilmektedir. Bu durum, var olan bir çok sorunun çözümünde büyük önem taşımaktadır (Demircioğlu ve Küçüksavaş, 2009: 51).

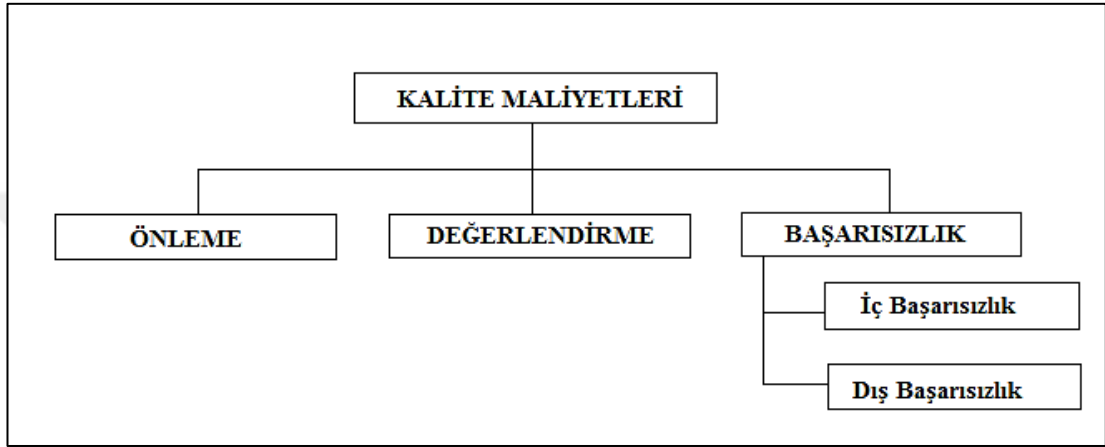
2.3.3. Kalite Maliyetlerinin Sınıflandırılması

Kalite maliyeti, ürünü doğru bir şekilde üretebilmek ve hatadan kaçınabilmek adına yapılması gerekenler ya da doğrudan maliyetler ile kalitedeki belirsizliklere karşın işletmelerin kendilerini korumak adına bulundurduğu stokların maliyetini de içermektedir (Gönültaş, 2008: 34).

Kalite maliyetleri, kontrolün maliyetleri ve kontrol başarısızlığının maliyetleri olmak üzere iki esas kısımda incelenmektedir. Bu maliyetler, üretici kurumun operasyon maliyetleri olarak tanımlanmaktadır. Önleme ve değerlendirme maliyetleri kontrolün maliyeti kapsamına girerken; iç ve dış başarısızlık maliyetleri kontrol başarısızlığı maliyetini oluşturmaktadır. Kalite maliyet sistemini oluşturmanın ve geliştirmenin bilinen ve yaygın olan bir ideal yolu yoktur. Bunun nedeni her şirket

farklı süreçlere, ürünlere, kültüre, çalışanlara, önceliklere sahip farklı bir iş alanı yürütmektedir. Her işletmenin kendi yapısına uygun kalite maliyet sisteminin kurulması, uygulanması ve sonuçlarının analiz edilmesi gerektiği öne sürülmektedir (Albez ve diğerleri, 2016: 1566). Aşağıda verilen Şekil 5'te kalite maliyetlerinin sınıflandırılması verilmektedir.

Şekil 6: Kalite Maliyetlerinin Sınıflandırılması



Kaynak: Demircioğlu ve Küçüksavaş, 2009: 42.

2.3.3.1. Önleme Maliyetleri

Önleme maliyetleri, üretim öncesi ve sürecinde meydana gelen maliyetlerdir. Kalite sisteminin planlanması, hazırlanması ve organizasyon yapısına yerleştirilmesi ile ilgili faaliyetlerin meydana getirdiği maliyetler olarak nitelendirilmektedir. Mal ya da hizmetin, tüketici taleplerine uygun olmamasını önleme suretiyle gerçekleştirilen maliyetleri kapsamaktadır. Bir başka söylemle, olması gereken kalite standartlarına olabildiğince ekonomik seviyede uygunluğun gerçekleştirilmesi adına oluşturulacak kalite sisteminin tasarlanması, gerçekleştirilmesi ve uygunluğun devam ettirilmesini içeren maliyetler olarak tanımlanmaktadır. Önleme maliyetlerini vurgulamanın amacı, iç ve dış başarısızlık maliyetlerini ortadan kaldırmak ve değerlendirme maliyetlerini azaltmaktır.(Pasawark,1991:5)

Kalite sistemindeki, başarısızlık gerekçesi ile meydana gelen içsel ve dışsal kalite maliyetlerin ortaya çıkmasına neden olan faaliyetlerin yinelenmesini önlemek hedefiyle teknik bilgi ve yeteneğin kullanılarak gerçekleştirilen önleyici faaliyetlerin

ortaya çıkardığı maliyetler, önleme maliyeti olarak açıklanmaktadır. Kalitesizliği önleme maliyetleri, ürün ve hizmet üretiminde ortaya çıkabilecek hata ve eksiklikleri öncesinde tespit edip önlemek için gerçekleştirilen ön faaliyetlerden oluşur. Bu ön faaliyetler; yeni bir ürünün üretimi için planlama evresinde gerçekleştirilecek faaliyetlerin tasarlanması, programlanması, ürün ve hizmet üretimi esnasında oluşabilecek hata ve kusurların belirlenmesi, bu hata ve kusurların ortadan kaldırılması çalışmalarıdır. Önleme maliyetlerinin temel amacı, düşük kaliteli mal üretiminin önüne geçmektir (Koç ve Demirhan, 2007: 88).

Bu noktada önleme maliyetlerinin yeminli mali müşavirlik mesleği ile ilişkisine bakıldığında, müşterilerine hizmet üretimi sağlayan yeminli mali müşavirlik mesleği, işletmelere önleme maliyetlerini önlemek adına sunduğu hizmetler şunlardır (Yükçü, 1999, 94-99):

- Hizmet kalitesinin tasarlanması,
- Kalite ölçümü
- Kalitenin incelenmesi ve planlamanın doğrulanması,
- Kalite değerlendirmesinde kullanılan üretim araçlarının bakımı,
- Tedarikçi garantisi,
- Kalite eğitimi,
- Kalite denetimi,
- Kalite bilgilerinin raporlanması ve durum analizi
- Kalite iyileştirme programlarıdır.

Kalitenin tasarlanması ve hataların tespit edilmesinde yardımcı olmak üzere istatistik ve ürün kalitesinin kapsadığı bütün konularda devamlı gelişim sürecini inceleyen Joseph M. Juran, Kalite Kontrol El Kitabı'nı yazmıştır. Bu doğrultuda kalite planlaması (Bıçak, 2006: 31);

- Müşteri gereksinimlerinin tespit edilmesi
- Müşteri gereksinimlerini giderebilecek ürün niteliklerinin geliştirilmesi
- Tedarikçi ihtiyaçlarını karşılayan kalite hedeflerinin belirlenmesi ve söz konusu hedeflerin en az maliyetle gerçekleştirilmesinin sağlanması
- Süreçteki yeterliliğin kanıtlanması, yeni sürecin işletim şartları bünyesinde kalite hedeflerini gerçekleştirebilmesinin onaylanmasını da içinde barındıracak kalite planlaması oluşturulur.

Kalitenin incelenmesi ve planlamanın doğrulanması; hedeflenen tasarım niteliğine erişmek için ürünün tasarımı, geliştirilmesi aşamasında faaliyetlerin takip edilmesini kapsayan maliyetler olarak tanımlanmaktadır. İşletmede güvenilirlik ve sürekliliği sağlayacak doğrulamalarla olası plan değişiklikleri ve ürün geliştirme test programları maliyetleri kapsamında bulunmaktadır.

Kalite değerlendirmesinde kullanılan üretim araçlarının bakımı, kalıplar, sabit eşya, makineler ve benzer araçların ölçüm ve bakım maliyetleri olarak tanımlanmaktadır.

Tedarikçi garantisi, hedeflenen kaliteye erişebilmek için doğrudan hammadde ve ürünün işletmeye girişinde, satıcıdan talep edilen şartlara uygun gönderme gerçekleştirip gerçekleştirmediği ile ilgili değerlendirme, denetleme, kontrol ve gözleme maliyetleri olarak tanımlanmaktadır.

2.3.3.2.Ölçme- Değerlendirme Maliyetleri

Değerlendirme maliyetleri, kalite ihtiyaçlarına uygunluk düzeyini tespit etmek için gerçekleştirilen maliyetler olarak tanımlanmaktadır. Değerlendirme maliyetleri, gerekli olan uygunluk düzeyini yakalamak için son denetim gibi bir kontrol sistemi olarak tanımlanır. Teslim alma kontrolü, iş esnasında kontrol, laboratuvar kontrolü, laboratuvar onayları, deneme için hazırlıklar, test ve ölçüm araçlarının bakımı, kalite aygıtlarının ayarlanması ve üretim teçhizatının bakımı şeklinde listelenebilir. Buna ilave olarak, başarı testi, kayıt tutma ve stok değerlendirilmesi de eklenebilmektedir. Önleme ve değerlendirme maliyetleri, uygunluk maliyetleri şeklinde nitelendirilmektedir. Bunun nedeni ise söz konusu maliyetlerin, uygunluk niteliğini yakalamak veya üretimi belirlenen planlama kalitesine uyumlu bir biçimde gerçekleştirmek planlama kalitesini aksatmaları veya üretim etkinliklerinde ortaya çıkabilecek hata ve aksaklıkların önüne geçmek, tasarım kalitesine uygun olmayan malları tespit etme suretiyle gerçekleştirilen faaliyetlerce ortaya çıkan giderlerden oluşmasıdır (Altınbay, 2006: 84).

Yeminli mali müşavirlik mesleğinin değerlendirme maliyetlerindeki rolü ele alındığında hizmet üretimi gerçekleştiren yeminli mali müşavirlerin görevleri şu şekilde verilmektedir (Yükçü, 1999, 100-103):

- Hizmet öncesi kontrol; hizmet vermeye başlamadan önce, iş planının kalite niteliklerine uygun olup olmadığının nihai muayenesini temel alan test ve ölçümlere ilişkin meydana gelen maliyetlerdir. Hizmet öncesi süreçte gerçekleştirilen denetiminin özenle gerçekleştirilmesi durumunda hizmet esnasında meydana gelebilecek olası iç başarısızlık maliyetlerinin en aza indirgenmiş olması sağlanır.
- Müşteri kabul etme maliyeti; yeminli mali müşavir, müşterisi ile sözleşme gerçekleştirilmeden evvel müşterisi ile ilgili bilgi edinmelidir. Bunun nedeni ise, müşterisinin muhasebe işlemlerini hukuka uygun bir biçimde gerçekleştiriyor olması ve bundan dolayı, yeminli mali müşavirin söz konusu müşteri ile çalışmak istememesidir.
- Yapılan işlerin kontrolü
- Yapılan işlerin sonuçlarının analizi
- Alan başarı testi
- Hizmet sunumu için gerekli izin ve tasdikler

2.3.3.3. Başarısızlık Maliyetleri

Bir ürünün kalite niteliklerinde gerçekleşen değişimlerin söz konusu olması durumunda ürünün kalitesinin azaldığı gözlemlenir. Kalite niteliklerindeki değişimlerde artış ve olması gereken standartları gidermemek bu süreç bozulmalarının başlıca nedenidir. Gerekli standartların karşılanamaması durumunda, tamir ve ürün iadeleri gerçekleşir. Bu da başarısızlık maliyetlerini oluşturur. Süreçlerdeki söz konusu bozulmaların kaliteyi olumsuz yönde etkilemesinden ötürü maliyetler, başarısızlık maliyetleri şeklinde nitelendirilmektedir. Başarısızlık maliyetleri, iç başarısızlık ve dış başarısızlık olmak üzere iki başlıkta incelenmektedir. Ürünün müşteriye teslim edilmeden evvel tespit edilen hatalarına ilişkin maliyetler iç başarısızlık maliyetleri olarak; gerçekleşen kalite sapmalarının, ürünün işletme dışına müşteriye iletilmek üzere çıkmasından sonra işletmeye yüklediği maliyetler ise dış maliyetler olarak değerlendirilmektedir (Tanış ve Kefe, 2017: 183).

İşletmelerin mal ya da hizmet üretimini gerçekleştirdikten sonra elde ettikleri mal ya da hizmet her zaman aynı aklitede meydana gelmez.Söz konusu mal ya da hizmet ihtiyaçları karşılamada başarısız oluyorsa beraberinde de birtakım maliyetleri getirir.(Gülel,2006:32)

Başarısızlık maliyetlerini ölçmek amacıyla aşağıdaki aşamalar uygulanabilir (Defeo,2001:33)

- Kalitesizlik sonucunda meydana gelen faaliyetlerin belirlenmiş olması
- Maliyetlerin ne şekilde tahmine edileceğinin belirlenmesi
- Maliyetlere ilişkin bilgilerin toplanması
- Elde edilen sonuçların analizi ve karar aşaması

2.3.3.3.1. İçsel Başarısızlık Maliyetleri

İç başarısızlık maliyetleri, müşterilerden sipariş alınıp iletilmeden evvel uygun olmayan malların tespit edilmesi neticesinde söz konusu malların ortaya koyduğu maliyetleri belirlemektir. Artıklar, kalite ihtiyaçlarına uygun olmayan ve ekonomik açıdan da yeniden üretim sürecinden geçmesi uygun olmayan parça, döküntüler ve malzemelerdir. Artıkların doğrudan malzeme, işçilik ve diğer üretim giderleri de iç başarısızlık maliyetleri altında ele alınmaktadır. Hatalı ürünlerde ise düşük ücretten satılabilme ya da doğrudan hammadde gibi üretime yeniden aktarılması halinde, kalite uygunsuzluğundan ötürü ortaya çıkan ekstra giderler, maliyetlere eklenebilir. Satışlar üzerinde etkisi olacak, kalite uygunsuzluğundan dolayı meydana gelen kazanç kayıpları, fırsat maliyeti şeklinde ayrı bir şekilde hesaplanmalıdır. Döküntü mallar ise, ekonomik olarak ömrünü tamamlamış sabit varlıklar olarak nitelendirilir. İç başarısızlık maliyetleri arasında; artık, tekrardan işleme, iskarta, urda, bozulma, kırıntı ve durma durumunda makinelerin bakımı iç başarısızlıkta üretim/süreç mühendisliği, hatalı ürünlerin sağlamlaştırılması sürecinde gerçekleştirilen ekstra tamir, yerine koyma maliyetleri, tekrardan üretim sürecine alınmasında planlama ve malzeme edinimi ile ilgili işçilik giderleri, problemlerin ortadan kaldırılması, başarısızlık analizi, uygunsuz olan malların analizinde gerçekleşen maliyetler, test ve denetim yinelemesi, kaliteye uygun olmamasından

ötürü tekrardan üretim sürecine alınmış birimlerin test maliyetleri gibi unsurlar mevcuttur (Yıldıztekin, 2005: 409).

Bu bağlamda yeminli mali müşavirlerin iç başarısızlık maliyetlerine, personelden kaynaklı oluşabilecek bir hatayı düzeltmek adına fazla mesai yapması, kontrol işlerini gerçekleştirirken planlamış olduğu çalışma kağıtlarını kaybetmesi üzerine yeni baştan hazırlaması örneği verilebilmektedir. Bunun yanı sıra hizmet üreten yeminli mali müşavirlerin iç başarısızlık maliyetleri bünyesinde etik dışı davranmaları durumunda bu kişilere yaptırım uygulanmaktadır. Söz konusu tutum karşısında gereken cezalar verilmekte ve bu cezalar incelendiğinde kalite maliyetlerinden, iç başarısızlık maliyetleri bünyesinde bulunan maliyetlerin hiçbirinin bünyesinde herhangi bir karşılığı yoktur .

2.3.3.3.2. Dış Başarısızlık Maliyetleri

Üretilen malın tedarikçiden temin edilip tüketiciye ulaşımından sonra meydana gelen yetersiz kaliteden ötürü ortaya çıkan maliyetler olarak tanımlanmaktadır. Dış başarısızlık maliyetleri, üretim süreci ardından ürünleri teslim etme, hizmetler, satış sonrası ve ürün servislerinde ortaya çıkan gecikme veya aksamalardan dolayı ortaya çıkmaktadır. Buradaki maliyetlerin, müşterinin kişisel değer yargılarını da kapsamassından dolayı ölçümünün yapılması zordur. Şikayet araştırmaları, iade edilen ürünler, onarma maliyetleri, garanti istekleri, müşteri kaybı gibi maliyetler de dış başarısızlık maliyetleri içerisinde ele alınmaktadır.

Alıcılara sunulan ürün ve hizmet gereksinimi ne derecede giderildiğinin bir göstergesi olarak nitelendirilmektedir. Bunun nedeni ise söz konusu maliyetlerin mal ya da hizmetin alıcıya sevk edilmesinden sonra kusur ya da kusur şüphesi sebebi ile ortaya çıkan tüm maliyetlerdir. Bu bağlamda dış başarısızlık maliyetleri, üretilen malın alıcılarda ne şekilde bir memnuniyet gerçekleştirdiğini bilmek ve değerlendirebilmek adına oldukça önemli görülen bir gösterge olarak değerlendirilmektedir (Koç ve Demirhan, 2007: 90).

2.4. KALİTESİZLİK MALİYETİ

Kalitesizlik maliyeti, bir ürünün veya sürecin toplam maliyetini oluşturan önemli bileşenlerden birisi ve süreçlerdeki verimsiz ve hatalı işlemlerden kaynaklanan maliyetler olarak tanımlanmaktadır. Söz konusu hatalı işlemler ise, hurda maliyeti, tamir maliyeti, önleme ve benzeri maliyetlerden oluşmaktadır. Bu hatalı işlemlerin toplamı kalitesizlik maliyeti olarak tanımlanmaktadır. Kalitesizlik maliyeti, en basit tabirle gerekli işlerin doğru olarak yapılmasının oluşturduğu maliyet olarak ifade edilmektedir (Deniz, 2015: 66).

Tablo 7: Kalitesizlik Riskleri ve Kalitesizlik Maliyetleri

KALİTESİZLİK RİSKLERİ	
İşletme Açısından; • Prestij kaybı • Kaynak israfı ve verimliliğin azalması • Pazar payının azalması • Maddi ve manevi tazminatlar • Motivasyon kaybı	Müşteri Açısından; • Mal ve hizmetlerde tatminsizlik • İnsan sağlığı ve güvenliği • Mağduriyet • Güvensizlik
KALİTESİZLİK MALİYETLERİ	
İşletme Açısından; • Kaynak israfı • Üretim kaybı • Değistirme • Tamirat • Kısmen ve yeniden isleme • Hurda ve ıskarta	Müşteri Açısından; • Satın alma • İşletme • Tamir • Zaman kaybı • Tesis

Kaynak: Önal, 2010: 31

Kalitesizlik maliyetinin felsefesi, ürünleri elden geçirmek, revize etmek, değiştirmek, hurdaya ayırmak gibi nedenlerden kaynaklı ortaya çıkan ekstra giderlerin bütününe göz önünde bulundurulmasını temel almaktadır. Kalite, bir işi yapılması gereken şekilde yapmak olarak ifade edildiği için kalitenin maliyetinin olmadığı varsayılırken kalitesizliğin maliyetinin olduğu belirtilmektedir. Maliyeti etkin bir şekilde kontrol altına almaksızın, fiyat aracılığıyla rekabet etmenin de olanaksız olduğu ifade edilmektedir. Bu kalitesizlikten kaynaklı ortaya çıkan kayıplar bir işletmede rekabet fırsatına kendi eliyle yarattığı engel olarak görülmektedir (Boydaş, 2007: 91). Tablo 7’de kalitesizlik maliyetleri ve kalitesizlik olgusunun yaratacağı riskler, kuruluşlar ve müşteriler açısından genel hatlarıyla verilmektedir.

Bununla birlikte kalitesizlik maliyeti iç ve dış başarısızlık maliyetleri şeklinde de ifade edilebilmektedir. Burada amaçlanan, söz konusu maliyetlerin zamanla azalmasının, değerlendirme ve önleme maliyetlerinin yükselmesiyle sağlanmasıdır. Önleme maliyetlerine ilişkin gerçekleştirilen yatırımlar, başarısızlık nedeniyle toplam kalite maliyetini düşürmektedir. Bunun yanı sıra, önleme maliyetinin yükselmesi zamanla değerlendirme maliyetinin düşmesine yol açmaktadır. Bu bağlamda, önleme maliyetine ilişkin gerçekleştirilecek yatırımlardan elde edilecek yarar, değerlendirme maliyetinden daha yüksek olacağı belirtilmektedir (Yumuk ve Oğuzhan, 2005: 7). Kalite eğitimlerinin verilmesi, hammadde kontrol sistemi ve tedarikçilerin geliştirilmesi, değerlendirmelerin düzenli olarak yapılması, iç ve dış başarısızlık maliyetleri üzerinde önemli rol oynamaktadır. Bu doğrultuda işletmelerin, müşterilerin ürüne güven duyma duygusunu sağlamak ve memnuniyetlerini arttırmak, ürünlerin kalitesini ve performansı gerekli düzeye ulaştırmak amacıyla kalitesizlikten kaynaklanan maliyetlerini azaltmaları gerekmektedir. Bu gerçekleştirebilmek için de işletmelerin çalışanlarına kalite ile ilgili eğitimler vermesi, tedarik edilen girdiden itibaren ürün kalitesi ile ilgili her sürecin dikkatli bir şekilde kontrol edilmesi, gerektiği takdirde tedarikçilerine de bununla ilgili desteklemeleri, takım tezgahları ve benzeri makinelerin bakımını düzenli olarak yapmaları gerekmektedir (Koç ve Demirhan, 2007: 96).

Kalitesizlik maliyetleri kavramı aynı zamanda uygunsuzluk ve kaçınılabilecek kalite maliyetleri gibi maliyetler içinde kullanılabilmektedir.

Uygunsuzluk ve kaçınılabilecek kalite maliyetler grubu birbirinin alternatifi olarak belirtilmektedir. Birlikte düşünöldüğünde ters orantılı hareket sistemine sahiptirler. Kalite sağlama maliyetleri artarken, uygunsuzluk maliyetleri ise azalmaktadır ve ürünlerin uygunluk oranı da yükseliş göstermektedir. Bu bağlamda kalitesizlikten doğan maliyetlerin azalması söz konusu olmaktadır. Bu doğrultuda toplam maliyet, uygunluk kalitesindeki artışla birlikte optimum noktaya ulaşana değin azalmaktadır. Optimum noktaya erişilmesinden sonra ise, kalite kontrol faaliyeti arttıkça, hatalı ürün miktarı da azalış göstermektedir. Fakat toplam maliyet bunun aksine artmaya devam etmektedir. Üzerinde durulan nokta ise, optimum noktanın aşılması durumunda, kalitesizliğin azalırken maliyetlerin artmasıdır. Bununla birlikte kuruluşlara yönelik optimum nokta, herhangi bir hatalı ürün maliyetinin gerçekleşmediği değil, hatalı ürün maliyetleri ekseninde kalite kontrol maliyetlerinin karşı karşıya kaldığı toplam maliyetin en az olduğu optimumluk noktası olmasıdır. Bu kapsamda bakıldığında kalitesizlik maliyetlerinin fırsat maliyetinin kalite maliyetleri olduğu görölmektedir. Kuruluşlar, kalitesiz ürün üretmek amacıyla yapılanmamaktadırlar ve daima daha yüksek kalite sağlamak amacıyla uğraşmaları gerektiği savunulmaktadır. Tüm bunların ekseninde işletmelerin kazanç kaybı da, sağlam ürünün normal ücreti ve hatalı ürünün düşük ücreti arasındaki farktan ortaya çıkan maliyeti ifade etmektedir ve gerçek bir maliyet fonksiyonu olmayıp, sağlam ürün üretmenin alternatif bir maliyeti olduğu belirtilmektedir (Yıldıztekin, 2005: 413).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ İLE KALİTE MALİYETİ İLİŞKİSİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA

3.1. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

3.1.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı, yeminli mali müşavirlerin kalite maliyetleri algı düzeyini belirlemektir. Bu doğrultuda, 100 yeminli mali müşavire, 30 maddeden oluşan bir anket uygulanmış ve aşağıdaki hipotezler oluşturulmuştur.

H₁: Yeminli mali müşavirlerin kalite algı düzeyleri, katılımcıların cinsiyetine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

H₂: Yeminli mali müşavirlerin kalite algı düzeyleri, katılımcıların çalışma şekline göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

H₃: Yeminli mali müşavirlerin kalite algı düzeyleri, katılımcıların yaşına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

H₄: Yeminli mali müşavirlerin kalite algı düzeyleri, katılımcıların meslekte geçirdiği yıla göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

H₅: Yeminli mali müşavirlerin kalite algı düzeyleri, katılımcıların eğitim düzeyine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

H₆: Yeminli mali müşavirlerin kalite algı düzeyleri, katılımcıların aylık gelir düzeyine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

3.1.2. Veri Toplama ve Araç Teknikleri

Çalışmada literatür incelemesi sonucunda veri toplama yöntemi olarak anket formu kullanılmıştır. Anket formu tez danışmanı Prof. Dr. Süleyman Yükçü tarafından hazırlanmıştır. Anket iki bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde demografik

özellikleri ile ilgili 6 adet soru yer almaktadır. İkinci bölümde ise Yeminli Mali Müşavirlik mesleğini yerine getiren kişilerin bu mesleği yerine getirirken, kalite maliyetleri üzerindeki algı seviyelerinin tespit edilmesine yönelik olarak “5”li Likert (5.Kesinlikle katılmıyorum,4.Katılmıyorum, 3.Kararsızım, 2.Katılıyorum, 1.Kesinlikle katılıyorum) şeklinde oluşturulan 30 adet soru yer almaktadır.

3.1.3. Araştırma Evreni ve Örneklem Seçimi

Bu araştırma, İzmir ilinde Şubat-Mart 2019 tarihleri arasında yapılmıştır. Belirlenen tarihlerde İzmir Yeminli Mali Müşavirler Odasına kayıtlı çalışan üye sayısı 255’tir. Araştırmanın evrenini oluşturan tüm çalışanlara ulaşmak oldukça güç olduğundan, belirlenen tarihlerde İzmir Yeminli Mali Müşavirler Odasına kayıtlı bulunan 255 Yeminli Mali Müşavir arasından İzmir ilini kapsayacak şekilde tesadüfi örneklem yöntemine göre hedef kitle belirlenmiştir

(<http://uye.izmirymmo.org.tr/Public/CalisanUyeListesi>). Çalışan üye Yeminli Mali Müşavirlere gönderilen anketlerden anket gönderilen kişi sayısı 120’dir. Tam ve hatasız olarak geri dönen kişi sayısı 100’dür. Araştırmanın örneklemini 100 olarak kabul edilmiştir. Bu 100 adet anket, araştırmamızın örneklemini oluşturmuş olup; araştırma bu anketler üzerindeki cevaplar doğrultusunda yapılmış ve analiz edilmiştir.

3.2. VERİLERİN ANALİZİ ve BULGULAR

3.2.1. Demografik Bulgular

Araştırmaya katılan 100 Yeminli Mali Müşavire ilişkin demografik özellikler Tablo 8’de yer almaktadır.

Tablo 8: Demografik Özellikler

Demografik Değişkenler	Bileşenler	Frekans	Yüzde
Cinsiyet	Kadın	12	12,0
	Erkek	88	88,0
Çalışma Şekli	Bağımsız	94	94,0

	Bağımlı	6	6,0
Yaş	31-40	33	33,0
	41-50	21	21,0
	51 ve üzeri	46	46,0
Meslekteki Yıl Sayısı	0-5 yıl	17	17,0
	6-10 yıl	32	32,0
	11-20 yıl	47	47,0
	21-30 yıl	2	2,0
	31 yıl üzeri	2	2,0
Eğitim Durumu	Üniversite	79	79,0
	Yüksek Lisans	21	21,0
Aylık Net Gelir Durumu	0-5000 TL	1	1,0
	5001-10 000 TL	1	1,0
	10 001 TL-15 000 TL	25	25,0
	15 001 TL ve üzeri	73	73,0
	Toplam	100	100,0

Tablo 8'e göre, ankete katılan 100 yeminli mali müşavirin 12'si (%12) kadın ve 88'i (%88) erkektir. Katılımcıların 94'ü (%94) bağımsız olarak çalışırken, 6'sı (%6) bağımlı şekilde çalışmaktadır. Katılımcıların 33'ü (%33) 31 ile 40 yaş arasında, 21'i (%21) 41 ile 50 yaş arasında ve 46'sı (%46) 51 yaş ve üzerindedir. Meslekte geçirilen yıla bakıldığında, 17 katılımcının (%17) 0 ile 5 yıl arasında, 32 katılımcının (%32) 6 ile 10 yıl arasında, 47 katılımcının (%47) 11 ile 20 yıl arasında, 2 katılımcının (%2) 21 ile 30 yıl arasında ve 2 katılımcının (%2) 31 yıl ve üzerinde bu meslekte çalıştığı görülmektedir. Katılımcıların 79'u (%79) üniversite ve 21'i (%21) yüksek lisans mezunudur. Ankete katılan 100 yeminli mali müşavirin aylık net gelir durumuna bakıldığında ise, 1 katılımcının (%1) 5000 TL'den az, 1 katılımcının (%1) 5001 ile 10000 TL arasında, 25 katılımcının (%25) 10001 ile 15000 TL arasında ve 73 katılımcının (%73) 15000 TL üzerinde aylık net gelire sahiptir.

Tablo 9'de, katılımcıların cinsiyeti ile eğitim düzeyi arasındaki çapraz tablo sonuçları yer almaktadır.

Tablo 9: Cinsiyet ile Eğitim Durumuna İlişkin Çapraz Tablo

cinsiyet * eğitim durumu				
		eğitim durumu		Toplam
		Üniversite	Yüksek Lisans	
cinsiyet	Erkek	68	20	88
	Kadın	11	1	12
Toplam		79	21	100

Tablo 9'a göre, 88 erkek katılımcının 68'i üniversite ve 20'si yüksek lisans mezunu iken, 12 kadın katılımcının 11'i üniversite ve 1'i yüksek lisans mezunudur.

Tablo 10'da, katılımcıların cinsiyeti ile yaş düzeyi arasındaki çapraz tablo sonuçları yer almaktadır.

Tablo 10: Cinsiyet ile Yaş Düzeyine İlişkin Çapraz Tablo

yaş * cinsiyet				
		Cinsiyet		Toplam
		Erkek	Kadın	
yaş	31-40 yaş	29	4	33
	41-50 yaş	15	6	21
	51 ve üzeri	44	2	46
Toplam		88	12	100

Tablo 10'a göre, 88 erkek katılımcının 29'u 31 ile 40 yaş arasında, 15'i 41 ile 50 yaş arasında ve 44'ü 51 yaş ve üzerindedir. 12 kadın katılımcının 4'ü 31 ile 40 yaş arasında, 6'sı 41 ile 50 yaş arasında ve 2'si 51 yaş ve üzerindedir.

Tablo 11'de, katılımcıların aylık net geliri ile çalışma şekli arasındaki çapraz tablo sonuçları yer almaktadır.

Tablo 11: Aylık Net Gelir Durumu ile Çalışma Şekline İlişkin Çapraz Tablo

aylık net gelir durumu * çalışma şekli				
		Çalışma şekli		Toplam
		Bağımlı	Bağımsız	
aylık net gelir durumu	0-5000 TL	0	1	1
	5001-10000 TL	0	1	1
	10001-15000 TL	4	21	25
	15001 TL ve üzeri	2	71	73

Toplam	6	94	100
--------	---	----	-----

Tablo 11'deki sonuçlara göre, bağımlı şekilde çalıştığını ifade eden 6 katılımcının 4'nün aylık net geliri 10001 ile 15000 TL arasında ve 2'sinin aylık net geliri 15000 TL üzerindedir. Bağımsız şekilde çalıştığını ifade eden 94 katılımcıdan 1'inin aylık net geliri 5000 TL'den az, 1'inin 5001 ile 10000 TL arasında, 21'inin 10001 ile 15000 TL arasında ve 71'inin 15000 TL üzerindedir.

Tablo 12'de, ankete katılan 100 yeminli mali müşavirin kalite maliyetleri ölçeğinde yer alan maddelere verdikleri puanlara göre frekans dağılımı sonuçları yer almaktadır.

Tablo 12: Katılımcıların Yeminli Mali Müşavirlerin Kalite Maliyetleri Ölçeği Maddelerine Yönelik Verdikleri Puanlara İlişkin Frekans Dağılımları

	Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
S1. Mükelleflerime hizmet verirken hile (bilerek, kasten yapılan yanlışlık) olayına rastlamadım.	27	27.0	55	55.0	8	8.0	9	9.0	1	1.0
S2. Eğer bir mükellef hile yapıyor ise eğitim almalıdır.	15	15.0	69	69.0	12	12.0	3	3.0	1	1.0
S3. Hile yapan mükellefe ilişkin cezai işlem uygulanmalıdır.	71	71.0	29	29.0	0	0	0	0	0	0
S4. Mükellefin hile (bilerek, kasten) eğilimi verilecek eğitimler ile azaltılabilir.	13	13.0	65	65.0	15	15.0	6	6.0	1	1.0
S5. Mükellefin hile eğilimi cezai işlemler ile azaltılabilir.	76	76.0	20	20.0	2	2.0	1	1.0	1	1.0
S6. Mükellefin hata (istmeden yapılan yanlışlık) eğilimi eğitimle azaltılabilir.	85	85.0	14	14.0	1	1.0	0	0	0	0
S7. Mükellefin hata eğilimi ceza ile azaltılabilir.	75	75.0	21	21.0	2	2.0	1	1.0	1	1.0
S8. YMM mesleği icra	31	31.0	69	69.0	0	0	0	0	0	0

edilirken astın yaptığı bir işi üsttö kontrol etmelidir.										
S9. Beyanname ve bildirgeler verilmeden önce mükelleflerin görüşüne sunulmalıdır.	28	28.0	64	64.0	5	5.0	3	3.0	0	0
S10. Vergi cezaları yetersiz olduğu için artırılmalıdır.	14	14.0	56	56.0	5	5.0	24	24.0	1	1.0
S11. Riskli bir uygulamada ceza ile karşılaşılabileceği riski öncesinde mükellefe bildirilmelidir.	63	63.0	37	37.0	0	0	0	0	0	0
S12. Yeminli Müşavirlik hizmet sürecinde ortaya çıkan uygunsuzluklar uzun zaman alsa da düzeltilmelidir.	59	59.0	41	41.0	0	0	0	0	0	0
S13. Yeminli Mali müşavirlik hizmetinin kalitesini gözden geçirmeye ilişkin, maliyeti yüksek olsa da yeminli mali müşavirlik hizmeti üretim biriminde bir kalite denetim birimi oluşturulmalıdır.	76	76.0	23	23.0	0	0	1	1.0	0	0
S14. Yeminli Mali müşavir ortaya çıkabilecek cezalar nedeniyle sorumluluk sigortası yaptırılmalıdır.	81	81.0	18	18.0	1	1.0	0	0	0	0
S15. Yeminli Mali müşavirin hizmet seviyesi belirli seviyenin altına inmemeli, dolayısıyla sorumluluk sigortasına gerek kalmamaktadır	0	0	1	1.0	2	2.0	36	36.0	61	61.0
S16. Yeminli Mali müşavir birinci, ikinci ve üçüncü derece akrabalarına hizmet vermemelidir.	19	19.0	76	76.0	4	4.0	1	1.0	0	0
S17. Tahakkuk eden vergi matrahı, mükellefin görüşüne sunulmalıdır.	10	10.0	59	59.0	9	9.0	19	19.0	3	3.0
S18. Vergi cezaları yüksek belirlendiği için düşürülmelidir.	1	1.0	1	1.0	4	4.0	85	85.0	9	9.0
S19. Yeminli Mali Müşavirlik hizmeti verilen mükellefler en geç 5. yılın	12	12.0	79	79.0	5	5.0	3	3.0	1	1.0

sonunda başka bir müşavire devredilmelidir, rotasyon uygulanmalıdır.										
S20. Mükelleflere TÜRMOB'un belirlediği ücret tarifesinin altında hizmet verilebilmelidir.	0	0	5	5.0	1	1.0	22	22.0	72	72.0
S21. Yeminli Mali Müşavir olarak verilen her türlü hizmet mutlaka başkası tarafından kontrol edilmelidir.	6	6.0	81	81.0	9	9.0	3	3.0	1	1.0
S22. Yeminli Mali Müşavirlik hizmetlerinin yerine getirilmesinde çalışma sürelerinin yetersiz kalması durumunda dışarıdan hizmet satın alınabilir.	38	38.0	59	59.0	0	0	2	2.0	1	1.0
S23. Yeminli Mali Müşavirlik hizmetlerinin kalitesi, dışarıdan bir kalite denetim grubu tarafından denetlenmelidir.	68	68.0	27	27.0	2	2.0	2	2.0	1	1.0
S24. Yeminli Mali Müşavirlik hizmetlerinden memnun olmayan bir mükellef TÜRMOB tarafından belirlenen ücretten daha düşük bir ücret ödeyebilir.	1	1.0	0	0	0	0	25	25.0	74	74.0
S25. Yardımcılarımın yaptığı hataları düzeltmek için çok zaman harcıyorum.	0	0	2	2.0	17	17.0	74	74.0	7	7.0
S26. Mükellefin yaptığı hataları düzeltmek için çok zaman harcıyorum.	36	36.0	55	55.0	1	1.0	7	7.0	1	1.0
S27. Yeminli Mali Müşavir bu yıl sözleşme yapmamış olsa bile mükellefin önceki mali yıllara ilişkin sorunların çözümünde mükellefe yardımcı olmalıdır.	41	41.0	56	56.0	1	1.0	1	1.0	1	1.0
S28. Yeminli Mali Müşavir sorumlu olduğu mükellefin ağır cezalarla karşılaşması durumunda mükelleften	1	1.0	0	0	1	1.0	32	32.0	66	66.0

aldığı ücretin bir kısmını iade etmelidir.										
S29. Yeminli Mali Müşavirin sorumlu olduğu bir mükellefin büyük cezalarla karşılaşmış olması, yeni mükelleflerle yapılacak sözleşmeleri azaltması beklenen bir durumdur.	6	6.0	81	81.0	8	8.0	5	5.0	0	0
S30. Her mükellef her ay mutlaka yeminli mali müşavir tarafından ziyaret edilmelidir.	32	32.0	66	66.0	1	1.0	0	0	1	1.0

Tablo 12’de yer alan sonuçlara göre, ‘**Mükelleflerime hizmet verirken hile (bilerek, kasten yapılan yanlışlık) olayına rastlamadım.**’ ifadesine yeminli mali müşavirlerin büyük çoğunluğunun (%82) katıldığı görülmektedir. Bununla birlikte, yeminli mali müşavirlerin bir kısmı (%10) ise bu hususa katılmadıklarını, %8’i ise kararsız olduklarını ifade etmişlerdir.

‘**Eğer bir mükellef hile yapıyor ise eğitim almalıdır.**’ ifadesine yeminli mali müşavirlerin %84’ü katıldıklarını, %4’ü katılmadığını, %12’si ise kararsız olduklarını belirtmişlerdir.

‘**Hile yapan mükellefe ilişkin cezai işlem uygulanmalıdır.**’ ifadesinde tüm yeminli mali müşavirlerin hem fikir oldukları görülmüştür (%71’i kesinlikle katılıyorum ve %29’i katılıyorum).

‘**Mükellefin hile eğilimi verilecek eğitimler ile azaltılabilir.**’ İfadesini 13 yeminli mali müşavir (%13) kesinlikle katılıyorum, 65 (%65)’i katılıyorum yönünde cevap verirken, 15’i (%15) kararsızım, 6’sı (%6) katılmıyorum ve 1’i (%1) kesinlikle katılmıyorum şeklinde cevaplamışlardır.

‘**Mükellefin hile eğilimi cezai işlemler ile azaltılabilir.**’ İfadesine yeminli mali müşavirlerin büyük çoğunluğu katıldıklarını ifade etmişlerdir (%76 kesinlikle katılıyorum ve %20 katılıyorum).

‘**Mükellefin hata (istemedi yapılan yanlışlık) eğilimi eğitimle azaltılabilir.**’ ve ‘**Mükellefin hata eğilimi ceza ile azaltılabilir**’ ifadelerinde yeminli mali müşavirlerin hem fikir oldukları görülmektedir.

‘YMM mesleği icra edilirken astın yaptığı bir işi üsttü kontrol etmelidir.’ ifadesine yeminli mali müşavirlerin tamamının katıldığı görülmüştür.

‘Beyanname ve bildirgeler verilmeden önce mükelleflerin görüşüne sunulmalıdır.’ ifadesini 28 katılımcı (%28) kesinlikle katılıyorum, 64 katılımcı (%64) katılıyorum, 5 katılımcı (%5) kararsızım ve 3 katılımcı (%3) katılmıyorum yönünde cevaplamışlardır.

‘Vergi cezaları yetersiz olduğu için artırılmalıdır.’ ifadesini 14 yeminli mali müşavir (%14) kesinlikle katılıyorum ve 56 yeminli mali müşavir (%56) katılıyorum şeklinde cevaplamışlarken, 5 yeminli mali müşavir (%5) kararsızım, 24 yeminli mali müşavir (%24) katılmıyorum ve 1 yeminli mali müşavir (%1) katılmıyorum şeklinde cevaplamışlardır.

‘Riskli bir uygulamada ceza ile karşılaşılabilceği riski öncesinde mükellefe bildirilmelidir.’, ‘Yeminli Müşavirlik hizmet sürecinde ortaya çıkan uygunsuzluklar uzun zaman alsa da düzeltilmelidir.’, ‘Yeminli Mali müşavirlik hizmetinin kalitesini gözden geçirmeye ilişkin, maliyeti yüksek olsa da yeminli mali müşavirlik hizmeti üretim biriminde bir kalite denetim birimi oluşturulmalıdır.’ ve ‘Yeminli Mali müşavir ortaya çıkabilecek cezalar nedeniyle sorumluluk sigortası yaptırılmalıdır.’ ifadelerine tüm yeminli mali müşavirlerin tamamının katıldığı görülmüştür.

‘Yeminli Mali müşavirin hizmet seviyesi belirli seviyenin altına inmemeli, dolayısıyla sorumluluk sigortasına gerek kalmamaktadır.’ ifadesini 61 yeminli mali müşavir (%61) kesinlikle katılmıyorum ve 36 yeminli mali müşavir (%36) katılmıyorum şeklinde cevap vermişlerdir. Söz konusu ifadeye 2 yeminli mali müşavir (%2) kararsızım ve 1 yeminli mali müşavir (%1) ise katılıyorum yönünde cevaplamışlardır.

‘Yeminli Mali müşavir birinci, ikinci ve üçüncü derece akrabalarına hizmet vermemelidir.’ ifadesine yeminli mali müşavir %95’inin katıldığı (%19 kesinlikle katılıyorum ve %76 katılıyorum), bununla birlikte sadece 1 yeminli mali müşavir ise bu ifadeye katılmadığı, 4 yeminli mali müşavir ise bu hususta kararsız olduğu görülmüştür.

‘Tahakkuk eden vergi matrahı, mükellefin görüşüne sunulmalıdır.’ ifadesini 10 yeminli mali müşavir (%10) kesinlikle katılıyorum, 59 yeminli mali

müşavir (%59) katılıyorum, 9 yeminli mali müşavir (%9) kararsızım, 19 yeminli mali müşavir (%19) katılmıyorum ve 3 yeminli mali müşavir (%3) kesinlikle katılmıyorum şeklinde cevaplamışlardır.

‘Vergi cezaları yüksek belirlendiği için düşürülmelidir.’ ifadesine yeminli mali müşavirlerin büyük çoğunluğu katılmadıklarını ifade etmişlerdir (%85 katılmıyorum ve %9 kesinlikle katılmıyorum).

‘Yeminli Mali Müşavirlik hizmeti verilen mükellefler en geç 5. yılın sonunda başka bir müşavire devredilmelidir, rotasyon uygulanmalıdır.’ ifadesini yeminli mali müşavirlerin 12’si (%12) kesinlikle katılıyorum, 79’u (%79) katılıyorum, 5’i (%5) kararsızım, 3’ü (%3) katılmıyorum ve 1’i (%1) kesinlikle katılmıyorum şeklinde cevaplamışlardır.

‘Mükelleflere TÜRMOB’un belirlediği ücret tarifesinin altında hizmet verilebilmelidir.’ ifadesine yeminli mali müşavirlerin %94 oranla katılmadıkları görülmüştür.

‘Yeminli Mali Müşavir olarak verilen her türlü hizmet mutlaka başkası tarafından kontrol edilmelidir.’ ifadesini (%6) yeminli mali müşavir kesinlikle katılıyorum ve 81 yeminli mali müşavir (%81) katılıyorum yönünde cevap verirken, 3 yeminli mali müşavir (%3) katılmıyorum ve 1 yeminli mali müşavir (%1) kesinlikle katılmıyorum, 9 yeminli mali müşavir ise (%9) kararsızım şeklinde cevaplamışlardır.

‘Yeminli Mali Müşavirlik hizmetlerinin yerine getirilmesinde çalışma sürelerinin yetersiz kalması durumunda dışarıdan hizmet satın alınabilir.’ ve Yeminli Mali Müşavirlik hizmetlerinin kalitesi, dışarıdan bir kalite denetim grubu tarafından denetlenmelidir.’ ifadelerinde yeminli mali müşavirlerin hemfikir oldukları görülmüştür.

Yeminli mali müşavirlerin tamamı **‘Yeminli Mali Müşavirlik hizmetlerinden memnun olmayan bir mükellef TÜRMOB tarafından belirlenen ücretten daha düşük bir ücret ödeyebilir.’** ifadesine katılmadıklarını belirtmişlerdir.

‘Yardımcılarının yaptığı hataları düzeltmek için çok zaman harcıyorum.’ ifadesine yeminli mali müşavirlerin 74’ü (%74) katılmıyorum ve 7’si

(%7) kesinlikle katılmıyorum cevabını verirken, 17'si (17) kararsızım ve 2'si (%2) katılıyorum cevabını vermiştir.

‘Mükellefin yaptığı hataları düzeltmek için çok zaman harcıyorum.’ ifadesine 36 yeminli mali müşavir (%36) kesinlikle katılıyorum, 55 yeminli mali müşavir (%55) katılıyorum, 1 yeminli mali müşavir (%1) kararsızım, 7 yeminli mali müşavir (%7) katılmıyorum ve 1 yeminli mali müşavir (%1) kesinlikle katılmıyorum cevabını vermişlerdir.

‘Yeminli Mali Müşavir bu yıl sözleşme yapmamış olsa bile mükellefin önceki mali yıllara ilişkin sorunların çözümünde mükellefe yardımcı olmalıdır.’ ifadesini yeminli mali müşavirlerin %97 oranla katıldıkları görülmüştür.

‘Yeminli Mali Müşavir sorumlu olduğu mükellefin ağır cezalarla karşılaşması durumunda mükelleften aldığı ücretin bir kısmını iade etmelidir.’ ifadesine yeminli mali müşavirlerin neredeyse tamamı (%98) katılmadıklarını ifade etmişlerdir.

‘Yeminli Mali Müşavirin sorumlu olduğu bir mükellefin büyük cezalarla karşılaşmış olması, yeni mükelleflerle yapılacak sözleşmeleri azaltması beklenen bir durumdur.’ ifadesine 6 yeminli mali müşavir (%6) kesinlikle katılıyorum, 81 yeminli mali müşavir (%81) katılıyorum, 8 yeminli mali müşavir (%8) kararsızım ve 5 yeminli mali müşavir (%5) katılmıyorum cevabını vermişlerdir.

‘Her mükellef her ay mutlaka yeminli mali müşavir tarafından ziyaret edilmelidir.’ ifadesine yeminli mali müşavirlerin %98'i katılmaktadır.

3.2.2. Ki-Kare Analizi

Bu bölümde, yeminli mali müşavirlerin demografik özellikleri ile kalite maliyeti ölçeğindeki ifadelerle verdikleri cevaplar arasındaki ilişki Ki-Kare analizi yöntemiyle araştırılacaktır. Ki-kare analizi, iki değişken arasındaki ilişkinin istatistiksel olarak anlamlılığını test etmek için kullanılan bir yöntemdir. Bu analiz yönteminde, ilişki kurulan değişkenlere ilişkin veri türlerinin her biri veya ikisi birden sınıflama ya da sıralama türünde olabilmektedir.

Yeminli mali müşavirlerin kalite maliyetleri ölçeğinde yer alan ‘Mükellefin hata eğilimi ceza ile azaltılabilir’ ifadesine verdikleri cevapların, cinsiyetlerine göre

anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini incelemek amacıyla yapılan Ki-Kare analizinden elde edilen sonuçlar Tablo 13’de verilmiştir.

Tablo 13: Yeminli Mali Müşavirlerin 'Mükellefin Hata Eğilimi Ceza ile Azaltılabilir' İfadesine Verdikleri Cevabın Cinsiyet Değişkenine Göre Karşılaştırılmasına İlişkin Frekans ve Ki-Kare Testi Sonuçları

N=100	Mükellefin hata eğilimi ceza ile azaltılabilir											
	Kesinlikle Katılıyor		Katılıyor		Kararsızım		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum		Test İstatistiği	
Cinsiyet	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	χ^2	P
Erkek	68	77.3	18	20.5	1	1.1	0	0	1	1.1	10.813	0.029
Kadın	7	58.3	3	25	1	8.3	1	8.3	0	0		
Toplam	75	75	21	21	2	2	1	1	1	1		

Tablo 13’e göre, kalite maliyeti ölçeğinde yer alan ‘mükellefin hata eğilimi ceza ile azaltılabilir’ ifadesine 88 erkek yeminli mali müşavirin %97.8’i katıldığını ifade etmiştir. Benzer şekilde söz konusu ifadeye 12 kadın yeminli mali müşavirin %83.3’ü katıldığını belirtmiştir. Ki-kare analizi sonucunda elde edilen test istatistiği değeri 10.813 ve olasılık değeri 0.029 ($p < 0.05$)’dir. Dolayısıyla, yeminli mali müşavirlerin kalite maliyetleri ölçeğinde ki ‘Mükellefin hata eğilimi ceza ile azaltılabilir’ ifadesine verdikleri cevaplar cinsiyete göre %5 önem seviyesinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Tablo 14’te, yeminli mali müşavirlerin ‘Beyanname ve bildirgeler verilmeden önce mükelleflerin görüşüne sunulmalıdır.’ ifadesine verdikleri cevabın cinsiyete değişkenine göre karşılaştırılmasına ilişkin frekans ve Ki-Kare testi sonuçları yer almaktadır.

Tablo 14: Yeminli Mali Müşavirlerin ‘Beyanname ve Bildirgeler Verilmeden Önce Mükelleflerin Görüşüne Sunulmalıdır’ İfadesine Verdikleri Cevabın Cinsiyet Değişkenine Göre Karşılaştırılmasına İlişkin Frekans ve Ki-Kare Testi Sonuçları

N=100	Beyanname ve Bildirgeler Verilmeden Önce Mükelleflerin Görüşüne Sunulmalıdır											
	Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum		Test İstatistiği	
Cinsiyet	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	χ^2	P
Erkek	25	28.4	57	64.8	5	5.7	1	1.1	0	0	9.284	0.026
Kadın	3	25	7	58.3	0	0	2	16.7	0	0		
Toplam	28	28	64	64	5	5	3	3	0	0		

Tablo 14’e göre, erkek yeminli mali müşavirlerin %93.2’si ‘Beyanname ve bildirgeler verilmeden önce mükelleflerin görüşüne sunulmalıdır’ ifadesine katıldıkları, %5.7’si ise bu hususta kararsız kaldıkları görülmektedir. Kadın yeminli mali müşavirlerin %83.3’ü söz konusu ifadeye katıldıklarını, bununla birlikte %16.7’si ise katılmadığını belirtmişlerdir. Tablo 7’de yer alan Ki-Kare analizi sonucunda, test istatistiği değeri 9.284 ve olasılık değeri 0.026 olarak elde edilmiştir. Buna göre, %5 önem seviyesinde yeminli mali müşavirlerin kalite maliyetleri ölçeğinde yer alan ‘Beyanname ve bildirgeler verilmeden önce mükelleflerin görüşüne sunulmalıdır.’ ifadesine verdikleri cevaplar, katılımcıların cinsiyetine göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Yeminli mali müşavirlerin kalite maliyetleri ölçeğinde yer alan ‘Yeminli mali müşavirlik hizmetinin kalitesini gözden geçirmeye ilişkin, maliyeti yüksek olsa da yeminli mali müşavirlik hizmeti üretim biriminde bir kalite denetim birimi oluşturmalıdır’ ifadesine verdikleri cevapların, cinsiyetlerine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini incelemek amacıyla yapılan Ki-Kare analizi sonuçları Tablo 15’te yer almaktadır.

Tablo 15: Yeminli Mali Müşavirlerin ‘Yeminli mali müşavirlik hizmetinin kalitesini gözden geçirmeye ilişkin, maliyeti yüksek olsa da yeminli mali müşavirlik hizmeti üretim biriminde bir kalite denetim birimi oluşturmalıdır ’ İfadesine Verdikleri Cevabın Cinsiyet Değişkenine Göre Karşılaştırılmasına İlişkin Frekans ve Ki-Kare Testi Sonuçları

N=100	Yeminli mali müşavirlik hizmetinin kalitesini gözden geçirmeye ilişkin, maliyeti yüksek olsa da yeminli mali müşavirlik hizmeti üretim biriminde bir kalite denetim birimi oluşturmalıdır.											
	Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum		Test İstatistiği	
Cinsiyet	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	χ^2	P
Erkek	72	81.8	15	17	0	0	1	1.1	0	0	14.708	0.001
Kadın	4	33.3	8	66.7	0	0	0	0	0	0		
Toplam	76	76	23	23	0	0	1	1	0	0		

Tablo 15’teki sonuçlara göre, erkek yeminli mali müşavirlerin 1’i dışında tümünün (%98.9’u) ‘Yeminli mali müşavirlik hizmetinin kalitesini gözden geçirmeye ilişkin, maliyeti yüksek olsa da yeminli mali müşavirlik hizmeti üretim biriminde bir kalite denetim birimi oluşturulmalıdır’ ifadesine katıldıkları görülmektedir. Benzer şekilde, kadın yeminli mali müşavirlerin tamamı da bu hususa katıldıklarını belirtmişlerdir. Tablo 8’deki Ki-Kare analizi sonucunda test istatistiği değeri 14.708 ve olasılık değeri 0.001 ($p < 0.0$) olarak hesaplanmıştır. Dolayısıyla, yeminli mali müşavirlerin kalite maliyetleri ölçeğinde yer alan ‘Yeminli mali müşavirlik hizmetinin kalitesini gözden geçirmeye ilişkin, maliyeti yüksek olsa da yeminli mali müşavirlik hizmeti üretim biriminde bir kalite denetim birimi oluşturmalıdır’ ifadesine verdikleri cevaplar, katılımcıların cinsiyetine göre %5 önem seviyesinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Tablo 16’da, ‘Yeminli Mali müşavir ortaya çıkabilecek cezalar nedeniyle sorumluluk sigortası yaptırılmalıdır’ ifadesinin yeminli mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek için uygulanan Ki-Kare testi sonuçları yer almaktadır.

Tablo 16: Yeminli Mali Müşavirlerin ‘Yeminli mali müşavir ortaya çıkabilecek cezalar nedeniyle sorumluluk sigortası yaptırmalıdır ’ İfadesine Verdikleri Cevabın Cinsiyet Değişkenine Göre Karşılaştırılmasına İlişkin Frekans ve Ki-Kare Testi Sonuçları

N=100	Yeminli mali müşavir ortaya çıkabilecek cezalar nedeniyle sorumluluk sigortası yaptırmalıdır											
	Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum		Test İstatistiği	
Cinsiyet	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	χ^2	P
Erkek	74	84.1	14	15.9	0	0	0	0	0	0	9.979	0.007
Kadın	7	58.3	4	33.3	1	8.3	0	0	0	0		
Toplam	81	81	18	18	1	1	0	0	0	0		

Tablo 16’ya göre, erkek yeminli mali müşavirlerin tamamının ‘Yeminli mali müşavir ortaya çıkabilecek cezalar nedeniyle sorumluluk sigortası yaptırmalıdır’ ifadesine katılmaktadır. Kadın yeminli mali müşavirlerin ise %91.7’si bu ifadeye katıldıklarını, %8.3’ü ise bu hususta kararsız kaldıklarını belirtmişlerdir. Tablo 9’daki sonuçlara göre, Ki-Kare analizinden elde edilen test istatistiği değeri 9.979 ve olasılık değeri 0.007 ($p < 0.05$)’dir. Buna göre, yeminli mali müşavirlerin kalite maliyetleri ölçeğinde yer alan ‘Yeminli Mali müşavir ortaya çıkabilecek cezalar nedeniyle sorumluluk sigortası yaptırmalıdır’ ifadesine verdikleri cevaplar, katılımcıların cinsiyetine göre %5 önem seviyesinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Yeminli mali müşavirlerin kalite maliyetleri ölçeğinde yer alan ‘Yeminli Mali müşavir birinci, ikinci ve üçüncü derece akrabalarına hizmet vermemelidir.’ ifadesine verdikleri cevapların, cinsiyetlerine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini incelemek amacıyla yapılan Ki-Kare analizi sonuçları Tablo 17’de yer almaktadır.

Tablo 17: Yeminli Mali Müşavirlerin ‘Yeminli mali müşavir birinci, ikinci ve üçüncü derece akrabalarına hizmet vermemelidir ’ İfadesine Verdikleri Cevabın Cinsiyet Değişkenine Göre Karşılaştırılmasına İlişkin Frekans ve Ki-Kare Testi Sonuçları

N=100	Yeminli mali müşavir birinci, ikinci ve üçüncü derece akrabalarına hizmet vermemelidir											
	Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum		Test İstatistiği	
Cinsiyet	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	χ^2	P
Erkek	17	19.3	69	77.3	3	3.4	0	0	0	0	8.169	0.043
Kadın	2	16.7	8	66.7	1	8.3	1	8.3	0	0		
Toplam	19	19	76	76	4	4	1	1	0	0		

Tablo 17’deki sonuçlara göre, erkek yeminli mali müşavirlerin %96.6’sı ve kadın yeminli mali müşavirlerin %83.4’ü kalite maliyeti ölçeğinde yer alan ‘yeminli mali müşavir birinci, ikinci ve üçüncü derece akrabalarına hizmet vermemelidir’ ifadesine katıldıklarını ifade etmişlerdir. Kadın ve erkek yeminli mali müşavirlerin söz konusu ifadeye verdikleri cevaplar arasındaki bu farkın istatistiksel olarak anlamlı olup olmadığının belirlenmesi amacıyla uygulanan Ki-Kare testi sonucunda elde edilen test istatistiği değeri 8.169 ve olasılık değeri 0.043 ($p < 0.05$)’dir. Dolayısıyla, %5 önem seviyesinde yeminli mali müşavirlerin ‘Yeminli Mali müşavir birinci, ikinci ve üçüncü derece akrabalarına hizmet vermemelidir’ ifadesine verdikleri cevaplar, katılımcıların cinsiyetine göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Yeminli mali müşavirlerin ‘Yeminli Mali Müşavirlik hizmeti verilen mükellefler en geç 5. yılın sonunda başka bir müşavire devredilmelidir, rotasyon uygulanmalıdır.’ ifadesine verdikleri cevapların, cinsiyetlerine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini incelemek amacıyla yapılan Ki-Kare analizi sonuçları Tablo 18’de yer almaktadır.

Tablo 18: Yeminli Mali Müşavirlerin ‘Yeminli mali müşavirlik hizmeti verilen mükellefler en geç 5. yılın sonunda başka bir müşavire devredilmelidir, rotasyon uygulanmalıdır ’ İfadesine Verdikleri Cevabın Cinsiyet Değişkenine Göre Karşılaştırılmasına İlişkin Frekans ve Ki-Kare Testi Sonuçları

N=100	Yeminli mali müşavirlik hizmeti verilen mükellefler en geç 5. Yılın sonunda başka bir müşavire devredilmelidir, rotasyon uygulanmalıdır											
	Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum		Test İstatistiği	
Cinsiyet	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	χ^2	P
Erkek	12	13.6	70	79.5	4	4.5	2	2.3	0	0	10.593	0.032
Kadın	0	0	9	75	1	8.3	1	8.3	1	8.3		
Toplam	12	12	79	79	5	5	3	3	1	1		

Tablo 18’e göre, ‘Yeminli mali müşavirlik hizmeti verilen mükellefler en geç 5. Yılın sonunda başka bir müşavire devredilmelidir, rotasyon uygulanmalıdır’ ifadesine erkek yeminli mali müşavirlerin %93.1’i ve kadın yeminli mali müşavirlerin %75’i katıldıklarını belirtmişlerdir. Kadın ve erkek yeminli mali müşavirler arasındaki bu farkın istatistiksel olarak anlamlılığını test etmek amacıyla uygulanan Ki-Kare analizi sonucunda test istatistiği değeri 10.593 ve olasılık değeri 0.032 ($p < 0.05$) olarak bulunmuştur. Dolayısıyla, yeminli mali müşavirlerin ‘Yeminli Mali Müşavirlik hizmeti verilen mükellefler en geç 5. yılın sonunda başka bir müşavire devredilmelidir, rotasyon uygulanmalıdır’ ifadesine verdikleri cevaplar, cinsiyete göre %5 önem seviyesinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Tablo 19’da, yeminli mali müşavirlerin kalite maliyetleri ölçeğinde yer alan ‘Yeminli Mali Müşavirlik hizmetlerinin kalitesi, dışarıdan bir kalite denetim grubu tarafından denetlenmelidir.’ ifadesine verdikleri cevapların cinsiyetlerine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla uygulanan Ki-Kare analizi sonuçları yer almaktadır.

Tablo 19: Yeminli Mali Müşavirlerin ‘Yeminli mali müşavirlik hizmetlerinin kalitesi, dışarıdan bir kalite denetim grubu tarafından denetlenmelidir’ İfadesine Verdikleri Cevabın Cinsiyet Değişkenine Göre Karşılaştırılmasına İlişkin Frekans ve Ki-Kare Testi Sonucu

N=100	Yeminli mali müşavirlik hizmetlerinin kalitesi, dışarıdan bir kalite denetim grubu tarafından denetlenmelidir.											
	Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum		Test İstatistiği	
Cinsiyet	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	χ^2	P
Erkek	64	72.7	20	22.7	2	2.3	1	1.1	1	1.1	10.512	0.033
Kadın	4	33.3	7	58.3	0	0	1	8.3	0	0		
Toplam	69	69	27	27	2	2	2	2	1	1		

Tablo 19’a göre, kalite maliyeti ölçeğinde yer alan ‘Yeminli mali müşavirlik hizmetlerinin kalitesi, dışarıda bir kalite denetim grubu tarafından denetlenmelidir’ ifadesine erkek yeminli mali müşavirlerin %95.4’ü ve kadın yeminli mali müşavirlerin %91.63’ü katıldıklarını belirtmişlerdir. Ki-Kare analizi sonucunda test istatistiği değeri 10.512 ve olasılık değeri 0.033 ($p < 0.05$) olarak elde edilmiştir. Buna göre, %5 önem seviyesinde, yeminli mali müşavirlerin ‘Yeminli Mali Müşavirlik hizmetlerinin kalitesi, dışarıdan bir kalite denetim grubu tarafından denetlenmelidir.’ ifadesine verdikleri cevaplar, cinsiyete göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Yeminli mali müşavirlerin, ‘Mükellefin hata eğilimi ceza ile azaltılabilir.’ ifadesine verdikleri cevapların yaşlarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi amacıyla uygulanan Ki-Kare analizi sonucu Tablo 20’de yer almaktadır.

Tablo 20: Yeminli Mali Müşavirlerin 'Mükellefin Hata Eğilimi Ceza ile Azaltılabilir' İfadesine Verdikleri Cevabın Yaş Değişkenine Göre Karşılaştırılmasına İlişkin Frekans ve Ki-Kare Testi Sonuçları

N=100	Mükellefin hata eğilimi ceza ile azaltılabilir.											
	Kesinlikle Katılıyor		Katılıyor		Kararsızım		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum		Test İstatistiği	
Yaşınız	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	χ^2	P
31-40	25	75.8	8	24.2	0	0	0	0	0	0	17.229	0.028
41-50	11	52.4	8	38.1	2	9.5	0	0	0	0		
50 üstü	39	84.8	5	10.9	0	0	1	2.2	1	2.2		
Toplam	75	75	21	21	2	2	1	1	1	1		

Tablo 20’de yer alan sonuçlar incelendiğinde, 31 ile 40 yaş arasında olan yeminli mali müşavirlerin tamamı, ‘mükellefin hata eğilimi ceza ile azaltılabilir’ ifadesine katıldığı görülmektedir. 41 ile 50 yaş arasındaki yeminli mali müşavirlerin %90.5’i de bu hususa katıldıklarını belirtmişler, bununla birlikte %9.5’i ise kararsız olduklarını ifade etmişlerdir. 50 yaş üstünde olan yeminli mali müşavirlerin ise %95.7’si söz konusu ifadeye katılmışlardır. Tablo 13’deki Ki-Kare testi sonucunda test istatistiği değeri 17.229 ve olasılık değeri (0.028) olarak elde edilmiştir. Buna göre, yeminli mali müşavirlerin kalite maliyetleri ölçeğinde yer alan ‘Mükellefin hata eğilimi ceza ile azaltılabilir.’ ifadesine verdikleri cevaplar, katılımcıların yaşına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Tablo 21’de, yeminli mali müşavirlerin, ‘Yeminli Mali müşavirlik hizmetinin kalitesini gözden geçirmeye ilişkin, maliyeti yüksek olsa da yeminli mali müşavirlik hizmeti üretim biriminde bir kalite denetim birimi oluşturulmalıdır.’ İfadesine verdikleri cevapların yaşlarına göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek amacıyla uygulanan Ki-Kare analizi sonucu yer almaktadır.

Tablo 21: Yeminli Mali Müşavirlerin ‘Yeminli mali müşavirlik hizmetinin kalitesini gözden geçirmeye ilişkin, maliyeti yüksek olsa da yeminli mali müşavirlik hizmeti üretim biriminde bir kalite denetim birimi oluşturmalıdır ’ İfadesine Verdikleri Cevabın Yaş Değişkenine Göre Karşılaştırılmasına İlişkin Frekans ve Ki-Kare Testi Sonuçları

N=100	Yeminli mali müşavirlik hizmetinin kalitesini gözden geçirmeye ilişkin, maliyeti yüksek olsa da yeminli mali müşavirlik hizmeti üretim biriminde bir kalite denetim birimi oluşturmalıdır.											
	Kesinlikle Katılıyor		Katılıyor		Kararsızım		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum		Test İstatistiği	
Yaşınız	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	χ^2	P
31-40	27	81.8	5	15.2	0	0	1	3	0	0	14.847	0.005
41-50	10	47.6	11	52.4	0	0	0	0	0	0		
50 üstü	39	84.8	7	15.2	0	0	0	0	0	0		
Toplam	76	76	23	23	0	0	1	1	0	0		

Tablo 21’deki sonuçlara göre, ‘Yeminli mali müşavirlik hizmetinin kalitesini gözden geçirmeye ilişkin, maliyeti yüksek olsa da yeminli mali müşavirlik hizmeti üretim biriminde bir kalite denetim birimi oluşturulmalıdır’ ifadesine 41 ile 50 yaş arasındaki ve 50 yaş üstündeki tüm yeminli mali müşavirlerin katıldıkları görülmektedir. 31 ile 40 yaş arasındaki yeminli mali müşavirlerin ise %97’si bu hususa katıldıklarını belirtmişlerdir. Tablo 14’de yer alan Ki-Kare analizi sonucunda elde edilen test istatistiği değeri 14.847 ve olasılık değeri 0.005 ($p < 0.05$) olarak bulunmuştur. Buna göre, %5 önem seviyesinde, yeminli mali müşavirlerin, ‘Yeminli Mali müşavirlik hizmetinin kalitesini gözden geçirmeye ilişkin, maliyeti yüksek olsa da yeminli mali müşavirlik hizmeti üretim biriminde bir kalite denetim birimi oluşturulmalıdır’ ifadesine verdikleri cevaplar, yaş aralığına göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Yeminli mali müşavirlerin, ‘Yeminli Mali müşavirin hizmet seviyesi belirli seviyenin altına inmemeli, dolayısıyla sorumluluk sigortasına gerek kalmamaktadır ’ ifadesine verdikleri cevapların yaşlarına göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek amacıyla uygulanan Ki-Kare analizi sonuçları Tablo 22’de yer almaktadır.

Tablo 22: Yeminli Mali Müşavirlerin ‘Yeminli mali müşavirin hizmet seviyesi belirli seviyenin altına inmemeli, dolayısıyla sorumluluk sigortasına gerek kalmamaktadır ’ İfadesine Verdikleri Cevabın Yaş Değişkenine Göre Karşılaştırılmasına İlişkin Frekans ve Ki-Kare Testi Sonuçları

N=100	Yeminli mali müşavirin hizmet seviyesi belirli seviyenin altına inmemeli, dolayısıyla sorumluluk sigortasına gerek kalmamaktadır.											
	Kesinlikle Katılıyor		Katılıyor		Kararsız		Katılmıyor		Kesinlikle Katılmıyor		Test İstatistiği	
Yaşınız	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	χ^2	P
31-40	0	0	0	0	0	0	12	36.4	21	63.6	13.426	0.037
41-50	0	0	0	0	2	9.5	11	52.4	8	38.1		
50 üstü	0	0	1	2.2	0	0	13	28.3	32	69.6		
Toplam	0	0	1	1	2	2	36	36	61	61		

Tablo 22’deki sonuçlara göre, 31 ile 40 yaş arasındaki yeminli mali müşavirlerin tamamının ‘Yeminli mali müşavirin hizmet seviyesi belirli seviyenin altına inmemeli, dolayısıyla sorumluluk sigortasına gerek kalmamaktadır’ ifadesine katılmadıkları görülmektedir. 41 ile 50 yaş arasındaki yeminli mali müşavirlerin %90.5’i söz konusu ifadeye katılmadıklarını, %9.5’i de bu hususta kararsız kaldıklarını belirtmişlerdir. Benzer şekilde, 50 yaş üstündeki yeminli mali müşavirlerin ise %97.9’u da bu hususa katılmadıklarını, bununla birlikte sadece 1 yeminli mali müşavirin (%2.2) ‘Yeminli mali müşavirin hizmet seviyesi belirli seviyenin altına inmemeli, dolayısıyla sorumluluk sigortasına gerek kalmamaktadır’ ifadesine katıldığını ifade etmiştir. Tablo 15’deki Ki-Kare analizi sonucunda elde edilen test istatistiği değeri 13.426 ve olasılık değeri 0.037 ($p < 0.05$)’dir. Dolayısıyla, yeminli mali müşavirlerin ‘Yeminli Mali müşavirin hizmet seviyesi belirli seviyenin altına inmemeli, dolayısıyla sorumluluk sigortasına gerek kalmamaktadır’ ifadesine verdikleri cevaplar yaşlarına göre %5 önem seviyesinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Yeminli mali müşavirlerin, ‘Yeminli Mali Müşavir sorumlu olduğu mükellefin ağır cezalarla karşılaşması durumunda mükelleften aldığı ücretin bir kısmını iade etmelidir. (soru 28)’ ifadesine verdikleri cevapların, yaşlarına göre

anlamli bir farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi amacıyla Ki-Kare analizi uygulanmıştır. İlgili sonuçlar Tablo 23'te yer almaktadır.

Tablo 23: Yeminli Mali Müşavirlerin 'Yeminli mali müşavir sorumlu olduğu mükellefin ağır cezalarla karşılaşması durumunda mükelleften aldığı ücretin bir kısmını iade etmelidir ' İfadesine Verdikleri Cevabın Yaş Değişkenine Göre Karşılaştırılmasına İlişkin Frekans ve Ki-Kare Testi Sonuçları

N=100	Yeminli mali müşavir sorumlu olduğu mükellefin ağır cezalarla karşılaşması durumunda mükelleften aldığı ücretin bir kısmını iade etmelidir											
	Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum		Test İstatistiği	
Yaşınız	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	χ^2	P
31-40	0	0	0	0	0	0	10	30.3	23	69.7	14.475	0.025
41-50	1	4.8	0	0	1	4.8	11	52.4	8	38.1		
50 üstü	0	0	0	0	0	0	11	23.9	35	76.1		
Toplam	1	1	0	0	1	1	32	32	66	66		

Tablo 23'teki sonuçlara göre, 31 ile 40 yaş arasındaki yeminli mali müşavirler ile 50 yaş üstündeki yeminli mali müşavirlerin tamamı, 'yeminli mali müşavir sorumlu olduğu mükellefin ağır cezalarla karşılaşması durumunda mükelleften aldığı ücretin bir kısmını iade etmelidir' ifadesine katılmadıklarını ifade etmişlerdir. Bununla birlikte, 41 ile 50 yaş arasındaki yeminli mali müşavirlerin %90.5'i söz konusu ifadeye katılmadıklarını, %4.8'i (1 kişi) bu hususa katıldığını ve %4.8'i (1 kişi) kararsız kaldıklarını belirtmişlerdir. Tablo 16'daki Ki-Kare analizi sonucunda test istatistiği değeri 14.475 ve olasılık değeri 0.025 olarak bulunmuştur. Dolayısıyla, yeminli mali müşavirlerin 'Yeminli Mali Müşavir sorumlu olduğu mükellefin ağır cezalarla karşılaşması durumunda mükelleften aldığı ücretin bir kısmını iade etmelidir.' ifadesine verdikleri cevaplar, yaşlarına göre %5 önem seviyesinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Tablo 24'te, yeminli mali müşavirlerin kalite maliyetleri ölçeğinde yer alan 'YMM mesleği icra edilirken astın yaptığı bir işi üstü kontrol etmelidir' ifadesine verdikleri cevaplar, eğitim düzeylerine göre anlamlı bir farklılık gösterip

göstermediğinin belirlenmesi amacıyla uygulanan Ki-Kare analizi sonuçları yer almaktadır.

Tablo 24: Yeminli Mali Müşavirlerin 'Yeminli Mali Müşavir Mesleği İcra Edilirken Astın Yaptığı İş Üstü Kontrol Etmelidir' İfadesine Verdikleri Cevabın Eğitim Düzeyi Değişkenine Göre Karşılaştırılmasına İlişkin Frekans ve Ki-Kare Testi Sonuçları

N=100	Yeminli mali müşavir mesleği icra edilirken astın yaptığı bir işi üstü kontrol etmelidir											
	Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum		Test İstatistiği	
Eğitim Düzeyi	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	χ ²	P
Üniversite	20	25.3	59	74.7	0	0	0	0	0	0	5.681	0.017
Yüksek Lisans	11	52.4	10	47.6	0	0	0	0	0	0		
Toplam	31	31	69	69	0	0	0	0	0	0		

Tablo 24'teki sonuçlara göre, üniversite mezunu yeminli mali müşavirlerin %25.3'ü 'yeminli mali müşavir mesleği icra edilirken astın yaptığı bir işi üstü kontrol etmelidir' ifadesine kesinlikle katıldığını, %74.7'si ise katıldığını ifade etmişlerdir. Yüksek lisans mezunu yeminli mali müşavirlerin %52.4'ü söz konusu ifadeye kesinlikle katıldığını, %47.6'sı ise katıldıklarını belirtmişlerdir. Tablo 17'deki Ki-Kare analizinden elde edilen test istatistiği değeri 5.681 ve olasılık değeri 0.017 ($p < 0.05$)'dir. Dolayısıyla, %5 önem seviyesinde, yeminli mali müşavirlerin 'YMM mesleği icra edilirken astın yaptığı bir işi üstü kontrol etmelidir' ifadesine verdikleri cevaplar, eğitim düzeyine göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Tablo 25'te, yeminli mali müşavirlerin 'vergi cezaları yetersiz olduğu için arttırılmalıdır' ifadesine verdikleri cevapların eğitim düzeylerine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi amacıyla uygulanan Ki-Kare analizi sonucu yer almaktadır.

Tablo 25: Yeminli Mali Müşavirlerin ‘Vergi cezaları yetersiz olduğu için arttırılmalıdır’ İfadesine Verdikleri Cevabın Eğitim Düzeyi Değişkenine Göre Karşılaştırılmasına İlişkin Frekans ve Ki-Kare Testi Sonuçları

N=100	Vergi cezaları yetersiz olduğu için arttırılmalıdır.											
	Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum		Test İstatistiği	
Eğitim Düzeyi	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	χ^2	P
Üniversite	13	16.5	47	59.5	5	6.3	14	17.7	0	0	13.710	0.008
Yüksek Lisans	1	4.8	9	42.9	0	0	10	47.6	1	4.8		
Toplam	14	14	56	56	5	5	24	24	1	1		

Tablo 25’e göre, üniversite mezunu yeminli mali müşavirlerin %76’sı ‘vergi cezaları yetersiz olduğu için arttırılmalıdır’ ifadesine katıldıklarını belirtirken, %17.7’si katılmadıklarını belirtmişlerdir. Yüksek lisans mezunu yeminli mali müşavirlerin %47.7’sinin bu hususa katıldıkları görülürken, %47.6’sının ise söz konusu ifadeye katılmadıkları görülmüştür. Ki-Kare analizi sonucunda test istatistiği değeri 13.710 ve olasılık değeri 0.008 ($p < 0.05$) olarak hesaplanmıştır. Dolayısıyla, yeminli mali müşavirlerin, ‘Vergi cezaları yetersiz olduğu için arttırılmalıdır.’ ifadesine verdikleri cevaplar, eğitim düzeylerine göre %5 önem seviyesinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Yeminli mali müşavirlerin, kalite maliyetleri ölçeğinde yer alan ‘Yeminli Mali Müşavirlik hizmetlerinden memnun olmayan bir mükellef TÜRMOB tarafından belirlenen ücretten daha düşük bir ücret ödeyebilir. (soru 24)’ ifadesine verdikleri cevapların eğitim düzeylerine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi amacıyla Ki-Kare analizi uygulanmış, ilgili sonuçlara Tablo 26’da yer verilmiştir.

Tablo 26: Yeminli Mali Müşavirlerin ‘Yeminli Mali Müşavirlik hizmetlerinden memnun olmayan bir mükellef TÜRMOB tarafından belirlenen ücretten daha düşük bir ücret ödeyebilir.’ İfadesine Verdikleri Cevabın Eğitim Düzeyi Değişkenine Göre Karşılaştırılmasına İlişkin Frekans ve Ki-Kare Testi Sonuçları

N=100	Yeminli mali müşavirlik hizmetlerinden memnun olmayan bir mükellef TÜRMOB tarafından belirlenen ücretten daha düşük bir ücret ödeyebilir.											
	Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum		Test İstatistiği	
Eğitim Düzeyi	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	χ^2	P
Üniversite	0	0	0	0	0	0	23	29.1	56	70.9	6.802	0.033
Yüksek Lisans	1	4.8	0	0	0	0	2	9.5	18	85.7		
Toplam	1	1	0	0	0	0	25	25	74	74		

Tablo 26’ya göre, üniversite mezunu yeminli mali müşavirlerin tamamı ve yüksek lisans mezunu yeminli mali müşavirlerin ise %95.2’si ‘yeminli mali müşavirlik hizmetlerinden memnun olmayan bir mükellef TÜRMOB tarafından belirlenen ücretten daha düşük bir ücret ödeyebilir’ ifadesine katılmadıkları görülmektedir. Ki-Kare analizi sonucunda test istatistiği değeri 6.802 ve olasılık değeri 0.033 olarak bulunmuştur. Buna göre, yeminli mali müşavirlerin ‘Yeminli Mali Müşavirlik hizmetlerinden memnun olmayan bir mükellef TÜRMOB tarafından belirlenen ücretten daha düşük bir ücret ödeyebilir. (soru 24)’ ifadesine verdikleri cevapların eğitim düzeylerine göre %5 önem seviyesinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Yeminli mali müşavirlerin, ‘Yeminli Mali Müşavir bu yıl sözleşme yapmamış olsa bile mükellefin önceki mali yıllara ilişkin sorunların çözümünde mükellefe yardımcı olmalıdır.’ ifadesine verdikleri cevapların eğitim düzeyine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi amacıyla uygulanan Ki-Kare analizi sonuçları Tablo 27’de yer almaktadır.

Tablo 27:Yeminli Mali Müşavirlerin ‘Yeminli mali müşavir bu yıl sözleşme yapmamış olsa bile mükellefin önceki mli yıllara ilişkin sorunların çözümünde mükellefe yardımcı olmalıdır’ İfadesine Verdikleri Cevabın Eğitim Düzeyi Değişkenine Göre Karşılaştırılmasına İlişkin Frekans ve Ki-Kare Testi Sonuçları

N=100	Yeminli mali müşavir bu yıl sözleşme yapmamış olsa bile mükellefin önceki mali yıllara ilişkin sorunların çözümünde mükellefe yardımcı olmalıdır											
	Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum		Test İstatistiği	
Eğitim Düzeyi	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	χ^2	P
Üniversite	30	30.8	48	60.8	1	1.3	0	0	0	0	10.151	0.038
Yüksek Lisans	11	52.4	8	38.1	0	0	1	4.8	1	4.8		
Toplam	41	41	56	56	1	1	1	1	1	1		

Tablo 27’de yer alan sonuçlara göre, Ki-Kare analizi sonucunda hesaplanan test istatistiği değerinin 10.151 ve olasılık değerinin 0.038 ($p<0.05$) olduğu görülmüştür. Dolayısıyla, yeminli mali müşavirlerin ‘Yeminli Mali Müşavir bu yıl sözleşme yapmamış olsa bile mükellefin önceki mali yıllara ilişkin sorunların çözümünde mükellefe yardımcı olmalıdır.’ İfadesine verdikleri cevaplar, eğitim düzeylerine göre %5 önem seviyesinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Yeminli mali müşavirlerin kalite maliyetleri ölçeğinde yer alan ‘Mükellefin hile eğilimi cezai işlemler ile azaltılabilir.’ ifadesine verdikleri cevapların, meslekte geçirdiği yıla göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla Ki-Kare analiz uygulanmıştır. İlgili sonuçlar Tablo 28’de yer almaktadır.

Tablo 28: Yeminli Mali Müşavirlerin ‘Mükellefin Hile Eğilimi Cezai İşlemler ile Azaltılabilir’ İfadesine Verdikleri Cevabın Meslekte Geçirdiği Yıla Göre Karşılaştırılmasına Frekans ve Ki-Kare Testi Sonuçları

N=100	Mükellefin hile eğilimi cezai işlemler ile azaltılabilir.											
	Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum		Test İstatistiği	
Yıl	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	χ^2	P
0-5	14	82.4	2	11.8	1	5.9	0	0	0	0	55.772	0.000
6-10	25	78.1	6	18.8	0	0	0	0	1	3.1		
11-20	34	72.3	12	25.5	1	2.1	0	0	0	0		
21-30	1	50	0	0	0	0	1	50	0	0		
30 yıl üzeri	2	100	0	0	0	0	0	0	0	0		
Toplam	76	76	20	20	2	2	1	1	1	1		

Tablo 28’deki sonuçlara göre, meslekte geçirdiği yıl 30 yıl üzerinde olan yeminli mali müşavirlerin tamamı ‘mükellefin hile eğilimi cezai işlemler ile azaltılabilir’ ifadesine katılmaktadırlar. Meslekte geçirdiği yıl 5 yıldan az olan yeminli mali müşavirlerin %94.2’si, 6 ile 10 yıl arasında olanların %96.9’u, 11 ile 20 yıl arasında olanların %97.8’i, 21 ile 30 yıl arasında olanların ise %50’si bu hususa katıldıklarını belirtmişlerdir. Ki-Kare analizi sonucunda elde edilen test istatistiği değeri 55.772 ve olasılık değeri 0.000 ($p < 0.05$)’dir. Buna göre, yeminli mali müşavirlerin tamamı ‘mükellefin hile eğilimi cezai işlemler ile azaltılabilir’ ifadesine verdikleri cevaplar, meslekte geçirdikleri yıla göre %5 önem seviyesinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Tablo 29’da, ‘Yeminli Mali müşavir ortaya çıkabilecek cezalar nedeniyle sorumluluk sigortası yaptırılmalıdır.’ ifadesine yeminli mali müşavirlerin verdikleri cevapların, meslekte geçirdikleri yıla göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi amacıyla uygulanan Ki-Kare analizi sonuçları yer almaktadır.

Tablo 29: Yeminli Mali Müşavirlerin ‘Yeminli Mali Müşavir Ortaya Çıkabilecek Cezalar Nedeniyle Sorumluluk Sigortası Yaptırılmalıdır’ İfadesine Verdikleri Cevabın Meslekte Geçirdiği Yıla Göre Karşılaştırılmasına Frekans ve Ki-Kare Testi Sonuçları

N=100	Yeminli mali müşavir ortaya çıkabilecek cezalar nedeniyle sorumluluk sigortası yaptırılmalıdır.											
	Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum		Test İstatistiği	
Yıl	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	χ^2	P
0-5	13	76.5	4	23.5	0	0	0	0	0	0	52.942	0.000
6-10	29	90.6	3	9.4	0	0	0	0	0	0		
11-20	36	76.6	11	23.4	0	0	0	0	0	0		
21-30	1	50	0	0	1	50	0	0	0	0		
30 yıl üzeri	2	100	0	0	0	0	0	0	0	0		
Toplam	81	81	18	18	1	1	0	0	0	0		

Tablo 29’da yer alan sonuçlara göre, Ki-Kare test istatistiği değeri 52.942 ve olasılık değeri 0.000 ($p < 0.05$) olarak hesaplanmıştır. Buna göre, %5 önem seviyesinde, ‘Yeminli Mali müşavir ortaya çıkabilecek cezalar nedeniyle sorumluluk sigortası yaptırılmalıdır.’ ifadesine yeminli mali müşavirlerin verdikleri cevaplar, meslekte geçirdikleri yıla göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Yeminli mali müşavirlerin kalite maliyetleri ölçeğinde yer alan ‘Yeminli Mali müşavirin hizmet seviyesi belirli seviyenin altına inmemeli, dolayısıyla sorumluluk sigortasına gerek kalmamaktadır.’ ifadesine verdikleri cevaplar, meslekte geçirdiği yıla göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi için Ki-Kare analizi uygulanmış ve ilgili sonuçlara Tablo 30’da yer verilmiştir.

Tablo 30: Yeminli Mali Müşavirlerin ‘Yeminli Mali Müşavirin hizmet seviyesi belirli seviyenin altına inmemeli, dolayısıyla sorumluluk sigortasına gerek kalmamaktadır ’ İfadesine Verdikleri Cevabın Meslekte Geçirdiği Yıla Göre Karşılaştırılmasına Frekans ve Ki-Kare Testi Sonuçları

N=100	Yeminli mali müşavirin hizmet seviyesi belirli seviyenin altına inmemeli, dolayısıyla sorumluluk sigortasına gerek kalmamaktadır.											
	Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum		Test İstatistiği	
Yıl	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	χ^2	P
0-5	0	0	0	0	1	5.9	6	35.3	10	58.8	52.149	0.000
6-10	0	0	0	0	0	0	11	34.4	21	65.6		
11-20	0	0	0	0	1	2.1	18	38.3	28	59.6		
21-30	0	0	1	50	0	0	0	0	1	50		
30 yıl üzeri	0	0	0	0	0	0	1	50	1	50		
Toplam	0	0	1	1	2	2	36	36	61	61		

Tablo 30’a göre, ‘Yeminli Mali Müşavirin hizmet seviyesi belirli seviyenin altına inmemeli, dolayısıyla sorumluluk sigortasına gerek kalmamaktadır ’ ifadesine meslekte geçirdiği yıl 6 ile 10 yıl arasında olan yeminli mali müşavirler ile 30 yıl üzerinde olan yeminli mali müşavirlerin tamamının katılmadığı görülmektedir. Meslekte geçirdiği yıl 5 yıldan az olan yeminli mali müşavirlerin ise %94.1’i bu hususa katılmadıklarını ifade ederken, %5.9’u bu hususta kararsız olduklarını belirtmişlerdir. Meslekte geçirdiği yıl 11 ile 20 yıl arasında olan yeminli mali müşavirlerin de benzer şekilde büyük bir çoğunluğunun (%97.9) bu ifadeye katılmadıkları, sadece 1’inin (%2.1) ise kararsız olduğu görülmektedir. Bununla birlikte, meslekte geçirdiği yıl 21 ile 30 yıl arasında olan 1 kişi (%50) söz konusu hususa katıldığını ifade etmiştir. Yeminli mali müşavirlerin söz konusu ifadeye verdikleri cevaplar arasındaki farklılığın istatistiksel olarak anlamlılığını test etmek amacıyla uygulanan Ki-Kare analizi sonucunda, test istatistiği değeri 52.149 ve olasılık değeri 0.000 ($p < 0.05$) olarak elde edilmiştir. Buna göre, yeminli mali müşavirlerin ‘Yeminli Mali müşavir ortaya çıkabilecek cezalar nedeniyle sorumluluk sigortası yaptırılmalıdır.’ ifadesine verdikleri cevaplar, meslekte geçirdikleri yıla göre %5 önem seviyesinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Tablo 31’de, yeminli mali müşavirlerin kalite maliyetleri ölçeğinde yer alan ‘Mükellefin hata eğilimi ceza ile azaltılabilir.’ ifadesine verdikleri cevapların meslekte geçirdikleri yıla göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi amacıyla uygulanan Ki-Kare analizi sonuçları yer almaktadır.

Tablo 31: Yeminli Mali Müşavirlerin ‘Mükellefin hata eğilimi ceza ile azaltılabilir ’ İfadesine Verdikleri Cevabın Meslekte Geçirdiği Yıla Göre Karşılaştırılmasına Frekans ve Ki-Kare Testi Sonuçları

N=100	Mükellefin hata eğilimi ceza ile azaltılabilir.											
	Kesinlikle Katılıyor		Katılıyor		Kararsız		Katılmıyor		Kesinlikle Katılmıyor		Test İstatistiği	
Yıl	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	χ^2	P
0-5	14	82.4	2	11.8	1	5.9	0	0	0	0	56.074	0.000
6-10	22	68.8	9	28.1	0	0	0	0	1	3.1		
11-20	36	76.6	10	21.3	1	2.1	0	0	0	0		
21-30	1	50	0	0	0	0	1	50	0	0		
30 yıl üzeri	2	100	0	0	0	0	0	0	0	0		
Toplam	75	75	21	21	2	2	1	1	1	1		

Tablo 31’e göre, ‘Mükellefin hata eğilimi ceza ile azaltılabilir’ ifadesine meslekte geçirdiği yıl 30 yılın üstünde olan yeminli mali müşavirlerin tamamının katıldığı görülmektedir. Meslekte geçirdiği yıl 5 yıldan az olan yeminli mali müşavirlerin 94.2’sinin söz konusu ifadeye katıldıkları, %5.9’unun ise kararsız oldukları görülmektedir. Benzer şekilde, meslekte geçirdikleri yıl 6 ile 10 yıl arasında olanlar ile 11 ile 20 yıl arasında olan yeminli mali müşavirlerin de bu hususa büyük bir çoğunlukla katıldıklarını belirtmişlerdir. Bununla birlikte, meslekte geçirdiği yıl 21 ile 30 arasında olan yeminli mali müşavirlerin ise %50’si bu hususa katıldıklarını %50’si ise katılmadığını ifade etmiştir. Söz konusu farklılığın istatistiksel olarak anlamlılığını test etmek amacıyla uygulanan Ki-Kare analizi sonucunda test istatistiği değeri 56.074 ve olasılık değeri 0.000 olarak bulunmuştur. Buna göre, ‘Mükellefin hata eğilimi ceza ile azaltılabilir’ ifadesine yeminli mali müşavirlerin verdikleri cevaplar meslekte geçirdikleri yıla göre %5 önem seviyesinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Yeminli mali müşavirlerin kalite maliyetleri ölçeğinde yer alan ‘Mükelleflerime hizmet verirken hile (bilerek, kasten yapılan yanlışlık) olayına rastlamadım.’ ifadesine verdikleri cevapların, çalışma şekline göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi amacıyla uygulanan Ki-Kare analizi sonuçları Tablo 32’de yer almaktadır.

Tablo 32: ‘Yeminli Mali Müşavirlerin ‘Mükelleflerime hizmet verirken hile olayına rastlamadım ’ İfadesine Verdikleri Cevabın Çalışma Şekline Göre Karşılaştırılmasına Frekans ve Ki-Kare Testi Sonuçları

N=100	Mükelleflerime hizmet verirken hile (bilerek, kasten yapılan yanlışlık) olayına rastlamadım											
	Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum		Test İstatistiği	
Çalışma Şekli	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	χ^2	P
Bağımlı	2	33.3	3	50	0	0	0	0	1	16.7	16.876	0.002
Bağımsız	25	26.6	52	55.3	8	8.5	9	9.6	0	0		
Toplam	27	27	55	55	8	8	9	9	1	1		

Tablo 32’deki sonuçlara göre, ‘mükelleflerime hizmet verirken hile olayına rastlamadım’ ifadesine bağımlı çalışan yeminli mali müşavirlerin %16.7’si (1 kişi) ve bağımsız çalışan yeminli mali müşavirlerin ise %9.6’sı (9 kişi) katılmadıklarını, diğer bir ifadeyle hile olayına rastladıklarını ifade etmişlerdir. Ki-Kare analizinden elde edilen sonuçlara göre, test istatistiği değeri 16.876 ve olasılık değeri 0.002 ($p < 0.05$) olarak hesaplanmıştır. Buna göre, yeminli mali müşavirlerin ‘Mükelleflerime hizmet verirken hile (bilerek, kasten yapılan yanlışlık) olayına rastlamadım.’ ifadesine verdikleri cevaplar, çalışma şekline göre %5 önem seviyesinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Tablo 33’te, yeminli mali müşavirlerin kalite maliyetleri ölçeğinde yer alan ‘Beyanname ve bildirgeler verilmeden önce mükelleflerin görüşüne sunulmalıdır. (soru 9)’ ifadesine verdikleri cevapların, çalışma şekillerine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi amacıyla uygulanan Ki-Kare analizi sonuçları yer almaktadır.

Tablo 33: Yeminli Mali Müşavirlerin ‘Beyanname ve bildirgeler verilmeden önce mükelleflerin görüşüne sunulmalıdır ’ İfadesine Verdikleri Cevabın Çalışma Şekline Göre Karşılaştırılmasına Frekans ve Ki-Kare Testi Sonuçları

N=100	Beyanname ve bildirgeler verilmeden önce mükelleflerin görüşüne sunulmalıdır											
	Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum		Test İstatistiği	
Çalışma Şekli	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	χ^2	P
Bağımlı	3	50	1	16.7	1	16.7	1	16.7	0	0	9.049	0.029
Bağımsız	25	26.6	63	67	4	4.3	2	2.1	0	0		
Toplam	28	28	64	64	5	5	3	3	0	0		

Tablo 33’e göre, ‘beyanname ve bildirgeler verilmeden önce mükelleflerin görüşüne sunulmalıdır’ ifadesine bağımlı olarak çalışan yeminli mali müşavirlerin %66.7’si, bağımsız olarak çalışan yeminli mali müşavirlerin ise %93.6’sı katıldıklarını ifade etmişlerdir. Ki-kare analizi sonucunda test istatistiği değeri 9.049 ve olasılık değeri 0.029 ($p < 0.05$) olarak hesaplanmıştır. Dolayısıyla, yeminli mali müşavirlerin ‘Beyanname ve bildirgeler verilemeden önce mükelleflerin görüşüne sunulmalıdır.’ ifadesine verdikleri cevaplar, çalışma şekline göre %5 önem seviyesinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Tablo 34’te, ‘Yeminli Mali Müşavirlik hizmeti verilen mükellefler en geç 5. yılın sonunda başka bir müşavire devredilmelidir, rotasyon uygulanmalıdır.’ ifadesine verilen cevapların, yeminli mali müşavirlerin çalışma şekline göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi için uygulanan Ki-Kare analizi sonuçları yer almaktadır.

Tablo 34: Yeminli Mali Müşavirlerin ‘Yeminli mali müşavirlik hizmeti verilen mükellefler en geç 5. Yılın sonunda başka bir müşavire devredilmelidir, rotasyon uygulanmalıdır’ İfadesine Verdikleri Cevabın Çalışma Şekline Göre Karşılaştırılmasına Frekans ve Ki-Kare Testi Sonuçları

N=100	Yeminli mali müşavirlik hizmeti verilen mükellefler en geç 5. Yılın sonunda başka bir müşavire devredilmelidir, rotasyon uygulanmalıdır											
	Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum		Test İstatistiği	
Çalışma Şekli	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	χ^2	P
Bağımlı	3	50	2	33.3	1	16.7	0	0	0	0	11.359	0.023
Bağımsız	9	9.6	77	81.9	4	4.3	3	3.2	1	1.1		
Toplam	12	12	79	79	5	5	3	3	1	1		

Tablo 34’e göre, bağımlı olarak çalışan yeminli mali müşavirlerin %83.3’ü ‘Yeminli mali müşavirlik hizmeti verilen mükellefler en geç 5. Yılın sonunda başka bir müşavire devredilmelidir, rotasyon uygulanmalıdır’ ifadesine katıldıklarını belirtmişler, %16.7’si ise bu hususta kararsız kaldıklarını ifade etmişlerdir. Bağımsız olarak çalışan yeminli mali müşavirlerin ise %91.5’inin bu ifadeye katıldıkları görülmektedir. Ki-Kare analizi sonucunda elde edilen test istatistiği değeri 11.359 ve olasılık değeri 0.023 ($p < 0.05$)’dir. Dolayısıyla, %5 önem seviyesinde, ‘Yeminli mali müşavirlik hizmeti verilen mükellefler en geç 5. Yılın sonunda başka bir müşavire devredilmelidir, rotasyon uygulanmalıdır’ ifadesine yeminli mali müşavirlerin verdikleri cevaplar, çalışma şartlarına göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Yeminli Mali Müşavirlik hizmetlerinin yerine getirilmesinde çalışma sürelerinin yetersiz kalması durumunda dışarıdan hizmet satın alınabilir’ ifadesine yeminli mali müşavirlerin verdikleri cevaplar, çalışma şekline göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi için uygulanan Ki-Kare analizi sonuçlarına Tablo 35’te yer verilmiştir.

Tablo 35: Yeminli Mali Müşavirlerin ‘Yeminli mali müşavirlik hizmetlerinin yerine getirilmesinde çalışma sürelerinin yetersiz kalması durumunda dışarıdan hizmet satın alınabilir’ İfadesine Verdikleri Cevabın Çalışma Şekline Göre Karşılaştırılmasına Frekans ve Ki-Kare

N=100	Yeminli mali müşavirlik hizmetlerinin yerine getirilmesinde çalışma sürelerinin yetersiz kalması durumunda dışarıdan hizmet satın alınabilir											
	Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum		Test İstatistiği	
Çalışma Şekli	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	χ^2	P
Bağımlı	1	16.7	4	66.7	0	0	0	0	1	16.7	16.622	0.001
Bağımsız	37	39.4	55	58.5	0	0	2	2.1	0	0		
Toplam	38	38	59	59	0	0	2	2	1	1		

Tablo 35’e göre, ‘Yeminli mali müşavirlik hizmetlerinin yerine getirilmesinde çalışma sürelerinin yetersiz kalması durumunda dışarıdan hizmet satın alınabilir’ ifadesine bağımlı olarak çalışan yeminli mali müşavirlerin %83.4’ünün, bağımsız olarak çalışan yeminli mali müşavirlerin ise %97.9’unun katıldığı görülmektedir. Ki-Kare analizi sonucunda test istatistiği değeri 16.622 ve olasılık değeri 0.001 olarak bulunmuştur. Dolayısıyla, ‘Yeminli Mali Müşavirlik hizmetlerinin yerine getirilmesinde çalışma sürelerinin yetersiz kalması durumunda dışarıdan hizmet satın alınabilir.’ ifadesine verdikleri cevaplar, çalışma şekline göre %5 önem seviyesinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Tablo 36’da, yeminli mali müşavirlerin kalite maliyetleri ölçeğinde yer alan ‘Yardımcılarımın yaptığı hataları düzeltmek için çok zaman harcıyorum’ ifadesine verdikleri cevapların çalışma şekline göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi için uygulanan Ki-Kare analizi sonuçları yer almaktadır.

Tablo 36: Yeminli Mali Müşavirlerin ‘Yardımcılarının yaptığı hataları düzeltmek için çok zaman harcıyorum’ İfadesine Verdikleri Cevabın Çalışma Şekline Göre Karşılaştırılmasına Frekans ve Ki-Kare Analizi Sonuçları

N=100	Yardımcılarının yaptığı hataları düzeltmek için çok zaman harcıyorum											
	Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum		Test İstatistiği	
Çalışma Şekli	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	χ^2	P
Bağımlı	0	0	1	16.7	0	0	5	83.3	0	0	8.472	0.037
Bağımsız	0	0	1	1.1	17	18.1	69	73.4	7	7.4		
Toplam	0	0	2	2	17	17	74	74	7	7		

Tablo 36’da yer alan sonuçlara göre, ‘yardımcılarının yaptığı hataları düzeltmek için çok zaman harcıyorum’ ifadesine bağımlı olarak çalışan yeminli mali müşavirlerin %83.3’ü katılmadıklarını ifade ederken, %16.7’si ise bu hususa katıldıklarını belirtmişlerdir. Bağımsız olarak çalışan yeminli mali müşavirlerin ise %80.8’i söz konusu ifadeye katılmadıklarını, %18.1’i ise bu hususta kararsız kaldıklarını ifade etmişlerdir. Ki-Kare analizi sonucunda elde edilen test istatistiği değeri 8.472 ve olasılık değeri 0.037 ($p < 0.05$)’dir. Buna göre, ‘yardımcılarının yaptığı hataları düzeltmek için çok zaman harcıyorum’ ifadesine verilen cevaplar, yeminli mali müşavirlerin çalışma şekline göre %5 önem seviyesinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Yeminli mali müşavirlerin, ‘Yeminli Mali Müşavirin sorumlu olduğu bir mükellefin büyük cezalarla karşılaşmış olması, yeni mükelleflerle yapılacak sözleşmeleri azaltması beklenen bir durumdur.’ ifadesine verdikleri cevapların, çalışma şekillerine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi için Ki-Kare analizi uygulanmıştır. İlgili sonuçlara Tablo 37’de yer verilmiştir.

Tablo 37: Yeminli Mali Müşavirlerin ‘Yeminli mali müşavirin sorumlu olduğu bir mükellefin büyük cezalarla karşılaşmış olması, yeni mükelleflerle yapılacak sözleşmeleri azaltması beklenen bir durumdur’ İfadesine Verdikleri Cevabın Çalışma Şekline Göre Karşılaştırılmasına Frekans ve Ki-Kare Analizi Sonuçları

N=100	Yeminli mali müşavirin sorumlu olduğu bir mükellefin büyük cezalarla karşılaşmış olması, yeni mükelleflerle yapılacak sözleşmeleri azaltması beklenen bir durumdur											
	Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum		Test İstatistiği	
Çalışma Şekli	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	χ^2	P
Bağımlı	2	33.3	3	50	0	0	1	16.7	0	0	10.954	0.012
Bağımsız	4	4.3	78	83	8	8.5	4	4.3	0	0		
Toplam	6	6	81	81	8	8	5	5	0	0		

Tablo 37’ye göre, ‘Yeminli mali müşavirin sorumlu olduğu bir mükellefin büyük cezalarla karşılaşmış olması, yeni mükelleflerle yapılacak sözleşmeleri azaltması beklenen bir durumdur’ ifadesine bağımlı olarak çalışan yeminli mali müşavirlerin %83.3’ü katıldıklarını belirtmişlerdir. Bağımsız olarak çalışan yeminli mali müşavirlerin ise %87.3’ü bu hususa katıldıklarını ifade etmişlerdir. Ki-Kare analizi sonucunda test istatistiği değeri 10.954 ve olasılık değeri 0.012 ($p < 0.05$) olarak elde edilmiştir. Dolayısıyla, yeminli mali müşavirlerin ‘Yeminli mali müşavirin sorumlu olduğu bir mükellefin büyük cezalarla karşılaşmış olması, yeni mükelleflerle yapılacak sözleşmeleri azaltması beklenen bir durumdur’ ifadesine verdikleri cevaplar çalışma şekillerine göre %5 önem seviyesinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.

3.2.3. Hipotez Testleri

Yeminli mali müşavirlerin kalite algı düzeylerinin katılımcıların cinsiyetine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi amacıyla H_1 hipotezi oluşturulmuş ve bu hipotezi test etmek için Mann-Whitney testi uygulanmıştır. İlgili sonuçlar Tablo 38’de yer almaktadır.

$H_{0,1}$: Yeminli mali müşavirlerin kalite algı düzeyleri, katılımcıların cinsiyetine göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

$H_{1,1}$: Yeminli mali müşavirlerin kalite algı düzeyleri, katılımcıların cinsiyetine göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Tablo 38: Mann-Whitney U Testi Sonuçları

	cinsiyet	N	Sıralama Ortalama	Sum of Ranks	Mann-Whitney U Değeri	Olasılık değeri
Toplam	Erkek	88	48,45	4263,50	347.5	0.055
puan	Kadın	12	65,54	786,50		

Tablo 38'deki sonuçlara göre, hesaplanan sıralı ortalama değerlerine bakıldığında, 88 erkek katılımcının kalite maliyetleri ölçeğine verdikleri toplam puan 48.45 ve 12 kadın katılımcının toplam puanı ise 65.54'dür. Dolayısıyla, kadın katılımcıların ortalaması erkek katılımcıların ortalamasından daha fazladır. Mann-Whitney U testinden elde edilen test istatistiği değeri 347.5 ve olasılık değeri 0.055'dir. Buna göre, %5 önem seviyesinde $H_{0,1}$ hipotezi kabul edilmektedir. Yeminli mali müşavirlerin kalite algı düzeyleri, katılımcıların cinsiyetine göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

Yeminli mali müşavirlerin kalite algı düzeylerinin katılımcıların çalışma şekline göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini incelemek amacıyla H_2 hipotezi oluşturulmuştur. Söz konusu hipotez, Mann-Whitney testi ile test edilmiştir. Sonuçlar Tablo 39'da yer almaktadır.

$H_{0,2}$: Yeminli mali müşavirlerin kalite algı düzeyleri, katılımcıların çalışma şekline göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

$H_{1,2}$: Yeminli mali müşavirlerin kalite algı düzeyleri, katılımcıların çalışma şekline göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Tablo 39: Mann-Whitney U Testi Sonuçları

	Çalışma şekli	N	Sıralama Ortalama	Sum of Ranks	Mann-Whitney U Değeri	Olasılık Değeri
Toplam puan	Bağımlı	6	40,33	242,00	221.0	0.374
	Bağımsız	94	51,15	4808,00		

Tablo 39’da yer alan sıralı ortalama değerlerine göre, 6 bağımlı olarak çalışan katılımcıların ortalaması 40.33 ve 94 bağımsız olarak çalışan katılımcıların ortalaması 51.15’dir. Mann-Whitney U testi sonucuna göre, test istatistiği değeri 221 ve olasılık değeri 0.374 olarak hesaplanmıştır. Buna göre, $H_{0,2}$ hipotezi %5 önem seviyesinde kabul edilmektedir. Dolayısıyla, yeminli mali müşavirlerin kalite algı düzeyleri, katılımcıların çalışma şekline göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

Yeminli mali müşavirlerin kalite algı düzeylerinin katılımcıların yaşına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin incelenmesi amacıyla H_3 hipotezi oluşturulmuş ve söz konusu hipotez Kruskal-Wallis testi ile araştırılmıştır. İlgili sonuçlara Tablo 40’ta yer verilmektedir.

$H_{0,3}$: Yeminli mali müşavirlerin kalite algı düzeyleri, katılımcıların yaşına göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

$H_{1,3}$: Yeminli mali müşavirlerin kalite algı düzeyleri, katılımcıların yaşına göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Tablo 40: Kruskal-Wallis Testi Sonuçları

	Yaş	N	Sıralama Ortalama	Kruskal-Wallis	Olasılık Değeri
Toplam puan	31-40 yaş	33	46,52	4.205	0.122
	41-50 yaş	21	61,90		
	51 ve üzeri	46	48,15		

Tablo 40’taki sıralı ortalama değerlerine bakıldığında, katılımcıların kalite maliyeti ölçeğine verdikleri toplam puana ilişkin ortalamaların, 31-40 yaş arasında olanlar için 46.52, 41-50 yaş arasında olanlar için 61.90 ve 51 yaş ve üzerinde olanlar için 48.15 olduğu görülmektedir. Kruskal-Wallis testi sonucunda test istatistiği

değeri 4.205 ve olasılık değeri 0.122 olarak elde edilmiştir. Dolayısıyla, $H_{0,3}$ hipotezi %5 önem seviyesinde kabul edilmektedir. Buna göre, yeminli mali müşavirlerin kalite algı düzeyleri, katılımcıların yaşına göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

Yeminli mali müşavirlerin kalite algı düzeylerinin katılımcıların meslekte geçirdiği yıla göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi amacıyla uygulanan Kruskal-Wallis testi sonuçlarına Tablo 41’de yer verilmiştir.

$H_{0,4}$: Yeminli 0mali müşavirlerin kalite algı düzeyleri, katılımcıların meslekte geçirdiği yıla göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

$H_{1,4}$: Yeminli mali müşavirlerin kalite algı düzeyleri, katılımcıların meslekte geçirdiği yıla göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Tablo 41: Kruskal-Wallis Testi Sonucu

	meslekteki yıl sayısı	N	Sıralama Ortalama	Kruskal Wallis	Olasılık Değeri
Toplam puan	0-5 yıl	17	50,82	3.137	0.535
	6-10 yıl	32	48,30		
	11-20 yıl	47	53,10		
	21-30 yıl	2	54,50		
	30 ve üzeri	2	18,00		

Tablo 41’deki sonuçlara göre, sıralı ortalama değerlerine bakıldığında, meslekte geçirdiği yıl 5 yıldan az olan 17 katılımcının kalitesizlik maliyeti ölçeğine verdikleri toplam puanların ortalaması 50.82, meslekte geçirdiği yıl 6 ile 10 yıl arasında olan 32 katılımcının ortalaması 48.30, meslekte geçirdiği yıl 11 ile 20 yıl arasında olan 47 katılımcıların ortalaması 53.10, meslekte geçirdiği yıl 21 ile 30 yıl arasında olan 2 katılımcıların ortalaması 54.30 ve meslekte geçirdiği yıl 30 yıl ve üzerinde olan 2 katılımcının ortalaması 18 olduğu görülmektedir. Tablo 34’de yer alan Kruskal-Wallis test sonucuna göre, test istatistiği değeri 3.137 ve olasılık değeri 0.535 olarak hesaplanmıştır. Buna göre $H_{0,4}$ hipotezi %5 önem seviyesinde kabul edilmektedir. Dolayısıyla, yeminli mali müşavirlerin kalite algı düzeyleri, katılımcıların meslekte geçirdiği yıla göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

Yeminli mali müşavirlerin kalite algı düzeylerinin katılımcıların eğitim düzeyine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi amacıyla Kruskal-Wallis testi uygulanmıştır. İlgili sonuçlar Tablo 42’de yer almaktadır.

$H_{0,5}$: Yeminli mali müşavirlerin kalite algı düzeyleri, katılımcıların eğitim düzeyine göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

$H_{1,5}$: Yeminli mali müşavirlerin kalite algı düzeyleri, katılımcıların eğitim düzeyine göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Tablo 42: Kruskal-Wallis Testi Sonucu

	eğitim durumu	N	Sıralı Ortalama	Kruskal-Wallis	Olasılık Değeri
Toplam puan	Üniversite	79	51,07	0.146	0.702
	Yüksek Lisans	21	48,36		

Tablo 42’de yer alan sıralı ortalama değerlerine göre, üniversite mezunu 79 katılımcının kalite maliyeti ölçeğine ilişkin verdikleri toplan puanın ortalaması 51.07 ve yüksek lisans mezunu 21 katılımcının ortalaması 48.36’dır. Kruskal-Wallis testi sonucunda test istatistiği değeri 0.146 ve olasılık değeri 0.702 olarak elde edilmiştir. Dolayısıyla, $H_{0,5}$ hipotezi %5 önem seviyesinde kabul edilmektedir. Buna göre, yeminli mali müşavirlerin kalite algı düzeyleri, katılımcıların eğitim düzeyine göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

Yeminli mali müşavirlerin kalite algı düzeylerinin katılımcıların aylık gelir düzeyine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi amacıyla oluşturulan H_6 hipotezi Kruskal-Wallis testi ile test edilmiştir. Sonuçlar Tablo 43’te yer almaktadır.

$H_{0,6}$: Yeminli mali müşavirlerin kalite algı düzeyleri, katılımcıların aylık gelir düzeyine göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

$H_{1,6}$: Yeminli mali müşavirlerin kalite algı düzeyleri, katılımcıların aylık gelir düzeyine göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Tablo 43: Kruskal-Wallis Testi Sonucu

	aylık net gelir durumu	N	Sıralı Ortalama	Kruskal-Wallis	Olasılık Değeri
Toplam puan	0-5000 TL	1	98,00	6.619	0.085
	5001-10000 TL	1	97,00		
	10001-15000 TL	25	44,04		
	15001 TL ve üzeri	73	51,42		

Tablo 43'te yer alan sıralı ortalama değerlerine göre, aylık net gelir düzeyi 5000 TL'den az olan 1 katılımcının kalite maliyeti ölçeğine ilişkin verdikleri toplam puana ilişkin ortalaması 98, aylık net gelir düzeyi 5001 ile 10000 TL arasında olan katılımcıların ortalaması 97, aylık net gelir düzeyi 10001 ile 15000 TL arasında olan 25 katılımcının ortalaması 44.04 ve aylık net gelir düzeyi 15000 TL ve üzerinde olan 73 katılımcının ortalaması 51.42'dir. Kruskal-Wallis testi sonucunda test istatistiği değeri 6.619 ve olasılık değeri 0.085 olarak hesaplanmıştır. Bu sonucu göre, $H_{0,6}$ hipotezi %5 önem seviyesinde kabul edilmektedir. Buna göre, yeminli mali müşavirlerin kalite algı düzeyleri, katılımcıların aylık gelir düzeyine göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

SONUÇ

Yeminli mali müşavirlerin faaliyetlerindeki kalite maliyetleri üzerine yapılan bu araştırmada, 100 yeminli mali müşavirlere yönelik ölçekte yer alan maddeler yorumlanarak çıkan sonuçlar değerlendirilmiştir. Yapılan analiz sonucunda elde edilenler şu şekilde sıralanmaktadır.

Katılımcıların demografik değişkenlerine bakıldığında yeminli mali müşavirlerin kalite maliyetlerine ilişkin algı düzeylerinin cinsiyetlerin, yaşlarına, eğitim düzeylerine, çalışma şekillerine, meslekte geçirdikleri yıla ve aylık net gelirlerine göre değişmediği, diğer bir ifadeyle verdikleri cevapların benzer olduğu görülmüştür.

Yeminli mali müşavirlerin kalite maliyetleri ölçeğinde yer alan ifadelere ilişkin düşüncelerine bakıldığında, kadın ve erkek yeminli mali müşavirlerin ‘Mükellefin hata eğilimi ceza ile azaltılabilir’, ‘Beyanname ve Bildirgeler Verilmeden Önce Mükelleflerin Görüşüne Sunulmalıdır’, ‘Yeminli mali müşavirlik hizmetinin kalitesini gözden geçirmeye ilişkin, maliyeti yüksek olsa da yeminli mali müşavirlik hizmeti üretim biriminde bir kalite denetim birimi oluşturmalıdır.’, ‘Yeminli mali müşavir ortaya çıkabilecek cezalar nedeniyle sorumluluk sigortası yaptırmalıdır’, ‘Yeminli mali müşavir birinci, ikinci ve üçüncü derece akrabalarına hizmet vermemelidir’, Yeminli mali müşavirlik hizmeti verilen mükellefler en geç 5. Yılın sonunda başka bir müşavire devredilmelidir, rotasyon uygulanmalıdır’, ‘Yeminli mali müşavirlik hizmetlerinin kalitesi, dışarıdan bir kalite denetim grubu tarafından denetlenmelidir.’ hususlarına ilişkin görüşlerinde anlamlı bir farklılık olduğu görülmüştür.

Yeminli mali müşavirlerin, ‘Mükellefin hata eğilimi ceza ile azaltılabilir.’, ‘Yeminli mali müşavirlik hizmetinin kalitesini gözden geçirmeye ilişkin, maliyeti yüksek olsa da yeminli mali müşavirlik hizmeti üretim biriminde bir kalite denetim birimi oluşturmalıdır.’, ‘Yeminli mali müşavirin hizmet seviyesi belirli seviyenin altına inmemeli, dolayısıyla sorumluluk sigortasına gerek kalmamaktadır.’, ‘Yeminli mali müşavir sorumlu olduğu mükellefin ağır cezalarla karşılaşması durumunda mükelleften aldığı ücretin bir kısmını iade etmelidir’ ifadelerine ilişkin görüşlerinde yaşlarına göre anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir.

Yeminli mali müşavirlerin eğitim düzeylerine göre kalite maliyetlerine ilişkin ifadelerine verdikleri cevaplara bakıldığında, üniversite ve yüksek lisans mezunu yeminli mali müşavirlerin, ‘Yeminli mali müşavir mesleği icra edilirken astın yaptığı bir işi üsttö kontrol etmelidir’, ‘Vergi cezaları yetersiz olduğu için arttırılmalıdır.’, ‘Yeminli mali müşavirlik hizmetlerinden memnun olmayan bir mükellef TÜRMOB tarafından belirlenen ücretten daha düşük bir ücret ödeyebilir.’, ‘Yeminli mali müşavir bu yıl sözleşme yapmamış olsa bile mükellefin önceki mali yıllara ilişkin sorunların çözümünde mükellefe yardımcı olmalıdır’ hususlarına ilişkin görüşlerinde anlamlı bir farklılık olduğu belirlenmiştir.

Yeminli mali müşavirlerin, ‘Mükellefin hile eğilimi cezai işlemler ile azaltılabilir.’, ‘Yeminli mali müşavir ortaya çıkabilecek cezalar nedeniyle sorumluluk sigortası yaptırılmalıdır.’, ‘Yeminli mali müşavirin hizmet seviyesi belirli seviyenin altına inmemeli, dolayısıyla sorumluluk sigortasına gerek kalmamaktadır.’, Mükellefin hata eğilimi ceza ile azaltılabilir.’ İfadelerine ilişkin görüşleri meslekte geçirdikleri yıla göre anlamlı bir farklılık gösterdiği tespit edilmiştir.

Bağımlı ve bağımsız olarak çalışan yeminli mali müşavirlerin, ‘Mükelleflerime hizmet verirken hile (bilerek, kasten yapılan yanlışlık) olayına rastlamadım’, ‘Beyanname ve bildirgeler verilmeden önce mükelleflerin görüşüne sunulmalıdır’, ‘Yeminli mali müşavirlik hizmeti verilen mükellefler en geç 5. Yılın sonunda başka bir müşavire devredilmelidir, rotasyon uygulanmalıdır’, ‘Yeminli mali müşavirlik hizmetlerinin yerine getirilmesinde çalışma sürelerinin yetersiz kalması durumunda dışarıdan hizmet satın alınabilir’, ‘Yardımcılarının yaptığı hataları düzeltmek için çok zaman harcıyorum’, ‘Yeminli mali müşavirin sorumlu olduğu bir mükellefin büyük cezalarla karşılaşmış olması, yeni mükelleflerle yapılacak sözleşmeleri azaltması beklenen bir durumdur’ hususlarına ilişkin görüşlerinde anlamlı bir farklılık olduğu görölmüştür.

Yeminli mali müşavirlerin kalite algı düzeylerinin katılımcıların cinsiyetine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi amacıyla H_1 hipotezi oluşturulmuş ve bu hipotezi test etmek için Mann-Whitney testi uygulanmıştır. $H_{0,1}$ hipotezi kabul edilmektedir. Yeminli mali müşavirlerin kalite algı düzeyleri,

katılımcıların cinsiyetine göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

Yeminli mali müşavirlerin kalite algı düzeylerinin katılımcıların çalışma şekline göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini incelemek amacıyla H_2 hipotezi oluşturulmuştur. Söz konusu hipotez, Mann-Whitney testi ile test edilmiştir. $H_{0,2}$ hipotezi %5 önem seviyesinde kabul edilmektedir. Dolayısıyla, yeminli mali müşavirlerin kalite algı düzeyleri, katılımcıların çalışma şekline göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

Yeminli mali müşavirlerin kalite algı düzeylerinin katılımcıların yaşına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin incelenmesi amacıyla H_3 hipotezi oluşturulmuş ve söz konusu hipotez Kruskal-Wallis testi ile araştırılmıştır. $H_{0,3}$ hipotezi %5 önem seviyesinde kabul edilmektedir. Buna göre, yeminli mali müşavirlerin kalite algı düzeyleri, katılımcıların yaşına göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

Yeminli mali müşavirlerin kalite algı düzeylerinin katılımcıların meslekte geçirdiği yıla göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi amacıyla H_4 hipotezi oluşturulmuş ve uygulanan Kruskal-Wallis testi uygulanmıştır. Buna göre $H_{0,4}$ hipotezi %5 önem seviyesinde kabul edilmektedir. Dolayısıyla, yeminli mali müşavirlerin kalite algı düzeyleri, katılımcıların meslekte geçirdiği yıla göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

Yeminli mali müşavirlerin kalite algı düzeylerinin katılımcıların eğitim düzeyine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi amacıyla H_5 hipotezi oluşturulmuş ve Kruskal-Wallis testi uygulanmıştır. $H_{0,5}$ hipotezi %5 önem seviyesinde kabul edilmektedir. Buna göre, yeminli mali müşavirlerin kalite algı düzeyleri, katılımcıların eğitim düzeyine göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

Yeminli mali müşavirlerin kalite algı düzeylerinin katılımcıların aylık gelir düzeyine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi amacıyla oluşturulan H_6 hipotezi Kruskal-Wallis testi ile test edilmiştir. $H_{0,6}$ hipotezi %5 önem seviyesinde kabul edilmektedir. Buna göre, yeminli mali müşavirlerin kalite algı düzeyleri, katılımcıların aylık gelir düzeyine göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

Sonuç olarak yeminli mali müşavirlerin verdikleri yanıtlardan genel bir kanıya varılmak istendiğinde, Katılımcıların demografik değişkenlerine bakıldığında yeminli mali müşavirlerin kalite maliyetlerine ilişkin algı düzeylerinin cinsiyetlerin, yaşlarına, eğitim düzeylerine, çalışma şekillerine, meslekte geçirdikleri yıla ve aylık net gelirlerine göre değişmediği, diğer bir ifadeyle verdikleri cevapların benzer olduğu görülmüştür.

Yeminli mali müşavirlerin ifadelere vermiş oldukları yanıtlardan yola çıkarak, muhasebe mesleğinde etiğe ve kaliteye verdikleri önem ön plana çıkmakta , hataya daha toleranslı oldukları halde hile için bunu düşünmedikleri görülmektedir. Ceza oranlarının düşürülmemesi gerektiği, belirli yıl sonunda rotasyon uygulanması ve vermiş oldukları hizmet için kalite denetim birimlerinin oluşturulması gerektiği konusunda hem fikirdirler. Günümüzde hizmet üreten işletmeler içerisinde yer alan muhasebe mesleği hizmet sektöründe çok önemli bir yere sahiptir. Yeminli mali müşavirlerin rakipleri arasında ise tercih edilmelerini sağlayan kavram kaliteli hizmet sunmalarıdır. Sonuç itibari ile meslek mensuplarının verdikleri cevaplardan genel bir kanıya varmak istenirse; mesleği yerine getirenler niteliklerini arttırıp , sürekli iyileştirme ve devamlı gelişimi hem kendilerine hem de çalışanlarına benimsetmelidirler. Meslek etiği ile ilgili eğitimlere katılmalı, yasalara ve yönetmeliklere en iyi şekilde hakim olmalıdırlar. Günümüzde başarılı olmanın yolu kaliteden geçmektedir.

KAYNAKÇA

Abdioğlu, H. (2013). Maliyet Muhasebesi. Balıkesir: Dora Basım-Yayın- Dağıtım.

Aktan, C. C. (2012). Organizasyonlarda Toplam Kalite Yönetimi. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*. 4(2): 235-262.

Albez, A., Korkulu, A., Yılmaz, B. (2016). Kalite Maliyeti ve Karlılık İlişkisi: Üniversitesi Yemekhanesinde Bir Uygulama. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 20(4): 1563-1580.

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

Altınbay, A. (2006). *Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımında Yaşanan Seyri Maliyetleme Sisteminin Tasarımı Ve Bir Uygulama*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Altunbağ, M. (2005). *ISO 9000 Standartları ve Toplam Kalite Yönetiminin Uluslararası Pazarlamaya Etkileri: İç Anadolu Bölgesi'nde Bir Uygulama*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Kayseri: Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Ankara YMM Odası, (2015). *Yeminli Mali Müşavirlik Denetim ve Tasdik Sempozyumu*. Ankara: Ankamat Matbaacılık.

ASARO, P. M. (2000): "Transforming society by transforming technology: the science and politics of participatory design", *Accounting Management and Information Technologies*, vol. 10: 257-290. [http://dx.doi.org/10.1016/S0959-8022\(00\)00004-7](http://dx.doi.org/10.1016/S0959-8022(00)00004-7) [Erişim Tarihi: 22.09.2019].

Arıkan, Y. (2013). *Meslek Hukuku*. İstanbul: İSMMMO Mevzuat Yayınları 1.

Arıkan, Y. ve Güvemli, B. (2013). Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi ve İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 5: 33-66.

Atabay, E. (2011). Osmanlı'dan Günümüze Muhasebenin Gelişiminde Hukukun Yeri- Mevcut Hukuk Fakültelerinde Muhasebe Derslerinin Önemi. *Akademik Bakış Dergisi*, 25, 1-14.

Ataberk, E. (2007). *Tur Operatörlerinin Paket Tur Organizasyonlarında Hizmet Kalitesi İle Müşteri Tatmini Arasındaki İlişkileri Belirleyen Faktörler: İzmir İli Örneği*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Atkinson, Anthony A, ve VWilliam SHAFFIR (1998), "Standards for Field Research in Management Accounting", *Journal of Management Accounting Research*, Vol.10.

Ayotuz, A. (2016). *Türkiye'de Yeminli Mali Müşavirlerin Ve Kamu Vergi Denetçilerinin Vergi Denetimindeki İşlevlerinin Kıyaslamalı Olarak İncelenmesi*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Niğde: Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

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

Bıçak, M. (2006). *Toplam Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Bir Uygulama*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Boydaş, E. S. (2007). *Yapıda Kalite ve Üretim Kalitesizliğinin Maliyeti*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Ankara: Gazi Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü.

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

Campanella, Jack (1998), *Principles of Quality Costs*. Quality Costs : Ideas and Application Volume:2, ASQC Quality Pres, U.S.A.

Çabuk Y. (2005). Kalite Maliyetleri ve Kalite Maliyetlerini Ölçmede Kullanılan Yöntemler. *Bartın :ZKÜ Bartın Orman Fakültesi Dergisi* Cilt:7 Sayı:7

Çam, F. (2015). *İnşaat Projelerinde Kalite Yönetimi ve Teknoloji Tabanlı Bir İyileştirme Önerisi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Beykent Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü.

Çankaya, F. (2007). Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması. *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(6): 127-148.

Çetinoğlu, T. (2015). Dünya’da Ve Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği: Sorumlulukları, Sorunları Ve Çözüm Önerileri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 45: 73-85.

Çürük, T. ve Tüm, K. (2011). Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Sorumluluğuna İlişkin Sorunların Tespitine Yönelik Uygulamalı Bir Araştırma, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20 (3): 59-76.

Dance, D. R. (1996). Five keys to evaluating client/server accounting. *Accounting Today*. May.

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

Demircioğlu, E. N. ve Küçüksavaş, N. (2009). Kalite Maliyetleri. *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, 13(1): 32-67.

Deniz, S. (2015). *Özel Hastanelerde Altı Sigmanın Uygulanmamasının Yöneticilere Göre Nedenleri: İstanbul İli Örneği*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul: Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Durukan B, ve A.Civelek M., “Muhasebe Mesleğinin ve Muhasebecinin Türkiye’nin Kalkınmasındaki Rolü”, V. Türkiye Muhasebe Denetimi, TÜRMOB Yayınları: 2002,172, s.291

Ekergil, V. (2017). İstanbul Smmmm Odasında Kayıtlı Muhasebe Meslek Mensuplarına Verilen Disiplin Cezalarının Suç Dağılımı Ve Analizi: 2008-2015. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(18): 328-352.

Elitaş, C., Karakoç, M. ve Özdemir, S. (2011). Muhasebe Meslek Mensupları Perspektifinden Türkiye Muhasebe Standartları. *World Of IFRS-UFRS Dünyası Dergisi*, 5: 1-14.

Erkan, F. (2004), *Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek Ve Müteselsil Sorumlulukları İle Buna İlişkin Uygulamaların, Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku Ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi*. Ankara: Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları, İkinci Kitap.

Erkan, M. ve Yenigül, T. (2019). SMMM ve YMM’lerin Eğitim Durumları ve Sınavlardaki Başarıları. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 9: 216-239.

Erkılıç, T. A. (2007). Toplam Kalite Yönetimi İlkelerinin Yönetim Yaklaşımları Bağlamında Tartışılması. *GAU J. Soc. & Appl. Sci.* 2(4): 50-62.

Ermete, İ. (2018). *SMMM Faaliyetlerinde Kalite Maliyetleri Üzerine Araştırma*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Erol, M. (2008). İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata Ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*. 13(1), 229-237.

Erol, M. ve Aslan, M. (2011). Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 12: 55-86.

Erturgut, R. (2012). *Toplam Kalite Yönetimi ve Liderlik*. Ankara: Seçkin.

Ertürk, S. (2007). 1989 Yılından Günümüze Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeminli Mali Müşavirlik Kurumunun Etkinliği. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: Ankara.

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

Gerçek, A. (2005). Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri Ve Türlerinin İncelenmesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 54(3): 157-193.

Gibbs, Jeff. "The power of enterprise computing." *Internal Auditor* . Feb. 1997.

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

Gönültaş, İ. (2008). *Kalite, Kalite Güvence ve Tekstilde Uygulaması*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Kadir Has Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Günel,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

Günes, Mustafa, Alı Rıza Firuze, Esin Firuzan. *Tam Zamanında Üretim (Jit) Ortamında Stok Kontrolü Ve Toplam Kalite Yönetimi*, Barış Yayınları, İzmir, 1999.

Güvemli, O. (2009). Türkiye'de Muhasebe Meslek Örgütünün 20. Yılı-Bir Değerlendirme. *Journal of Accounting & Finance*, (44).

Güvemli, O. ve Özbirecikli, M. (2011). Türkiye'de Bağımsız Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci 1990 – 2011. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 1: 146-180.

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

Hatipoğlu, C. B. (2008). *Toplam Kalite Yönetiminde Kalite Maliyetlerinin Önemi ve Kalite Maliyetlerinin Raporlanması Sürecinde Muhasebenin Rolü*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Horngren, Charles, T, George Foster, M.Srikant Dater. *Cost Accounting* , Prentice Hall International, Inc.Ninth Edition, 1997

Kadir GÜRDAL,“Yeni Ekonomi Kavramı ve Yeni Muhasebe Anlayışı”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*,Sayı: 13, TÜRMÖB Basım Yayın, Ankara, Eylül 2004, s.88

Kavrakoğlu, İ. (1998). Kalite, Kalite Güvencesi ve ISO 9000. İstanbul: KalDer Yayınları.

Kaya, N. ve Yanık, R. (2011). Muhasebe Meslek Ahlakı, Etik ve Müşteri Tatmini İlişkisi. *Ekev Akademi Dergisi*, 15(49): 293- 306.

Kaygusuz, S. Y. (2011). Kalitesizliğin Maliyetlere ve Kara Etkisi. *Ankara Sanayi Odası Yayın Organı, Büyüteç*. Mayıs/Haziran: 41- 54.

Kepekçi, C. (2002). Tasdikten Doğan Sorumluluk ve Denetim Riski. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 50(01).

Kırmaz, B. (2015). Yargıtay İçtihatları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Suç Tarihinin Belirlenmesi. *Ankara Barosu Dergisi*, 1: 329-340.

Kocamış, T. U. (2016). Toplam Kalite Yönetimi (TKY) ve İç Denetimin TKY'deki Rolü. *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 1: 1-21.

Koç, T. ve Demirhan, O. (2007). Önleme ve Değerlendirme Maliyetleri ile Uygunsuzluk Maliyeti Arasındaki İlişkinin Analizi. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Fen Bilimleri Dergisi*. 6(11): 87-97.

Köroğlu, ç. (2015). Türkiye'de Cumhuriyetin İlanından Günümüze Kadar Muhasebe Denetimi Konusunda Yaşanan Gelişmeler. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(3): 3-44.

Kurnaz, N. ve Gümüş, Y. (2010). Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin Muhasebe Mesleği İle İlgili Etik Dışı Davranışlara İlişkin Algı Analizi: Dumlupınar Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu Örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 46: 157-174.

Kurtcebe, E. (2008). 21. *Yüzyılda Muhasebe Mesleği'nin Vizyonu*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.

Kurtcebe, E. ve Utku, M. (2016). Türkiye Ekonomisinde Mali Müşavirlik Mesleği ve Mesleğe Giriş Süreci. İzmir SMMMO. 89-99.

Külcü, Ö., Çakmak, T., Özel, N. (2012). Kalite Yönetimi, Kalite Sistem Dokümantasyonu ve ISO Standartlarında Belge Yönetimi Uygulamaları, Prof. Dr. K. Gülbün Baydur'a Armağan (ss. 65- 88). Ankara: Özyurt Matbaacılık.

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

Mersin SMMMO, (2018). Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği. 1-25.

Moen, M. R. (1997). *Customer and Process Focused Poor Quality Cost Model Used As A Strategic Decision- Making Tool*. (Unpublished PhD Dissertation). Trondheim: Norwegian University of Science and Technology.

Organ, İ. ve Yegen, B. (2013). Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 27(4): 241-271.

Önal, Ü. T. (2010). *Kalite Maliyetleri İle Kalitesizlik Maliyetlerinin Karşılaştırılması*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Öncü, M. A., Kutukız, D. ve Koçoğlu, C. M. (2010). Hizmet Kalitesinin Ölçülmesi ve Bankacılık Sektöründe Bir Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 45: 237-252.

Özdemir, S. (1995). Eğitimde Verimlilik ve Toplam Kalite Yönetimi. *Eğitim Yönetimi*. 3: 377-388.

Özer, A. (2018). *Türkiye’de Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü, Önemi Ve Değerlendirilmesi*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Özkan, A. (2014). *Kalite Maliyetlerinin Değerlendirilmesi: Otomotiv Sektöründe Bir Uygulama*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

PASAWARK, William R. (1991), “The Evolution of Quality Control Costs in U.S. Manufacturing”, *Journal of Cost Management*. Vol.5 Issue 1.

Patır, S. ve Yıldız, M. S. (2008). İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Öğrencilerinin Sayısal Derslerdeki Başarısızlık Nedenleri Ve Çözüm Önerileri. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 13(1): 293-315.

Ponemon. Lawrence A. (1990), “ Accounting for Quality Costs”, *Juarnal of Cost Management*, Vol.4 Issue 1.

Porter, L.J. ve Rayner P. (1992). ”Quality Costing For Total Quality Management”, *International Journal of Production Economics*, Vol.27.

Sarp, N. (2017). *Toplam Kalite Yönetimi Uygulamaları*. İstanbul: Siyasal Kitabevi.

Savcı, M. (2009). *Maliyet Muhasebesi*. Trabzon: Murathan Yayınevi.

Scapens, R.; Jazayeri, M. ve Scapens, J. (1998): “SAP: integrated Information Systems and the implications for Management Accountants”, *Management Accounting Research*, vol. 76, n. 8: 46-48

Karakaş, S. (2019). Ücretimize Göre Sorumluluğumuz Çok Ağır. Haberekspres,3 Haziran 2019,s. 4.

Spathis,c.Ve Constantinidies,S. (2004). Enterprise resource planning systems’ impact on accounting processes.Business Process Management Journal, 10(2),234-247

Süer, A. Z. (2003). Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler. VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu -Uluslararası Muhasebe Sempozyumu (16 - 19 Nisan), İstanbul.

Tam, K. Y. (1998): “The Impact of Information Technology Investments on Firm Performance and Evaluation: Evidence from Newly Industrialized Economies”, Information System Research,vol.9, n. 1: 85-98. <http://dx.doi.org/10.1287/isre.9.1.85> [Erişim Tarihi: 12.08.2019].

Tanış, V. N. ve Kefe, İ. (2017). Önleme Ve Değerlendirme Maliyetlerindeki İyileştirmelerin Başarısızlık Maliyetlerinde Etkisi Üzerine Bir Tekstil İşletmesinde Uygulama. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 13(1): 181-198.

Taşçı, D., Eroğlu, E., Çabuk, S. N., Duman, G., Ağlargöz, O., Erdemir, E. ve Özsoy, E. A. (2013). Kalite Felsefesi. Kalite Yönetimi Sistemi (ss. 24-46). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Web-Ofset Tesisi.

Terzi, A. (2010). *Muhasebe Mesleği ve Rize’deki Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: Erzurum.

Tetik, N. (1997). Muhasebenin Temel Kavramları ve Mali Tablolar İlkelerinin Yönetim Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2: 147-160.

Topçu, N. (2005). Faaliyete Dayalı Maliyetleme Yöntemine Göre Kalite Maliyetlerinin Ölçülmesi-Tekstil Sektöründe Bir Uygulama. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 6(2), 343-355.

Tüm, K. (2010). *Denetim Birimi Olarak YMM'lerin Vergi Kaybını Önlemede Etkisi: Ymm'ler Üzerine Uygulamalı Bir Araştırma*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Adana: Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Uçan, R. (2015). Yeminli Mali Müşavirlerin Gelir ve Kurumlar Vergisi Tasdik Raporundan (Tam Tasdikten) Doğan Sorumluluğu, İstanbul Sunumu. <http://www.tmud.org.tr/Files/YMM%20tam%20tasdik%20sorumlulu%C4%9Fu.pdf> [Erişim Tarihi: 15.02.2019].

Uçan, R. (2015). *Yeminli Mali Müşavirlerin Gelir ve Kurumlar Vergisi Tasdik Raporundan (Tam Tasdikten) Doğan Sorumluluğu Sunumu*. <http://tmud.org.tr/Files/YMM%20tam%20tasdik%20sorumlulu%C4%9Fu.pdf>, [Erişim Tarihi: 09.04.2019].

VUK, (1961). Vergi Usul Kanunu, *Resmi Gazete* 10703.

Yağcı, M. İ. ve Duman, T. (2006). Hizmet Kalitesi – Müşteri Memnuniyeti İlişkisinin Hastane Türlerine Göre Karşılaştırılması: Devlet, Özel Ve Üniversite Hastaneleri Uygulaması. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*. 7(2), 218-238.

Yalçın, N. (2008). *Muhasebe Meslek Mensubu Kadınların Cinsiyete Dayalı Ayrımcılık Nedeni İle Yaşadığı Mesleki Sorunlar ve İstanbul İli Saha Araştırması*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.

Yalçın, S. (2011). Muhasebe Meslek Mensupları ve İşletmelerin Etik Konusunda

Yardımcıoğlu, M., Büyükşalvarcı, A. ve İyibildiren, M. (2006). Etiksel Açıdan Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluklarının Konya İli Özelinde İncelenmesi. *Selçuk Üniversitesi Karaman İ.İ.B.F. Dergisi*. 11(9): 170-180.

Yetkiner, E. (2002). YMM ve Vergi Denetim Elemanlarının Yetki ve Sorumlulukları. <http://www.dengeakademi.com/Files/Article/Erkan2002YMMVeVer.pdf> [Erişim Tarihi: 28.03.2019].

Yıldırım, H. ve Saylık B. (2009). Kalitesizlik Maliyetleri Üzerine Bir İnceleme. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*. 26(1): 239- 267.

Yıldırım, M. (2018). *Türkiye’de Muhasebe Mesleği İstihdam Durumu Üzerine Bir Araştırma*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.

Yıldız, H. (1998). *Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği’nin Gelişimi, Bugünkü Konumu, Uygulama Alanları, Örnekler*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: Erzurum.

Yıldıztekin, İ. (2005). Kalite Maliyetleri Ölçümlerinde Belirlenen Fırsat Maliyetleri. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 19(1): 401-422.

Yılmaz, Ö. (2007). *Vergi Suçlarının Önlenmesinde Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Sorumluluğu Ve Etkinliğinin Analizi*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Yıldız Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

YMM Odası Yönetim Kurulu, (2013). http://www.gaziantepymmo.org/images/dosyalar/disiplin_kovuturmalar_hk.pdf [Erişim Tarihi: 28.03.2019].

Yumuk, G. ve Oğuzhan, A. (2005). İşletmelerde Kalite Maliyet Sistemleri: Bir Uygulama. *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 2(7): 1-12.

Yurtcan, C. (2007). *Kalite Maliyetleri İçerisinde İçsel Başarısızlık Maliyetlerinin Hesaplanması, Kontrolü ve Muhasebeleştirilmesi*. (Yayınlanmamış 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*. 3(1): 43-56.



EK



Ek 1: Anket

Bu araştırma Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Programı dahilinde yürütölmekte olan “Yeminli Mali Müşavirlerin Faaliyetlerinde Kalite Maliyetleri Üzerine Araştırma” konulu Yüksek Lisans Tezi için yapılmaktadır. Verdiğiniz bilgilerin hiçbir surette başka bir amaçla kullanılmayacağı ve 3. şahıslara verilmeyeceğı teminatımız altındadır. Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin icrasında karşılaşılabilecek kalite maliyetlerinin ortaya konulmasına ilişkin anketin doldurulmasını arz eder, katkılarınız için teşekkür ederiz.

Dilara KUŞKONMAZ
Yüksek Lisans Öğrencisi

Prof. Dr. SüleymanYÜKÇÜ
Danışman

1) Cinsiyetiniz?

- () Kadın
() Erkek

2) Nasıl çalışıyorsunuz?

- () Bağımlı çalışıyorum.
() Bağımsız çalışıyorum.

3) Yaşınız?

- () 30 ve 30’dan küçük
() 31-40
() 41-50
() 51 ve üzeri

4) Meslekte kaçınıcı yılınız?

- () 0-5 yıl
() 6-10 yıl
() 11-20 yıl
() 21-30 yıl

() 30 ve üzeri

5) Eğitim durumunuz?

- () Üniversite
() Yüksek Lisans
() Doktora
() Doktora sonrası

5) Aylık net gelir durumunuz?

- () 0-5000 TL
() 5001-10000 TL
() 10001-15000 TL.
() 15001 TL. ve üzeri

6) Aylık gider durumunuz?

- () 0- 4000 TL
() 4001-8000 TL.
() 8001- 12000 TL.
() 12001 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 rastlamadım.					

S2	Eğer bir mükellef hile yapıyor ise eğitim almalıdır.					
S3	Hile yapan mükellefe ilişkin cezai işlem uygulanmalıdır.					
S4	Mükellefin hile eğilimi verilecek eğitimler ile azaltılabilir.					
S5	Mükellefin hile eğilimi cezai işlemler ile azaltılabilir.					
S6	Mükellefin hata (istemeden yapılan yanlışlık) eğilimi eğitimle azaltılabilir.					
S7	Mükellefin hile (bilerek, kasten) eğilimi ceza ile azaltılabilir.					
S8	YMM mesleği icra edilirken astın yaptığı bir işi üsttü 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 riski öncesinde mükellefe bildirilmelidir.					
S12	Yeminli Müşavirlik hizmet sürecinde ortaya çıkan uygunsuzluklar uzun zaman alsa da düzeltilmelidir.					
S13	Yeminli Mali müşavirlik hizmetinin kalitesini gözden geçirmeye ilişkin, maliyeti yüksek olsa da yeminli mali müşavirlik hizmeti üretim biriminde bir kalite denetim birimi oluşturulmalıdır.					
S14	Yeminli Mali müşavir ortaya çıkabilecek cezalar nedeniyle sorumluluk sigortası yaptırılmalıdır.					
S15	Yeminli Mali müşavirin hizmet seviyesi belirli seviyenin altına inmemeli,dolayısıyla sorumluluk sigortasına gerek kalmamaktadır					

S16	Yeminli 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	Yeminli Mali 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	Yeminli Mali Müşavir olarak verilen her türlü hizmet mutlaka başkası tarafından kontrol edilmelidir.					
S22	Yeminli Mali Müşavirlik hizmetlerinin yerine getirilmesinde çalışma sürelerinin yetersiz kalması durumunda dışarıdan hizmet satın alınabilir.					
S23	Yeminli Mali Müşavirlik hizmetlerinin kalitesi, dışarıdan bir kalite denetim grubu tarafından denetlenmelidir.					
S24	Yeminli Mali 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	Yeminli Mali Müşavir bu yıl sözleşme yapmamış olsa bile mükellefin önceki mali yıllara ilişkin sorunların çözümünde mükellefe yardımcı olmalıdır.					
S28	Yeminli Mali Müşavir sorumlu olduğu mükellefin ağır cezalarla karşılaşması durumunda mükelleften aldığı					

	ücretin bir kısmını iade etmelidir.					
S29	Yeminli Mali Müşavirin sorumlu olduğu bir mükellefin büyük cezalarla karşılaşmış olması, yeni mükelleflerle yapılacak sözleşmeleri azaltması beklenen bir durumdur.					
S30	Her mükellef her ay mutlaka yeminli mali müşavir tarafından ziyaret edilmelidir.					

