

T.C.
KAFKAS ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİR
MÜKELLEFLERİNİN KALİTE ALGISI: KARS İLİNDE
BİR UYGULAMA

Yüksek Lisans Tezi

HAZIRLAYAN

Serkan MERİÇ

DANIŞMAN

Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Emin KARABAYIR

Kars-2018



T.C.

**KAFKAS ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİR
MÜKELLEFLERİNİN KALİTE ALGISI: KARS İLİNDE
BİR UYGULAMA**

Yüksek Lisans Tezi

HAZIRLAYAN

Serkan MERİÇ

DANIŞMAN ve JÜRİ ÜYELERİ

Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Emin KARABAYIR

Dr. Öğr. Üyesi Seyhan ÖZTÜRK

Dr. Öğr. Üyesi Ali Kemal ÇELİK

Kars-2018

KAFKAS ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Serkan MERİÇ tarafından hazırlanan **Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Mükelleflerinin Kalite Algısı: Kars İlinde Bir Uygulama** başlıklı bu çalışma, **01/06/2018** tarihinde yapılan tez savunma sınavı sonucunda **başarılı** bulunarak jürimiz tarafından **İşletme Anabilim Dalı**'nda Yüksek Lisans tezi olarak **oy birliğiyle** kabul edilmiştir.

TEZ JÜRİSİ ÜYELERİ (Unvanı, Adı ve Soyadı)

Başkan : Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Emin KARABAYIR

İmza: 

Üye : Dr. Öğr. Üyesi Seyhan ÖZTÜRK

İmza: 

Üye : Dr. Öğr. Üyesi Ali Kemal ÇELİK

İmza: 

ONAY

Bu tezin kabulü Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun/...../..... tarih ve/..... sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Dr. Öğr. Üyesi Yaşar KOP
Enstitü Müdürü

BİLİMSEL ETİK BİLDİRİMİ

Yüksek Lisans tezi olarak hazırladığım “**Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Mükelleflerinin Kalite Algısı: Kars İlinde Bir Uygulama**” adlı çalışmanın öneri aşamasından sonuçlanmasına kadar geçen süreçte bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle uyduğumu, tez içindeki tüm bilgileri bilimsel ahlak ve gelenek çerçevesinde elde ettiğimi, tez yazım kurallarına uygun olarak hazırladığım bu çalışmamda doğrudan veya dolaylı olarak yaptığım her alıntıya kaynak gösterdiğimi ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu beyan ederim.

SCIENTIFIC ETHIC STATEMENT

I declare that I complied with the rules of academic and scientific ethics from the proposal stage to the process of completion of the study titled “**Quality Perception Of Taxpayers Of Certified Public Accountants: An Application In Kars**” as a Master Thesis I prepared, that I obtained all information in term Project with the framework of scientific ethics and traditions, that I showed sources to the each quotation I made directly or indirectly in this study I prepared as a term Project in accordance with the writing rules and works which I used have been shown in the bibliography.

01/06/2018
Serkan MERİC



İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	v
ABSTRACT.....	vi
ÖNSÖZ.....	vii
TABLO LİSTESİ.....	viii
ŞEKİL LİSTESİ.....	x
KISALTMALAR	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE ve MUHASEBECİLİK MESLEĞİ

1.1. Muhasebenin Tanımı ve Türleri.....	3
1.1.1. Muhasebe Kavramının Tarihsel Gelişimi	5
1.1.1.1.Cumhuriyet Öncesi Türkiye'de Muhasebe	6
1.1.1.2.Cumhuriyet Sonrası Türkiye'de Muhasebe	9
1.1.2. Muhasebe Türleri	13
1.1.2.1. Genel Muhasebe.....	14
1.1.2.2. Yönetim Muhasebesi.....	14
1.1.2.3. Şirketler Muhasebesi.....	15
1.1.2.4. Maliyet Muhasebesi	16
1.1.2.5. Diğer Muhasebe Alanları	17
1.1.3. Muhasebenin Temel Kavramları.....	17
1.2. Meslek Olarak Muhasebecilik.....	19
1.2.1. Muhasebe Mesleği	20
1.2.1.1. Muhasebe Mesleğinin Tanımı.....	21
1.2.1.2. Muhasebe Mesleğinin Özellikleri	22
1.2.2. Muhasebe Mesleğinin Önemi	23
1.2.2.1. Muhasebe Mesleğinin İşletme Açısından Önemi	24
1.2.2.1.1. Muhasebe Sistemi	24
1.2.2.1.2. Karar Destek Sistemi.....	25
1.2.2.1.3. Denetim Sistemi	26
1.2.2.2. Muhasebe Mesleğinin Toplum Açısından Önemi.....	26
1.3. Türkiye'de Muhasebecilik Mesleği.....	28

1.3.1. Türkiye’de Muhasebe Eğitimi	29
1.3.2. Türkiye’de Muhasebecilik Mesleğinin Yasallaşması	31
1.3.2.1. 3568 Sayılı Kanun ile İlgili Düzenlemeler.....	32
1.3.2.1.1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir.....	33
1.3.2.1.2. Yeminli Mali Müşavirlik	35

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBECİNİN SUNDUĞU HİZMET KALİTESİ

2.1. Hizmet Kavramı	38
2.2. Kalite Kavramı	40
2.3. Hizmet Kalitesi.....	41
2.4. Muhasebecinin Sorumlulukları	43
2.5. Muhasebecinin Görevleri	45
2.5.1. Hesap İşleri.....	45
2.5.2. Mali Görevler	45
2.5.3. Yönetim Danışmanlığı	46
2.5.4. Sevk ve Yönetim Görevleri.....	46
2.6. Muhasebecinin Çalışma Prensipleri.....	47
2.6.1. Okuma.....	47
2.6.2. Sosyal Sorumluluk	47
2.6.3. Düzenli Olma	48
2.6.4. Haberleşme.....	48
2.6.5. Meslek Ahlâkı	49
2.6.6. İşverenle İlişkiler.....	50
2.6.7. Görevlerinden Sapmama.....	51
2.7. Muhasebecinin Nitelikleri	52
2.7.1. Kişisel Yetenek	52
2.7.1.1. Entelektüel Yetenek	53
2.7.1.2. İletişim Yeteneği	53
2.7.1.3. Haberleşme Yeteneği	54
2.7.2. Mesleki Bilgi.....	55
2.7.2.1. Genel Bilgi	55
2.7.2.2. İşletme Bilgisi	56
2.7.2.3. Bilgi Teknolojisi	56

2.7.2.4. Muhasebe Bilgisi.....	57
2.7.3. Meslek Bilinci ve Profesyonel Değerler	57
2.8. Muhasebecinin Ahlâki Nitelikleri	58

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİR MÜKELLEFLERİNİN KALİTE

ALGISI: KARS İLİNDE BİR UYGULAMA

3.1. Araştırmanın Konusu	62
3.1.1. Literatür Araştırması	63
3.1.2. Araştırmanın Amacı	66
3.1.3. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırları.....	66
3.1.4. Araştırmanın Metodolojisi	67
3.1.4.1. Araştırmanın Hipotezleri.....	67
3.1.4.2. Örneklem Süreci.....	68
3.1.4.3. Veri Toplama Yöntem ve Aracı	69
3.1.5. Araştırmanın Bulguları ve Değerlendirmeler.....	70
3.1.5.1. Katılımcıların Özellikleri	70
3.1.5.1.1. Katılımcıların Cinsiyeti.....	70
3.1.5.1.2. Katılımcıların Yaşı	71
3.1.5.1.3. Katılımcıların Firmadaki Görevi.....	71
3.1.5.1.4. Katılımcıların Eğitimi	72
3.1.5.2. Katılımcı Firmaların Özellikleri.....	72
3.1.5.2.1. Katılımcı Firmaların Faaliyet Konusu	73
3.1.5.2.2. Katılımcı Firmaların Hukuki Açından Türü	73
3.1.5.2.3. Katılımcı Firmaların Faaliyet Süreleri	74
3.1.5.2.4. Katılımcı Firmaların Çalıştırdığı Personel Sayısı	75
3.1.5.2.5. Katılımcı Firmaların Çalıştığı Muhasebecinin Cinsiyeti	75
3.1.5.2.6. Katılımcı Firmaların Faaliyet Süresince Muhasebeci Değişikliği	76
3.1.5.2.7. Katılımcı Firmaların Mevcut Muhasebecileriyle Çalışma Süreleri	76
3.1.5.2.8. Katılımcı Firmaların Faaliyetleri Süresince Muhasebecilerini Değiştirme Sayıları	77
3.1.5.3. Araştırmada Kullanılan İstatiksel Yöntemler.....	79
3.1.5.3.1. Güvenirlilik Analizi.....	79
3.1.5.3.2. Faktör Analizi.....	81
3.1.5.4. Çarpıklık ve Basıklık Testi.....	87

3.1.5.5. t Testi ve Varyans Analizi (ANOVA).....	88
3.1.5.5.1. t Testi.....	88
3.1.5.5.2. Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA)	94
SONUÇ ve ÖNERİLER.....	117
KAYNAKÇA	122
EKLER.....	137
ÖZGEÇMİŞ.....	140



KAFKAS ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİMDALI
SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİR MÜKELLEFLERİNİN KALİTE
ALGISI: KARS İLİNDE BİR UYGULAMA
Yüksek Lisans Tezi
Serkan MERİÇ
Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Emin KARABAYIR
2018 –XI + 140

ÖZET

Muhasebecilik mesleği, belirli kurallara ve yönetmeliklere bağlı olarak yapılmakta ve hizmet sektöründe yer almaktadır. Günümüzde faaliyet gösteren birçok Serbest Muhasebeci Mali Müşavirin olduğu göz önünde bulundurulduğunda, mükelleflerin tercihini etkilemek ancak kaliteli hizmet sunmakla mümkün olacaktır. Buradan hareketle, bu çalışmada mükelleflerin muhasebe meslek mensuplarından almış oldukları hizmete ilişkin kalite algılarını ortaya çıkarmak amaçlanmıştır. Kars il merkezinde faaliyet gösteren ticaret, hizmet ve üretim işletmeleri çalışmaya dâhil edilmiştir. SERVPERF ölçeğinin yer aldığı anket formu ile 390 adet firmadan alınan veriler faktör analizine, t testine ve Varyans analizine tabi tutulmuştur. Analiz sonucunda katılımcıların ve firmaların özelliklerine bağlı olarak hizmet kalitesi alt boyutlarının algılanmasında istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Meslek Mensubu, Muhasebe Hizmet Kalitesi, Müşteri Memnuniyeti, SERVPERF.

KAFKAS UNIVERSITY
INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES
DEPARTMENT OF BUSINESS
QUALITY PERCEPTION OF TAXPAYERS OF CERTIFIED PUBLIC
ACCOUNTANTS: AN APPLICATION IN KARS

Master's Thesis

Serkan MERİÇ

Dr. Mehmet Emin KARABAYIR

2018 – XI + 140

ABSTRACT

Accountancy profession depends on certain rules and regulations and takes place in the service sector. Considering that there are many accounting firms operating today, the only way to influence taxpayer preference is to be able to provide quality service. From this point of view, it was aimed to reveal the quality perceptions regarding the services that the taxpayers received from accounting professionals in this study. Enterprises operating in Kars province city center were included in the study debated. Data from 390 firms with the questionnaire on which SERVPERF scale is included were subjected to factor analysis, t test and ANOVA test. As a result, significant differences were found in the perception of service quality subdimensions depending on the characteristics of participants and firms.

Keywords: Professional Accountant, Accounting Service Quality, Customer Satisfaction, SERVPERF.

ÖNSÖZ

Bu tezin hazırlanmasında katkı ve desteğini benden esirgemeyen danışman hocam sayın Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Emin KARABAYIR'a, çalışmam süresince değerli vakitlerini bana ayıran hocam sayın Doç. Dr. Levent GELİBOLU'ya, her türlü desteğini benden esirgemeyen değerli hocam sayın Dr. Öğr. Üyesi Seyhan ÖZTÜRK'e, katkılarından dolayı sayın Dr. Öğr. Üyesi Ali Kemal ÇELİK'e, çalışmam ile ilgili destek ve tavsiyeleri için sayın Arş. Gör. Çağlar SAMSA'ya, istatistiksel analizlerdeki yardımlarından dolayı sayın Dr. Öğr. Üyesi Gökhan KERSE'ye, manevi desteklerinden dolayı aileme, her daim yanımda olan ve beni destekleyen sevgili eşim Kamile MERİÇ'e ve varlığı ile bana destek olan değerli oğlum Talha Eymen MERİÇ'e teşekkürü borç bilirim.

Serkan MERİÇ

Kars - 2018

TABLO LİSTESİ

Tablo.1.1: Muhasebe Eğitim Düzeyi	30
Tablo.1.2: Mesleki Yetki Belgesi.....	31
Tablo.2.1: Hizmet İşletmesi Türleri	40
Tablo.2.2: Kalite Tanımları	41
Tablo.3.1: Cinsiyet Frekans Analizi Tablosu.....	70
Tablo.3.2: Yaş Frekans Analizi Tablosu.....	71
Tablo.3.3: Katılımcıların Firmadaki Görev Frekans Analizi Tablosu	71
Tablo.3.4: Katılımcıların Eğitim Frekans Analizi Tablosu.....	72
Tablo.3.5: Katılımcı Firmaların Faaliyet Konusu Frekans Analizi Tablosu.....	73
Tablo.3.6: Katılımcı Firmaların Hukuki Açından Türü Frekans Analizi Tablosu.....	73
Tablo.3.7: Katılımcı Firmaların Faaliyet Süreleri Frekans Analizi Tablosu.....	74
Tablo.3.8: Katılımcı Firmaların Çalıştırdığı Personel Sayısı Frekans Analizi Tablosu	75
Tablo.3.9: Katılımcı Firmaların Çalıştığı Muhasebecinin Cinsiyeti Frekans Analizi Tablosu.....	75
Tablo.3.10: Katılımcı Firmaların Faaliyeti Süresince Muhasebeci Değişikliği Frekans Analizi Tablosu	76
Tablo.3.11: Katılımcı Firmaların Mevcut Muhasebecileriyle Çalışma Süreleri Frekans Analizi Tablosu	76
Tablo.3.12: Katılımcı Firmaların Faaliyetleri Süresince Muhasebecilerini Değiştirme Sayıları Frekans Analizi Tablosu	77
Tablo.3.13: Katılımcı Firmaların Muhasebecilerini Değiştirme Nedenleri	78
Tablo.3.14: Katılımcı Firma için Hizmet Kalitesi Boyutları Önemlilik Düzeyi.....	79
Tablo.3.15: Cronbach Alfa Değerinin Yapısal Değerlendirilmesi.....	80
Tablo 3.16: KMO Ölçütünün Yapısal Değerlendirilmesi	81
Tablo.3.17: KMO ve Bartlett Test Tablosu.....	82
Tablo.3.18: Araştırmanın Faktör Sonuçları.....	83
Tablo.3.19: Araştırmanın Faktör Yükleri.....	85
Tablo.3.20: Hizmet Kalitesi Bileşenlerinin Faktörlere Ayrılması	86

Tablo.3.21: Normal Dağılım Testi	87
Tablo.3.22: Mükelleflerin Hizmet Kalite Boyut Algılarının Cinsiyete Göre İncelenmesi	88
Tablo.3.23: Mükelleflerin Hizmet Kalite Boyut Algılarının Muhasebecinin Cinsiyetine Göre İncelenmesi	90
Tablo.3.24: Mükelleflerin Hizmet Kalite Boyut Algılarının Muhasebeci Değişirme Faktörüne Göre İncelenmesi	92
Tablo.3.25: Mükelleflerin Yaşlarına Göre Hizmet Kalitesi Boyut Algılarının ANOVA Sonuçları	95
Tablo.3.26: Mükelleflerin Firmadaki Görevlerine Göre Hizmet Kalitesi Boyut Algılarının ANOVA Sonuçları	98
Tablo.3.27: Firmaların Faaliyet Konusuna Göre Hizmet Kalitesi Boyut Algılarının ANOVA Sonuçları	101
Tablo.3.28: Mükelleflerin Eğitim Seviyelerine Göre Hizmet Kalitesi Boyut Algılarının ANOVA Sonuçları	104
Tablo.3.29: Firmaların Hukuki Türüne Göre Hizmet Kalitesi Boyut Algılarının ANOVA Sonuçları	107
Tablo.3.30: Firmaların Muhasebecileriyle Çalışma Sürelerine Göre Hizmet Kalitesi Boyut Algılarının ANOVA Sonuçları.....	110
Tablo.3.31: Firmaların Değiştirdikleri Muhasebeci Sayısına Göre Hizmet Kalitesi Boyut Algılarının ANOVA Sonuçları.....	114

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1.1. Muhasebe Süreci.....	5
---------------------------------	---



KISALTMALAR

AICPA	Amerikan Muhasebeciler Birliği
ALES	Akademik Personel ve Lisansüstü Eğitimi Giriş Sınavı
GAAP	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
İİBF	İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
KGK	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KİT	Kamu İktisadi Teşebbüsü
LGS	Liselere Geçiş Sınavı
LYS	Lisans Yerleştirme Sınavı
MEB	Milli Eğitim Bakanlığı
MSUGT	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
MYO	Meslek Yüksek Okulu
NATO	Kuzey Atlantik Anlaşması Örgütü
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	Sermaye Piyasası Kanunu
SPSS	Sosyal Bilimler için İstatistik Programı
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
VUK	Vergi Usul Kanunu
vb	ve benzeri
YKS	Yüksek Öğretim Kurumlarına Geçiş Sınavı
YMM	Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Türkiye’de muhasebe meslek mensupları 1989 yılında çıkarılan 3568 sayılı Kanun’da serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM) ve yeminli mali müşavir (YMM) olmak üzere üç gruba ayrılmıştır. 2007 yılında yapılan değişiklikle birlikte 5786 sayılı Kanun’da muhasebe mesleği kavramından serbest muhasebeci kısmı çıkarılmıştır. Dolayısıyla; muhasebe meslek mensupları SMMM ve YMM şeklinde iki gruba ayrılmaktadır. Her bir gruptaki meslek mensuplarının sunacakları hizmetin sınırları Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Özellikle Türkiye’de faaliyet gösteren firmaların tamamına yakını SMMM’lerin yetkili olduğu alanlarda hizmet satın almaktadır. Dolayısıyla SMMM’lerin firmalara doğru, güvenilir ve zamanında bilgi sunması muhasebe meslek mensuplarından alınan hizmet kalitesinin ölçülmesi ve müşteri memnuniyetinin belirlenmesi bakımından önem kazanmaktadır.

Hizmet sektöründe yaşanan rekabet diğer firmalarda olduğu gibi muhasebe hizmeti veren firmalarda da mükelleflerin memnuniyetini artırmak için çaba göstermeyi gerekli kılmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının sundukları hizmetin kalitesini artırmaları ve mükellef tatminini rakiplere oranla üst seviyede gerçekleştirmeleri için hizmet kalitesi ve müşteri tatmini ile alakalı stratejik başarı unsurlarının tespit edilmesi işletme hedeflerine ulaşılmasında katkı sağlayacaktır.

Bu çalışma iki gruba ayrılan meslek mensuplarından sadece SMMM’lerin sundukları hizmet kalitesini ölçmeyi amaçlamaktadır. Bu amaçla yapılan bu çalışmada; SERVPERF ölçeği kullanılarak Kars ilinde faaliyet gösteren mükelleflerin SMMM’lerden almış oldukları hizmetten memnuniyet düzeylerini belirlemek amaçlanmıştır. SERVPERF ölçeğine uygun olarak hazırlanan anket formunda demografik özellikleri belirlemeye yönelik 13 adet soru ve hizmet algısını belirlemeye yönelik 27 adet önerme cümlesi yer almaktadır. Anket formunun son bölümünde de hizmet kalitesinin alt boyutu olan beş ifade bulunmaktadır. Muhasebe hizmeti alan firmalardan bu ifadelerden firma adına önem sırasına göre 100 puan üzerinden değerlendirme yapmaları istenmiştir. Anketten elde edilen verilerin analizi için SPSS 20 programı kullanılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde muhasebe ve muhasebecilik mesleği hakkında genel bilgiler yer almaktadır. Çalışmanın ikinci bölümünde muhasebecinin sunduğu hizmet kalitesi hakkında bilgi verilmiştir. Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde ise, muhasebe hizmet kalitesinin ölçülmesinde SERVPERF ölçeğinin kullanımı, çalışmada kullanılan ölçek ve uygulama yöntemleri, anket sonuçlarının analizinde kullanılan güvenilirlik ve geçerlilik analizleri, faktör analizi ile hipotezlere göre uygulanan Tek Yönlü ANOVA ve bağımsız t testi bulunmaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarının sunmuş oldukları muhasebe hizmeti ile mükellef memnuniyeti arasındaki ilişkiye yönelik yapılan çalışmalarda genellikle SERVQUAL ölçeği kullanılmıştır. Bu şekilde katılımcıların hem beklentileri hem de algıları ölçülmeye çalışılmıştır. Literatürde hizmet sektöründe faaliyet gösteren diğer meslek mensuplarının (sağlık, ulaştırma vb.) hizmet kalitesini SERVPERF yöntemiyle ölçen çalışmalar vardır. Çalışmamızda buna istinaden mükelleflerin muhasebe meslek mensuplarından almış oldukları hizmete ilişkin kalite algılarının SERVPERF yöntemiyle ortaya çıkarılması amaçlanmıştır. Çalışmanın SMMM'lerin hizmetlerini iyileştirme konusunda katkı sağlaması beklenmektedir.

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE ve MUHASEBECİLİK MESLEĞİ

Muhasebe firmalarda işlemlerin, faaliyetlerin güvenilir ve sağlıklı bir biçimde ilerleyişini sağlayan birimdir. Muhasebeci ise firma ile alakalı bilgileri sağlayan ve kayıt altına alan, faaliyet sonuçlarını gerekli mevzuat kapsamında denetime tabi tutan işletmenin faaliyetlerinde gerçek durumun işletme ile ilgili çıkar gruplarına taraf olmadan sunan ve meslek gereği yüksek mesleki standartlara sahip, kamu yararına sosyal sorumluluk duygusu ile hizmet eden ve bu çerçevede 3568 sayılı SM ve SMMM, YMM Kanunu'nun 2A ve 2B maddelerinde bulunan işlemleri yapmak ile yükümlü olan ve aynı yasanın 4. 5. ve 9. maddelerinde belirtilen özel ve genel şartları taşıyanlara muhasebe meslek mensubu denilmektedir (Ayboğa, 2003: 331).

1.1. Muhasebenin Tanımı ve Türleri

Muhasebecilik yıllarca firmaların faaliyetleri karşılığında ödemek zorunda olacağı vergiyi hesaplamaya yarayan bir meslek olarak algılanmıştır. Muhasebenin vergileri hesaplamada önemli bir etkinliği olduğu şüphesiz ortadadır. Fakat muhasebe sadece vergiyi hesaplamaz; bunun yanında stok değerlendirme, firma nezdinde önemli finansal kararların alınması, yatırımların planlanması gibi geniş bir alanı kapsar. Firmanın iktisadi faaliyetlerinin takibi amacı ile gerçekleşen işlemleri kapsayan muhasebe için "Firmanın varlıkları ile kaynaklarında değişime neden olan mâli nitelikteki işlemlere ait verilerin ilgili kaynaklarda toplanması, güvenilirliklerinin değerlendirilmesi, kayıt altına alınması, tanzim edilmesi, analiz edilip rapor haline dönüştürülmesi ile yetkililere sunulması ve yorumlanması" şeklinde bir tanım yapılabilir (Kutlu, 2009: 3).

Muhasebede hazırlanan bilgilerin güvenilir, tarafsız ve doğru olması firma ile alakalı çıkar gruplarının doğru kararlar alabilmesi için büyük önem arz etmektedir. Bu konuda muhasebe meslek menuplarına büyük sorumluluk düşmektedir. Ayrıca tarafsız ve işinde uzman kişilerin denetim yapması hazırlanan bilgilerin güvenilirliğini bir kat daha arttıracaktır (Demir, 2015: 342). Muhasebe işlemi nasıl

yapılırsa yapılısın manuel ya da bilgisayar ortamı fark etmeksizin gerçekleştirilmesi gereken ana muhasebe işlevleri tüm muhasebe sistemlerinin ortak noktasıdır. Muhasebe, finansal bilgi kullanıcılarına bilgi üretme amacını muhasebe tanımında da var olan temel işlevlerini sağlayarak gerçekleştirir. Finansal olay ile alakalı bilgiler elde edilir, kaydedilir, sınıflandırılır ve özetlenir. Bir olayın muhasebeyi ilgilendirebilmesi için para ile ifade edilen bir olay olmasının dışında bu olayın ispat edici belgelere dayanması gerekir. Bu işlemler muhasebe tarafından aşağıdaki şekilde yapılmaktadır (Erdoğan vd., 2012: 4):

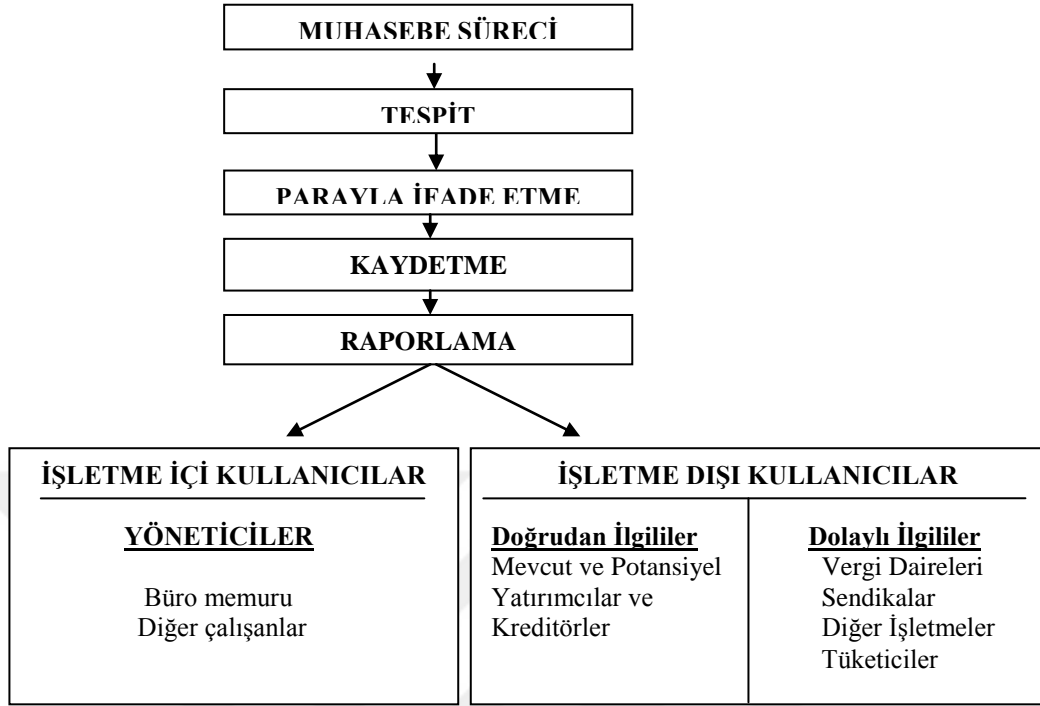
Kaydetme işlevi, firmalarda meydana gelen mâli işlemlerin her gün derlenerek belli kurallara uygun bir şekilde günlük defterlere yazılmasıdır.

Sınıflandırma işlevi, günlük olarak defterlere yazılan verilerin aynı işlem gruplarına göre bölümlendirilmesi ve büyük defterde bulunan hesaplara aktarılmasıdır.

Özetleme işlevi, defterlere kaydedilen ve ardından aynı gruplarda bulunan işlemlerin aynı grupta toplanmasından sonra ortaya çıkan verileri yorumlayarak mâli tablolara dönüştürülmesidir.

Genel anlamda muhasebe; firmaların belirli bir dönem aralığında yapmış olduğu faaliyetler sonucunda mâli bakımdan ortaya çıkan değişimleri değerlendiren sistematik süreçlerin tümüdür. Muhasebe işlem süreci şema yardımıyla aşağıdaki şekilde gösterilebilir (Küçüksavaş, 2005: 9):

Şekil 1.1. Muhasebe Süreci



Kaynak: Küçüksavaş, (2005: 9)

1.1.1. Muhasebe Kavramının Tarihsel Gelişimi

Muhasebenin ilk olarak nerede, ne zaman ve nasıl ortaya çıktığı kesin olarak bilinmemekle birlikte insanlık tarihi kadar çok eskilere dayanan bir kavram olduğu düşünülmektedir. Yapılan çalışmalarda Babil Devleti'nde kilden yapılmış tabletler ve Eski Mısır'da papirüs kâğıtları üzerinde bulunan hesaplama yazıları ile hesap icmallerinin kullanıldığı saptanmıştır (İmamoğlu ve Altun, 2012: 4).

Tarihte ilk envanter işleminin Eski Mısır'da ürünlerin izlenimi için yapıldığı bilinmektedir. Özellikle temel ihtiyaçları karşılayan ürünlerin alım satım işlemlerinin kayıt altına alınmasıyla Eski Mısır'da muhasebe düzeni sürekli envanter ile birlikte günlük kayıtlar altında tutulmuştur. Sümer medeniyetinde tapınaklar içinde kadınlar tarafından yapılmış kumaştan dokuma işiyle alakalı kilden yapılmış tabletlere rastlanmıştır. Bu kayıtlarda çalışan kadının ismi, ay başında çalışması için verilen

yünün kilosu ve ay sonunda çalışan kadının dokumuş olduğu kumaşın metresi gibi birçok bilgi yer almaktadır (Can, 2007: 2).

İlk çağın sonuna doğru Romalılar, hesap defteri tutma tekniği açısından en ileri seviyeye ulaşmışlardır (İmamoğlu ve Altun, 2012: 4). Romalılar'da üç farklı dalda kayıt tutma planı bulunmaktadır. Bunlar; devlet, ticaret ve bankerliktir. Devlet kayıtlarında vergi ve kişisel zenginlik; bankerlik kayıtlarında mal ve nakdi işlem hareketliği; ticaretin ve tarımın büyük ölçüde gelişmiş olmasından dolayı yaygın biçimde tutulan şahsi kayıtlarda ise tahsilât ve ödemeler önem taşımaktadır (Yücel, 1982: 220).

Roma dönemi kayıt tutma düzeni zaman içerisinde gelişmiş ve yaygın bir biçimde kullanılmıştır. Bu konuda ünlü Romalı hatiplerinden Ciceron da bir sözünde “muhasebe ile uzaktan ya da yakından herhangi bir ilgisi olmayan insanlar bile muhasebeye ilgi duyup defter tutmakla ilgilenmiştir.” ifadesini kullanmıştır. Defter tutmayı önemli bir sorumluluk olarak gören Romalılar defter kayıt tekniği bakımından da bulunduğu çağa göre ileri derecede gelişme göstermiştir ve onlara ait borç-alacak hesaplarıyla ilgili belgelere rastlanmıştır (Kızıl vd., 2015: 75).

İlk çağ medeniyetlerinde geliştirilen defter tutma düzeni ileriki süreçlerde bu medeniyetlerin savaşlarla yıkılması ve ortadan kaybolması, yüzyıllar süren savaşların başlaması, bitmek bilmeyen istilaların devam etmesi gibi nedenlerden dolayı daha fazla ileriye gidememiştir. Özellikle Batı Roma Devleti'nin yıkılmasıyla beraber bu devletlerle gelişen defter kayıt teknikleri de tarihe karışmıştır. İlerleyen dönemlerde Ortaçağ İtalya'sında günümüzde dâhi kullanılan çift girişli defter tutma planı ortaya çıkmıştır. Ancak bu planın kimler tarafından bulunduğu ve geliştirildiği günümüzde halen bilinmemektedir (Yücel, 1982: 221).

1.1.1.1.Cumhuriyet Öncesi Türkiye'de Muhasebe

Dünya tarihinin en eski toplumlarından biri olan Türkler sırasıyla beylik, hanlık, atabeylik, devlet ve imparatorluk gibi çeşitli büyüklüklerde tam 16 devlet kurmuşlardır. Bu denli çok devlet kurulmasına rağmen ileri düzeyde muhasebe

sistemleri geliştirememişler ve ileri düzeyde muhasebe sistemleri kullanmamışlardır. Bunun birçok nedeni bulunmakla birlikte en önemli nedeni Türklerin belli bir süreye kadar Orta Asya bozkırlarında göçebe hayat sürmeleridir. Türklerin bu zaman zarfında hayvancılık yapmaları ve ticaretin fazla gelişmemesinden dolayı muhasebe ile alakalı herhangi bir belgeye rastlanılmamıştır. Yerleşik hayata geçen ilk Türk kavmi Uygurlar'dır. Bu devletin yerleşik hayata geçmesi ile birlikte kayıt altına alınan belgeler her ne kadar düzenli muhasebe kayıt değeri taşımasa da devlet harcamaları ile alakalı hukuki belge değeri taşımaktadır (Avder, 2007).

Türklerin ticarete ve muhasebeye yönelik önemli görüşleri ilk olarak Karahanlı Devleti döneminde Yusuf Has Hacip tarafından "Kutadgu Bilig" adlı eserde ortaya konmuştur. Bu eserdeki beyitler incelendiğinde "Hazinedar'ın" ve kayıt yapma işinden sorumlu olan "Kâtib'in" muhasebeci ile benzer görevlerinin olduğu görülmektedir. Aynı zamanda Yusuf Has Hacip eserinde bir Hazinedar'ın yani muhasebecin taşıması gereken kişilik özelliklerine de yer vermiştir. Beyitlerinde muhasebecinin dürüst, güvenilir, tok gözlü, eli sıkı, sadakatli olması ve ahlâk kurallarına uyması gerektiğini vurgulamıştır (Can vd., 2012: 78).

Malazgirt Savaşı'nın sonunda Türkler Anadolu'yu yurt edinmeye başlamış ve ardından Anadolu Selçuklu Devleti'ni kurmuşlardır. Anadolu Selçuklu Devleti'nde oluşan muhasebe kültürü sırasıyla önce Anadolu Beylikleri'ni ve ardından Osmanlı Devleti'ni etkilemiş olup muhasebe kültürünü oluşturmuştur (Özçelik, 2017: 398). Anadolu muhasebe kültürünün üç ana özelliği bulunmaktadır. Bunlar; devlet muhasebesi çerçevesinde gelişmiştir, merdiven yöntemi kullanılmıştır ve tahakkuk muhasebesi kullanılmıştır.

Osmanlı Devleti kurulduğu tarih itibarıyla yönetim sistemi, iletişim ve ulaşım bakımından günümüz koşullarından çok geride olunan bir zamanda dünya genelinde üç kıtaya hâkim olmuş ve farklı kültürlerle sahip insanları yönetmiştir. Bu kadar büyük bir devletin sürekliliği elbette kendi bünyesinde sağlamış olduğu sistematik yapının eşsiz bir şekilde uyum içinde çalışmasına bağlıdır. Bu sistemlerden biri de iktisadi sistemdir. İktisadi işlemler ekonomik verilerin muhasebe defterleri ile kayıt

altına alınması beraberinde muhasebe sisteminin kullanılmasını zorunlu hale getirmiştir (Can ve Esen, 2010: 4).

Osmanlı Devleti'nin merkezi yönetim sisteminin önemli bir organı olan Divan-ı Hümayun'da (Bakanlar Kurulu) dönemin devlet muhasebesinin başı olan ve günümüzdeki Maliye Bakanı ile eş değer olan baş defterdar ve ona bağlı defterdarlar vardır. Her defterdarlık kendi bünyesindeki muhasebe birimleri ile gelir ve gider türlerine ayrılmıştır. Bu defterdarlıklara bağlı birimlerde büyük defter hesabı şeklinde yardımcı defterler tutulurken günlük kayıt defterleri, baş defterdara bağlı hazinenin de yönetimini üstlenen bağımsız bir bölümde tutulurdu. Bu birimler defter kayıtlarını, yıllık gelir ve gider hesaplarını merdiven sistemini kullanarak ve tahakkuk muhasebesinden yararlanarak yaparlardı (Özçelik, 2017: 399).

Osmanlı Devleti'nde yılbaşında muhasebe birimlerince yükümlüye o yıl içerisinde ödemesi gereken vergi bildirilir ve aynı yıl içerisinde o vergi tahsil edilirdi. Dolayısıyla toplanılacak vergiler yılbaşında tahakkuk muhasebesi ile kayıt yapılır ve yıl içerisinde yapılan ödemeler yükümlünün vergi borcundan düşürülürdü. Devlet giderlerinde de bu sistem kullanılırdı. Bu sistemin en gelişmiş üç kullanım alanı bulunmaktaydı. Bunlar; mukataa (devlete ait bir yerin kiraya verilmesi) muhasebesi, cizye (gayri Müslimlerden askerlik yapmamaları karşılığında alınan vergi) muhasebesi ve mevacib (ücretler) muhasebesidir (Güvemli ve Güvemli, 2015: 24).

Türkler tarafından oluşturulan Anadolu muhasebe kayıt kültürü Osmanlı Devleti zamanında Tanzimat Fermanı'nın (1839) yayımlanmasına kadar başarılı bir şekilde kullanılmıştır. Tanzimat Fermanı ile gelen çağdaşlaşma var olan muhasebe kültürünü de etkilemiş olup Batı Avrupa ile etkileşim içine girmiştir. Anadolu muhasebe kültürü yerini Batı Avrupa muhasebe kayıt kültürüne bırakmıştır. Bu tarihten itibaren cumhuriyetin kurulmasına dek Batı Avrupa muhasebe kültürü mercek altına alınmış olup kullanılmaya başlanmıştır. Cumhuriyetin kurulmasından sonra bu muhasebe kültürü çeşitli değişimlere uğrasa da günümüzde dâhi Batı Avrupa muhasebe kültürünün etkisini taşıyan muhasebe sistemi kullanılmaktadır (Güvemli, 2015: 23-24).

Tanzimat Fermanı ile birlikte Anadolu Muhasebe Kültürü'nün kullanımı ortadan kaldırılmıştır. Bunun yerine Batı Avrupa muhasebe kültürü egemen olmaya başlamıştır. Türkiye'de Batı Avrupa kültürünün etkisiyle oluşmaya başlayan muhasebe disiplininin ilk etkisi 17. yüzyıl sonlarına doğru Osmanlı Devleti'nce yayımlanan "Kanunname-i Ticaret" ile ortaya çıkmıştır. Fransızların Ticaret Kanunu'nun bir çevirisi olan "Kanunname-i Ticaret" Osmanlılar'da bulunan ticaretle uğraşan girişimcilerin uymak zorunda oldukları yasal yükümlülükleri içermektedir (Kızıl vd., 2015: 76).

Osmanlı Devleti muhasebe gelişmelerinden geri kalmamak amacıyla 17. yüzyıl sonlarına doğru "İstanbul Ticaret Mektebi Alisi"ni kurmuşlardır. Burada muhasebe eğitimi verildiği bilinmektedir. Aynı zamanda 1880 yılında kurulan Osmanlı Bankası'nın muhasebe sistemi de Fransızlar'ın etkisinde kalmıştır. Tanzimat Fermanı'ndan sonra 1850 yılında yayımlanan Kanunname-i Ticaret ile Osmanlılar'da başlayan Fransız etkisi Cumhuriyetin ilk yıllarına kadar etkisini sürdürmüştür (Arıkan, 1996: 5).

Osmanlı arşivlerinden günümüze miras bırakılan 95 milyon belgenin 15 milyonu ve 360 bin defterin 180 bini muhasebe ile alakalıdır (Elitaş vd., 2008: 190). Bu durum bile Osmanlı Devleti'nde devlet muhasebesi alanında her yıl yaklaşık en az 300 defterin ve 25 bin belgenin kayıt altına alındığını göstermektedir. Defter ve belgelerin arşivlerdeki sayısına bakıldığında günümüze ulaşamayan, tahrip edilmiş veya okunması mümkün olmayan belgeler dâhil edilmeden bu sayının ne kadar yüksek olduğu görülmektedir. Bunlar da Osmanlı Devleti'nde muhasebe kayıtlarının ne kadar önemli olduğunu göstermektedir (Can ve Esen, 2013: 5).

1.1.1.2.Cumhuriyet Sonrası Türkiye'de Muhasebe

Batı Avrupa'daki ülkeler, Türkiye'de muhasebe kültürünün oluşmasına katkı sağlamışlardır. Türkiye'deki muhasebe sisteminin süreci; Almanlar'ın hâkim olduğu dönem, Amerikalılar'ın hâkim olduğu dönem ve Avrupa Birliği'nin hâkim olduğu dönem olarak sınıflandırılabilir. Türkiye tarafından 1926 yılında Almanya Ticaret Kanunu'ndan alınan "1926 tarih ve 850 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun"

yürürlüğe girmesiyle birlikte Türkiye’de Alman muhasebe sisteminin etkisi görülmeye başlamıştır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 85).

Cumhuriyetin kurulmasıyla birlikte Türkiye’de Fransız’ların muhasebe sistemlerine olan ilgi azalmaya başlamıştır. Ayrıca Almanya’da baskı altında olan Yahudi bilim insanlarının Almanya’dan ayrılarak yeni yaşam yeri olarak yeni kurulmuş olan Türkiye Cumhuriyeti’ni seçmeleri ülkeye bilimsel çalışmalar yönünden birçok katkı sağlamıştır. Bu bilim insanları bu alanda teori ve uygulama kısmında Türk muhasebe sisteminde değişiklikler yapmışlardır. Gerek Türk Ticaret Kanunu’nun Almanya’dan alınmış olması gerek Almanya’dan ayrılan bilim insanlarının Türkiye’ye gelmeleriyle birlikte muhasebe sistemi uygulamalarına dâhil olmaları muhasebe sistemimizin değişime uğramasının en temel nedeni olarak gösterilebilir (Aslan, 2015: 32).

Bu dönemlerde milli nitelik taşıyan özel teşebbüs bulunmadığından yapılan düzenlemeler daha çok devlete ait kurum ve kuruluşları yakından ilgilendirmektedir. Cumhuriyetin ilanından tek partili dönemin sonuna kadar (1923-1950) yapılan tüm çalışmalar özel sektöre değil kamuya yöneliktir (Güvemli, 2001: 6).

1960 yılından sonra Türkiye muhasebe sisteminde Amerikan uygulama örnekleri görülmeye başlanmıştır. Bunun aslında birçok nedeni bulunmakla birlikte en önemlisi Türkiye’nin Kuzey Atlantik Anlaşması Örgütü’ne (NATO) üye olmasıdır (Ayan, 1980: 106).

Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ile yaşanan gelişmelerin muhasebe uygulamalarındaki ilk etkisi tek düzen muhasebe sisteminin oluşturulmaya çalışılmasıdır. Muhasebe yönetimi ile alakalı yapılan bu çalışmalar özellikle ABD’de kullanılan “Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri” (GKGMI) göz önünde bulundurularak yapılmıştır (Aslan, 2015: 39).

Türkiye’de planlı kalkınma döneminin başlaması ile birlikte bazı muhasebe sistemlerinin kullanılması zorunlu hale gelmiştir. Hedeflere yönelik yatırım giderleri hem özel sektör hem de kamu sektörü fark etmeksizin önem kazanmıştır. Bu süre

zarfında ilk defa muhasebe teorikileri ile muhasebe uygulamacıları birlikte bir komisyon kurmuşlardır. Bu komisyonun ilk amacı 1964 yılında iktisadi devlet kuruluşlarının finans işlerini ve yıllar içindeki gelişimini inceleyip bunu tüm kuruluşlarda da entegre hale getirebilmektir. Bu komisyonun, dört yıldan fazla süren çalışmaları sonucunda sekiz adet el kitabı Türkiye'ye kazandırılmış olup bunları 1968'de yayımlamışlardır (Kızıl vd., 2015: 79).

1971 yılına gelindiği zaman Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Komisyonu tarafından yapılan çalışmalar sonucunda hazırlanan Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS) 07.07.1971 tarih ve 7/2767 sayılı Kararname ile 01.01.1972 tarihinden itibaren çalışma alanları farklı, belirli Kamu İktisadi Teşebbüsleri'ne (KİT) uygulanmaya başlamıştır. Bu tarihten itibaren özellikle KİT'lerin kullanım amacıyla hazırlanmış olan tek düzen muhasebe uygulamaları özel kuruluşları da birçok açıdan etkilemeye başlamıştır. Bu yüzden muhasebe sistemlerinde GKGMİ temel dayanak alınmaya başlamıştır (Öz ve Çevikcan, 2010: 118).

1980 yılından itibaren Türkiye Cumhuriyeti dışarıya açılım politikası izlemeye başlamıştır. Türkiye bu hareketin ardından uluslararası sermaye ile tanışmıştır (Güvemli, 2016: 62). Bu sermaye hareketliliğinin yoğun bir şekilde artması ile 1981 yılında 2499 sayılı Kanun ile Sermaye Piyasası Kurulu'nun kurulmasına karar verilmiştir. Bu kurul kamu kuruluşu olup 1984 yılında GKGMİ kabul etmiştir. SPK kendisine bağlı firmalar için Sermaye Piyasası Kurulu Standart Hesap Planı'nı oluşturmuştur (Dinç ve Atasel, 2016: 271).

Türkiye'de özel sektörle ilgili yaşanan gelişmelerden bir tanesi de 26.12.1992 tarihinde Maliye Bakanlığı'na tebliğ edilen ve 01.01.1994 tarihinde uygulamaya konulan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)'dir. Bu sayede bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişilerin faaliyetleri güvenilir bir şekilde kayıt altına alınmaya başlanmıştır. Ayrıca mâli tabloların yardımıyla ilgililere sunulan muhasebe bilgileri tutarlılık ve kıyas edilebilme nitelikleri korunarak gerçek durum yansıtılmakta ve firmalar daha kolay denetlenebilmektedir. MSUGT yetkili

makamlarca hazırlanırken yine ABD’de kullanılan GKGMİ’den yararlanılarak hazırlanmıştır (Altıntaş, 2011: 177-178).

1994 yılından itibaren özel sektör ve KİT ayrımı olmaksızın tek düzen muhasebe sisteminin uygulamaya konulduğu görülmektedir. 1980’li yıllardan itibaren Türkiye’de uluslararası sermaye girişinin artmasıyla birlikte muhasebe düzeninde uluslararası standartlara uyum çalışmaları hız kazanmıştır. Bu dönemde yapılan çalışmalar yurt dışından sermaye girişinin önünü açmayı, sermaye girişinde ortaya çıkacak ikilemleri ortadan kaldırmayı ve yurt dışında kullanılan sistemin Türkiye’de kullanılan muhasebe sistemine uygun olmasını sağlamaktadır (Aslan, 2015: 39-40).

1994 yılında muhasebede tek düzen hesap planının kullanımının işletmelerce zorunlu olması, 1994 yılında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu’nun (TMUDESK) kurulması, 1999 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun (TMSK) yasal hale gelmesi, 1995 yılında Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumları’nın başlaması, 1996 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Konferansı’nın yapılması muhasebe standartlarına uyum çalışmalarına örnek verilebilir (Uzay vd., 2008: 5). 1994 yılı Türkiye için muhasebe anlamında bir dönüm noktası olarak kabul edilmektedir. Çünkü bu dönemde özel sektör ve KİT’lerin kullandığı bilanço esasına dayalı işlemler yerine tek düzen muhasebe hesap planı kullanılmaya başlanmıştır (Kızıl vd., 2015: 80).

Dünya genelinde tartışmalara yol açan ortak muhasebe kültürü ve bu doğrultuda 1970’li yıllarda başlayan ortak bir muhasebe kültürü çabaları UMS’nin hazırlanmasına neden olmuştur. 2000’li yıllardan itibaren dünya genelinde başlayan finans krizleri hem hükümetlerce hem de bilim insanlarının ve özel sektörün GKGMİ’yi sorgulamasına ve UMS’nin yasa haline getirilip uygulamaya konulmasına ortam sağlamıştır (Dinç ve Atasel, 2016: 272).

Başta Avrupa ülkeleri olmak üzere ABD’nin etkisi ile Türkiye’de muhasebe uygulamaları karma bir yapıda gelişme göstermiştir (Güvemli, 2001: 13). Türkiye üzerinde önemli etkisi olan Avrupa ülkeleri ve ardından 2005 yılında Türkiye’nin Avrupa Birliği’ne tam üyelik sürecinin başlamasıyla birlikte Uluslararası Muhasebe

ve Finansal Raporlama Standartları'na (UFRS) uyum zorunlu hale gelmiştir (Kocamaz, 2012: 113).

Türkiye'nin 03.10.2005 tarihinde Avrupa Birliği'ne üyelik sürecinin başlamasıyla birlikte Avrupa Birliği'nin yasa ve tasarılarına uyum süreci de başlamıştır. Bu kapsamda 1999 yılında kurulan Ticaret Kanunu Komisyonu 2007 yılında Avrupa uyum sürecine bağlı olmak amacıyla yeni Türk Ticaret Kanunu'nu oluşturmak üzere görevlendirilmiştir. Bu kanunu hazırlarken özellikle Alman ve İsviçre bilanço hukuku temel alınmıştır. Bu süreçte hazırlanan Türk Ticaret Kanunu'nda TMSK'nın görev ve yetkileri belirlenmiş olup bu kanun içerisinde Türk Muhasebe Standartları (TMS) da açıklığa kavuşturulmuştur. 2005 yılından itibaren SPK hükümlerince borsaya tabi işletmelerin TMS'ye uymaları zorunlu kılınmıştır. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun hazırlanmasıyla birlikte Türkiye'de faaliyet gösteren tüm sermaye işletmelerinin TMS'ye uygun bir biçimde finansal tablolarını hazırlaması ve hazırlanan bu tabloların bağımsız denetim firmalarınınca denetlenmesi zorunlu hale getirilmiştir (Dinç ve Atasel, 2016: 273).

1.1.2. Muhasebe Türleri

Ekonomik faaliyetlerin gelişmesi, rekabetin artması ve küreselleşme ile birlikte ortaya çıkan yeni akımlar muhasebe sisteminin yalnızca kayıt işlemlerini gerçekleştirmenin dışında firma ile ilgili tüm çıkar gruplarının veri ihtiyacını karşılayabilecek bir uzmanlık alanı olmasını sağlamıştır. Bu açıdan bakıldığında; yönetim muhasebesi, genel muhasebe, şirketler muhasebesi, banka muhasebesi ve genel muhasebe gibi dallarda daha sistematik faaliyetler zorunlu hale gelmiştir (Kutlu, 2008: 55).

Muhasebenin amacı ve görevi, firma ile ilgili olan belirli kişi ve kurumlara sayısal veri sağlamaktır. Bu kişi ve kurumların firmanın durumu ve işlemleri ile alakalı ihtiyaç duydukları sayısal veriler nitelik ve ayrıntı bakımından birbirinden farklıdır (Büyükmirza, 2003: 27).

1.1.2.1. Genel Muhasebe

Genel muhasebe (finansal muhasebe) adıyla anılan muhasebe dalının amacı firmanın mâli durumunu etkileyen olay ve faaliyetlerin para birimi ile ölçülen sonuçlarının işletme dışı çıkar gruplarına iletilmesidir. Bu çıkar grupları; devlet organları, kredi veren kuruluşlar ile yönetici konumunda olmayan firma sahiplerinden oluşur. Söz konusu çıkar gruplarının her birisine belli dönemler içinde yapılacak bildirimlerde gelir-gider tablosu ile bilanço olmak üzere iki rapor kullanılır (Büyükmirza, 2003: 27).

Genel muhasebe; işletme ile alakalı verileri herhangi bir değişikliğe uğratmadan ve herhangi bir analize tabi tutmadan olduğu gibi kayıt altına almaktadır. Genel muhasebe firmanın ekonomik durumu ile alakalı bilgiler verir. Elde edilen kaynakların nerelerden geldiği ve nerelere yatırım yapıldığı genel muhasebe kayıtlarından takip edilir. Bu bilgiler belli birtakım yöntemlerle analize tabi tutularak firmanın ekonomik yapısı ve kârlılık durumu hakkında yeni bilgiler üretir (Kutlu, 2008: 56).

1.1.2.2. Yönetim Muhasebesi

Yönetim muhasebesi; mâli veya mâli olmayan verileri bir araya getiren, işleyen ve firma yönetimine raporlayan bir muhasebe dalıdır (Çaldağ, 2004: 257). Yönetim muhasebesi firmanın geleceğe yönelik adımlarını belirlemektedir. Yönetim muhasebesinin temel amacı; firma yöneticilerinin sağlıklı kararlar alabilmelerini sağlamak için onlara ihtiyaç duydukları sayısal verileri sunmaktır. Bu açıdan gerekli ham verilerin toplanması ile başlayan süreç sonuçta ihtiyaç duyulan uygun raporların hazırlanmasına kadar firma yöneticilerini hedef alarak yapılan muhasebe çalışmaları yönetim muhasebesini oluşturur (Büyükmirza, 2003: 29). Firma yönetimine gerekli olan verileri temin ederek firmanın gelecekte ne tür adımlar atması gerektiği, firmanın gelecekteki kârlılık oranının nasıl artırılacağı vb. konularda firmaya destek olmalıdır (Kaygusuz, 2006: 109).

Yönetim muhasebesinde hazırlanan raporların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, muhasebe standartlarına ya da yasal mevzuatlara uygunluğu önemli değildir. Asıl önemli olan yönetim muhasebesi tarafından hazırlanan raporların firma yöneticilerinin işine yarayıp yaramadığıdır. Bu bakımdan yapılacak olan maliyet-yarar karşılaştırması, yönetim muhasebesinde maliyetten daha fazla yarar sağlayacağı düşünülen bütün sayısal verilerin bulunması, işleme tabi tutulması ve her çeşit rapor hazırlanması söz konusudur (Büyükmirza, 2003: 30). Yönetim muhasebesi uzmanının üstlendiği görevler aşağıdaki şekilde açıklanabilir (Kaygusuz, 2006: 110):

- Yönetim muhasebesi uzmanı; ürün geliştirme, süreç iyileştirme, kârlılık artırma, firma performans değerlendirme gibi alanlarda yer alır.
- Yönetim muhasebesi uzmanı, üretim süreçleri ile alakalı problemlerin analizinde yer alır.
- Yönetim muhasebesi uzmanı, bilgi toplamanın dışında toplanan bilgilerin yorumlanması ve analizlerde yardımcı olma görevinde yer alır.
- Yönetim muhasebesi uzmanı, maliyet yönetim muhasebesi yöntem ve araçlarını izleyerek firmanın işletme süreçlerinde uygulanabilirliğini araştırmalıdır.

1.1.2.3. Şirketler Muhasebesi

Şirketlerin temel amacı ticari olup kâr elde etmek için kurulurlar. İnsanların hayatlarını idame ettirmek amacıyla ihtiyaç duyduğu mal ya da hizmetleri üreten ya da sağlayan firmalar bir kişi tarafından kurulabileceği gibi birkaç kişinin bir araya gelerek emek ve sermaye güçlerini bir araya getirmeleriyle şirket şeklinde kurulabilirler. Şahıs işletmesi veya şirketlerin kurulmaları esnasında gerçekleşen işlemler birbirlerinden farklılık gösterirken yapılan ticaret faaliyetlerinde benzerlikler vardır. Örneğin; muhasebe kaydı olarak hem şahıs işletmelerinin hem de şirketlerin

dönem içi ve dönem sonu işlemleri aynıdır. Şirketlerde sermaye artırımını ya da azalımı, belli bir dönemde gerçekleşen faaliyetler sonucu elde edilen kâr ya da zarar dağıtımını, bölünme, hukuki yapının değişmesi, tasfiye gibi çeşitli işlemler gerçekleşir. Bunlar, şirketleri tek kişilik şahıs işletmelerinden ayıran en temel özelliklerdendir. Şirketlere ait bu işlemlerin takip edilmesi ve kayıt altına alınması şirketler muhasebesinin görevidir. Bu açıdan şirketlerde hem genel muhasebe hem de şirketler muhasebesi bir arada kullanılmaktadır (Şengel vd., 2013: 16).

1.1.2.4. Maliyet Muhasebesi

Maliyet muhasebesi; üretilen ürün ya da hizmetlerin birim fiyatlarını ölçer, stokları hesaplar, bütçelerin yapılmasına yardımcı olur, giderlerin kontrolünü gerçekleştirir ve kalite standardını korumak koşuluyla olanaklar çerçevesinde maliyetleri azaltacak yöntemleri geliştirir. Seçenekler içerisinde karar vermek zorunda olan yöneticilere maliyetle ilgili düzenli, etkili ve güvenilir bilgiler vermek gibi firma yönetimine yardımcı olan muhasebe dalıdır. Firmalar tarafından üretilen ürün ve hizmetlerle alakalı ortaya çıkan maliyetlerin neler olduğunun belirlenip takip edilmesi ancak etkili bir maliyet muhasebesinin varlığı ile söz konusu olabilir. Maliyet muhasebesinde, maliyetlerin ne olacağı belli prensipler doğrultusunda farklı yöntem ve teknikler kullanılarak hesaplanır (Akdoğan vd., 2014: 10-11).

Maliyet muhasebesinin başlıca amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Büyükmirza, 2003: 82):

- Üretilen mamul ya da hizmetin birim fiyatlarını saptamak ve bilançoda mamul ya da yarı mamul stokların gelir ve gider tablosunda satılan ürünlerin maliyetinin belirlenmesini sağlamak,
- Yönetimin kısa vadeli projeleri ve ürün fiyatlandırma çalışmalarına yön verecek fiili ya da fiili olmayan gider ve maliyetleri belirlemek,
- Yapılan giderleri sorumlu merkezler ile ayrıntılı şekilde takip ederek bunları gider standartları ile karşılaştırıp ortaya çıkan sapmaları

nedenlerine göre çözerek yönetime maliyet kontrolü için gerekli bilgileri sağlamak,

- Uzun vadeli ya da olağan dışı kararlar ile alakalı seçeneklerin maliyetlerini bulup karşılaştırmalı bir şekilde ortaya koyarak yönetimin kararlarına yardımcı olmak.

1.1.2.5. Diğer Muhasebe Alanları

Genel muhasebe, yönetim muhasebesi, şirketler muhasebesi ve maliyet muhasebesi dışında genel muhasebenin kapsamında olmasına rağmen bünyelerinde buldukları özellik bakımından çeşitli isimlerde adlandırılan banka ve vergi muhasebesi gibi muhasebe türleri vardır. Bütün muhasebe türlerinin ortak amacı iktisadi işlemlerin kayıt altına alınması, değişimlerin takibinin sağlanması, ilgili mevzuatın getirmiş olduğu yükümlüklerin yerine getirilmesi, ilgili çıkar gruplarına sunulması ve yatırım kararlarına ışık tutulmasıdır (Kutlu, 2008: 59).

1.1.3. Muhasebenin Temel Kavramları

Muhasebenin temel kavramları, muhasebe yönetim sistem uygulamalarına yön vermektedir. Bu kavramlar; işletmelerin gerçekleştirdiği mâli olayın nasıl kayıt altına alınacağını, kayıtlama yaparken ne tür özelliklerin göz önünde bulundurulacağını ve yapılan kayıtların firmadan firmaya göre ya da farklı dönemler arasında değişim göstermemesi gibi bir takım standartları belirlemektedir. Muhasebenin temel kavramları aşağıdaki şekilde açıklanabilir (Kaygusuz vd., 2012: 9):

Sosyal Sorumluluk Kavramı: Sosyal sorumluluk; muhasebenin işletmelerde, muhasebe uygulamalarının gerçekleştirilmesinde ve finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında, belli kişi veya çıkar gruplarının değil tüm toplumun çıkarlarını gözetmesi ve dolayısıyla veri üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gerektiğini belirtir (Cemalcılar ve Önce, 1999: 43).

Kişilik Kavramı: Firmanın sahiplerinden, yöneticilerinden, çalışanlarından ve diğer ilgililerden bağımsız bir kimliğe sahip olduğunu ve o firmanın muhasebe faaliyetlerinin sadece bu kişilik adına sürdürülmesi gerektiğini ifade eder (Tetik, 1997: 150).

İşletmenin Sürekliliği Kavramı: İşletmenin sürekliliği kavramı firmaların işlemlerini bir süreye bağlı olmadan yürütebileceğini belirtir. Bu amaçla firmaların sürekliliği sahiplerinin veya ortaklarının yaşam sürelerinden bağımsızdır. İşletmenin sürekliliği maliyet esasının zeminini oluşturur (İsmmmo, 2005: 15).

Dönemsellik Kavramı: İşletmenin sürekliliği kavramınca sonsuz olarak kabul edilen ömrünün dönemlere bölünmesi ve her dönemin işlem sonuçlarının bir önceki dönemden bağımsız olarak hesaplanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi ile hasılat ve kârların aynı döneme ait gider ve zararlarla karşılaştırılması bu durumun gereğidir. Bu kavram, firmalar bakımından geçerliliğini yitirdiğinde ya da bulunmadığında ise bu husus, mâli tabloların dipnotlarında açıklanır (Cemalcılar ve Önce, 1999: 48).

Parayla Ölçülme Kavramı: Parayla ölçülebilen mâli olay ve faaliyetlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimiyle yansıtılmasını belirtir. Muhasebe faaliyetleri ulusal para birimine göre yapılır (Megep, 2011: 11).

Maliyet Esası Kavramı: Para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün ya da uygun olmayan diğer durumlar hariç firma tarafından edinilen varlıkların muhasebeleştirilmesinde bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gerektiğini belirtir (Kutlu, 2009: 8).

Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı: Muhasebe kayıtlarının gerçek durumu gösteren ve mevzuata göre uygun olarak hazırlanmış objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve ön yargısız davranılması gerektiğini belirtir (Tetik, 1997: 154).

Tutarlılık Kavramı: Muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gerektiğini ifade eder. Bu

kavramın amacı, işletmelerin mâli durumunun, faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumlarının karşılaştırılabilir olmasını sağlamaktır (Cemalcılar ve Önce, 1999: 57).

Tam Açıklama Kavramı: Mâli tabloların, bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder. Mâli tablolarda finansal bilgilerin tam olarak açıklanmasının yanında mâli tablo kalemleri kapsamında yer almayan ancak alınacak kararları etkileyebilecek gerçekleşmesi muhtemel olaylara da yer verilmesi bu kavramın gereğidir (Kaygusuz vd., 2012: 11).

İhtiyatlılık Kavramı: Muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınması gerektiğini ifade eder. Bu kavramın sonucu olarak işletmeler, muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar, muhtemel gelir ve kârlar için ise gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar (İsmmmo, 2005: 17).

Önemlilik Kavramı: Bir hesap kalemi veya mâli bir olayın nispi ağırlık ve değerinin mâli tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder. Önemli hesap kalemleri, finansal olaylar ve diğer hususların mâli tablolarda yer alması zorunludur (Megep, 2011: 12).

Özün Önceliği Kavramı: İşlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gerektiğini ifade eder. Genel olarak işlemlerin biçimleri ile özleri paralel olmakla birlikte bazı durumlarda farklılıklar ortaya çıkabilir. Bu durumda özün biçime önceliyi esastır. İşletmenin elindeki vadeli müşteri çeklerinin alacak senetlerine aktarılması özün önceliği kavramına örnektir (Kaygusuz vd., 2012: 12).

1.2. Meslek Olarak Muhasebecilik

Meslekler; toplumun temel ihtiyaçlarından doğarlar, bazı ahlâki veya kurallar doğrultusunda kişiler tarafından icra edilirler, toplumdaki ekonomik, kültürel ve teknolojik yeniliklere bağlı olarak birtakım gelişmeler gösterebilirler yada tamamen

değişebilirler (Altan, 2004: 29). Muhasebe klasik tanımı ile bir firmanın mâli faaliyetlerine ilişkin finansal verileri ölçmek ve çıkar gruplarına bu verileri raporlamak amacı ile kullanılan bir süreçtir. Bu süreç içerisinde gerekli veriler kayıt altına altına alınır, sınıflandırılır, özetlenir, analiz edilir, yorumlanır ve ilgili çıkar gruplarına raporlar. Bu karmaşık süreci yöneten kişi ise muhasebecilerdir. O halde muhasebeciler firmaların sadece mâli faaliyetleri ile alakalı verileri defterlere kaydeden kimseler değildir. Onlar bu verileri kayıt altına almasının yanı sıra, bu verileri firmanın çeşitli karar süreçlerinde kullanılabilir veriler haline getiren meslek sahipleridir. Bu sebeple meslek olarak muhasebe firmaların sürekliliği ve çıkar gruplarının beklentileri için ne kadar önem arz eden bir meslek olduğunu ortaya koymaktadır (Karasioğlu, 2001: 8).

1.2.1. Muhasebe Mesleği

Meslek, “bir kimsenin hayatını idame ettirmek için kendi öz benliğiyle seçerek kendini verdiği iş ya da düşünce yahut da üretimde maksimum verimi sağlamak için çalışan ve çalışmasının karşılığı olarak da yaşamı için gerekli bir kazanç sağlayan ortamda iş yapabilmenin somut şekli” olarak tanımlanmaktadır (Otlu, 1999: 126).

Bir işin “meslek sınıfında” değerlendirebilmesi için o işin aşağıda belirtilen üç özelliği taşıması gerekmektedir (Marşap, 1996: 119):

- Bilgi yapısı sürekli değişen ve gelişen bir yapıda olmalıdır.
- Uygulama esnasında ortaya çıkabilecek sorunların çözümünde mesleki yargı kullanılabilmelidir.
- Yapılan işin özünde kamu yararı dikkate alınarak hizmet edebilme sorumluluğu taşınmalıdır.

Yukarıdaki üç temel özellik dikkate alınarak muhasebe mesleği hakkında şöyle bir değerlendirme yapılabilir (Akbulut, 1999: 126):

1.Muhasebe mesleği hem teknolojik açıdan hem de sürekli değişen mevzuat yönünde işletmelere her zaman yeni bilgiler sunmaktadır.

2.Muhasebe mesleğinin uygulama alanı diğer meslek gruplarına göre daha fazladır. Bundan dolayı meslek çalışanları mesleki faaliyetlerini icra ederken karşılaştıkları sorunlarda muhasebe ilkeleri ya da muhasebe standartlarının yer aldığı yasal mevzuatlar yanında mesleki yargı ile karar alabilmekte ve bu yönde uygulama yapabilmektedir.

3.Muhasebe meslek erbabının işleri gereği elde ettiği finansal bilgiler bireysel girişimcilerden toplumun bütün çıkar gruplarına kadar etkili olmaktadır. Muhasebe ilkelerinden bir tanesi olan sosyal sorumluluk kavramı muhasebe meslek erbabının kamu yararına hizmet etmesini sağlar.

1.2.1.1. Muhasebe Mesleğinin Tanımı

İşletmelerde işlemlerin ve faaliyetlerin güvenilir ve sağlıklı bir biçimde ilerleyişini sağlama ve kayıt altına alma, faaliyet sonuçlarını gerekli mevzuat kapsamında denetime tabi tutarak işletmenin faaliyetlerinde gerçek durumun işletme ile ilgili çıkar gruplarına taraf olmadan sunan ve meslek gereği yüksek mesleki standartlara sahip, kamu yararına sosyal sorumluluk duygusu ile hizmet eden ve bu çerçevede 3568 sayılı SM ve SMMM, YMM Kanunu'nun 2A ve 2B maddelerinde bulunan işlemleri yapmak ile yükümlü olan ve aynı yasanın 4. 5. ve 9. maddelerinde belirtilen özel ve genel şartları taşıyanlara muhasebe meslek mensubu denilmektedir (Ayboğa, 2003: 331).

Literatür incelendiğinde muhasebe sistemiyle ilgili birçok tanım olduğu görülmektedir. Bu tanımlamaların birkaçı şöyledir:

“Muhasebe; öz sermaye, borç, varlık, gelir ve giderleri ortaya çıkaran firmaların faaliyetlerinin kayıt altına alınması, değerlendirilmesi ve finansal tablolar aracılığıyla özetlenmesi sürecidir” (Robertson, 1996: 4).

“Muhasebe; firmalara ait finansal olaylarla ilgili kayıtlama, raporlama ve düzenlenen raporları yorumlayarak çıkar gruplarına finans açısından yol göstermeye ilişkin esas ve yasaları öğreten teknik yönü bakımından ağır basan bir bilim dalıdır” (Ustaahmetoğlu, 2013: 243).

“Muhasebe; iktisadi ve teknik ölçümlerin temeli olan muhasebe ilkelerine, kurallarına ve standartlarına dayanan ve muhasebe meslek erbabı, bilim adamları ve uygulayanlar için mâli bilgiler sağlayan bir bilgi sistemidir” (Türk, 2004: 38).

“Muhasebe; firmaların var olan kaynaklarının oluşumunu ve oluşan bu kaynakların kullanım şekli, firmanın faaliyetleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış ve azalışları ile firmanın ekonomik açıdan durumunu ortaya koyan bilgileri üreten ve bunları işletmelerin çıkar grupları ile kamu kurum ve kuruluşlarına ileten bir bilgi sistemidir” (Uysal ve Şenlik, 2009: 15).

Muhasebe kısaca firmaların belli dönem aralıklarında yapmış oldukları faaliyetler sonucunda kaynaklarında meydana gelen değişiklerin kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi ve analizler yapılarak raporlar haline dönüştürülmesi sonucunda ortaya çıkan bilgileri ilgili firmaya, çıkar gruplarına ve kamu kurumlarına sunma şeklinde bir sistematik süreçtir (Megep, 2011: 3).

1.2.1.2. Muhasebe Mesleğinin Özellikleri

Her meslek kendini diğer mesleklerden ayıran bir takım özelliklere sahiptir. Bu özellikler o mesleğe özgü olup o mesleği benzer veya farklı mesleklerden ayıran karakteristik unsurlar taşır. Bu bakımdan muhasebe mesleğinin de belli bir takım özellikleri mevcuttur (Sayım ve Usman, 2016: 108). Bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Kutlu, 2008: 75-76):

Muhasebe mesleği önemlidir: Ekonominin temel taşı olan firmaların etkin bir şekilde çalışmalarını ve gelişmelerini aynı anda birbirleriyle uyum içinde çalışan muhasebe ve denetim yapısına bağlıdır. Firmalarda bu zorlu görevi muhasebeciler üstlenir. Bu bakımdan muhasebe mesleği, hem devletin hem de işletmelerin ekonomik ve mâli yapılarının sağlıklı bir şekilde çalışması için çok önemli bir görevi üstlenmekte olup devlet ve firmalar açısından önemli bir meslek haline gelmektedir (Ulukol, 1972: 219).

Muhasebe mesleği nitelikli bilgi gerektirir: Muhasebe mesleğini icra eden kişi mesleğinin gerektirdiği bilginin dışında ekonomi, hukuk, işletme ve finans gibi temel konular hakkında bilgi sahibi olmalıdır (Kutlu, 2008: 75).

Muhasebe mesleği uzun tecrübe gerektirir: Muhasebe mesleğinin eksiksiz olarak icra edilebilmesi için belli bir süre çalışılıp mesleğin gerektirdiği tecrübenin kazanılması zaman gerektirir (Sayım ve Usman, 2016: 108).

Muhasebe mesleği sorumluluk gerektirir: Muhasebe bilgi sisteminin ürettiği bilgiler hem işletme içi kişileri hem de işletme dışı kişileri (çıkar gruplarını) yakından ilgilendirdiği gibi bu tarafların içinde devlette bulunmaktadır. Bu da aynı zamanda toplumu ilgilendiriyor demektir. Böylece muhasebe mesleğine büyük bir sorumluluk yüklenmektedir (Yanık ve Kaya, 2011: 296).

Muhasebe mesleği sır saklamayı gerektirir: Muhasebe meslek erbabı firmalar için önemli olan ve gizli kalması gereken bir takım bilgilere sahip olurlar. Meslek erbabı bu önemli ve gizli bilgileri herhangi bir yasal zorunluluk olmadığı müddetçe hiç kimseye söyleyemez ve bunları şahsının veya bir başkasının menfaatine kullanamaz (Kutlu, 2008: 76).

Muhasebe mesleği yorucudur: Muhasebe mesleği küçük bir hatayı dâhi kaldırmayan, zihinsel bakımdan enerji gerektiren, çabuk yıpratıcı ve yorucu olan bir meslektir (Sayım ve Usman, 2016: 109).

1.2.2. Muhasebe Mesleğinin Önemi

Muhasebe ve muhasebe mesleği gerek işletme gerekse toplum bakımından büyük önem taşımaktadır. Muhasebe meslek erbabı, işletmeler açısından doğru ve güvenilir bilgiler sağlamalıdır. Toplum açısından da sosyal sorumluluk ilkesi gereği toplumu göz ardı etmeden hizmet vermelidir. Bu da muhasebe mesleğinin hem toplum hem de işletmeler açısından ne kadar önemli olduğunu ortaya çıkarmaktadır. Muhasebe mesleğinin önemini iki başlık altında inceleyebiliriz. Bunlar; muhasebe mesleğinin işletme açısından önemi ve muhasebe mesleğinin toplum açısından önemidir (Ayboğa, 2003: 331-332).

1.2.2.1. Muhasebe Mesleğinin İşletme Açısından Önemi

İşletme, insanların temel ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla mal ve hizmet üreten bir organizasyondur. Bu bakımdan bir firma kuruluşundan itibaren bir sermaye ve bu sermayenin maddi olarak değerini para şeklinde gösteren bir bilançoya sahip olmalıdır. Firma kuruluşundan sonra ise temin etme, üretim ve pazarlamayı içine alan faaliyetleri maddi bakımdan değerlendirecek ve süreç bakımından takip edecek bir yönetim sistemine sahip olmazsa işletmenin varlığından söz edilmeyecektir. İşte tüm bu faaliyetlerin takibini muhasebe sistemi yerine getirir (Terzi, 2010: 29).

Muhasebe; bir firmanın organizasyon içi haberleşmesini de sağlamaktadır. Muhasebe sistemi bir açıdan firmanın ortak dili olma işlevini yerine getirir. Bu bağlamda, muhasebe sisteminin hazırlanmış olduğu bilgiler sayesinde firma departmanları birbiriyle sağlam bir iletişim kurabilirler. Böylece firma içinde bulunan farklı departmanların aynı anda ortak bir dil kullanmaları olanaklı hale gelir. Firma lisansı olarak muhasebe sisteminin eksiksiz olarak uygulanması, sahip olunan mâli varlıkların firmanın amacına uygun koşullarda kullanılmasına ve aynı anda firmanın ortaklarının sahip olduğu hisselerinde değer artışına katkı sağlayacaktır (Çelik, 2003: 6).

Bir firma sürekliliğini devam ettirebilmek için her zaman firma kârlılığını en yüksek düzeye çıkarmak ister. Bu yüzden firmanın borçlarını ve alacaklarını sürekli olarak kontrol ve takip altında tutması gerekir. Bu işi de yine muhasebe sistemi yerine getirir. Muhasebenin firma bakımından önemini anlamak için, muhasebe meslek erbabı işletmedeki bazı fonksiyonları yerine getirir. Bunlar; muhasebe sistemi, karar destek sistemi ve denetim sistemidir (Ayboğa, 2001: 35).

1.2.2.1.1. Muhasebe Sistemi

Muhasebenin gerekli bilgileri hazırlayabilmesi için öncelikle firma içinde muhasebe sisteminin kurulması gerekir. Muhasebe meslek erbabı bu sistemi kurarken (Ayboğa, 2001: 34):

- Çalışmalar sonunda elde edilmiş olan bilgilerin işlenme durumu,

- Elde edilmiş olan bu bilgilerin hangi defterlere kaydedileceği,
- Kullanılması gereken muhasebe yönetim sistemleri,
- Elde edilmiş olan bu bilgilerin hangi zamanda ve kimlere sunulacağı,
- Elde edilmiş olan bu bilgilerin nasıl saklanacağı muhasebe meslek erbabı tarafından dikkate alınmak zorundadır.

Bu sistemin ilk amacı firmanın yetkilisi ve kamu kurum ve kuruluşlarının farklı mevzuat ve nitelikteki bilgi gereksinimlerini karşılayabilmesidir (Marşap, 1996: 120-122). Sisteminin ikinci amacı kurulan sistemin işleyişidir. Firma faaliyetlerini gerçekleştirirken ortaya çıkan mâli işlemler maddi olarak değerlendirilerek kurulmuş olan muhasebe bilgi sisteminde kayıt altına alınır, ayrıştırılır, özetlenir ve analizler yapılabilmesi amacıyla firma yetkililerine sunulur. Bu amaç yerine getirilirken çağın gereksinimi olan teknolojiden yararlanılması gerekmektedir. Bu sebeple muhasebe bilgi sisteminin yöneticisi çağın gerekliliği olan teknolojik araçların kullanımı hakkında gerekli bilgi ve beceriye de sahip olmalıdır. Muhasebe bilgi yönetim sisteminin üçüncü amacı ise kurulan ve işleyişini devam ettiren bu sistemin denetlenmesidir. Bu sistem denetlenirken süreç iki bölümden oluşmaktadır. İlk olarak var olan sistemin amaçlar doğrultusunda çalışıp çalışmadığının denetimi, ikincisi de uygulama aşamasına geçen muhasebe bilgi yönetim sisteminin sürekli bir denetim mekanizması tarafından denetim altında tutulmasıdır (Ayboğa, 2001: 35).

1.2.2.1.2. Karar Destek Sistemi

Muhasebe bilgi yönetim sisteminin ürettiği bilgiler işletme içi ve işletme dışı ile alakalıdır. Muhasebe meslek erbabının hazırlamış olduğu bilgiler var olan durumun belirlenmesi ve yöneticilerin karar vermesinde önemli bir görev üstlenmektedir. Hazırlanan finans raporları, maliyet giderleri ve mâli raporlar bu işin başlangıcı sayılır (Durmuş, 1996: 86). Muhasebe meslek erbabı var olan durumun belirlenmesinin yanı sıra gelecekle ilgi var olabilecek değişimleri yönetici grubuna ileterek yönlendirme fonksiyonunu yerine getirmiş olur. Çünkü muhasebe meslek erbabı; firmanın ne kadar kaynağa ihtiyacı olacağını, hangi ürünün ne kadar üretileceğini ve hangi tarihte üretileceğini, üretilen ürünün satış fiyatı, reklam

giderleri, ürünün pazar payının gelecekte ne olacağı, dağıtım, pazarlama gibi kararların alınmasında raporlar hazırlayarak yöneticilere bilgi sağlar (Alagöz, 2013: 33).

1.2.2.1.3. Denetim Sistemi

Firmaların mali olarak büyümeleri ve satış işlemlerindeki artışlardan dolayı meydana gelen karmaşıklıklar firmanın faaliyetlerinin muhasebe meslek erbabınca kontrol altında tutulmasını zorunlu kılar. Bu da muhasebe meslek erbabının denetim fonksiyonunu üstlenmesi ile sağlanmaktadır. Muhasebe meslek erbabı denetimi iç kontrol sisteminin kurulmasıyla sağlar. Oluşturulan iç kontrol sistemi sayesinde hazırlanan raporlar yönetime güven verirken yöneticilerin karar alma sürecini de hızlandırmasına katkı sağlar (Marşap, 1996: 121).

1.2.2.2. Muhasebe Mesleğinin Toplum Açısından Önemi

Muhasebe meslek erbabının görevlerinden biri de sosyal sorumluluk kavramı gereği topluma hizmet etmek ve toplumun menfaatlerini korumaktır (Uzay ve Güngör, 2004: 3).

Muhasebe bilgi yönetim sistemi, karar verici grupların amaçlarına ulaşabilmeleri için bilgi üreten bir yönetim sistemidir. Muhasebe sisteminin hedeflediği grubun amaçlarının daha önceden bilindiğinin varsayılması bu açıklamanın eksik yanıdır. Muhasebe bilgi yönetim sisteminin hedeflediği kitlenin amaçlarının tam olarak ortaya çıkmaması gerek bireylerin gerekse organizasyonların başlıca sorunudur. Muhasebe bilgi yönetim sistemi, amaçlara ulaşmak için hizmet eden bir araç değil aynı zamanda toplumun amaçlarını belirlemesine rehberlik eden bir yönetim sistemidir (Kısakürek ve Pekcan, 2005: 119).

Muhasebe meslek erbabının hazırlamış olduğu ve finansal raporlarla sunmuş olduğu bilgiler toplumun tümünü ilgilendirmektedir. Mali verilerin dağılımı bakımından hazırlanan bilgiler önem arz etmektedir. Hazırlanan mali bilgilerin bilerek ya da bilmeyerek yanlış hazırlanması mali kaynakların haksız bir şekilde dağılımına neden

olacaktır. Ayrıca toplumların refah kalitesini aşağıya doğru çekmesine neden olan faktörlerin başında kayıt dışı ekonomi gelir (Ayboğa, 2001: 36).

Toplum bakımından doğrudan ekonomik alanda muhasebe yönetimi önem kazanmıştır. Muhasebeciler firmaların ödemek zorunda oldukları vergileri hesaplayan ilk basamaktır. Vergilerin eksiksiz olarak hesaplanması ve tahsil edilmesi işinde ilk görev muhasebe yöneticisine düşmektedir. Ekonomik yasalar, yargı ve mali denetim her ne kadar görevlerini tam olarak yerine getirirse de ilk basamak için yeterli düzeyde muhasebecilere sahip olmayan toplumlarda devletin vergi gelirlerini artırması ve mali açıdan iyi bir ekonomiye sahip olması imkânsızdır. Kısacası mâli sistemleri tam anlamıyla çalışmayan ve vergi gelirlerini üst düzeylere çıkaramayan bir devlet gerek ekonomik gerekse sosyal açıdan görevlerini yerine getiremez (Ertaş, 2002: 118-119). Buradan da anlaşıldığı üzere toplumun çok iyi çalışan, mali ve ekonomik bir sisteme sahip olmasını sağlayan, vergi gelirlerinin artırılmasına çalışan ve ekonomik açıdan kalkınmayı sağlayan vb. durumlara doğrudan katkısı bulunan mesleklerin başında muhasebe gelir. Bu durum toplumun refah düzeyinin en üst seviyelere çıkarılmasında muhasebe mesleğinin toplum açısından önemini göstermektedir.

Muhasebe meslek mensubu; firmaların işlemlerinin uygun koşullarda ve güvenilir şekilde devamlılığını sağlayan, kayıt altına alan, yapılan işlem faaliyet sonuçlarını ilgili kanun kapsamında denetime tabi tutan, değerlendirmeye alan, var olan durumu yetkili kişi ya da çıkar gruplarına sunma görevini üstlenen kişidir. Aynı zamanda kanunda belirtilen mesleki standartlara sahip olan, topluma sorumluluk anlayışıyla bakan ve bu şekilde hareket eden, bu bakımdan 3568 sayılı SM, SMMM ve YMM Kanunu'nun 2/A ve 2/B maddelerin belirtmiş olduğu işleri yapmakla mükellef olan ve aynı yasanın 4., 5. ve 9. maddelerinde açıklanan genel ve özel koşulları taşıyan kişilere muhasebe meslek mensubu denir (Ayboğa, 2003: 331).

Muhasebe mesleği çok uzun yıllardır yapılmasına rağmen, Türkiye'de profesyonel kimliğini 3568 sayılı SM, SMMM ve YMM Kanunu ile kazanmıştır. Bu yasa 01.06.1989 tarihinde onaylamıştır ve 13.06.1989 tarihinde 20194 sayılı Resmi

Gazete’de ilan edilerek yürürlüğe girmiştir (Resmi Gazete, 01.06.1989, Sayı: 20194). İlgili yasayla muhasebe meslek erbabı; SM, SMMM ve YMM olmak üzere üç meslek unvanı adı altında ayrılmıştır. Ancak 26.07.2008 tarihinde 26948 sayılı Resmi Gazete’de ilan edilen 5786 sayılı yasada yapılan değişiklikle birlikte SM meslek unvanı yasadan kaldırılmıştır (Resmi Gazete, 26.07.2008, Sayı: 26948). Fakat kanunda yapılan değişiklikten önce geçerli olan yasanın vermiş olduğu Serbest Muhasebeci meslek unvanı alanlar ile SM stajına başlayanlara sınava tabi tutulmak koşuluyla SMMM olma hakkı tanınmıştır. Kanunda yapılan tüm bu çalışmaların ardından muhasebecilik mesleği “SMMM ve YMM” olmak üzere iki gruba ayrılmıştır (Ustaahmetoğlu ve Savcı, 2013: 244).

1.3. Türkiye’de Muhasebecilik Mesleği

Türkiye’de muhasebe mesleğinin örgütlenmesi çalışmalarına 20. yüzyılın ilk yarısında başlanmış, fakat bu çabalar yüzyılın sonlarına doğru sonuçlanmıştır. Cumhuriyetin ilanından sonra muhasebe mesleği ile ilgili her ne kadar çeşitli girişimlerde bulunulmuşsa da 1989 yılına kadar herhangi bir sonuca varılamamıştır. 1989 yılına gelince kanun koyucular tarafından yapılan 3568 sayılı meslek kanunu ile Türkiye’de muhasebe mesleği artık yasal zemine kavuşmuştur (Güvemli, 2011: 130).

Sürekli gelişen teknolojik ve bilimsel gelişmeler ile birlikte muhasebe mensupları da kendilerini yenilemek ve değiştirmek zorunda kalmaktadır. Bunu da eğitim sayesinde gerçekleştirebilmektedirler. Eğitim öğretim kurumları, firmaların rekabet altında faaliyet gösterdiği piyasalarda işletmecilik alanında ihtiyaç duydukları nitelikli iş görenlerin yetiştirilmesini amaçlamaktadır (Yelkikalan ve Pazarcık; 2005: 6).

Rekabetin yaşandığı ortamda firmalar güçlerini daha da artırmak için ürünlerinin ve hizmetlerinin kaliteli olmasının yanı sıra işgücü ve diğer kaynaklarının da kaliteli olması gerektiğini bilmektedirler. Ayrıca firmalar rakipleri ve ilişkili oldukları çevre hakkında kaliteli ve güvenilir finansal bilgiye ihtiyaç duymaktadırlar. Muhasebe de firmalar için gereken bu finansal bilgiyi üretmek adına ön plana çıkmaktadır. Finansal bilgi üretmede eğitilmiş, nitelikli ve kaliteli işgücü nemli olduğundan

muhasebe eğitiminin kalitesinin artırılması bir zorunluluktur (Zaif ve Ayanoğlu, 2007: 116).

1.3.1. Türkiye’de Muhasebe Eğitimi

Türkiye’de verilen muhasebe eğitimi iki basamaklı bir sistemdir. Muhasebe eğitiminin ilk basamağında muhasebe ile alakalı birbirinden farklı dört eğitim kurumu vardır. Muhasebeci olmak isteyenlerin bu kurumların herhangi birinden diploma alması gerekir. Bu kurumlar (Şengel, 2011: 169):

1. Milli Eğitim Bakanlığı’na (MEB) bağlı ticaret meslek liselerinde dört yıllık eğitimin sonunda öğrencilere temel derslerin yanında muhasebe mesleği ile alakalı dersler verilmektedir. Bu sayede muhasebeci olmak isteyen kişilere muhasebe ile alakalı bilgi ve beceriler kazandırılmaktadır (Dinç, 2008: 93).
2. Üniversitelere bağlı ön lisans seviyesinde eğitim veren meslek yüksekokullarında (MYO) bulunan muhasebe bölümleri tarafından muhasebe eğitimi verilmektedir. Bu eğitim iki yıllık bir sürede muhasebeyi yakından ilgilendiren temel derslerin verilmesi şeklinde olup temel amacı, muhasebe birimlerine ara eleman yetiştirmektir (Yanık, 2013: 202).
3. Üniversitelere bağlı lisans seviyesinde eğitim veren İktisadi ve İdari Bilimler Fakülteleri (İİBF) özellikle pazarlama, muhasebe, maliye, finans, iktisat, hukuk gibi çeşitli alanlarda dört yıl süren eğitim sonunda muhasebe mesleğini icra edecek muhasebeciler yetiştirmektedir (Yıldız ve Durak, 2011: 38).
4. Üniversitelere bağlı yüksek lisans ve doktora programlarında eğitim alan kişiler seçmeli ders olarak kendi alanları ile alakalı dersleri alabilmektedirler. Muhasebeci olacak kişi muhasebeyi yakından ilgilendiren temel dersleri seçebilmektedir. Bu programların amacı, hem muhasebe meslek elemanı hem de akademik hayata yönelik eleman yetiştirmektir (Kutlu, 2010: 236).

Tablo.1.1: Muhasebe Eğitim Düzeyi

Muhasebe Eğitimi Düzeyi	Eğitim Süresi	Kurum	Öğrenci Kabulü	Muhasebe Standartları Eğitimi
Lise	4 Yıl	MEB'e bağlı Mesleki ve Teknik Anadolu Lisesi, Çok Programlı Anadolu Lisesi ve Mesleki Eğitim Merkezleri	LGS veya Diploma Notu	Yok
Ön Lisans	2 Yıl	Meslek Yüksek Okulları	YKS veya Sınavsız Geçiş Sistemi	Bazılarında Seçmeli
Lisans	4 Yıl	İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Uygulamalı Bilimler Yüksek Okulu	YKS ve/veya LYS	Bazılarında Seçmeli veya Zorunlu
Yüksek Lisans	2 Yıl	Sosyal Bilimler Enstitüsü	ALES, Diploma Notu, Mülakat	Bazılarında Seçmeli veya Zorunlu
Doktora	4 Yıl	Sosyal Bilimler Enstitüsü	ALES, Dil ve Mülakat	Bazılarında Seçmeli veya Zorunlu

Kaynak: Öztürk ve Fındık, (2016: 244)

Muhasebe eğitiminin ikinci basamağında ise yukarıda adı geçen eğitim kurumlarından alınan diplomadan sonra kişinin muhasebe yeterlilik sertifikasına sahip olması gerekmektedir. Bu sertifikaya sahip olmak için okul bitiminden sonra lise için dört yıl, fakülteler için üç yıl, yüksek lisans ve doktora için iki yıl staj yapmak gerekmektedir. Staj bitiminden sonra yapılacak olan yeterlilik sınavında başarı olan kişiler bu sertifikayı almaya hak kazanır. Sahip olunan sertifika, serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM) olmak üzere verilmektedir. Lisans, yüksek lisans ya da doktora diploması ile sertifika alan kişi on yıl boyunca hizmet verdikten sonra yapılan yeminli mali müşavirlik sınavında başarılı olursa yeminli mali müşavir (YMM) yetki belgesine sahip olabilmektedir (Yazarkan ve Yılmaz, 2016: 288).

Tablo.1.2: Mesleki Yetki Belgesi

Alınan Eğitim	Staj	Muhasebe Yetki Belgesi	Deneyim	Yeminli Mali Müşavir Yetki Belgesi
Lisans	3 Yıl	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	+10 Yıl	Yeminli Mali Müşavir
Yüksek Lisans	2 Yıl	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	+10 Yıl	Yeminli Mali Müşavir
Doktora	2 Yıl	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	+10 Yıl	Yeminli Mali Müşavir

Kaynak: Ayanoğlu ve Zaif, (2007: 123)

Muhasebe mesleği, Türkiye'de yıllardır var olan bir meslek dalıdır. Fakat gerek devletin muhasebe mesleği alanında yasa yapmayı ertelemesi ve gerekse muhasebe meslek mensuplarının bir mesleki örgütlenmeyi sağlama konusunda uzun süre devletin yasal düzenlemesine önem verip kendi aralarında örgütlenmemelerinin etkisiyle muhasebe mesleği hizmetlerine uzun yıllar boyunca talep yaratılmamıştır (Türker, 2009: 1).

Türkiye’de meslek olarak yapılan fakat herhangi bir yasa ile sağlam zemine oturtulamayan muhasebe mesleği ile alakalı ilk yasal düzenleme 01.06.1989 tarihinde gerçekleşmiştir. Bu yıla kadar Türkiye’de muhasebe mesleğinin herhangi bir yasal temeli bulunmamaktaydı. 1989 yılında kabul edilen 3568 sayılı Meslek Yasası Kanunu 52 esas madde ve 8 geçici maddeden oluşmaktadır. Muhasebe meslek yasasının yürürlüğe girmesiyle birlikte muhasebeciler yasal kurallara ve örgütlere kavuşma olanağı kazanmıştır. Muhasebe mesleğinin gelişmesi ve hızlıca ilerlemesi 3568 sayılı kanunun kabulü ile başlamıştır (Terzi, 2010: 11).

1.3.2. Türkiye’de Muhasebecilik Mesleğinin Yasallaşması

İngiltere 1870, Brezilya 1946, ABD 1886, Arjantin 1945, Almanya 1899, Hindistan 1949, Yunanistan 1950, Hollanda 1895, Meksika 1946, Nijerya 1955, İsviçre 1941 yıllarında mali müşavirlik ve muhasebecilik mesleğini kanunlarla düzenlemiştir.

Fakat Türkiye’de bu konu ile ilgili çalışmalar bu kadar eskiye dayanmamaktadır (Ayboğa, 2003: 333).

Türkiye’de muhasebe ile alakalı en önemli gelişme muhasebe mesleğinin bir düzene konularak yasalar dâhilinde yetkileri ve yükümlülükleri belirlenip bir organizasyon haline getirilmesidir. Türkiye’de 1980’li yıllardan itibaren artan ekonomik gelişmeler gerek vergi ilişkileri gerekse de ticaret ve endüstride birtakım değişikliklere neden olmuştur. Tüm bunlar da muhasebecilik mesleğinin gelişmesini zorunlu kılmıştır. Bu bağlamda 3568 sayılı SM, SMMM ve YMM yasasının yürürlüğe girmesiyle muhasebe mesleğinde yeni bir dönüm noktası başlamıştır (Yazarkan ve Yılmaz, 2016: 286).

Muhasebe mesleğinin görev ve yetkilerinin yasal temellere oturtulması ve yasa koyucuların bu konu hakkında gerekli kanunları yapması gerekmektedir. Bu bağlamda, 01.06.1989 tarihli SMMM ve YMM Kanunu 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir (Güvemli, 2009: 6).

1.3.2.1. 3568 Sayılı Kanun ile İlgili Düzenlemeler

3568 sayılı kanun 1989 yılında muhasebe mesleği ile alakalı ilk yasal mevzuatın yapıldığı kanundur. Bu kanunda muhasebe mesleğini icraa edeceklerin unvanları, muhasebe mesleğinin konusu, meslek mensubu olabilmenin genel ve özel şartları gibi muhasebe mesleğinin genel çerçevesi oluşturulmuştur. 3568 sayılı kanun bünyesinde üç farklı unvan belirtilmiş olup bunlar serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirdir. Ardından yapılan değişikliklerle serbest muhasebeci unvanı yasayla mevzuattan çıkarılmış olup iki meslek unvanı yasal geçerliğini korumuştur. Serbest muhasebeci mali müşavir her hangi bir iş yerine bağlı olmaksızın firmalara ait defterleri tutma, beyannameleri hazırlama ve kâr-zarar tablosu gibi belgeleri düzenleme işini yapar (Teğin, 2015: 10). 1989 yılında yayımlanan 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 3568 kanunda yer alan maddelere göre aşağıdaki hususlar belirtilmiştir (3568 sayılı Kanun, 20194 sayılı Resmi Gazete):

1.3.2.1.1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) işletmeler ile alakalı bilgileri sağlayan ve kayıt altına alan, faaliyet sonuçlarını gerekli mevzuat kapsamında denetime tabi tutan işletmenin faaliyetlerinde gerçek durumun işletme ile ilgili çıkar gruplarına taraf olmadan sunan ve meslek gereği yüksek mesleki standartlara sahip, kamu yararına sosyal sorumluluk duygusu ile hizmet eden ve bu çerçevede 3568 sayılı SM ve SMMM, YMM Kanunu'nun 2A ve 2B maddelerinde bulunan işlemleri yapmak ile yükümlü olan ve aynı yasanın 4. 5. ve 9. maddelerinde belirtilen özel ve genel şartları taşıyanlara SMMM denilmektedir (Ayboğa, 2003: 331). SMMM mesleğinin konusu, meslek elemanı olabilmenin genel ve özel şartları kanunda belirtilmiş olup bunlar aşağıdaki gibi açıklanmaktadır:

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Mesleğinin Konusu

- a. “Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.*
- b. Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.*
- c. Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelere dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.*

Yukarıda sayılan işleri; bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlara serbest muhasebeci mali müşavir denir”(3568 sayılı Kanun, 20194 Sayılı Resmi Gazete).

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Olabilmenin Genel Şartları

- 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 Kanunu'nun 53. 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 Kanun, 20194 sayılı Resmi Gazete).

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Olabilmenin Özel Şartları

- a) ‘‘Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumu'nca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak.
- b) En az üç yıl staj yapmış olmak.
- c) Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak. Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavında başarılı olduktan sonra yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş

olanlarda, serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olma şartı aranmaz.

Serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış olmak'' (3568 sayılı Kanun, 20194 sayılı Resmi Gazete).

1.3.2.1.2. Yeminli Mali Müşavirlik

YMM'ler kamu hizmeti şeklindeki görevlerini mesleğin genel ve özel şartlarına uygun olarak yapan, firmaların mali tablolarının doğru ve güvenilir olduğunu tasdik eden meslek elemanlarıdır (Yazarkan ve Yılmaz, 2016: 288).

YMM, firmaların ekonomik ve iktisadi durumlarıyla alakalı ödemekle yükümlü olduğu vergiye ilişkin işleri ilk olarak muhasebe standart, gerçeklik ve uygunluk bakımından inceleyerek ihtiyaç duyulduğunda bu konular hakkında tarafsız bir şekilde görüşlerini yetkililerin yararına sunan kişilerdir. Bu uzman kişiler kamu hizmeti şeklindeki görevlerini mesleğin gerektirdiği özel ve genel kurallara uygun olmak koşuluyla icra eden ve firmaların mali tablolarını doğru ve güvenilir bir şekilde hazırlanmış olduğunu tasdik eden meslek mensuplarıdır (Köker, 2009: 42). YMM mesleğinin konusu, meslek elemanı olabilmenin genel ve özel şartları kanunda belirtilmiş olup bunlar aşağıdaki gibi açıklanmaktadır:

Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Konusu

“(A) fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde yazılı işleri yapmanın yanında Kanununun 12. maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır. Yeminli mali müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar’’ (3568 sayılı Kanun, 20194 sayılı Resmi Gazete).

Yeminli Mali Müşavir Olabilmenin Genel Şartları

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 Kanunu'nun 53. 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 Kanun, 20194 sayılı Resmi Gazete).

Yeminli Mali Müşavir Olabilmenin Özel Şartları

- a) ''En az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak,
- b) Yeminli mali müşavir sınavını vermiş olmak,
- c) Yeminli mali müşavir ruhsatını almış olmak''. Şartları aranır.

''Şu kadar ki, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanların, bu yetkiyi aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri ve bunların bilanço esasında defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derece imza yetkisini haiz, muhasebenin fiilen sevk ve idare edilmesinden veya mali denetiminden sorumlu olarak geçen hizmet süreleri, yeminli mali müşavirlik ve serbest muhasebeci mali müşavirlik şirketlerinde geçen hizmet süreleri, serbest muhasebeci mali müşavirlerden bir işyerine bağlı olarak çalışanların bu işyerlerinde geçen hizmet süreleri ile hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış olanların bu hizmetlerinde geçen süreleri serbest muhasebeci mali müşavirlikte geçmiş

süre olarak kabul edilir. Ancak, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış olanlardan yeterlilik sınavında başarılı olamayanların, sınav tarihinden sonra vergi inceleme yetkisini haiz olmaksızın kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri dikkate alınmaz'' (3568 sayılı Kanun, 20194 sayılı Resmi Gazete).



İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBECİNİN SUNDUĞU HİZMET KALİTESİ

Hoffman ve Bateson'un (1997) aynı hizmeti sunan birçok firmanın bulunduğu sınırlı bir coğrafi alanda bir firmanın kendini diğerlerinden farklılaştırmasının tek yolunun hizmetini kaliteli sunması ile mümkün olabileceğini belirttiklerini ifade eden Saxby vd. (2004: 75) göre muhasebe de belli kurallara ve yönetmeliklere dayanan bir hizmettir. Genellikle sınırlı bir coğrafi alanda birçok muhasebe firması bulunmaktadır. Dolayısıyla muhasebe firmalarının stratejik hedeflerinden birisi de müşterileri tarafından algılanan yüksek seviyedeki hizmet kalitesini sağlayabilmektir. Bu bakımdan mükelleflerin hizmet kalitesini yüksek seviyede algılayabilmeleri için serbest muhasebeci mali müşavirlerin aşağıdaki konuları göz önünde bulundurmaları gerekir.

2.1. Hizmet Kavramı

Herkes tarafından kabul edilmiş genel geçer bir hizmet tanımı bulunmamaktadır. Bu nedenle neyin hizmet olduğunu ya da işletmelerden hangilerinin hizmet işletmesi olduğunu net bir şekilde belirtmek mümkün olamamaktadır. Bununla birlikte, hizmete ilişkin yapılan çoğu tanımda dokunulamazlık unsuruna vurgu yapılmaktadır. Dolayısıyla saf mallarda dokunulabilir unsurlar söz konusu iken saf hizmetlerde dokunulamaz unsurlar ağırlıktadır (Öztürk, 2002: 4-5).

Hizmet kelimesi İngilizce *service* kelimesinin karşılığıdır. Bu kelimenin kökeni de Latince'de *servitium* yani kölelik ve hizmetkârlık ile *servus* yani köle ile Fransızca'daki *service* kelimelerinden gelmektedir (Koç, 2015: 21). Cowell tarafından ele alınan tarihi süreç içerisindeki hizmet tanımlarını Öztürk (2002: 2) aşağıdaki gibi belirtmiştir:

- **Fizyokratlar (- 1750):** Tarımsal üretimin dışında kalan faaliyetlerin tümüdür.
- **Adam Smith (1723-90):** Somut bir ürünle sonuçlanmayan faaliyetlerin tümüdür.

- **J.B.Say (1767-1832):** Ürünlere fayda ekleyen tüm imalat dışı faaliyetlerdir.
- **Alfred Marshall (1842-1924):** Yaratıldığı anda varlık bulan mallardır.
- **Batı Ülkeleri (1925-60):** Bir malın biçiminde değişikliğe yol açmayan hizmetlerdir.
- **Çağdaş:** Bir malın biçiminde değişikliğe neden olmayan bir faaliyettir.

Hizmetleri mallardan ayıran özellikler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Lovelock ve Wirtz, 2007: 17):

- Hizmetler stoklanamaz.
- Hizmetlerde dokunulamaz unsurlar baskındır.
- Hizmetlerin anlaşılması ve zihinde canlandırılması zordur.
- Müşteriler, hizmetin yerine getirilmesinde bizzat yer alırlar.
- İnsan unsuru hizmet deneyiminin bir parçasıdır.
- Hizmetlerde operasyonel girdi ve çıktılar çok çeşitlidir.
- Hizmetlerde zaman faktörü önemlidir.
- Hizmetlerin dağıtımında fiziksel olmayan kanallar söz konusudur.

Amerikan Pazarlama Birliği hizmet sektörünü on kategoride ele almaktadır. Bunlar; sağlık, finans, profesyonel, konaklama, seyahat ve turizm, spor, sanat ve eğlence, kamu, yarı kamu ve kâr amacı gütmeyen, kanal, fiziksel dağıtım ve kiralama, eğitim ve araştırma, telekomünikasyon, kişisel ve tamir/bakım hizmetleridir (Grove vd., 1996: 59).

Tablo.2.1: Hizmet İşletmesi Türleri

Hizmet İşletmesi Türü	Örnek
Ulaştırma İşletmesi	Hava ulaştırma hizmeti, kara ulaştırma hizmeti
Haberleşme İşletmesi	Telefon, internet
Dağıtım İşletmesi	Kargo, posta
Kamu İşletmesi	Savunma, belediye hizmetleri
Finans İşletmesi	Banka, aracı kurum
Emlak İşletmesi	Emlakçı
Turizm İşletmesi	Otel, restoran
Medya İşletmesi	TV, radyo
Sağlık İşletmesi	Hastane, tıbbi laboratuvar
Kişisel Bakım İşletmesi	Berber
Mesleki Uzmanlık İşletmesi	Avukat, mali müşavir
Tamir ve Bakım İşletmesi	Araba tamircileri
Eğitim İşletmesi	Okul, kreş

Kaynak: Sayım ve Aydın, (2011: 247)

2.2. Kalite Kavramı

Sanayi devrimi sonrasında kalite kavramının ortaya çıktığını belirten Koç (2015: 215) verimlilik ve yönetim etkinliği konuları ile ilgilenen Taylor'un 1911 yılında ve Fayol'un 1916 ile 1949 yıllarında yaptıkları çalışmalarının kalite kavramı ile ilgili ilk kaynaklar arasında yer aldığını ifade etmektedir. Bu isimlerden sonra 1974'te Deming ve 1986'da Juran tarafından kalite kavramını içeren daha kapsamlı çalışmalar yapıldığını, daha sonra ise 1980'den itibaren hizmet sektöründeki gelişmelere bağlı olarak bu alanda çok fazla sayıda ve önemli çalışmalar yapıldığından bahsetmektedir.

Tablo.2.2: Kalite Tanımları

Yazar İsmi	Tanım
Juran (1974)	Amaç veya kullanmaya uygun olmaktır.
Crosby (2000)	Şartlara uygun olmaktır.
Deming (1998)	Müşterilerin şu anda var olan ve ileride oluşabilecek ihtiyaçlarını sürekli olarak karşılayabilmektir.
Shewart (1995)	Kalite; objektif ve subjektif özelliklerden oluşur. Objektif kalite, insan unsurundan bağımsız olan objektif özelliklerin kalitesidir. Subjektif kalite ise objektif gerçekliğin bir sonucu olarak insanların gördükleri, hissettikleri ve düşündükleri özelliklerdir.
Feigenbaum (2000)	Müşterilerin beklentilerini karşılayacak ürün veya hizmetin; pazarlama, mühendislik, üretim ve bakım aşamalarından sonra kazandığı özelliklerin toplamıdır.
Taguchi (1995)	Tasarım özelliklerine uygun olmaktır.
Ishikawa (1995)	Müşterilerin tanımladıkları ürün performansı ile (gerçek) üreticilerin tanımladıkları ürün performansının (ikâme) karşılaştırılmasıdır.
ISO 9000:2005	Yapısal özellikler bütününe şartları karşılama derecesidir.
Eğitimde Kalite Sözlüğü	Bir mal ya da hizmetin özelliğinin ve sunumunun var olan ya da ileride gerek duyulabilecek müşteri gereksinimlerini karşılayabilme yeteneğidir.

Kaynak: Durukan ve İkiz Kapucugil, (2007: 34)

2.3. Hizmet Kalitesi

Operasyonel verimlilik elde etmek ve iş performansını artırmak için stratejik bir araç olarak kabul edilen kalite; hem mal hem de hizmet sektörü için geçerli olan bir kavramdır (Jain ve Gupta, 2004: 25). Hizmet işletmelerinin kaliteli hizmet sunmalarının faydaları, aşağıdaki şekilde sıralanabilmektedir (Lewis vd., 1994: 3):

- İşletmeye sadık ve memnun edilmiş müşteriler ile çalışanlar,
- Çapraz satış imkânı,

- Yeni müşteri bulunması,
- Müşteriler ile ilişkilerin geliştirilmesi,
- Satışların ve pazar payının artması,
- Kurum imajının artması,
- Maliyetlerin azalması, kâr marjlarının ve iş performansının artması.

Parasuraman vd. (1985: 42) hizmet kalitesi ile ilgili çalışmaları inceledikten sonra üç temel kritere ulaşmışlardır. Bunlar;

- Müşteriler için hizmet kalitesini değerlendirmek malların kalitesini değerlendirmekten zordur.
- Hizmet kalitesi algısı, müşteri beklentileri ile mevcut hizmet performansının karşılaştırılmasının sonucudur.
- Kalite değerlendirmesi sadece hizmetin bir sonucu değildir. Aynı zamanda hizmet sunum sürecinin de değerlendirilmesini içerir.

Hizmetleri mallardan farklılaştıran özellikleri sebebiyle hizmetlerde kalitenin kolaylıkla tanımlanamaması ve ölçülememesi hizmet işletmelerinde hizmet kalitesinin yönetilmesini zorlaştırmaktadır. Hizmet kalitesinin çeşitli tanımları yapılmış ve bunlara bağlı olarak hizmet kalitesini ölçmek için farklı ölçekler öne sürülmüştür. Bunlardan SERVICE QUALITY ve SERVICE PERFORMANCE hizmet kalitesini ölçmeye yönelik önemli iki ölçektir (Jain ve Gupta, 2004: 25).

Parasuraman vd. (1985: 47) yaptıkları çalışmada, hizmet kalitesinin müşteriler tarafından on boyutta değerlendirildiğini belirtmişlerdir. Bu boyutlar; güvenilirlik, heveslilik, yeterlilik, erişim, nezaket, iletişim, inanılabilirlik, güvenlik, anlayış ve somut unsurlardır. Parasuraman ve diğerleri (1991), daha önce belirttikleri bu on boyutu beş boyuta indirmişlerdir. Bunlar;

Fiziksel unsurlar: Hizmet işletmesinin fiziksel tesislerinin, araç-gereçlerinin, personelinin ve iletişim araçlarının görünümünü içermektedir.

Güvenilirlik: Hizmet verenin söz verdiği hizmeti güvenilir ve doğru bir şekilde yerine getirme yeteneğidir.

Heveslilik: Hizmet işletmesinin müşterilerine yardım etme ve hızlı servis sağlama isteğidir.

Güven: Hizmet işletmesi çalışanlarının bilgi ve nezaketinin yanı sıra müşterilerinde güven uyandırma yetenekleridir.

Empati: Hizmet işletmesinin müşterilerine gösterdiği özen ve müşterilerine gösterdiği bireysel ilgidir.

Cronin ve Taylor (1992: 64) hizmet kaltesinin bir tutum olarak ölçülmesi gerektiğini belirtmektedirler. Hizmet kalitesinin ölçümünde performansı temel olarak geliştirdikleri SERPERF ölçeğinin SERVQUAL ölçeğine kıyasla daha etkili olduğunu ifade etmişler ve SERVPERF ölçeğinde; SERVQUAL ölçeğindeki 44 olan madde sayısını 22'ye indirmişlerdir.

2.4. Muhasebecinin Sorumlulukları

Muhasebe mesleği çerçevesinde yapılan işlemlerin önem derecesi yüksek sonuçlar doğurduğu söylenebilir. Devlet sisteminin işleyişi gelir ve gider dengesi bakımından toplum tarafından finanse edilmektedir. Dengenin gelir tarafının gerçekleşmesi büyük oranda vatandaşlardan toplanan vergiler sayesinde olmaktadır. Bu vergilerin hesaplanmasında muhasebe meslek mensupları üstlenmektedir. Bu da iyi işleyen bir devlet sistemi için muhasebe mesleğinin sorumluluğunun ne kadar önemli olduğunu göstermektedir (Sayım ve Usman, 2016: 109). Mesleğin muhasebecilere yüklendiği sorumluluk yanında kamu hukuku bakımından korunması ve özelliğine uygun olarak yetkilerle donatılması önemlidir. Meslek mensuplarına sorumluluklarına bağlı olarak yetkilerin de verilmesi gerekmektedir (Seviğ, 1991). Muhasebe mesleği ile uğraşan kişiler; devlete, topluma, mesleki kuruluşlara, müşterilerine ve kendilerine karşı sorumlulukları olan bir mesleğe sahiptirler. Bu tanıma göre muhasebe meslek mensubu mesleki faaliyetlerini icra ederken; kendine, mesleki kuruluşlara, topluma,

müşterilere ve devlete karşı sorumlulukları vardır (Civelek ve Durukan, 1997: 134-135):

Kendisine karşı: Düzenli olmak, mesleki alanlarda günün koşullarına uymak, mesleki bilgi bakımından sürekli ilerlemek, kanun ve mevzuata uyarak kamu yararı bakımından gerekli tavır ve davranışları sergilemek. Mesleğini icra ederken ahlâki yapısından ödün vermemek ve ahlâki yapısını zedeleyici her türlü ortam ve koşullardan kendisini imtina etmek (Türk, 2004: 45).

Mesleki kuruluşlara karşı: Diğer meslek kuruluşlarının muhasebe mesleğine bakış açısını olumlu hale getirmek ve muhasebeye olan saygınlığı arttırmak amacıyla mesleki standart ve yasalara uygun davranışlarda bulunmak (Sayım ve Usman, 2016: 110).

Topluma karşı: Toplumun güvenini ortadan kaldıracak toplumu yanıltıcı mali bilgiler vermekten kaçınmak ve toplumun çıkarları hususunda duyarlı olmaya çalışmak (Yanık ve Kaya, 2011: 298).

Müşterilere karşı: Müşteriye yani firma sahiplerine hizmet vermek, müşterinin çıkarlarını korumak, onlara faaliyetleri ile alakalı yol göstermek, firma sahiplerinden alınan özel bilgileri saklamada güvenilir olmak. Diğer taraftan da kamu için firmalar hakkında mali bilgileri olması gereken şekilde raporlamak (Arslanoğlu, 2016: 35).

Devlete karşı: Yasaların belirttiği doğruları yapmak, gerçekleri çarpıtmamak ve devletin çıkarlarını gözetmek (Türk, 2004: 45).

Muhasebe mesleğinin sunmuş olduğu hizmetin genişliği, hizmetin genel anlamda kamuyu ilgilendirmesi, kamuya verilmesi ve kamu yararının gözetilmesi, muhasebe mesleğinin bir kamu hizmeti olarak değerlendirilmesini gerekli kılmaktadır (Güneş ve Otlu, Fikret, 2003: 108). Bu bakımdan muhasebeci, işletme ile ilgili tüm çıkar gruplarının ihtiyacına uygun bilgiyi hazırlarken sosyal sorumluluk duygusu içinde hareket etmelidir (Alkan, 2011: 89). Çünkü muhasebe, faaliyetleri sonucunda hazırlanan bilgiler itibarıyla, toplumun her kesimini etkileyecek güce sahip olması,

muhasebecilerin sorumluluk duygusu ile hareket etmelerini zorunlu kılmaktadır (Akbulut, 1999: 125).

2.5. Muhasebecinin Görevleri

Firmalar şekil ve büyüklük bakımından çeşitlilik arz eder. Muhasebeci farklı çeşitlikte ve büyüklükte firmalara muhasebe hizmeti sunar. Dolayısıyla firmalara muhasebe hizmeti sunan muhasebecilerin görevleri bakımından bir takım farklılıklar olsa da görevleri büyük ölçüde aynıdır. Bu bakımdan firmaların çeşitlilik ve büyüklüklerine bakılmadan muhasebe mensubunun görevleri aşağıdaki başlıklarda açıklanmaktadır (Ertaş, 2002: 128):

2.5.1. Hesap İşleri

Muhasebeci, hesap işleri ile firmanın tüm işlemlerini miktar ve değer bakımından izler ve tespit eder. Elde edilen verileri firmanın denetimini yapabileceği tarzda tanzim eder. Firmalarda muhasebe meslek çalışanın hesap işleri açısından görevleri; bütçe ve istatistik, vergi muhasebesi ve maliyet muhasebesidir (Kotar, 2016: 102).

2.5.2. Mali Görevler

Ekonomik, sosyal ve mali sebeplerden firmaların yönetim ve denetiminin sağlandığı tek kalem hesap işleridir. Hesap işleri kanunlar tarafından hazırlanmış ve firmalara vergi mükellefiyeti ile birlikte sorumluluk verilmiştir. Muhasebe meslek elemanı hesap işlerini mevzuatın gerektirdiği gibi yürütmeli ve iktisadi yükümlükleri bu şekilde yerine getirmelidir (Seviğ, 1991: 2). Muhasebe meslek elemanının mâli görevleri aşağıda belirtildiği gibidir (Ulukol, 1972: 12):

- Vergi yasaları tarafından belirtilen sorumlulukları yerine getirmek,
- Muhasebe işlerini şekil ve usul açısından Vergi Usul Kanunu'na (VUK) ve Türk Ticaret Kanunu'na (TTK) uygun yürütmek,
- Vergi Usul Kanunu'nca firmaların ödemekle yükümlü olduğu vergileri doğru bir şekilde hesaplamak,

- Sosyal Sigortalar ve İş Kanunu'nda yasa gereği belirlenmiş olan sorumlulukları yerine getirmek,
- Vergi anlaşmazlıklarında firmayı temsil etme ve özel ya da kamu bankalarına verilmesi gereken bilançoların hazırlanması gibi belli başlı görevleri yerine getirmektir.

2.5.3. Yönetim Danışmanlığı

Yönetim danışmanlığı; firmalarda herhangi bir mesuliyeti bulunmayan, müşavirlik yetenekleri ve niteliklerine sahip, firma dışı bireyler tarafından karmaşık sistem anlayışına dayanan, firmaların var olan sorunlarını bulmaya çalışan ve tespit edilen sorunların çözümü için öneriler geliştiren, gerektiğinde uygulama desteğini kapsayan kişisel kabiliyetlere dayanan hizmetler olarak açıklanabilir. Muhasebe meslek erbabı; gerektiğinde farklı kurumlara, firmalara, müşterilere muhasebe alanında sınırlı kalmayıp yönetim danışmanlığı etkinliklerinde bulunabilir (Yükçü ve Tektüfekçi, 2001: 12). .

2.5.4. Sevk ve Yönetim Görevleri

Muhasebe meslek erbabının karar almaya yönelik yapılan işleri değerlendirmesini ve rapor olarak sunmasını içermektedir. Bu bakımdan muhasebe meslek erbabının sevk ve yönetim açısından görevleri aşağıda belirtildiği gibidir (Ertaş, 2002: 121):

- Firmaların etkinliklerinde sürekli kontrolü temin etmek,
- Belirli aralıklarla firma yönetimine firmanın satış miktarı, kâr oranı, borç durum ve alacak durum gibi konularda raporlar sunmak,
- Muhasebe yönetim sistemi ile alakalı konularda firmanın diğer bölümleri ile uyum sağlamak,
- Sendika, sanayi ve ticaret odaları ile mesleki teşkilatlar gibi kuruluşlara bilgiler sunmak,
- Muhasebe meslek erbabına ara eleman yetiştirilmesine katkıda bulunmaktır.

2.6. Muhasebecinin Çalışma Prensipleri

Muhasebe mesleği vasıflı çalışan gerektiren bir meslektir. Bu çerçevede diğer mesleklerde olması gerektiği gibi muhasebe mesleğinin kendi karakteristik çalışma prensipleri olmalıdır. Bu prensipler her ne kadar herkes tarafından bilinse de muhasebe meslek elemanı olarak işe yeni başlayanlar ya da meslekte var olanlar bu prensipleri iş yaşamında uygulamaya koyarsa meslekteki başarılarının artması kaçınılmazdır. Muhasebecilerin çalışma prensipleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Ulukol, 1972: 238):

2.6.1. Okuma

Muhasebe mesleği icra edilirken muhasebecinin muhasebe bilgisi dışında hukuk, ekonomi, maliye ve işletme gibi temel konularda bilgi sahibi olması gerekir. Bu nedenle bu konularda bilgi sahibi olmadan muhasebeci mesleğini tam olarak yerine getiremez. Muhasebe mesleğine yeni başlayan ya da meslekte var olan kişi muhasebe dışı temel bilgilere sahip olmazsa mesleğini yürütürken kendini sınırlandırmış olur. Bu bilgi eksikliği ile icra edilen muhasebe işlerinin çok ileri gitmesi beklenemez. Bu bakımdan bilgi eksikliği başarı ile ilerlemeyi engelleyeceği gibi psikolojik açıdan muhasebe mesleğinin karalanmasına neden olacaktır (Ertaş, 2002: 124).

Muhasebe meslek elemanlarının meslek yüksekokulu ya da dört yıllık eğitim veren fakültelerden aldıkları eğitim, meslek mensubunun mesleğini icra etmesi için kullanması gerekirken bu bilgileri tam anlamıyla kullanamamaktadırlar. Bu durumun birçok nedeni olmakla birlikte en önemlisi okuma eksikliğinin olmasıdır. Kısacası muhasebecinin mesleği ile ilgili gerekli bilgilere okumadan sahip olması imkânsızdır. Bu nedenle muhasebe meslek elemanı okumayı mesleğinin gerektirdiği bir yasal zorunluluk olarak görmelidir (Koçyiğit vd., 2016: 226).

2.6.2. Sosyal Sorumluluk

Sorumluluk, kişinin tutum ya da yetki kapsamına giren herhangi bir olayın sonuçlarını üzerine almasıdır. Toplumsal yaşam olarak nitelendirilebilecek birlikte yaşamın insanlara katmış olduğu sosyal sorumluluk adı verilen birtakım

sorumluluklar vardır. Sosyal sorumluluk her kişinin ya da teşkilatın toplum hakkında yapması gereken yükümlülükleri kendisinin ya da teşkilatın gayelerinin göz önünde bulundurulması gerektiğinin farkında olmasıdır (Özyürek, 2012: 115).

Sosyal sorumluluk konusunun bireysel ya da sosyal bakımdan ele alınması gerekir. Birey ilk önce kendine karşı sorumludur ve ferdi sorumluluğun bireyin kendi etrafını kapsamaya başladığı anda sosyal sorumluluk başlar. Bu kavramda muhasebe işlevini yerine getirme konusunda muhasebe meslek prensibinin en başında sosyal sorumluluk gelir (Kaygusuz vd., 2012: 9).

Çağımızda firmaların işlem hacimlerinin artmasıyla bu etkinlik ve sonuçları ile ilgilenen çıkar grupları da artmıştır. Muhasebe meslek erbabının artan çıkar gruplarını yanılığa uğratmayacak doğru bilgiler sunma yükümlülüğü bulunmaktadır. Bu durum muhasebenin ürettiği verilerin güvenilir olması ile sağlanır. Bu sebeple muhasebeci, firmanın parasal durumunu ve işlem sonuçlarını açıklarken belli birtakım ilke ve esasları göz önünde bulundurmalıdır (Demir, 2013: 217).

2.6.3. Düzenli Olma

Muhasebe mesleğinin uygulama aşamasında muhasebecinin düzensiz olması birçok hatayı ve yanlışlığı ortaya çıkarabilir. Düzensiz muhasebeci, mükellefe yanlış hesap yapması, yapılan hataların araştırıldığında bulunamaması ve kaybolan evraklar gibi birçok sorun ile karşılaşabilir. Bu durum, bilgi eksikliği ya da tecrübesizlikten kaynaklanabileceği gibi hepsinden önemlisi düzensizlikten meydana gelebilmektedir. Düzensiz bir firmanın muhasebe işlemlerini yürütmesine imkân yoktur. Bu nedenle muhasebecinin çalışma prensiplerinden en önemlilerinden biri de düzenli olmayı gerektirir (Çamkıran, 2014).

2.6.4. Haberleşme

Firmalarda muhasebeyi ilgilendiren faaliyetler dört aşamadan oluşur. İlk aşamada firma içinde meydana gelen işlemler belirlenir. Firmanın faaliyetleri çerçevesinde yapılan satış işlemlerinde müşteriye fatura kesilmesi, müşterinin ürün bedelini

ödediğine dair tahsilât makbuzunun hazırlanması ve ürünün müşteriye teslim edilmesi amacıyla depodan malzeme çıkış fişinin hazırlanması vb. işler buna örnek verilebilir. İkinci aşamada, ilk aşamada gerçekleşen işlemlerin muhasebe bürosu tarafından kayıt altına alınması, muhasebe esas ve usullerine göre tasnif işlemleri yapılır. Buna gerekli defterlere kayıt, muhasebe tutanaklarının hazırlanması ve gerekli bilançoların hazırlanması örnek olarak verilebilir. Üçüncü aşamada, ikinci aşamada gelişen olayların doğruluk ve güvenilirlik bakımından en son denetimi yapılır. Dördüncü aşamada ise saptanan, kayıtlanan ve denetlenen veriler bilgi üretmek amacıyla kullanılır. Örneğin vergilerin hesaplanabilmesi için beyannamelerin verilmesi gibi (Ertaş, 2002: 129).

Bu şekilde gerçekleşen faaliyetler firmadaki farklı bölümler ile muhasebe biriminin arasındaki bağlantının uyum içerisinde çalışmasıyla gerçekleşir. Herhangi bir bölümde meydana gelebilecek bir sorun muhasebe biriminin hatalı sonuçlar doğuracak bilgiler elde etmesine neden olacaktır. Bu da hem firma sahibinin hem de devletin zarara uğramasına neden olacaktır (Yıldız, 2010: 158).

2.6.5. Meslek Ahlâkı

Muhasebe meslek erbabı tarafından işlerin yürütülmesi esnasında veya meslek ile alakası olmayan bir faaliyet yürütüldüğü durumda yasa ve mevzuata uygun işlemlerin yapılması, toplumun var olan değerleri göz önünde bulundurularak doğru veriler üretilmesi ve müşteriler, meslek kuruluşları ile toplum arasındaki ilişkilerin belli bir çerçevede yürütülmesidir (Kutlu, 2008: 104). Başka bir ifadeyle ahlâk; toplum içinde var olan kişilerin benimsedikleri, tabi oldukları davranış şekil ve kaideleri, belli bir topluluğun belli bir devrinde bireysel ve toplumsal davranış kaidelerini saptayan bilim, kaliteli nitelikler ve iyi huylar şeklinde de açıklanabilir. Muhasebe mesleğini icra eden muhasebeci ait olduğu toplum ve bağlı olduğu meslek kuruluşları tarafından önceden belirlenmiş olan davranış şekillerine uygun bir biçimde hareket etmelidir (Azap, 2012: 55).

Muhasebe mesleği, geniş kitlelere hitap etmekte ve onlara hizmet vermektedir. Muhasebenin temel görevlerinden biri de bilgiyi ilgili çıkar gruplarına iletmeğidir. Bu

bakımdan muhasebenin iletteği bilginin doğru, gúvenilir ve tarafsız olması gerekmektedir. Çünkü uhasebecinin iletteği bilgiden birçok çıkar grubu (yatırımcılar, devlet, işletme sahipleri vb.) yarar sağlamaktadır. Bundan dolayı muhasebe meslek mensuplarının meslek ahlâk değerlerine uymaları son derece önemlidir. Meslek ahlâk değerlerine uygun olmayan davranışların sergilenmesi ise toplumun birçok kesimini olumsuz yónde etkilemektedir (Gókgöz, 2012: 326).

Muhasebe meslek erbabının meslek ahlâk değerlerine uyumu, úrettiđi bilginin doğru, tarafsız ve gúvenilir olmasını sağlayacaktır. Meslek mensubunun ahlakî yada ahlakî olmayan davranışları; bir firmanın kâr durumunu olduğundan farklı göstermek, ódenmesi gereken vergi yükünü değiştirmek, çıkar gruplarının kullanacağı bilgiyi etkilemektedir (Ózkaya, 2008: 34). Devletin en önemli gelir kaynaklarının başında olan vergiler, muhasebe meslek erbapları tarafından hesaplanmaktadır. Ayrıca meslek mensuplarının hazırlamış oldukları finansal bilgiler sonucu işletmeler başta finansal kararlar olmak úzere işletmeleri ile alakalı birçok karar almaktadır. Bu da muhasebe meslek mensuplarının karar vermelerinde ve davranışlarında ahlâk kurallara uygun olması gerektiğini göstermektedir (Kutlu, 2008: 145). Muhasebe meslek ahlâk kurallarından uzaklaşmak istenmeyen nedenler olarak karşımıza çıkabilmektedir (Gókgöz, 2012: 318).

2.6.6. İşverenle İlişkiler

Muhasebe mesleği firma sahipleri yani işveren ile devlet arasında kóprü görevindedir. Firmaların finansal durumunu yaptđı iş gereği en iyi bilen muhasebecidir. Muhasebeci firmanın vergilerini hesaplayan ilk basamaktır ve bu açıdan firma sahibi tarafından muhasebeciye bir baskı olabilir. Diğer taraftan muhasebecinin hem devlete hem de topluma olan sorumluluklardan dolayı manevi ve cezai bir baskı olabilir. Muhasebeci, firma hakkında her şeyi óđrenir. Ancak óđrendiđi sırları saklamakla mükelleftir. Muhasebecinin firma sahipleri ile arasında bulunan iş sözleşmesi kapsamında sahip olduğu maddi haklar bazen iyi ayarlanmadığından bir takım sorunlar ortaya çıkabilir. Órneđin; muhasebeci var olan

gerçekleri gizleyebilir veya değiştirebilir ya da çıkar gruplarını hatalı yollara yönlendirebilir (Azap, 2012: 58).

Muhasebeci, firma sahiplerine vergi başta olmak üzere tüm konularda gerçek bilgiler vermelidir. Doğabilecek cezai sorumlulukları ve bu doğrultuda en kötü sonuçları açıkça beyan etmelidir. Bu durum firma sahibinin ve muhasebecinin yararınadır. Böylelikle firma sahipleri muhasebeciler üzerinde baskı kurmayarak tüm işlerin şeffaf bir ortamda yapılmasına katkı sağlayacak ve muhasebecinin görevlerini yerine getirmesine destek olacaktır (Başar, 2005: 61).

2.6.7. Görevlerinden Sapmama

Çağdaş firmalarda çalışan elemanların görev ve yetki dağılımı daha önceden belirlenmiştir. Bu bakımdan muhasebe meslek elemanı firmalarda sorumluluk üstlenirken görev ve yetkilerini meslek sınırları içinde belirlemeli ve bu şekilde sorumluluk almalıdır (Demir, 2013: 217). Meslek elemanı bu sınırları genişletmemeli ya da genişletilmesine müsaade etmemelidir. Meslek mensubu mevzuat gereği üzerine düşeni yapmalıdır. Meslek erbabı firmalara müşavirlik hizmetinden sorumludur. Muhasebeci görev aldığı firmada ne işverenin yardımcısı ne de yönetici asistanı pozisyonundadır ve para ile alakalı herhangi bir sorumluluk almamalıdır. Kısacası muhasebe meslek elemanı firma sahibinin ne işçisidir ne de veznedarıdır (Ertaş, 2002: 130).

Muhasebe meslek mensupları, mükelleflerini, yapılan işin ve verilen hizmetin kalitesiyle, doğruluk, güvenilirlik gibi muhasebenin temelinde yer alan değerlerle, işletme faaliyetlerini stratejik düzeyde anlayarak, sorun çözerek, işletme süreçlerini kavrayarak, ileri bilgi teknolojilerini kullanarak, iyi konuşarak, doğrudan ve sağlam iletişim kurarak, profesyonel bir anlayış sorumluluğu içerisinde, gizliliğe önem vererek, objektif davranarak, mesleki bilgi, beceri, deneyimi ve etik nitelikleri ile müşterilerini memnun etmeli ve bunları yaparken görev alanları dışına çıkmamalıdır (Alkan, 2011: 92).

2.7. Muhasebecinin Nitelikleri

Yeryüzünde var olan tüm mesleklerin kendine ait birtakım kuralları vardır. Herhangi bir mesleğe sahip olmak isteyen kişi, kişisel ve teknik açıdan belli bir takım kriterleri bünyesinde bulundurmalıdır. Mesleğe sahip olmak isteyen kişinin; görgü, bilgi ve var olan kabiliyetleri hem kendisinin gelişimine hem de sahip olmak istediği mesleğin ilerlemesine katkı sağlamalıdır. Muhasebe mesleğini icra eden meslek elemanlarında bulunması gereken nitelikler aşağıdaki şekildedir (Başar, 2005: 61):

2.7.1. Kişisel Yetenek

Kişisel yetenek, farklı özellikler taşıyan kişilerin buldukları grup içerisinde birlikte verimli olarak çalışmalarınıdır. Kişileri etkileme, iş arkadaşlarını motive etme ve onları geliştirme kişisel yetenek arasında sayılan özelliklerdir. Bunların dışında kişisel yetenek var olan problemleri çözme, ortaya çıkan kriz durumlarının üstesinden gelme, işlerin uyum içinde ilerlemesini sağlama, kültürel açıdan farklı geçmişe sahip bireylerle çalışabilme, anlaşmaya varma ve onları yönlendirme gibi çeşitli kabiliyetlere sahip olmak muhasebe meslek elemanının bünyesinde bulundurması gereken niteliklerdendir (Özyürek, 2012: 143).

Muhasebe meslek mensubunda olması gereken temel kişisel özellikler aşağıdaki gibidir (Alkan, 2011: 84):

- Zihinsel yetenek ve olgunluk,
- Analitik yetenek,
- Kavramsal anlama,
- İletişim yeteneği,
- Tarafsız olabilme.

Başka bir ifadeyle kişisel nitelikler; muhasebe meslek mensubunun iletişim kurabilme yeteneği, kültürel ve entelektüel bakımından farklı insanlarla etkileşim içinde olabilme yeteneği, mesleki olaylarda kabul edilebilir çözümleri ve anlaşmaları

sunabilme yeteneği, görüşlerini karşı tarafa sunabilme, tartışabilme ve savunma yeteneği gibi durumları ifade etmektedir (Köse ve Yılmaz, 2003).

2.7.1.1. Entelektüel Yetenek

Entelektüel yetenek, muhasebe meslek mensubun bünyesinde bulundurması gereken beceriler arasında yer almaktadır. Aniden ortaya çıkan problemlere çözüm geliştirme, problemleri teşhis etme ve mümkünse bu problemleri önceden tespit etme, herkes tarafından kabul gören çözüm yolları geliştirme, belli bir olaya hakim güçleri anlayabilmedir (Başar, 2005: 64). Bu gücün etkisini önceden kestirebilme, etik konusunda kendi değerlerine sahip çıkma ve bunlardan ödün vermeme, aniden gelebilecek isteklere yanıt verebilme, kaynak bakımından kısıtlayıcı bir durum söz konusu ise önceliği belirleyebilme vb. durumlar muhasebe meslek elemanında bulunması gereken entelektüel yetenekler arasında yer alır (Özyürek, 2012: 143). Bu bakımdan bir muhasebe meslek elemanında bulunması gereken entelektüel yetenekler şu şekilde sıralanabilir (IFAC, 1995: 16):

- İnceleme, tümden gelim, tüme varım, araştırma ve analiz kabiliyeti,
- Sorunları bulma ve çözüme kavuşturma kabiliyeti,
- Elde olan kıt kaynakların tanımlanması ve bu hususta tahsisini kontrol etme kabiliyeti,
- Birleştirme ve değiştirme kabiliyeti,
- Sorunların çözümünde muhasebe eğitiminden almış olduğu bilgileri kullanabilme kabiliyeti.

2.7.1.2. İletişim Yeteneği

İletişim yeteneği; görüşlerin formal ve informal bakımdan yazılı ya da sözlü biçimde sunumunu, tartışma ve savunma kabiliyetini, verimli dinlemeyi ve verilerin ana kaynaktan elde edilip düzenlenmesini içerir. Aynı zamanda başka dillerde etkili iletişim sağlama, takım halinde bir arada çalışma ve teknolojik iletişim kaynaklarını kullanmada iletişim yetenekleri arasında gösterilebilir. Bu durum muhasebe meslek mensubunun çeşitli yaş gruplarında ve değişik evrelerde öğrenme psikolojilerini

anlama, dinleme ve cesaretlendirme şekliyle yol göstermesini de gerektirmektedir. Bu durum aynı zamanda muhasebe meslek mensubunun yeni düşüncelere, yeni teknolojilere her zaman açık olmasını, bunlara değişim sürecinde kolaylıkla uyum göstermesi gereğini de göz önüne serer (Başar, 2005: 62).

Muhasebe meslek mensubu, mesleğini icra ederken birçok kişiyle doğrudan iletişim kurmak zorundadır. Bu yüzden meslek mensubunun farklı bireyleri anlayabilmesi, farklı bireylerle aynı ortamda çalışabilmesi, firma işlemleri ile alakalı karar almaya yardımcı olacak çözüm önerilerini sunması, muhasebe meslek mensubunun iletişim kabiliyetini ortaya koyar (Yıldız, 2010: 158). Muhasebe meslek mensubunda olması beklenen iletişim yetenekleri (IFAC, 1995: 17);

- Farklı gruplarla aynı ortamda çalışabilme, onlara yol gösterebilme, onlara rol model olabilme, iş dağılımını yapabilme ve meslek arkadaşlarını motive edebilme yeteneği,
- Kültürel ve entelektüel bakımdan farklı bireylerin birbirlerini etkileme yeteneği,
- Mesleğin zorunlu kıldığı bazı durumlarda herkes tarafından kabul edilebilir çözümler sunma yeteneği şeklinde sıralanabilir.

2.7.1.3. Haberleşme Yeteneği

Haberleşme yeteneği, muhasebe meslek mensubunun veri almasını ve göndermesini dolayısıyla muhasebecinin sağlam ve etkin kararlar almasını sağlar (Ertaş, 2002: 132). Bir muhasebe meslek elemanında bulunması gereken haberleşme yetenekleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir (IFAC, 1995: 18):

- Yazılı ya da sözlü araçlarla, resmi ya da resmi olmayan ifadeleri etkili olarak sunabilme, raporlayabilme, hazırlayabilme ve bir arada organize edebilme yeteneği,
- Kişi ya da elektronik kaynaklardan eline geçen verileri kullanabilme, raporlayabilme, hazırlayabilme ve bir arada organize edebilme yeteneği.

2.7.2. Mesleki Bilgi

Muhasebe meslek erbabında olması gereken ikinci temel nitelik, mesleki açıdan muhasebe mensubu kişinin teknik bilgi sahibi olmasıdır. Bilgi ve düşünce birikimi şeklinde tanımlanan teknik kabiliyet tecrübesi mesleki bilgiyi kapsar. Bilginin sürekli yenilenmesi ve değişime uğraması bilginin değerini artırmakta ve bilgiyi geçerli kılmaktadır (Arsoy vd., 2014: 122).

Mesleki bilgi, meslek mensubunun mesleğini icra ederken dikkatli ve özenli bir şekilde ifa etmesi gerektiği belirtilir. Bunun içinde mesleğin gerektirdiği bilgi ve beceriye sahip olmasının yanında mesleği ile alakalı gelişmelerden uzak kalmaması, mesleğin kapsamı ve niteliği konusunda bilgi sahibi olmasının gerektiği üzerinde durulur (Akbulut, 1999: 133).

Muhasebe meslek erbabının muhasebe eğitimi veren dört yıllık fakültelerden mezun olması bu işin başlangıcı sayılmaktadır. Mesleki seviye arttıkça alınan eğitimin düzeyini de yükseltmek gerekir. Bunun için fakülte eğitiminden sonra yüksek lisans programları ile kendini geliştirmek ve tecrübeyle birleştirmek, meslekte teknik açıdan ilerlemeyi sağlayacaktır (Marşap, 1996: 123). Muhasebe meslek elemanlarının sahip olması gereken bilgi dört başlık altında incelenebilir. Bunlar; genel bilgi, işletme bilgisi, bilgi teknolojisi ve muhasebe bilgisidir (IFAC, 1995: 14).

2.7.2.1. Genel Bilgi

Muhasebe mesleğine yeni başlayacak meslek elemanının matematik, ekonomi, istatistik ve psikoloji gibi temel konularda bilgi sahibi olması gerekmektedir. Aynı zamanda meslek elemanı tarihte yaşanmış vakaların fikir ve seyirlerini, çağımızda var olan farklı kültür gruplarını bilmesi, kişisel ve sosyal kıymetlerin farkında olması, günümüzün iktisadi, sosyal, siyasal konuları hakkında değerlendirmeler yapacak kadar genel bilgi seviyesine sahip olması gerekir (Başar, 2005: 63).

Etkin olarak düşünen, önemli analizler yapabilen ve kaliteli bir alt yapıya sahip olan meslek mensubu iyi bir eğitim temeline sahip olmalıdır. Bu temel sayesinde sosyal çevrede doğru kararlar alabilecek ve geniş kitleleri etkileyebilecektir. Tüm bunlar da

muhasebe mensubunun profesyonel olarak ilerlemesine olumlu katkılar sağlayacaktır (Ertaş, 2002: 133).

2.7.2.2. İşletme Bilgisi

İşletme bilgisi muhasebe meslek erbabının içinde çalıştığı alanı kapsar. Firmaların nasıl kurulduğu, mali bakımdan nasıl idare edildiği ve içinde bulunan koşullar meslek mensubunun bilmesi gereken konulardır (Başar, 2005: 66).

Muhasebe meslek erbabı hizmet verdikleri firmaların faaliyetlerini ve bu faaliyetlerin hangi ekonomik çevrelere sunulduğu konusunda bilgi sahibi olmalıdır. Muhasebe meslek erbabı muhasebe mesleğini yakından ilgilendiren yasal mevzuatları takip etmelidir. Gerekirse bu mevzuat değişiklikleri için düzenlenen seminer ve konferanslara katılmalı ve sürekli yayımları takip etmelidir. Temel finansal araçlar ile hem ulusal hem de uluslararası sermaye pazarında bulunan firmaların çalışma yöntemlerini anlayacak bilgi seviyesine sahip olması gerekir. Ayrıca firmalardaki yenilenmeyi yönlendirmeyi ve yönlendirme sistemleri hakkında bilgi sahibi olmalı, muhasebe bilgi teknolojisinin firma ve muhasebe sistem uygulamalarındaki var olan durumu ile gelecekteki rolünü bilmelidir (Özyürek, 2012: 144).

2.7.2.3. Bilgi Teknolojisi

19. yüzyılın sonu ve 20. yüzyılın başından itibaren sürekli gelişen teknoloji, iş hayatında makine ve elektronik cihazların kullanımının artması, yeni bilgilerin oluşturulmasına katkı sağlamıştır. Özellikle rekabet avantajı yakalamanın son derece önemli olmaya başladığı günümüzde firmaların muhasebe konusunda en düşük maliyetle en yüksek kâr kazanma amacı, verilerin toplanması, raporlanması, kontrolü ve sonradan ortaya çıkacak her türlü problemin çözümü gibi konular muhasebe bilgi teknolojisinin gerekliliği ortaya çıkarmıştır (Kaya, 2018: 116). En genel tanımıyla muhasebe bilgi teknolojisi, muhasebecilerin çıkar gruplarına gerekli bilgiyi sunarken verilerin toplaması, kayıt altına alınması, özetlemesi, analiz edilmesi gibi karmaşık işlemleri çağımızın teknolojik araçların desteği ile hata yapmadan iletebilmesidir (Kaderli ve Köroğlu, 2014: 24).

Muhasebe mesleği değişen ve gelişen teknolojileri kendi bünyesine entegre etmelidir. Muhasebe meslek mensubu muhasebeyi ilgilendiren işlerde teknolojik araç ve gereçleri kullanmak zorundadır. Çünkü muhasebede geçmişe bağlı kalınarak faaliyetlerin sürdürülmesi imkânsızdır. Daha önceleri muhasebe kayıt işlemleri hesap defterlerine yazılırken gelişen teknoloji ile artık defterler yerine bilgisayarlar yardımıyla kayıt altına alınmaktadır (Özyürek, 2012: 145).

2.7.2.4. Muhasebe Bilgisi

Muhasebecinin günümüzde bilgileri toplayan, yorumlayan, önemli konulara dikkat çeken ve firma yöneticileri için önemli bilgileri belirleyip ortaya çıkmasını sağlayacak özelliklerle donatılmış, bilgi ve iletişim teknolojisini iyi kullanabilecek şekilde eğitilmesi gerekmektedir (Sürmeli, 2004: 116).

Muhasebe mesleğine yeni başlayacak aday, karar alıcıların bilgi ihtiyaçlarını kavrayarak muhasebe bilgisinin bu ihtiyaçları gidermedeki rolünü de kapsayacak bir biçimde finansal raporlamanın içeriği, yapısı, kavramı ve anlamı hakkında bilgi sahibi olmalıdır. Aynı zamanda muhasebe işlerine etki eden siyasal konular, çevresel unsurlar ve mevzuat düzenlemeleri, meslek erbabının ahlâk ve sorumlulukları, firmaların mâli verilerinin toplanması, ayrıştırılması, özetlenmesi, onaylanması ve analiz süreci, finans muhasebesi, maliyet muhasebesi, denetim, kâr amacı gütmeyen kuruluşların finansal bilgilerinin doğruluğunu onaylayacak kontrol süreçleri, sistemleri ve kavramları hakkında derinlemesine bilgi sahibi olmalıdır (Başar, 2005: 63-64).

2.7.3. Meslek Bilinci ve Profesyonel Değerler

Muhasebe meslek elemanında bulunması gereken en önemli nitelik belki de ahlâki standart ve profesyonel değerlerdir. Muhasebe meslek mensubu, kamunun isteklerini mesleğinin gerektirdiği gibi sunduğu sürece mesleğin ekonomideki değeri anlam kazanır. Tam tersi olduğu zaman muhasebe mesleği toplumsal görevini yerine getiremez ve toplum nazarında önemi azalabilir (Akdoğan ve Aydın 1987: 118). Bu

bakımdan muhasebe meslek mensubundan beklenen profesyonel değerler aşağıdaki şekilde sıralanabilir (IFAC, 1995: 20):

- Mesleğini var olan mesleki standartlara göre bağımsız, doğru ve tarafsız icra etmesi.
- Sosyal yükümlülüklerle karşı hassas olması ve kamunun çıkarlarını göz ardı etmemesi.
- Sürekli yenilenme çabasında olması.

2.8. Muhasebecinin Ahlâki Nitelikleri

Muhasebe meslek erbabının sunmuş oldukları hizmete özgü özellikleri taşıması gerekir. Mâli açıdan yaşanan hızlı gelişme ve yenilikler muhasebenin de sürekli bir değişim ve gelişim göstermesini gerektirir. Muhasebe meslek erbabı teorik verileri kullanmaya başladığında bazı problemler ile karşılaşır. Bu problemleri ortadan kaldırmak için bazen meslek kanunları ve mevzuat yetersiz kalabilir. Muhasebecilik mesleğinin onuruna yaraşacak bir şekilde faaliyetlerini gerçekleştirmek için doğru ve yanlışın ayırımını yapabilecek kabiliyete sahip olmaları gerekir. Bu kabiliyete sahip olmak için iyi bir mesleki eğitim ve tecrübe gerekir. Aynı zamanda toplumun var olan değerlerini de yakından takip etmek zorundadırlar (Sözbilir, 2000: 86).

Etik, bir kişinin diğer kişiden beklediği ahlâk değerlerini kapsayan toplumsal davranış biçimidir. Kişi gerek kendine gerekse karşı taraftaki kişilere belirlenen ahlâki değerler ile nasıl bir davranış içinde olacağını belirler. Bundan dolayı bireysel ahlâk değerlerine sahip olan ve bu ilkeler yardımıyla hareket eden kişi, meslek elemanı olduğu zaman mesleki etik kavramına kolaylıkla uyum gösterecektir (Çukacı, 2006: 92).

Muhasebecinin mesleğini icra ederken yapacağı etik dışı bir işlemin tesiri toplumun tamamını yakından ilgilendirir. Örneğin; muhasebe meslek mensubunun finansal tablolarda gerçek olmayan bilgileri kullanması ve olduğundan farklı göstererek vergi kaçırma durumu bütün toplumu etkileyecektir (Kutlu, 2008: 148).

Muhasebe meslek mensupları mesleklerini uygularken gerçekleşen işlemlere hem müşteriler hem de devlet açısından bakarlar. Bu yüzden, meslek mensubu müşterinin yanında topluma, kamuya ve ilgili kurumlara karşı yükümlülük taşır. Yapılan çalışmalar muhasebe meslek mensupları için etik konusunun önemli olduğunu ve bu konuda sürekli eğitimin gerekli olduğunu göstermektedir. Araştırmalara göre meslek elemanlarının etik dışı davranmalarına neden olan ilk faktör mükelleflerdir (Bilen ve Yılmaz, 2014: 60).

Muhasebe mesleği hizmet verdiği alan itibariyle mesleki etik ilkelerini uygulaması gereken bir meslektir. Bu hassasiyeti taşıyan gerek ulusal gerekse uluslararası muhasebe meslek kurumları, muhasebe mesleğiyle alakalı etik davranış kaidelerini hazırlamaya ve bunları uluslararası seviyede belli standartlara bağlayarak tüm dünyada yaygınlaştırmaya çalışmaktadırlar (Kutlu, 2008: 123).

Amerika Birleşik Devleti'nde muhasebe mesleği ile alakalı faaliyet gösteren Amerikan Bağımsız Kamu Muhasebecileri (AICPA) 1966 yılında "Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlâkı Standartları'nı yayımlamıştır. Bu standartlar muhasebe meslek mensubunun nasıl davranması gerektiğini, prensipler ile muhasebe meslek ahlâkına ters düşen davranışları açıklamaktadır. Muhasebe meslek alanında uğraş veren tüm bireylerin buna uyması zorunlu kılınmıştır (Bilen ve Yılmaz, 2014: 62).

Mesleki Davranış Yasası'nda yer alan ilke ve kurallar aşağıdaki şekilde açıklanmıştır (Çukacı, 2006: 100-101):

AICPA Mesleki Davranış Yasası İlkeleri;

- **Sorumluluklar:** Bağımsız şekilde hizmet veren muhasebe meslek mensupları, adına iş yaptıkları firma ya da kişiye, meslektaşlarına ve topluma karşı eşit mesafeli olmak gerektiğinin farkında olmak koşuluyla faaliyetlerini hiçbir kesimin lehine ya da aleyhine bozmamalıdır (Demir, 2015: 343).
- **Kamu çıkarı:** Muhasebe meslek elemanı mesleğini icra ederken gerçekleşen faaliyetler sonucunda kamunun yararını gözeterek ülke ekonomisinin

aleyhinde ortaya çıkabilecek durumları engellemek zorundadır (Bilen ve Yılmaz, 2014: 62).

- **Dürüstlük:** Muhasebe meslek mensubu sorumlu olduğu kesimlerin haklarının değiştirilemeyeceği fikrinin sorumlu olunan kesimlere iletilerek onların gözünde güven kazanmalıdır (Karaman, 2015: 37).
- **Tarafsızlık ve bağımsızlık:** Muhasebe meslek mensubu hangi taraf adına belli bir ücret karşılığında muhasebe hizmeti veriyor olsa da meslek elemanlarının verilen hizmet sürecinde bağımsız olduğunu düşünerek tarafsız olarak işlemleri sürdürmelidir (Koçberber, 2008: 71)
- **Özenli çalışma:** Muhasebe meslek mensubu sorumluluk bilinciyle yapılan işlemlerde, kesimlerden bir tarafı mağdur etmeyecek biçimde, gerekli mesleki ve teknik bilgiye sahip olarak meslek ahlâkının vermiş olduğu düşünce dâhilinde hareket etmelidir (Bilen ve Yılmaz, 2014: 62).
- **Sunulan hizmetin kapsamı ve niteliği:** Muhasebe meslek mensuplarının yapacakları hizmetlerin kanunda belirtilen yasal çerçevede olanları tercih ederken hizmetin nitelik ve kapsamını belirlemede meslek ahlâkını göz ardı etmemesidir (Çukacı, 2006: 100).

AICPA Mesleki Davranış Yasası Kuralları;

- **Bağımsızlık:** Muhasebe meslek mensubu muhasebe hizmeti sunarken yaptığı işin belirli bir kesim için ya da devlet için yapıldığı fikri ile hareket etmelidir (Demir, 2015: 344).
- **Dürüstlük ve tarafsızlık:** Muhasebe meslek mensubu muhasebe hizmeti sunarken çıkar çatışmalarına girmeksizin firmaların iktisadi yapısının olduğu gibi gösterilmesi için herhangi bir tarafın etkisi altında kalmamalıdır (Akın ve Özdaşlı, 2014: 64).
- **Genel standartlara uyum:** Muhasebe meslek mensubu muhasebe hizmeti sunarken mevcut yasalar çerçevesinde mesleki yeterliliğe ulaşmış, gerekli mesleki özeni sergileyerek belirli bir plan içinde çalışmalıdır (Koçberber, 2008: 78)

- **Standartlara uyum:** Muhasebe meslek mensubu muhasebe hizmetini sürdürme esnasında meslek kuruluşları tarafından kabul edilen standartlara uygun davranmalıdır (Çukacı, 2011: 101).
- **Muhasebe ilkeleri ve uyum:** Muhasebe meslek mensubu muhasebe hizmetini icra ederken genel kabul görmüş muhasebe kavram ve ilkelerine uygun hareket etmelidir (Güney ve Biçer, 2016: 790).
- **Müşteri bilgilerinin gizliliği:** Muhasebe hizmeti kimin adına yapılıyorsa firma işlemlerinin sonucunda ortaya çıkan ekonomik veriler ya da muhasebe verileri firma dışında bulunan kişilere açıklanmayarak sır olarak saklanmalıdır (Sakarya ve Kara, 2010: 61).
- **Şartlı ücret:** Muhasebe hizmetinin kapsamının belirlenmesinden sonra hizmet karşılığında alınacak ücret belirlenmelidir (Bilen ve Yılmaz, 2014: 63).
- **Meslek onuru ile bağdaşmayan ücret:** Muhasebe meslek mensuplarının sorumlu oldukları kesimlerden birisi olan meslektaşlarının saygınlıkları, meslek mensubunun kendi saygınlığı ve mesleğin gelecekteki onuru ile bağdaşmayan bütün hareket ve davranışlardan uzak durmasıdır (Güney ve Biçer, 2016: 791).
- **Reklam yapma yasağı:** Gerçeklerle alakası olmayan ya da çok abartılı bilgiler verilerek veya bir tür baskı yöntemi kullanarak müşteri temin edilmemelidir (Demir, 2015: 344).
- **Komisyon ve danışma ücretleri:** Muhasebe meslek mensubu mesleği dışındaki herhangi bir ürünün ya da bir hizmetin temin edilmesi için aracılık yapmamalı ve bu iş karşılığında ücret almamalıdır (Çukacı, 2011: 101)
- **Meslek unvanı ve mesleğin icra biçimi:** Muhasebe meslek mensubunun var olan yasaların tanıdığı olduğu yetkilerin kullanılabilmesi için verilen meslek unvanı dışında herhangi bir unvanı kullanmamasıdır (Koçberber, 2008: 79)

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİR MÜKELLEFLERİNİN KALİTE ALGISI: KARS İLİNDE BİR UYGULAMA

Muhasebe meslek mensuplarının sunmuş oldukları muhasebe hizmeti ile mükellef memnuniyeti arasındaki ilişkiye yönelik yapılan çalışmalarda genellikle SERVQUAL ölçeği kullanılmıştır. Bu şekilde katılımcıların hem beklentileri hem de algıları ölçülmeye çalışılmıştır. Literatürde hizmet sektöründe faaliyet gösteren diğer meslek mensuplarının (sağlık, ulaştırma vb.) hizmet kalitesini SERVPERF yöntemiyle ölçen çalışmalar vardır. Çalışmamızda buna istinaden mükelleflerin muhasebe meslek mensuplarından almış oldukları hizmete ilişkin kalite algılarının SERVPERF yöntemiyle ortaya çıkarılması amaçlanmıştır.

3.1. Araştırmanın Konusu

Araştırmanın konusu; mükelleflerin hizmet aldıkları SMMM'lere ilişkin hizmet kalitesi algılarını ortaya koymaktır. Muhasebe meslek mensuplarının vermiş olduğu hizmetin kalitesini ve müşterilerinin aldıkları bu hizmetlere ilişkin memnuniyetini belirlemek için literatürde yapılmış birçok çalışma vardır. Bu çalışmalarda genellikle SERVQUAL ölçeği kullanılmıştır. Çalışmamızda ise hizmet kalitesinin ölçümünde temel olarak performansın ele alındığı SERVPERF ölçeği yardımı ile Kars ili merkezinde faaliyet gösteren mükellefler üzerinde bir araştırma gerçekleştirilmiştir.

Çalışmanın bu bölümünde, muhasebe ve müşavirlik hizmeti alan mükelleflerin kalite algısını tespit etmek amacıyla yapılan bu araştırmanın amacı, araştırmanın kapsamı ve sınırları, araştırmada kullanılan ölçekler, araştırmaya ilişkin hipotezler, araştırmada kullanılan yöntem ve araştırma sonucunda ulaşılan bulguların analiz edilip değerlendirilmesi gibi konular bulunmaktadır.

3.1.1. Literatür Araştırması

Armstrong ve Smith (1996), müşterilerin muhasebe firmalarını seçmelerinde etkili olan faktörleri ve hizmet kalitesi algılarını ölçmek üzere yaptıkları araştırma sonucunda muhasebe firmalarının verdikleri hizmetlere ilişkin müşteriler açısından soyut ve dış faktörlerin fiziksel unsurlara göre daha etkili olduğunu bulmuşlardır.

Keng ve Liu (1998), Singapur'daki profesyonel muhasebe firmalarının hizmet kalitesini ortaya çıkarmaya yönelik yaptıkları çalışmalarında müşteri beklentilerinin genellikle yüksek olduğunu ve firma performanslarının müşteri beklentisinin seviyesinde olmadığını belirlemişlerdir. Firmaların özellikle heveslilik, güvenilirlik ve güveni temel alan hizmetler sunması gerektiğini tespit etmişlerdir.

Saxby ve diğerleri (2004), muhasebe firmalarının hizmet kalitesi ile müşterilerinin memnuniyeti ve firma/müşteri çatışması arasındaki ilişkiyi ortaya çıkarmak üzere 154 müşteri üzerinde bir araştırma gerçekleştirmişlerdir. Araştırma sonucunda hizmet kalitesinin ve müşterilerin memnuniyeti ile firma/müşteri çatışması arasında negatif ilişki tespit etmişlerdir.

İsmail ve diğerlerinin (2006), Malezya'daki denetim firmaları ile ilgili olarak hizmet kalitesini, müşteri memnuniyetini ve bağlılığını araştırdıkları çalışmalarında fiziksel unsurların hizmet kalitesinde müşteri memnuniyetini en çok etkileyen boyut olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Müşterilerin diğer dört boyuttan memnun olmadıklarını ve en memnun olunmayan boyutun da empati olduğunu belirlemişlerdir. Ayrıca güvenilirlik ve müşteri bağlılığı ilişkisinde müşteri memnuniyetinin kısmi aracılık etkisinin varlığı da bulunan bir diğer sonuçtur.

Yayla ve Cengiz (2006), yaptıkları çalışmalarında muhasebe bürolarının hizmet kalitesini ve müşterilerinin memnuniyet düzeylerini araştırmak üzere Trabzon'da bir uygulama gerçekleştirmişlerdir. Bunun sonucunda güvenin hizmet kalitesini algılamada en etkili alt boyut olduğu sonrasında ise sırasıyla fiziki unsurların, hevesliliğin, güvenilirliğin ve empatinin etkisi belirlenmiştir.

Ağa ve Şafaklı (2007), Kuzey Kıbrıs'taki profesyonel muhasebe firmalarının hizmet kalitesini ve müşterilerinin bu hizmetten duydukları memnuniyeti araştırdıkları çalışmalarında hizmet kalitesi alt boyutlarından sadece empatinin müşteri memnuniyetini etkilediğini ortaya çıkarmışlardır. Ayrıca araştırmaları ile hizmet kalitesinin, firma imajının ve hizmetin ücretinin müşteri memnuniyeti üzerinde olumlu bir etkisi olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Morton ve Scott (2007), denetim firmalarına ilişkin algılanan hizmet kalitesi ile davranışsal niyetler arasındaki ilişkiyi belirlemek üzere bir araştırma yapmışlardır. Bunun sonucunda hizmet kalitesi ile müşteriye elde tutma arasında çok az ilişki olduğunu ve hizmet kalitesi ile denetim firması tarafından sağlanacak ek hizmetlerin arasında bir ilişki olmadığını ortaya çıkarmışlardır. Ayrıca denetim hizmetinin kalitesi ile denetim firmasını diğer yeni müşterilere önerme niyeti arasında bir ilişki olduğunu bulmuşlardır.

Türk (2009), denetim firmalarının birer müşterisi olan firmaların hizmet kalitesi algılarının; tatmin düzeyleri ve sadakatleri üzerindeki etkilerini araştırdığı çalışmada algılanan hizmet kalitesinin müşteri tatminini ve müşteri sadakatini olumlu yönde etkilediğini tespit etmiştir.

Banar ve Ekergil (2010), muhasebe meslek çalışanlarının verdikleri hizmetin kalitesini ve müşterilerinin memnuniyetini SERVQUAL ölçeği ile ortaya çıkarmayı amaçladıkları çalışmalarında hizmet kalitesinin boyutlarından güvenilirlik, empati ve fiziksel özelliğin müşteri memnuniyetini pozitif olarak etkilediğini ortaya çıkarmışlardır. Bunun yanı sıra muhasebe meslek çalışanlarının muhasebe ve sektörler ile ilgili yeterli bilgilerinin olmadığı ve müşterileri ile iletişim kurmada yetersiz kaldıkları sonucuna ulaşmışlardır.

Ustaahmetoğlu ve Savcı (2011), muhasebe meslek mensuplarının verdikleri hizmeti değerlendirmelerine yönelik yaptıkları araştırmada 55 muhasebe bürosundan veri toplamışlardır. Araştırma sonucuna göre; muhasebe meslek mensupları verdikleri muhasebe hizmetinin kalite algısında kendilerini heveslilik ve empati boyutlarında

üstün kalitede algılarken diğer boyutlarda verdikleri hizmet ile algıladıkları hizmet kalitesini aynı düzeyde değerlendirmektedirler.

Yanık ve Yıldız (2013), işletmelerin muhasebe hizmet kalitesine ilişkin beklenti ve algılarını değerlendirmek üzere yaptıkları araştırma sonunda işletmelerin aldıkları genel muhasebe hizmetlerinin kalitesi ile bekledikleri genel muhasebe hizmetlerinin kalitesi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğunu ortaya koymuşlardır.

Erbaş (2014), SMMM'lerin verdikleri hizmetin kalitesini ölçmeyi amaçladığı çalışmada 580 kişiye anket uygulamıştır. Sözü edilen katılımcılar, hizmet aldıkları serbest muhasebeci mali müşavirlerin fiziksel görünüm ve güvenilirlik beklentilerini karşılayamadıklarını belirtmişlerdir.

Koç ve diğerlerinin (2014), Balıkesir ilinde yaptıkları araştırma sonucunda ödeme, çalışan, eksik ve yanlış bilgi sunumu, yardım sever olmama ve firma isteklerinin dikkate alınmaması gibi hizmet hatalarının algılanan hizmet kalitesini olumsuz etkilediği ve bunun neticesinde müşteri memnuniyetinin azaldığı ortaya çıkmıştır.

Güney ve Dızman (2015), muhasebe meslek mensuplarının işletmelerin beklentilerini karşılama düzeylerini ortaya çıkarmak üzere yaptıkları çalışmada Erzincan'da faaliyet gösteren 61 işletme yöneticisine anket uygulamışlardır. Elde ettikleri veriler doğrultusunda işletmelerin muhasebecilerinden memnun olma düzeylerinin genel olarak yeterli düzeyde olmadığı sonucuna ulaşmışlardır.

Pringviriya ve diğerleri (2015), Tayland'daki denetim firmalarının hizmet kalitesini ve müşterilerinin memnuniyetini belirlemeye yönelik yaptıkları çalışma sonucunda algılanan hizmet kalitesinin müşteri memnuniyetini etkilediği ve denetim firmalarının çalışanlarının becerilerini geliştirip hızlı ve verimli hizmet sunmaya dikkat etmeleri gerektiği vurgulanmaktadır.

Teğin (2015), Siirt ilinde 355 mükellef üzerinde yaptığı araştırma sonucunda muhasebe meslek mensuplarının hizmetlerinden beklenenlerin ve algılamının mükelleflerin demografik özelliklerine bağlı olarak değiştiğini ortaya çıkarmıştır.

Mohammed (2017), muhasebecilerden alınan hizmetin kalitesi ile müşterilerin memnuniyetini ortaya çıkarmak üzere yaptığı çalışmasında Irak'ın Bağdat, Tikrit ve Samara bölgelerinde bir araştırma gerçekleştirmiş ve hizmet kalitesi boyutlarından güven ile güvenilirliğin müşteri memnuniyeti üzerinde etkisi olduğu sonucuna ulaşmıştır.

3.1.2. Araştırmanın Amacı

Çalışmanın amacı Kars ilinde aktif olarak faaliyetlerini sürdürmekte olan mükelleflerin SMMM'lerden almış oldukları hizmetin kalitesine ilişkin algılarını tespit etmektir. Bu amaç doğrultusunda Kars ilindeki mükelleflere anket çalışması uygulanarak ortaya çıkan sonuçlar üzerinden mükelleflerin almış oldukları hizmet ile alakalı kalite algılarının ölçülmesine çalışılmıştır.

3.1.3. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırları

Çalışmada Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği tarafından verilen SMMM yetki belgesine sahip muhasebecilerden hizmet alan ve Kars il merkezinde aktif olarak faaliyet gösteren firmalar ele alınmıştır.

Çalışmada muhasebe meslek mensubu olarak sadece SMMM'ler kastedilmektedir.

Çalışma Kars il merkezinde uygulanmıştır. Dolayısıyla coğrafi bakımdan sınırlandırılmıştır.

Muhasebe meslek mensuplarının mesleklerini icra ettikleri muhasebe büroları da hizmet işletmesi kategorisine girmektedir. Fakat çalışmada mükelleflerin bu işletmelerden aldığı hizmetin kalitesi değerlendirileceği için bu firmalar kapsam dışında bırakılmıştır.

Maliye Bakanlığı'nca verilen güncel vergi levhası olmayan firmalar uygulama dışında bırakılmıştır.

Kars'ta faaliyet göstermesine rağmen, şube niteliğinde olan ya da Kars'ta bir muhasebe mensubundan hizmet almayan işletmeler örneklem dışında bırakılmıştır.

Kars'ta faaliyet göstermesine rağmen, işletmenin büyüklüğü nedeniyle kendi bünyesinde muhasebe departmanı bulunan işletmeler örneklem dışında bırakılmıştır.

Kars Esnaf ve Sanatkâr Odaları'na bağlı üyelerin muhasebe bilgileri odanın anlaşmalı olduğu tek bir muhasebe mensubu tarafından üretildiği için bu tür işletmeler örneklem dışında bırakılmıştır.

Kars'ta faaliyet gösteren 4493 işletmeye posta yoluyla ulaşmanın maliyeti, zaman ve geri dönme oranının çok düşük olması nedenleriyle yüz yüze görüşerek 400 işletme ile araştırmanın çerçevesi oluşturulmuştur.

3.1.4. Araştırmanın Metodolojisi

Bu bölümde, araştırmanın metodolojisi kapsamında araştırmanın hipotezlerine, örnekleme sürecine, veri toplama yöntem ve aracına yer verilmiştir.

3.1.4.1. Araştırmanın Hipotezleri

H₁: Katılımcıların cinsiyeti ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin (a) heveslilik (b) empati (c) güven (d) fiziksel unsurlar (e) güvenilirlik boyutlarında anlamlı bir farklılık vardır.

H₂: Katılımcıların çalıştıkları muhasebecinin cinsiyeti ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin (a) heveslilik (b) empati (c) güven (d) fiziksel unsurlar (e) güvenilirlik boyutlarında anlamlı bir farklılık vardır.

H₃: Katılımcıların çalıştıkları muhasebeciyi değiştirip değiştirmemesi ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin (a) heveslilik (b) empati (c) güven (d) fiziksel unsurlar (e) güvenilirlik boyutlarında anlamlı bir farklılık vardır.

H₄: Katılımcıların yaşı ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin (a) heveslilik (b) empati (c) güven (d) fiziksel unsurlar (e) güvenilirlik boyutlarında anlamlı bir farklılık vardır.

H₅: Katılımcıların firmadaki görevi ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin (a) heveslilik (b) empati (c) güven (d) fiziksel unsurlar (e) güvenilirlik boyutlarında anlamlı bir farklılık vardır.

H₆: Katılımcı firmanın faaliyet türü ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin (a) heveslilik (b) empati (c) güven (d) fiziksel unsurlar (e) güvenilirlik boyutlarında anlamlı bir farklılık vardır.

H₇: Katılımcıların eğitim seviyesi ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin (a) heveslilik (b) empati (c) güven (d) fiziksel unsurlar (e) güvenilirlik boyutlarında anlamlı bir farklılık vardır.

H₈: Katılımcı firmanın hukuki türü ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin (a) heveslilik (b) empati (c) güven (d) fiziksel unsurlar (e) güvenilirlik boyutlarında anlamlı bir farklılık vardır.

H₉: Katılımcı firmanın muhasebecisi ile çalışma süresinin muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin (a) heveslilik (b) empati (c) güven (d) fiziksel unsurlar (e) güvenilirlik boyutlarında anlamlı bir farklılık vardır.

H₁₀: Katılımcı firmanın değişen muhasebeci sayısı ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin (a) heveslilik (b) empati (c) güven (d) fiziksel unsurlar (e) güvenilirlik boyutlarında anlamlı bir farklılık vardır.

3.1.4.2. Örneklem Süreci

Kars ilinde 2018 Mart ayı itibarıyla Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan alınan verilerde 4493 adet firma bulunmaktadır. Çalışmanın anakütlesini bu firmalar oluşturmaktadır. Söz konusu 4493 firmanın tamamına ulaşılmasının zorluğu (ulaşım zorluğu, maddi yetersizlik, zaman kısıtı, bazı firmaların anket çalışmasına katılmaması vb.)

nedeniyle örneklem olarak basit tesadüfi yöntemle 400 firma seçilmiştir. Bu 400 firmanın tamamına yüz yüze görüşme yapılarak anket uygulanmıştır. Uygulama sonunda on adet ankette eksik bilgiler olmasından dolayı 390 adet anket analize tabi tutulmuştur. Anket çalışmasına dâhil edilecek firmaların sayısı belirlenirken basit tesadüfi örnekleme yöntemi kullanılmıştır. Hesaplama kullanılan formül aşağıda verilmiştir (Yamane, 1967).

$$n = \frac{N}{1+N(e)^2} \qquad n = \frac{4493}{1+4493(0,05)^2} \qquad n=367$$

Yukarıdaki formülde;

n= Örnek hacmi

N=Anakütledeki birim sayısını

e=Anakütle ortalamasından izin verilen hata payını ifade etmektedir.

Anakütleyi oluşturan 4493 firma basit tesadüfi örneklem yöntemi ile % 5 hata ve % 95 güvenlik sınırları içinde yapılan hesaplama sonucunda örnek hacmi olarak 4493 firmayı temsil edecek sayının 367 olduğu belirlenmiştir.

3.1.4.3. Veri Toplama Yöntem ve Aracı

Araştırma yapmak için hazırlanan ölçek araştırma sahasına yönlendirilmeden önce üç uzman tarafından görüşleri alınarak ölçek ile alakalı herhangi bir eksiklik ya da yanlışlık olup olmadığı kontrolü sağlandıktan sonra araştırma sahasına yönlendirilmiştir. Araştırma yapılacak sahada örneklem olarak seçilen 400 firmanın tamamına anket yapılmadan içlerinden tesadüfi olarak seçilen 20 firmaya ön test olarak anket uygulanmıştır. Yapılan ön test sonucunda anket ile alakalı katılımcı firmalarda soru işareti bırakacak herhangi bir durumun olmadığı görülmüştür. Araştırmadaki verilerin tamamı anket yöntemi kullanılarak firmalar ile yüz yüze görüşülerek toplanmıştır. Söz konusu anket, tek sayfadan ve üç bölümden meydana gelmektedir.

Birinci bölümde bulunan sorular, mükelleflerin demografik özelliklerini tespit etmek amacıyla. Bu bölüm, katılımcıların kişisel bilgi ve hizmet aldıkları muhasebecileri ile alakalı 13 sorudan oluşmaktadır. İkinci bölümde serbest muhasebeci mali müşavirlerden hizmet alan firmaların almış oldukları hizmetin kalitesini ve bu hizmetten memnuniyetlerini belirlemeye yönelik 27 adet önerme bulunmaktadır. Üçüncü bölümde ise hizmet kalitesinin alt boyutu olan beş ifade bulunmaktadır. Muhasebe hizmeti alan firmalardan bu ifadelerden firma adına önem sırasına göre 100 puan üzerinden değerlendirme yapmaları istenmiştir.

3.1.5. Araştırmanın Bulguları ve Değerlendirmeler

3.1.5.1. Katılımcıların Özellikleri

Bu bölümde, firma adına araştırmaya katılan bireylerin cinsiyetleri, yaşları, eğitim durumu ve firmadaki görevi hakkında bilgiler veren frekans tablolarına yer verilmiştir.

3.1.5.1.1. Katılımcıların Cinsiyeti

Tablo.3.1: Cinsiyet Frekans Analizi Tablosu

Cinsiyet	Frekans	Yüzde
Kadın	76	19,5
Erkek	314	80,5
Toplam	390	100,0

Ankete katılan cevaplayıcı sayısı toplam 390'dır. Bunların 76'sı kadın (% 19,5) olup 314'ü (% 80,5) ise erkektir. Tablodan anlaşılacağı üzere erkeklerin oranı kadınlara oranla 4 kat daha fazladır.

3.1.5.1.2. Katılımcıların Yaşı

Tablo.3.2: Yaş Frekans Analizi Tablosu

Yaş	Frekans	Yüzde
20 yaş ve altı	10	2,6
21-30 yaş aralığı	105	26,9
31-40 yaş aralığı	121	31,0
41-50 yaş aralığı	106	27,2
50 yaş ve üzeri	48	12,3
Toplam	390	100,0

Ankete katılanların yaş grafiğine bakıldığı zaman 20 yaş ve altını oluşturan kişi sayısı 10 olup toplam katılımcıların % 2,6'sını, 21-30 yaş arasını oluşturan kişi sayısı 105 olup toplam katılımcıların % 26,9'nu, 31-40 yaş arasını oluşturan kişi sayısı 121 olup toplam katılımcıların % 31'ini, 41-50 yaş arasını oluşturan kişi sayısı 106 olup toplam katılımcıların % 27,2'sini, 50 yaş ve üstünü oluşturan kişi sayısı 48 olup toplam katılımcıların % 12,3'nü kapsamaktadır. Buradan anlaşılacağı üzere 31-40 yaş oranı 20 yaş ve altı oranından daha fazladır.

3.1.5.1.3. Katılımcıların Firmadaki Görevi

Tablo.3.3: Katılımcıların Firmadaki Görev Frekans Analizi Tablosu

Firmadaki Görev	Frekans	Yüzde
İş sahibi-ortağı	264	67,7
Yönetici	50	12,8
Ön muhasebe elemanı	76	19,5
Toplam	390	100,0

Ankete katılan kişilerin firmadaki görevlerine bakıldığı zaman iş sahibi ya da ortağı olanların sayısı 264 olup % 67,7'sini, yönetici olanların sayısı 50 olup % 12,8'ini, ön muhasebe elemanı olanların sayısı 76 olup % 19,5'ni oluşturmaktadır. Buradan da anlaşılacağı üzere iş sahibi ya da ortağı oranı yönetici oranından daha fazladır.

3.1.5.1.4. Katılımcıların Eğitimi

Tablo.3.4: Katılımcıların Eğitim Frekans Analizi Tablosu

Eğitim	Frekans	Yüzde
Okur-yazar	42	10,8
İlköğretim	67	17,2
Lise	182	46,7
Ön lisans	39	10,0
Lisans	49	12,6
Lisansüstü	11	2,8
Toplam	390	100,0

Ankete katılan kişilerin eğitimine bakıldığı zaman okur-yazar sayısı 42 olup % 10,8’ni, ilköğretim mezunu sayısı 67 olup % 17,2’ni, lise mezunu sayısı 182 olup % 46,7’sini, ön lisans mezunu sayısı 39 olup % 10’nu, lisans mezunu sayısı 49 olup % 12,6’sını, lisansüstü mezunu sayısı 11 olup % 2,8’ni oluşturmaktadır. Buradan anlaşılacağı üzere lise mezunu oranı diğer eğitim oranlarından daha fazla olup yaklaşık yarısını kapsamaktadır

3.1.5.2. Katılımcı Firmaların Özellikleri

Bu bölümde, araştırmaya katılan firmaların faaliyet konusu, hukuki açıdan türü, faaliyet süreleri, çalıştırdığı personel sayısı, çalıştığı muhasebecinin cinsiyeti, muhasebeci değişikliği, muhasebecisiyle çalışma süresi ve değiştirdiği muhasebeci sayısı hakkında bilgiler veren frekans tablolarına yer verilmiştir.

3.1.5.2.1. Katılımcı Firmaların Faaliyet Konusu

Tablo.3.5: Katılımcı Firmaların Faaliyet Konusu Frekans Analizi Tablosu

Faaliyet Konusu	Frekans	Yüzde
Ticaret işletmesi	298	76,4
Üretim işletmesi	42	10,8
Hizmet işletmesi	50	12,8
Toplam	390	100,0

Ankete katılan firmaların faaliyet alanına bakıldığı zaman ticaret işletmesi sayısı 298 olup % 76,4'ünü, üretim işletmesi sayısı 42 olup % 12,8'ini, hizmet işletmesi sayısı 50 olup % 10,8'ini oluşturmaktadır. Buradan da anlaşılacağı üzere ticaret işletmesi oranı hem hizmet işletmesinden hem de üretim işletmesi oranından daha fazladır.

3.1.5.2.2. Katılımcı Firmaların Hukuki Açından Türü

Tablo.3.6: Katılımcı Firmaların Hukuki Açından Türü Frekans Analizi Tablosu

Firmanın Türü	Frekans	Yüzde
Şahıs	333	85,4
Adi	5	1,3
Kolektif	2	,5
Komandit	3	,8
Anonim	7	1,8
Limited	40	10,3
Toplam	390	100,0

Ankete katılan firmaların hukuki açıdan işletme türüne bakıldığı zaman şahıs işletmesi sayısı 333 olup % 85,4'nü, adi işletme sayısı 5 olup % 1,3'ünü, kolektif işletme sayısı 2 olup % 0,5'ni, komandit işletme sayısı 3 olup % 0,8'ini, anonim işletme sayısı 7 olup % 1,8'ini ve limited işletme sayısı 40 olup % 10,3'ünü oluşturmaktadır. Buradan anlaşılacağı üzere şahıs işletmesi oranı fazla olmakla birlikte limited işletme oranıyla diğer işletme oranlarından fazladır.

3.1.5.2.3. Katılımcı Firmaların Faaliyet Süreleri

Tablo.3.7: Katılımcı Firmaların Faaliyet Süreleri Frekans Analizi Tablosu

Faaliyet Süresi	Frekans	Yüzde
1 yıldan az	24	6,2
1 – 5 yıl	95	24,4
6 – 10 yıl	122	31,3
11 – 15 yıl	53	13,6
16 – 20 yıl	40	10,3
21 yıl ve üzeri	56	14,4
Toplam	390	100,0

Ankete katılan firmaların faaliyet sürelerine bakıldığı zaman 1 yıldan az sürede faaliyet sürdüren firma sayısı 24 olup % 6,2'sini, 1-5 yıl arası faaliyet sürdüren firma sayısı 95 olup % 24,4'nü, 6-10 yıl arası faaliyet sürdüren firma sayısı 122 olup % 31,3'nü, 11-15 yıl arası faaliyet sürdüren firma sayısı 53 olup % 13,6'sını, 16-20 yıl arası faaliyet sürdüren firma sayısı 40 olup % 10,3'ünü, 21 yıl ve üzeri faaliyet sürdüren firma sayısı 56 olup % 14,4'ünü oluşturmaktadır. Buradan anlaşılacağı üzere 6-10 yıl arası ile 1-5 yıl arası faaliyet sürdüren firma oranı diğerlerinden daha fazladır.

3.1.5.2.4. Katılımcı Firmaların Çalıştırdığı Personel Sayısı

Tablo.3.8: Katılımcı Firmaların Çalıştırdığı Personel Sayısı Frekans Analizi Tablosu

Personel Sayısı	Frekans	Yüzde
0-5 personel	309	79,2
6-10 personel	54	13,8
11-15 personel	8	2,1
16-20 personel	6	1,5
21 ve üzeri personel	13	3,3
Toplam	390	100,0

Ankete katılan firmaların çalıştırdığı personel sayısına bakıldığı zaman 0-5 arası personel sayısı 309 olup % 79,2'sini, 6-10 arası personel sayısı 54 olup % 13,8'ni, 11-15 arası personel sayısı 8 olup % 2,1'ini, 16-20 arası personel sayısı 6 olup % 1,5'ini, 21 personel ve üstü sayısı 13 olup % 3,3'ünü oluşturmaktadır. Buradan da anlaşılacağı üzere 0-5 arası personel sayısı oranı diğer personel sayılarından daha fazladır.

3.1.5.2.5. Katılımcı Firmaların Çalıştığı Muhasebecinin Cinsiyeti

Tablo.3.9: Katılımcı Firmaların Çalıştığı Muhasebecinin Cinsiyeti Frekans Analizi Tablosu

Muhasebecinin Cinsiyeti	Frekans	Yüzde
Kadın	69	17,7
Erkek	321	82,3
Toplam	390	100,0

Ankete katılan firmaların çalıştığı muhasebeci cinsiyetine bakıldığı zaman kadın muhasebeci sayısı 69 olup % 17,7'sini, erkek muhasebeci sayısı 321 olup % 82,3'nü oluşturmaktadır. Buradan anlaşılacağı üzere erkek muhasebeci oranı kadın muhasebeci oranından daha fazladır.

3.1.5.2.6. Katılımcı Firmaların Faaliyet Süresince Muhasebeci Değişikliği

Tablo.3.10: Katılımcı Firmaların Faaliyeti Süresince Muhasebeci Değişikliği
Frekans Analizi Tablosu

Muhasebeci Değişikliği	Frekans	Yüzde
Evet	103	26,4
Hayır	287	73,6
Toplam	390	100,0

Ankete katılan firmalara bakıldığı zaman faaliyetleri süresince muhasebeci değiştiren firma sayısı 103 olup % 26,4'ünü, faaliyetleri süresince muhasebeci değiştirmeyen firma sayısı 287 olup % 73,6'sını oluşturmaktadır. Buradan anlaşılacağı üzere faaliyetleri süresince muhasebeci değiştirmeyen firma sayısı muhasebeci değiştiren firma sayısından daha fazladır.

3.1.5.2.7. Katılımcı Firmaların Mevcut Muhasebecileriyle Çalışma Süreleri

Tablo.3.11: Katılımcı Firmaların Mevcut Muhasebecileriyle Çalışma Süreleri
Frekans Analizi Tablosu

Çalışma Süreleri	Frekans	Yüzde
1 yıldan az süredir	37	9,5
1 ile 5 yıl arası süredir	132	33,8
6 ile 10 yıl arası süredir	118	30,3
11 ile 15yıl arası süredir	42	10,8
16 ile 20 yıl arası süredir	27	6,9
21 yıl ve üzeri süredir	34	8,7
Toplam	390	100,0

Ankete katılan firmaların şu andaki muhasebecileriyle çalışma sürelerine bakıldığı zaman muhasebecisiyle 1 yıldan az süredir çalışan firma sayısı 37 olup % 9,5'ni, muhasebecisiyle 1-5 yıl arası sürede çalışan firma sayısı 132 olup % 33,8'ini,

muhasebecisiyle 6-10 yıl arası sürede çalışan firma sayısı 118 olup % 30,3'ünü, muhasebecisiyle 11-15 yıl arası sürede çalışan firma sayısı 42 olup % 10,8'ini, muhasebecisiyle 16-20 yıl arası sürede çalışan firma sayısı 27 olup % 6,9'nu, 21 yıl ve üzeri muhasebecisiyle çalışan firma sayısı 34 olup % 8,7'sini oluşturmaktadır. Buradan da anlaşılacağı üzere 1-5 yıl arası muhasebecisiyle çalışan firma oranı ile 6-10 yıl arası muhasebecisiyle çalışan firma oranı birbirine yakın olmakla birlikte diğerlerinden daha fazladır.

3.1.5.2.8. Katılımcı Firmaların Faaliyetleri Süresince Muhasebecilerini Değiştirme Sayıları

Tablo.3.12: Katılımcı Firmaların Faaliyetleri Süresince Muhasebecilerini Değiştirme Sayıları Frekans Analizi Tablosu

Değiştirme Sayısı	Frekans	Yüzde
Değiştirmemiş	287	73,6
1 Muhasebeci	67	17,2
2 Muhasebeci	18	4,6
3 Muhasebeci	14	3,6
4 ve üzeri Muhasebeci	4	1,0
Toplam	390	100

Ankete katılan firmaların çalıştıkları muhasebeci değiştirme sayısına bakıldığı zaman muhasebecisini değiştirmeyenlerin sayısı 287 olup % 73,6'sını, 1 muhasebeci değiştirenlerin sayısı 67 olup % 17,2'sini, 2 muhasebeci değiştirenlerin sayısı 18 olup % 4,6'sını, 3 muhasebeci değiştirenlerin sayısı 14 olup % 3,6'sını, 4 ve üzeri muhasebeci değiştirenlerin sayısı 4 olup % 1'ni oluşturmaktadır. Buradan da anlaşılacağı üzere muhasebecini değiştirmeyen firma oranı fazladır. Muhasebecisini değiştiren firma oranına bakıldığı zaman 1 muhasebeci değiştiren firma sayısı 2,3 ve 4 muhasebeci değiştirenlerden daha fazladır.

Tablo.3.13: Katılımcı Firmaların Muhasebecilerini Değiştirme Nedenleri

DEğİşTİRME NEDENLERİ	SEğİM SAYISI
Yüksek ücret talep etme	32
Gerekli bilgileri alamama	30
Başka muhasebecinin tavsiye edilmesi	29
Hatasından dolayı zarar görme	25
İletişim kopukluğu	25
Gerekli mesleki özeni göstermeme	25
Mesleki tecrübe yetersizliği	20
Kişiliği ile ilgili sorunlardan dolayı	17
Güvensizlik	15
Kamu kurumları ile işletme arasında ilişkiyi sağlayamama	12
Diğer nedenler	10

Ankete katılan firmalardan faaliyetleri süresince muhasebecisini değiştiren 103 firmadan muhasebecisini değiştirme sebeplerine bakıldığı zaman muhasebecisi tarafından yüksek ücret talebi maddesi 32 kez, muhasebecisinden gerekli bilgileri alamama maddesi 30 kez, firmaya başka muhasebeci tavsiye edilme maddesi 29 kez, muhasebecisiyle iletişim kopukluğu maddesi 25 kez, muhasebecisinin mesleki özeni göstermeme maddesi 25 kez, muhasebecisinin hatasından dolayı zarar görme maddesi 25 kez, muhasebecisinin tecrübe eksikliği maddesi 20 kez, muhasebecisinin kişiliği ile alakalı sorunlardan dolayı maddesi 17 kez, muhasebecisine güvenmeme maddesi 15 kez, muhasebecisinin firma ile kamu kurum ve kuruluşları arasındaki ilişkiyi sağlayamama maddesi 12 kez ve muhasebecisini diğer nedenlerden (muhasebecisinin başka ile taşınması, işi bırakması, ölüm vb.) dolayı değiştirenler 10 kez işaretlemiştir. Buradan da anlaşılacağı üzere muhasebecisini değiştirme sebebi olarak yüksek ücret talebi ile yeterli bilgi alamamaları ön plana çıkmaktadır.

Tablo.3.14: Katılımcı Firma için Hizmet Kalitesi Boyutları Önemlilik Düzeyi

Hizmet Kalitesi Boyutları	Aldığı Toplam Puan	Ortalama Puan
Güven	8444,3	21,6521
Fiziksel Unsurlar	8348,7	21,4069
Güvenilirlik	7644,5	19,6013
Empati	7430,5	19,0526
Heveslilik	7132	18,2872
Toplam		100,00

Katılımcılardan çalıştıkları serbest muhasebeci mali müşavirlerin sundukları hizmete ilişkin kalite alt boyutları olan empati, güven, heveslilik, güvenilirlik ve fiziksel unsurları önem derecesine göre 100 puan üzerinden değerlendirmeleri istenmiştir. Bunun sonucunda mükellefler ilk sırada hizmet kalitesi alt boyutlarından güven alt boyutunu 21,6521 ortalama puanla, ikinci sırada fiziksel unsurlar alt boyutunu 21,4069 ortalama puanla, üçüncü sırada güvenilirlik alt boyutunu 19,6013 ortalama puanla, dördüncü sırada empati alt boyutunu 19,0526 ortalama puanla ve son sırada ise heveslilik alt boyutunu 18,2872 ortalama puanla sıralamıştır.

3.1.5.3. Araştırmada Kullanılan İstatiksel Yöntemler

Araştırmada kullanılan anketin güvenilirliği ve geçerliliği test edilmiştir. Verilerin analizinde faktör analizi, t-testi ve Varyans analizinden yararlanılmıştır. Değişkenler arasında anlamlı farkın tespit edildiği durumlarda anlamlılığın yönünü belirlemek üzere çoklu karşılaştırma testlerinden olan En Küçük Önemli Fark (LSD) Testi'nden yararlanılmıştır.

3.1.5.3.1. Güvenirlik Analizi

Güvenirlik analizi; ölçmek amacıyla kullanılan testlerin, anket ya da ölçeklerin özelliklerini ve güvenilirliklerini değerlendirmek için geliştirilmiş bir yöntemdir. Güvenirlik analizi prosedürü ile toplam puanların söz konusu olduğu Likert ölçeklerin güvenilirliğini belirlemede katsayılar hesaplanır ve ankette bulunan sorular

arasındaki ilişkiler hakkında bilgi sağlanır (Albayrak vd., 2005: 403). Buradan yola çıkılarak firmaların serbest muhasebeci mali müşavirlerden almış oldukları hizmetlerden memnun olma düzeylerini hesaplamaya yönelik sorular güvenilirlik analizi Cronbach Alfa Değeri ile analiz edilmiştir.

Firmaların serbest muhasebeci mali müşavirlerden almış oldukları hizmetlerden memnun olma düzeylerini ortaya çıkarmaya yönelik oluşturulan ve 40 sorunun yer aldığı ölçeğin Cronbach Alfa değeri % 83,3'tür. Tatmin edici içsel tutarlılığa sahip olduğu görüldüğünden ölçekten herhangi bir değişkenin çıkarılmasına gerek duyulmamış ve analizlere devam edilmiştir.

Tablo.3.15: Cronbach Alfa Değerinin Yapısal Değerlendirilmesi

Alfa Sınırları	Değerlendirme
$\alpha < 0.40$	Güvenilir düzeye sahip değildir. Ölçeğin yeniden düzenlenmesi uygun olur.
$0.40 \leq \alpha < 0.50$	Çok düşük güvenilirlik düzeyine sahiptir. Ölçeğin yeniden düzenlenmesi veya modifiye edilmesi uygun olur.
$0.50 \leq \alpha < 0.60$	Ölçek düşük güvenilirlik düzeyine sahiptir. Prototip ölçek olarak kullanılması, fakat iyileştirme çalışmalarının yapılması uygun olur.
$0.60 \leq \alpha < 0.70$	Ölçek yeterli güvenilirlik düzeyine sahiptir. Ölçek toplum taramalarında kullanılabilir.
$0.70 \leq \alpha < 0.90$	Yüksek güvenilirlik düzeyine sahiptir. Ölçek toplum taramalarında ve bilimsel yargıların oluşturulmasında güvenle kullanılabilir.
$\alpha \geq 0.90$	Çok yüksek güvenilirlik düzeyine sahiptir. Çalışma alanıyla alakalı yüksek geçerlilik ve güvenilirlik seviyesinde bilimsel ifadelerin hazırlanmasında güvenle kullanılabilir.

Kaynak: Kılıç, (2016: 48)

Tablo.3.15'den anlaşılacağı üzere çalışmada kullanılan ölçeğin güvenilirlik değeri literatürde kabul edilen 0,70 değerinin üzerindedir. Bu bakımdan çalışmada kullanılan ölçek yüksek derecede güvenilirliğe sahiptir.

3.1.5.3.2. Faktör Analizi

Faktör analizi değişkenler arasındaki karşılıklı ilişkilerle ilgilenen çok değişkenli bir istatistiksel analiz türüdür. Faktör analizi, veriler arasındaki ilişkilere dayandırılarak verileri anlamlı ve özet bir şekilde sergileyen çok değişkenli bir istatistiksel analiz metodudur (Kurtuluş, 2010: 189).

Faktör analizi, birbirleriyle ilişkili çok sayıda değişkeni bir araya getirerek, kavramsal olarak anlamlı daha az sayıda yeni değişkenler bulmayı ve keşfetmeyi amaçlayan çok değişkenli bir yöntemdir. Bu bakımdan bir ölçme aracında yer alan değişkenlerin kaç alt başlık altında toplanabileceğini ve aralarında ne tür bir ilişki olduğunu belirlemeye yöneliktir. Ölçme aracında yer alan maddelerin belli alt faktörler ya da alt boyutlar altında toplanması beklenir. Böylece ölçme aracındaki değişken sayısı azalmaktadır ve kuramsal yapı ile elde edilen yapının karşılaştırılmasına olanak sağlar (Seçer, 2015: 153).

Faktör modelinin uygunluğunu test etmek gerekmektedir. İlk test, anakütlenin büyüklüğünü test eden Bartlett testidir. Bu test, ana kütle içerisindeki değişkenler arasında bir ilişkinin olup olmadığını ortaya koyar. Söz konusu test sonucunda katsayı yüksek çıkarsa değişkenler arasında ilişkinin varlığından bahsedilebilir. Faktör analizinin geçerliliğini gösteren bir diğer test de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) testidir (Gözütok, 2014: 66). KMO testi ile ilgili bulguların yorumu **Tablo 3.16'** da verilmiştir.

Tablo 3.16: KMO Ölçütünün Yapısal Değerlendirilmesi

Ölçüt	Açıklama
$1,00 \leq KMO \leq 0,90$	Mükemmel
$0,90 < KMO \leq 0,80$	Çok İyi
$0,80 < KMO \leq 0,70$	İyi
$0,70 < KMO \leq 0,60$	Orta
$0,60 < KMO \leq 0,50$	Zayıf

Bir anket çalışmasının güvenilir olması aynı zamanda onun geçerliliği için gereklidir; fakat yeterli değildir. Bu bakımdan güvenilirliğinin dışında geçerliliğini gösterebilmek için faktör analizi yapmamız gerekir. Öncelikle faktör analizinin ön şartı iki test vardır.

1.Barlett Testi: Faktör analizi yapmadan önce analizin gerekli olup olmadığını göstermek için uygulanmıştır. Çıkan sonuç p (sig) istatistiksel anlamlılık değeri 0,05'den küçük olmalıdır. Sonucun 0,05'den küçük olması durumunda faktör analizi gereklidir.

2.Kaiser Meyer Olkin (KMO) Testi: Yapılacak faktör analiz için örneklem büyüklüğünün yeterli olup olmadığını belirlenmesi için uygulanmıştır. KMO 0,50'den büyük olmalıdır.

Araştırmanın KMO ve Bartlett Testi Sonuçları

Tablo.3.17: KMO ve Bartlett Test Tablosu

Kaiser-Meyer-Olkin Örneklem Ölçüm Değer Yeterliliği		,772
	Ki kare	3182,888
Bartlett Testi	Standart Sapma	231
	İstatistiksel Anlamlılık	,000

KMO değerinin % 70'in üzerinde olması verilerin analiz yapmaya uygun olduğunu göstermektedir. % 50'in altındaki değerlerde analiz yapılamamaktadır. Araştırmamız için elde ettiğimiz verilerde değişkenler arasında kısmi korelasyon büyüklüğünü tespit eden KMO testinin sonucu 0,772 olarak hesaplanmıştır. Bu değer 0.70 ile 0.80 arasında olduğu için iyidir. Elde edilen KMO sayısının 1'e yakın olması örneklem büyüklüğü açısından yapılacak analizler için yeterli olduğu şeklinde ifade edilebilir. Bartlett testi sonucunun anlamlı olabilmesi için istatistiksel anlamlılık değerinin 0,000 olması gerekir. Çalışmamızda bu değer 0,000 olduğu görülmektedir. Yapılan bu hesaplamalar sonucunda faktör analizi yapmaya devam edilebilir.

Tablo.3.18: Araştırmanın Faktör Sonuçları

İlk Eigen Değerleri (Öz Değerler)			
	Öz Değer	Açıklanan Varyansın Yüzdesi	Kümülatif Varyansın Yüzdesi
Güven	5,292	24,057	24,057
Fiziksel Unsurlar	2,276	10,344	34,400
Güvenilirlik	2,107	9,575	43,976
Empati	1,844	8,382	52,358
Heveslilik	1,551	7,052	59,410

Öz değer (Eigen Value), her bir faktörün faktör yüklerinin kareleri toplamı, her bir faktör tarafından açıklanan varyansın oranının hesaplanmasında ve önemli faktör sayısına karar vermede kullanılan bir katsayıdır. Öz değer yükseldikçe faktörün açıkladığı varyans da yükselir (Büyüköztürk, 2002: 473).

Faktör analizi sonucunda bulunan faktörlerin öz değerlerine ilişkin veriler **Tablo 3.18**'de verilmiştir. Buna göre elde edilen faktörler varyansın % 59,410'unu açıklamaktadır. Diğer bir deyişle, hizmet kalitesinin her bir boyutunun tüm bileşenleri değişkenlerin toplam % 59,410'unu açıklamaktadır. Burada en büyük pay % 24,057 ile ilk faktöre, yani güven faktörüne aittir. İkinci faktör fiziksel unsurlar varyansın % 10,344'ünü, üçüncü faktör güvenilirlik varyansın % 9,575'ini, dördüncü faktör olan empati varyansın % 8,382'sini ve son faktör olan beşinci faktör ise, heveslilik varyansın % 7,052'sini açıklamaktadır. Buna göre, çalışma kapsamındaki mükellefler için hizmet kalitesi faktörlerinden güven faktörünün diğer faktörlere kıyasla daha fazla öneme sahip olduğu söylenebilir. Güven faktörünü sırasıyla fiziksel unsurlar, güvenilirlik, empati ve heveslilik takip etmektedir.

Faktör yük değeri, ifadelerin faktörlerle olan ilişkisini açıklayan bir katsayıdır. İfadelerin yer aldıkları faktördeki yük değerlerinin yüksek olması beklenmektedir. Bir faktörle yüksek düzeyde ilişki veren ifadelerin oluşturduğu bir küme var ise bu bulgu, o ifadelerin birlikte bir kavramı veya yapıyı ve yahut da faktörü ölçtüğü

anlamına gelmektedir. Genel olarak işaretine bakılmaksızın 0,60 ve üstü yük değeri yüksek; 0,30-0,59 arası yük değeri orta düzeyde büyüklükler olarak tanımlanabilir. Bu büyüklüklere bakılarak değişken çıkartılabilir (Büyüköztürk, 2002: 473-474). SERVPERF yöntemi hizmet kalitesi alt boyutları şöyle isimlendirilmiştir:

1. Empati
2. Güvenilirlik
3. Güven
4. Heveslilik
5. Fiziksel Unsurlar



Tablo.3.19: Araştırmanın Faktör Yükleri

Soru/İfade	Faktörler				
	Güven	Fiziksel Unsurlar	Güvenilirlik	Empati	Heveslilik
S.10	,803				
S.7	,795				
S.4	,761				
S.13	,652				
S.20	,577				
S.21	,561				
S.11		,856			
S.26		,841			
S.1		,792			
S.8			,785		
S.18			,722		
S.2			,666		
S.15			,618		
S.17			,597		
S.3				,787	
S.22				,693	
S.24				,676	
S.5				,562	
S.12					,786
S.16					,779
S.23					,671
S.27					,616

Faktör analizi sonucunda ifadelerin tümünün 5 boyut altında toplandığı **Tablo 3.19**'da görülmektedir. Faktörlere ilişkin ifadeler **Tablo 3.20**'de şu şekildedir:

Tablo.3.20: Hizmet Kalitesi Bileşenlerinin Faktörlere Ayrılması

Soru No	Hizmet Kalitesi Boyutları	Hizmet Kalitesi Alt Boyutları
S.10	GV 1	Muhasebecimin çalışanlarına her zaman güvenirim.
S.7	GV 2	Muhasebecimin çalışanları ile olan mali işlemlerimde kendimi her zaman güvende hissederim.
S.4	GV 3	Muhasebecimin çalışanları sorularımı cevaplamak için gerekli bilgiye sahiptir.
S.13	GV 4	Tüm mesleki ve iş ilişkilerinde dürüştür.
S.20	GV 5	Muhasebecimin çalışanları çok naziktir.
S.21	GV 6	Yeterli düzeyde eğitim almıştır.
S.11	F 1	Muhasebecim son teknolojiye uygun araç ve gereç kullanır.
S.26	F 2	Muhasebecimin bürosunun genel görünüşü sunduğu hizmetler için yeterlidir.
S.1	F 3	Muhasebecimin çalışanları iyi giyimlidir.
S.8	GVN 1	Muhasebecim belli bir zamanda bir şeyi yapmak için söz verdiğinde mutlaka yerine getirir.
S.18	GVN 2	Muhasebecime her zaman güvenirim.
S.2	GVN 3	Bir sorunum olduğunda muhasebecimin yaklaşımı güven vericidir.
S.15	GVN 4	Muhasebecim muhasebe kayıtlarını doğru bir şekilde tutar.
S.17	GVN 5	Muhasebecim hatasız çalışır.
S.3	E 1	Muhasebecim benimle kişisel olarak ilgilenir.
S.22	E 2	Muhasebecimin çalışanları beni her konuda ve her zaman dikkate alır.
S.24	E 3	Muhasebecimin çalışanları benim ihtiyaçlarımın neler olduğunu bilir.
S.5	E 4	Muhasebecim benim menfaatlerimi canı gönülden destekler.
S.12	H 1	Muhasebecim sunacağı hizmetin zamanını kesin söyler.
S.16	H 2	Muhasebecimin çalışanlarından istediğim zaman hizmet alırım.
S.23	H 3	Muhasebecimin çalışanları bana yardımcı olmaya her zaman isteklidir.
S.27	H 4	Muhasebecimin çalışanları isteklerimi anında yerine getirir.

GÜVEN (GV), FİZİKSEL ÖZELLİKLER (F), GÜVENİLİRLİK (GVN), EMPATİ (E), HEVESLİLİK (H)

3.1.5.4. Çarpıklık ve Basıklık Testi

Normal dağılım testinde z değeri Tabachnick ve Fidell'e (2013) göre -1,5 ile +1,5 aralığında olması gerekmektedir. George ve Mallery'e (2010) göre bu değer -2 ile +2 aralığında olması gerekmektedir. Yapılan analizler sonucunda tüm verilerin z değeri bu aralıkta olduğundan normal dağılımdan bahsetmek mümkündür. Dolayısıyla analizlere devam edilebilmesi için herhangi bir problem yoktur.

Tablo.3.21: Normal Dağılım Testi

	N	Ortalama	Çarpıklık		Basıklık	
	İstatistik	İstatistik	Z Değeri	Std. Hata	Z Değeri	Std. Hata
A1	390	4,3477	-1,006	,124	-,091	,247
A2	390	4,1813	-,886	,124	-,564	,247
A3	390	4,3179	-1,060	,124	,210	,247
A4	390	3,6036	-,438	,124	-1,110	,247
A5	390	3,7908	-,668	,124	-,620	,247
A6	390	3,9297	-,822	,124	-,220	,247
A7	390	3,9205	-,853	,124	-,207	,247
A8	390	4,1693	-1,314	,124	1,605	,247
A9	390	3,7348	-,696	,124	-,577	,247
A10	390	3,7996	-,756	,124	-,323	,247
A11	390	3,9701	-,990	,124	,473	,247
A12	390	3,9231	-,854	,124	-,176	,247
A13	390	3,9977	-1,031	,124	,392	,247
A14	390	3,8895	-,852	,124	-,207	,247
A15	390	4,0535	-,962	,124	,563	,247
A16	390	3,8274	-,792	,124	-,429	,247
A17	390	3,7728	-,662	,124	-,730	,247
A18	390	3,7843	-,727	,124	-,577	,247
A19	390	4,0923	-1,084	,124	,484	,247
A20	390	3,9686	-1,026	,124	,446	,247,
A21	390	4,1034	1,080	,124	-,632	,247
A22	390	3,7171	,836	,124	-,646	,247

3.1.5.5. t Testi ve Varyans Analizi (ANOVA)

3.1.5.5.1. t Testi

t testi temel olarak iki ortalamanın birbirinden istatistiki anlamda farklı olup olmadığının ölçülmesidir.(Kurtuluş, 2010: 184). Bağımsız örneklem için t testi iki ilişkisiz örneklem ortalaması arasındaki farkın anlamlı olup olmadığının test edilmesi veya iki grubun bir sürekli değişken üzerinden aldıkları değerlerin karşılaştırılmasında kullanılır (Seçer, 2015: 59). Bu analiz için verinin en azından aralık seviyesinde ölçülmüş olması gerekmektedir. Burada karşılaştırılan iki grubun normal dağılım sergileyen iki farklı ana kütlede tesadüfi olarak seçilmiş olması ve gözlemlerin birbirinden bağımsız olması gerekir. Her iki grubun varyanslarının eşit olma zorunluluğu bulunmamakla birlikte varyansların eşit olup olmaması durumuna göre farklı t değerleri hesaplanır (Altunışık vd., 2004: 171).

H₁: Katılımcıların cinsiyeti ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin (a) heveslilik (b) empati (c) güven (d) fiziksel unsurlar (e) güvenilirlik boyutlarında anlamlı bir farklılık vardır.

Tablo.3.22: Mükelleflerin Hizmet Kalite Boyut Algılarının Cinsiyete Göre İncelenmesi

Faktör Yükleri	Cinsiyet	n	\bar{x}	Ss	t	p
Heveslilik	Kadın	76	3,88	0,69	2,267	,024
	Erkek	314	4,07	0,62		
Empati	Kadın	76	4,03	0,64	0,959	,338
	Erkek	314	4,13	0,59		
Güven	Kadın	76	4,16	0,71	1,504	,133
	Erkek	314	4,00	0,86		
Fiziksel Unsurlar	Kadın	76	3,52	1,16	0,328	,743
	Erkek	314	3,57	1,29		
Güvenilirlik	Kadın	76	4,09	0,64	2,101	,036
	Erkek	314	4,26	0,59		

*% 1 önem düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı

** % 5 önem düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından heveslilik algılarında cinsiyetlerine göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan t Testi değerlendirmesinde

ortalamalar arasında anlamlı bir fark olduğu bulunmuştur. ($t_{388}=2,267$, $p < 0,05$). Buna göre mükelleflerin cinsiyetlerine bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından heveslilik ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık gösterdiği söylenebilir. Katılımcıların cinsiyeti ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin heveslilik boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{1a} hipotezi kabul edilmiştir.

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından güvenilirlik algılarında cinsiyetlerine göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan t Testi değerlendirmesinde ortalamalar arasında anlamlı bir fark olduğu bulunmuştur. ($t_{388}=2,101$, $p < 0,05$). Buna göre mükelleflerin cinsiyetlerine bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından güvenilirlik ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık gösterdiği söylenebilir. Katılımcıların cinsiyeti ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin güvenilirlik boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{1e} hipotezi kabul edilmiştir.

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından empati algılarında cinsiyetlerine göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan t Testi değerlendirmesinde ortalamalar arasında anlamlı bir fark olmadığı bulunmuştur. ($t_{388}=0,959$ $p > 0,05$). Buna göre mükelleflerin cinsiyetlerine bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından empati ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık göstermediği söylenebilir. Katılımcıların cinsiyeti ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin empati boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{1b} hipotezi kabul edilmemiştir.

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından güven algılarında cinsiyetlerine göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan t Testi değerlendirmesinde ortalamalar arasında anlamlı bir fark olmadığı bulunmuştur. ($t_{388}=1,504$, $p > 0,05$). Buna göre mükelleflerin cinsiyetlerine bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından güven ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık göstermediği söylenebilir. Katılımcıların cinsiyeti ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin güven boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{1c} hipotezi kabul edilmemiştir.

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından fiziksel unsur algılarında cinsiyetlerine göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan t Testi değerlendirmesinde ortalamalar arasında anlamlı bir fark olmadığı bulunmuştur. ($t_{388}=0,328$, $p > 0,05$). Buna göre mükelleflerin cinsiyetlerine bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından fiziksel unsurlar ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık göstermediği söylenebilir. Katılımcıların cinsiyeti ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin fiziksel unsur boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{1d} hipotezi kabul edilmemiştir.

H₂: *Katılımcıların çalıştıkları muhasebecinin cinsiyeti ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin (a) heveslilik (b) empati (c) güven (d) fiziksel unsurlar (e) güvenilirlik boyutlarında anlamlı bir farklılık vardır.*

Tablo.3.23: Mükelleflerin Hizmet Kalite Boyut Algılarının Muhasebecinin Cinsiyetine Göre İncelenmesi

Faktör Yükleri	Cinsiyet	n	\bar{x}	Ss	t	p
Heveslilik	Kadın	69	4,52	0,73	,130	,897
	Erkek	321	4,35	0,63		
Empati	Kadın	69	4,16	0,90	,437	,662
	Erkek	321	4,20	0,70		
Güven	Kadın	69	4,27	0,70	2,346	,019
	Erkek	321	4,01	0,85		
Fiziksel Unsurlar	Kadın	69	4,04	0,70	1,342	,180
	Erkek	321	4,05	0,98		
Güvenilirlik	Kadın	69	4,07	0,81	0,486	,627
	Erkek	321	4,12	0,54		

*% 1 önem düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı

** % 5 önem düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından güven algılarında çalıştığı muhasebeci cinsiyetine göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan t Testi değerlendirmesinde ortalamalar arasında anlamlı bir fark olduğu bulunmuştur.

($t_{388}=2,346$, $p < 0,05$). Buna göre mükelleflerin çalıştığı muhasebeci cinsiyetine bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından güven ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık gösterdiği söylenebilir. Katılımcıların çalıştıkları muhasebecinin cinsiyeti ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin güven boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{2c} hipotezi kabul edilmiştir.

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından heveslilik algılarında çalıştığı muhasebeci cinsiyetine göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan t Testi değerlendirmesinde ortalamalar arasında anlamlı bir fark olmadığı bulunmuştur. ($t_{388}=0,130$, $p > 0,05$). Buna göre mükelleflerin çalıştığı muhasebeci cinsiyetlerine bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından heveslilik ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık göstermediği söylenebilir. Katılımcıların çalıştıkları muhasebecinin cinsiyeti ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin heveslilik boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{2a} hipotezi kabul edilmemiştir.

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından empati algılarında çalıştığı muhasebeci cinsiyetine göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan t Testi değerlendirmesinde ortalamalar arasında anlamlı bir fark olmadığı bulunmuştur. ($t_{388}=0,437$, $p > 0,05$). Buna göre mükelleflerin çalıştığı muhasebeci cinsiyetine bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından empati ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık göstermediği söylenebilir. Katılımcıların çalıştıkları muhasebecinin cinsiyeti ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin empati boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{2b} hipotezi kabul edilmemiştir.

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından fiziksel unsur algılarında çalıştığı muhasebeci cinsiyetine göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan t Testi değerlendirmesinde ortalamalar arasında anlamlı bir fark olmadığı bulunmuştur. ($t_{388}=1,342$ $p > 0,05$). Buna göre mükelleflerin çalıştığı muhasebeci cinsiyetine bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından fiziksel unsurlar ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık göstermediği söylenebilir. Katılımcıların çalıştıkları muhasebecinin cinsiyeti ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin fiziksel

unsur boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{2d} hipotezi kabul edilmemiştir.

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından güvenilirlik algılarında çalıştığı muhasebeci cinsiyetine göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan t Testi değerlendirmesinde ortalamalar arasında anlamlı bir fark olmadığı bulunmuştur. ($t_{388}=0,486$, $p>0,05$). Buna göre mükelleflerin çalıştığı muhasebeci cinsiyetine bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından güvenilirlik ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık göstermediği söylenebilir. Katılımcıların çalıştıkları muhasebecinin cinsiyeti ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin güvenilirlik boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{2e} hipotezi kabul edilmemiştir.

H₃: *Katılımcıların çalıştıkları muhasebeciyi değiştirip değiştirmemesi ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin (a) heveslilik (b) empati (c) güven (d) fiziksel unsurlar (e) güvenilirlik boyutlarında anlamlı bir farklılık vardır.*

Tablo.3.24: Mükelleflerin Hizmet Kalite Boyut Algılarının Muhasebeci Değişirme Faktörüne Göre İncelenmesi

Faktör Yükleri	Cinsiyet	n	\bar{x}	Ss	t	p
Heveslilik	Evet	103	3,88	0,72	3,068	,002
	Hayır	287	4,11	0,61		
Empati	Evet	103	3,95	0,82	2,588	,010
	Hayır	287	4,17	0,70		
Güven	Evet	103	4,09	0,88	0,490	,624
	Hayır	287	4,05	0,82		
Fiziksel	Evet	103	3,41	1,22	1,327	,185
Unsurlar	Hayır	287	3,60	1,29		
Güvenilirlik	Evet	103	4,07	0,64	2,857	,005
	Hayır	287	4,27	0,58		

*% 1 önem düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı

** % 5 önem düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından heveslilik algılarında firmaların muhasebeci değiştirmelerine göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan t Testi değerlendirmesinde ortalamalar arasında anlamlı bir fark olduğu bulunmuştur. ($t_{388}=3,068$, $p<0,05$). Buna göre mükelleflerin muhasebecilerini değiştirmelerine bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından heveslilik ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık gösterdiği söylenebilir. Katılımcıların çalıştıkları muhasebeciyi değiştirip değiştirmemesi ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin heveslilik boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{3a} hipotezi kabul edilmiştir.

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından empati algılarında firmaların muhasebeci değiştirmelerine göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan t Testi değerlendirmesinde ortalamalar arasında anlamlı bir fark olduğu bulunmuştur. ($t_{388}=2,588$, $p<0,05$). Buna göre mükelleflerin muhasebecilerini değiştirmelerine bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından empati ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık gösterdiği söylenebilir. Katılımcıların çalıştıkları muhasebeciyi değiştirip değiştirmemesi ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin empati boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{3b} hipotezi kabul edilmiştir.

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından güvenilirlik algılarında firmaların muhasebeci değiştirmelerine göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan t Testi değerlendirmesinde ortalamalar arasında anlamlı bir fark olduğu bulunmuştur. ($t_{388}=2,587$ $p<0,05$). Buna göre mükelleflerin muhasebecilerini değiştirmelerine bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından güvenilirlik ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık gösterdiği söylenebilir. Katılımcıların çalıştıkları muhasebeciyi değiştirip değiştirmemesi ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin güvenilirlik boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{3c} hipotezi kabul edilmiştir.

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından güven algılarında firmaların muhasebeci değiştirmelerine göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan t Testi

değerlendirmesinde ortalamalar arasında anlamlı bir fark olmadığı bulunmuştur. ($t_{388}=0,490$, $p>0,05$). Buna göre mükelleflerin muhasebecilerini değiştirmelerine bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından güven ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık göstermediği söylenebilir. Katılımcıların çalıştıkları muhasebeciyi değiştirip değiştirmemesi ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin güven boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{3c} hipotezi kabul edilmemiştir.

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından fiziksel unsur algılarında firmaların muhasebeci değiştirmelerine göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan t Testi değerlendirmesinde ortalamalar arasında anlamlı bir fark olmadığı bulunmuştur. ($t_{388}=1,327$, $p>0,05$). Buna göre mükelleflerin muhasebecilerini değiştirmelerine bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından fiziksel unsur ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık göstermediği söylenebilir. Katılımcıların çalıştıkları muhasebeciyi değiştirip değiştirmemesi ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin fiziksel unsur boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{3d} hipotezi kabul edilmemiştir.

3.1.5.5.2. Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA)

İkiden fazla grup ortalamalarının karşılaştırılması amacıyla kullanılan analiz metodudur (Kurtuluş, 2010: 186). İlişkisiz üç ya da daha fazla seviyesi bulunan bir bağımsız değişkenin, sürekli bir bağımlı değişken üzerindeki etkisini belirlemek için kullanılır. Sadece bir tane bağımsız değişken analize dâhil edildiğinden tek faktörlü varyans analizi ismini almaktadır (Seçer, 2015: 73).

Varyans analizinin amacı, faktörlerin çeşitli düzeylerinin bağımlı değişken üzerindeki etki derecelerini ortaya çıkarmaktır. Tesadüfi olarak seçilen gözlemler çeşitli gruplara ayrılır ve grupların her birine faktörlerin çeşitli düzeylerinin muhtemel kombinasyonlarından biri uygulanır (Nakip, 2008: 257)

H₄: Katılımcıların yaşı ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin (a) heveslilik (b) empati (c) güven (d) fiziksel unsurlar (e) güvenilirlik boyutlarında anlamlı bir farklılık vardır.

Tablo.3.25: Mükelleflerin Yaşlarına Göre Hizmet Kalitesi Boyut Algılarının ANOVA Sonuçları

Yaş	Yaş Aralığı	n	\bar{X}	S.s	sd	F	P	Anlamlı fark
Heveslilik	20 yaş ve altı	10	4,50	0,70	4/385	1,488	,205	
	21 ile 30	105	3,84	1,17				
	31 ile 40	121	3,85	1,13				
	41 ile 50	106	3,66	1,10				
	51 yaş ve üzeri	48	3,75	1,27				
Empati	20 yaş ve altı	10	4,50	0,70	4/385	1,645	,162	
	21 ile 30	105	3,88	1,13				
	31 ile 40	121	3,89	1,04				
	41 ile 50	106	3,67	1,03				
	51 yaş ve üzeri	48	3,79	1,08				
Güven	20 yaş ve altı	10	4,50	0,70	4/385	1,683	,153	
	21 ile 30	105	3,88	1,13				
	31 ile 40	121	3,87	1,07				
	41 ile 50	106	3,66	1,08				
	51 yaş ve üzeri	48	3,79	1,21				
Fiziksel Unsurlar	20 yaş ve altı	10	4,50	0,70	4/385	1,852	,118	
	21 ile 30	105	3,88	1,13				
	31 ile 40	121	3,89	1,08				
	41 ile 50	106	3,90	1,09				
	51 yaş ve üzeri	48	3,70	1,27				
Güvenilirlik	20 yaş ve altı	10	3,40	1,42	4/385	3,625	,012	*21 ile 30 yaş aralığı – 41 ile 50 yaş aralığı
	21 ile 30	105	3,66	1,25				
	31 ile 40	121	3,47	1,37				
	41 ile 50	106	3,07	1,39				
	51 yaş ve üzeri	48	3,06	1,50				

*% 1 önem düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı

** % 5 önem düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından güvenilirlik algılarında yaş aralığına göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan ANOVA testi değerlendirmesinde aralarında anlamlı bir fark olduğu görülmüştür. ($F_{385} = 3,625$, $p < 0,05$). Grupların varyansları homojen olduğundan ($p > 0,05$) çoklu karşılaştırma testlerinden Tukey testi farkın ortalamalardan hangilerinin arasında olduğunu ortaya

çıkarmak için uygulanmıştır. Bunun sonucunda yaş aralığı 21-30 arasında olanların güvenilirlik algılarının yaş aralığı 41-50 arasında olanların güvenilirlik algılarına göre anlamlı düzeyde farklılaştığı bulunmuştur. Yaş aralığı 21-30 olanların aritmetik ortalamasının $\bar{x}=3,66$ ve yaş aralığı 41-50 arasında olanların aritmetik ortalamasının ise $\bar{x}=3,07$ olduğu görülmektedir. Buna göre mükelleflerin yaş aralığına bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından güvenilirlik ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık gösterdiği söylenebilir. Katılımcıların yaşı ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin güvenilirlik boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{4c} hipotezi kabul edilmiştir.

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından heveslilik algılarında yaş aralığına göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan ANOVA testi değerlendirmesinde aralarındaki farkın anlamlı olmadığı görülmektedir. ($F_{385}=1,488$, $p>0,05$). Buna göre mükelleflerin yaş aralığına bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından heveslilik ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık göstermediği söylenebilir. Katılımcıların yaşı ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin heveslilik boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{4a} hipotezi kabul edilmemiştir.

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından empati algılarında yaş aralığına göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan ANOVA testi değerlendirmesinde aralarındaki farkın anlamlı olmadığı görülmektedir. ($F_{385}=1,645$, $p>0,05$). Buna göre mükelleflerin yaş aralığına bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından empati ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık göstermediği söylenebilir. Katılımcıların yaşı ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin empati boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{4b} hipotezi kabul edilmemiştir.

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından güven algılarında yaş aralığına göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere ANOVA testi değerlendirmesinde aralarındaki farkın anlamlı olmadığı görülmektedir. ($F_{385}=1,683$, $p>0,05$). Buna göre mükelleflerin yaş aralığına bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından güven ile

ilgili algılarının anlamlı bir farklılık göstermediği söylenebilir. Katılımcıların yaşı ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin güven boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{4c} hipotezi kabul edilmemiştir.

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından fiziksel unsur algılarında yaş aralığına göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan ANOVA testi değerlendirmesinde aralarındaki farkın anlamlı olmadığı görülmektedir. ($F_{385} = 1,852$, $p > 0,05$). Buna göre mükelleflerin yaş aralığına bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından fiziksel unsurlar ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık göstermediği söylenebilir. Katılımcıların yaşı ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin fiziksel unsur boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{4d} hipotezi kabul edilmemiştir.

H₅: *Katılımcıların firmadaki görevi ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin (a) heveslilik (b) empati (c) güven (d) fiziksel unsurlar (e) güvenilirlik boyutlarında anlamlı bir farklılık vardır.*

Tablo.3.26: Mükelleflerin Firmadaki Görevlerine Göre Hizmet Kalitesi Boyut Algılarının ANOVA Sonuçları

Firmadaki Görev	Derecesi	n	\bar{x}	S.s	sd	F	P	Anlamlı fark
Heveslilik	İş sahibi-ortağı	264	3,98	1,10				
	Yönetici	50	4,30	0,98	2/387	2,888	,095	
	Ön muhasebe elemanı	76	4,14	1,17				
Empati	İş sahibi-ortağı	264	4,06	0,77				
	Yönetici	50	4,30	0,58	2/387	1,204	,113	
	Ön muhasebe elemanı	76	4,14	0,70				
Güven	İş sahibi-ortağı	264	4,20	1,00				*Yönetici-Ön muhasebe elemanı
	Yönetici	50	3,92	1,10	2/387	4,744	,009	
	Ön muhasebe elemanı	76	4,47	0,87				
Fiziksel Unsurlar	İş sahibi-ortağı	264	4,23	1,03				
	Yönetici	50	4,10	1,11	2/387	1,403	,260	
	Ön muhasebe elemanı	76	4,39	0,89				
Güvenilirlik	İş sahibi-ortağı	264	4,18	0,59				*İş sahibi-ortağı- Yönetici
	Yönetici	50	4,46	0,43	2/387	4,605	,011	
	Ön muhasebe elemanı	76	4,21	0,70				

*% 1 önem düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı

** % 5 önem düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından güven algılarında firmadaki görevlerine göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan ANOVA testi değerlendirmesinde aralarında anlamlı bir fark olduğu görülmüştür ($F_{387}=4,744$, $p<0,05$). Grupların varyansları homojen olduğundan ($p>0,05$) çoklu karşılaştırma testlerinden Tukey testi farkın ortalamalardan hangilerinin arasında olduğunu ortaya çıkarmak için uygulanmıştır. Bunun sonucunda firmadaki görevi yönetici olanların güven algılarının firmadaki görevi ön muhasebe elemanı olanların güven algılarına göre anlamlı düzeyde farklılaştığı bulunmuştur. Firmadaki görevi yönetici olanların

aritmetik ortalamasının $\bar{x}=3,92$ ve firmadaki görevi ön muhasebe elemanı olanların aritmetik ortalamasının ise $\bar{x}=4,47$ olduğu görülmektedir. Buna göre mükelleflerin firmadaki görevlerine bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından güven ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık gösterdiği söylenebilir. Katılımcıların firmadaki görevi ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin güven boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{5c} hipotezi kabul edilmiştir.

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından güvenilirlik algılarında firmadaki görevlerine göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan ANOVA testi değerlendirmesinde aralarında anlamlı bir fark olduğu görülmüştür. ($F_{387}=4,605$, $p<0,05$). Grupların varyansları homojen olduğundan ($p>0,05$) çoklu karşılaştırma testlerinden Tukey testi farkın ortalamalardan hangilerinin arasında olduğunu ortaya çıkarmak için uygulanmıştır. Bunun sonucunda firmadaki görevi iş sahibi-ortağı olanların güvenilirlik algılarının firmadaki görevi yönetici olanların güvenilirlik algılarına göre anlamlı düzeyde farklılaştığı bulunmuştur. Firmadaki görevi iş sahibi-ortağı olanların aritmetik ortalamasının $\bar{x}=4,18$ ve firmadaki görevi yönetici olanların aritmetik ortalamasının ise $\bar{x}=4,46$ olduğu görülmektedir. Buna göre mükelleflerin firmadaki görevlerine bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından güvenilirlik ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık gösterdiği söylenebilir. Katılımcıların firmadaki görevi ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin güvenilirlik boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{5c} hipotezi kabul edilmiştir.

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından empati algılarının firmadaki görevlerine göre anlamlı olarak farklılaşıp farklılaşmadığını bulabilmek amacıyla yapılan ANOVA testi değerlendirmesinde aralarındaki farkın anlamlı olmadığı görülmektedir. ($F_{387}=1,204$, $p>0,05$). Buna göre mükelleflerin firmadaki görevine bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından empati ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık göstermediği söylenebilir. Katılımcıların firmadaki görevi ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin empati boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{5b} hipotezi kabul edilmemiştir.

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından fiziksel unsur algılarında firmadaki görevlerine göre anlamlı olarak farklılaşp farklılaşmadığı bulabilmek amacıyla yapılan ANOVA testi değerlendirmesinde aralarındaki farkın anlamlı olmadığı görülmektedir. ($F_{387} = 1,403$, $p > 0,05$). Buna göre mükelleflerin firmadaki görevine bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından fiziksel unsurlar ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık göstermediği söylenebilir. Katılımcıların firmadaki görevi ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin fiziksel unsur boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{5d} hipotezi kabul edilmemiştir.

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından heveslilik algılarında firmadaki görevlerine göre anlamlı olarak farklılaşp farklılaşmadığı bulabilmek amacıyla yapılan ANOVA testi değerlendirmesinde aralarındaki farkın anlamlı olmadığı görülmektedir. ($F_{387} = 2,888$, $p > 0,05$). Buna göre mükelleflerin firmadaki görevine bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından heveslilik ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık göstermediği söylenebilir. Katılımcıların firmadaki görevi ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin heveslilik boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{5a} hipotezi kabul edilmemiştir.

H₆: *Katılımcı firmanın faaliyet türü ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin (a) heveslilik (b) empati (c) güven (d) fiziksel unsurlar (e) güvenilirlik boyutlarında anlamlı bir farklılık vardır.*

Tablo.3.27: Firmaların Faaliyet Konusuna Göre Hizmet Kalitesi Boyut Algılarının ANOVA Sonuçları

Faaliyet konusu	Faaliyetler	n	\bar{x}	S.s	sd	F	P	Anlamlı fark
Heveslilik	Ticaret	298	3,72	0,94	2/387	2,971	,052	
	Üretim	42	3,89	0,95				
	Hizmet	50	3,70	1,00				
Empati	Ticaret	298	3,72	0,93	2/387	2,359	,096	
	Üretim	42	3,77	1,13				
	Hizmet	50	3,41	1,03				
Güven	Ticaret	298	3,77	0,89	2/387	2,947	,054	
	Üretim	42	3,75	1,08				
	Hizmet	50	3,43	0,95				
Fiziksel Unsurlar	Ticaret	298	3,77	0,94	2/387	2,744	,066	
	Üretim	42	3,94	0,95				
	Hizmet	50	3,49	1,05				
Güvenilirlik	Ticaret	298	3,69	0,96	2/387	3,123	,045	*Ticaret-Hizmet
	Üretim	42	3,73	1,07				
	Hizmet	50	3,35	0,98				

*% 1 önem düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı

** % 5 önem düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından güvenilirlik algılarında firmanın faaliyet türüne göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan ANOVA testi değerlendirmesinde aralarında anlamlı bir fark olduğu görülmüştür. ($F_{387} = 3,123$, $p < 0,05$). Grupların varyansları homojen olduğundan ($p > 0,05$) çoklu karşılaştırma testlerinden Tukey testi farkın ortalamalardan hangilerinin arasında olduğunu ortaya çıkarmak için uygulanmıştır. Bunun sonucunda faaliyet türü ticaret olanların güvenilirlik algılarının faaliyet türü hizmet olanların güvenilirlik algılarına göre anlamlı düzeyde farklılaştığı bulunmuştur. Faaliyet türü ticaret olanların aritmetik ortalamalarının $\bar{x} = 3,69$ ve faaliyet türü hizmet olanların aritmetik ortalamalarının ise $\bar{x} = 3,35$ olduğu görülmektedir Buna göre firma faaliyet türüne bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından güvenilirlik ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık gösterdiği söylenebilir. Katılımcı firmanın faaliyet türü ile muhasebecilerinden

aldıkları hizmet kalitesinin güvenilirlik boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{6e} hipotezi kabul edilmiştir.

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından heveslilik algılarında firmanın faaliyet türüne göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan ANOVA testi değerlendirmesinde aralarındaki farkın anlamlı olmadığı görülmektedir. ($F_{387}=2,961$, $p>0,05$). Buna göre firma faaliyet türüne bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından heveslilik ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık göstermediği söylenebilir. Katılımcı firmanın faaliyet türü ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin heveslilik boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{6a} hipotezi kabul edilmemiştir.

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından empati algılarında firmanın faaliyet türüne göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan ANOVA testi değerlendirmesinde aralarındaki farkın anlamlı olmadığı görülmektedir. ($F_{387}=2,359$, $p>0,05$). Buna göre firma faaliyet türüne bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından empati ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık göstermediği söylenebilir. Katılımcı firmanın faaliyet türü ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin empati boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{6b} hipotezi kabul edilmemiştir.

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından güven algılarında firmanın faaliyet türüne göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan ANOVA testi değerlendirmesinde aralarındaki farkın anlamlı olmadığı görülmektedir. ($F_{385}=2,947$, $p>0,05$). Buna göre firma faaliyet türüne bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından güven ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık göstermediği söylenebilir. Katılımcı firmanın faaliyet türü ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin güven boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{6c} hipotezi kabul edilmemiştir.

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından fiziksel unsur algılarında firmanın faaliyet türüne göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan ANOVA testi değerlendirmesinde aralarındaki farkın anlamlı olmadığı görülmektedir. (F_{387}

=2,744, $p>0,05$). Buna göre firma faaliyet türüne bağı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından fiziksel unsurlar ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık göstermediği söylenebilir. Katılımcı firmanın faaliyet türü ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin fiziksel unsur boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{0d} hipotezi kabul edilmemiştir.

H₇: Katılımcıların eğitim seviyesi ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin (a) heveslilik (b) empati (c) güven (d) fiziksel unsurlar (e) güvenilirlik boyutlarında anlamlı bir farklılık vardır.



Tablo.3.28: Mükelleflerin Eğitim Seviyelerine Göre Hizmet Kalitesi Boyut Algılarının ANOVA Sonuçları

Eğitim	Eğitim Seviyesi	n	\bar{x}	S.s.	s.d.	F	P	Anlamlı fark
Heveslilik	Okur-yazar	42	3,02	1,35				
	İlköğretim	67	3,28	1,47				*Okuryazar-Ön lisans
	Lise	182	3,42	1,31	5/384	3,259	,007	*Okuryazar-Lisans
	Ön lisans	39	3,92	1,13				
	Lisans	49	3,91	1,35				
	Lisansüstü	11	3,45	1,21				
Empati	Okur-yazar	42	3,64	0,72				
	İlköğretim	67	3,95	1,06				
	Lise	182	3,73	1,13	5/384	1,852	,102	
	Ön lisans	39	4,15	1,13				
	Lisans	49	4,02	1,12				
	Lisansüstü	11	3,54	1,03				
Güven	Okur-yazar	42	3,64	0,73				
	İlköğretim	67	3,95	1,15				
	Lise	182	3,72	1,14	5/384	1,747	,123	
	Ön lisans	39	4,15	1,19				
	Lisans	49	3,97	1,03				
	Lisansüstü	11	3,54	1,10				
Fiziksel Unsurlar	Okur-yazar	42	3,64	0,72				
	İlköğretim	67	3,95	1,06				
	Lise	182	3,76	1,14	5/384	1,943	,086	
	Ön lisans	39	4,15	1,13				
	Lisans	49	4,10	1,12				
	Lisansüstü	11	3,54	1,03				
Güvenilirlik	Okur-yazar	42	3,64	0,73				
	İlköğretim	67	3,95	1,06				
	Lise	182	3,74	1,11	5/384	1,892	,095	
	Ön lisans	39	4,15	1,13				
	Lisans	49	4,04	1,09				
	Lisansüstü	11	3,54	1,03				

*% 1 önem düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı

** % 5 önem düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından heveslilik algılarında eğitim düzeylerine göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan ANOVA testi değerlendirmesinde aralarında anlamlı bir fark olduğu görülmüştür. ($F_{384} = 3,259$, $p < 0,05$). Grupların varyansları homojen olduğundan ($p > 0,05$) oklu karşılaştırma testlerinden Tukey testi farkın ortalamalardan hangilerinin arasında olduğunu ortaya çıkarmak için uygulanmıştır. Bunun sonucunda eğitim düzeyi lisans olanların heveslilik algılarının eğitim düzeyi okuryazar olanların heveslilik algılarına göre anlamlı düzeyde farklılaştığı bulunmuştur. Eğitim düzeyleri lisans olanların aritmetik ortalamasının $\bar{x} = 3,91$ ve eğitim düzeyi okuryazar olanların ise $\bar{x} = 3,02$ olduğu anlaşılmaktadır. Eğitim düzeyleri ön lisans olanların aritmetik ortalamasının $\bar{x} = 3,92$ ve eğitim düzeyi okuryazar olanların ise $\bar{x} = 3,02$ olduğu görülmektedir. Buna göre mükelleflerin eğitim düzeylerine bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından heveslilik ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık gösterdiği söylenebilir. Katılımcıların eğitim seviyesi ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin heveslilik boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{7a} hipotezi kabul edilmiştir.

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından empati algılarının eğitim düzeylerine göre anlamlı olarak farklılaşıp farklılaşmadığını bulabilmek amacıyla yapılan ANOVA testi değerlendirmesinde aralarındaki farkın anlamlı olmadığı görülmektedir. ($F_{384} = 1,852$, $p > 0,05$). Buna göre mükelleflerin eğitim düzeylerine bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından empati ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık göstermediği söylenebilir. Katılımcıların eğitim seviyesi ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin empati boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{7b} hipotezi kabul edilmemiştir.

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından güven algılarının eğitim düzeylerine göre anlamlı olarak farklılaşıp farklılaşmadığını bulabilmek amacıyla yapılan ANOVA testi değerlendirmesinde aralarındaki farkın anlamlı olmadığı görülmektedir. ($F_{384} = 1,747$, $p > 0,05$). Buna göre mükelleflerin eğitim düzeylerine bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından güven ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık göstermediği söylenebilir. Katılımcıların eğitim seviyesi ile muhasebecilerinden

aldıkları hizmet kalitesinin güven boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{7c} hipotezi kabul edilmemiştir.

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından fiziksel unsur algılarının eğitim düzeylerine göre anlamlı olarak farklılaşıp farklılaşmadığını bulabilmek amacıyla yapılan ANOVA testi değerlendirmesinde aralarındaki farkın anlamlı olmadığı görülmektedir. ($F_{384} = 1,943$, $p > 0,05$). Buna göre mükelleflerin eğitim düzeylerine bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından fiziksel unsurlar ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık göstermediği söylenebilir. Katılımcıların eğitim seviyesi ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin fiziksel unsur boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{7d} hipotezi kabul edilmemiştir.

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından güvenilirlik algılarının eğitim düzeylerine göre anlamlı olarak farklılaşıp farklılaşmadığını bulabilmek amacıyla yapılan ANOVA testi değerlendirmesinde aralarındaki farkın anlamlı olmadığı görülmektedir. ($F_{384} = 1,892$, $p > 0,05$). Buna göre mükelleflerin eğitim düzeylerine bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından güvenilirlik ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık göstermediği söylenebilir. Katılımcıların eğitim seviyesi ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin güvenilirlik boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{7e} hipotezi kabul edilmemiştir.

H₈: *Katılımcı firmanın hukuki türü ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin (a) heveslilik (b) empati (c) güven (d) fiziksel unsurlar (e) güvenilirlik boyutlarında anlamlı bir farklılık vardır.*

Tablo.3.29: Firmaların Hukuki Türüne Göre Hizmet Kalitesi Boyut Algularının ANOVA Sonuçları

İşletme Türü	İşletmeler	n	\bar{x}	S.s	sd	F	P	Anlamlı fark
Heveslilik	Şahıs	333	3,70	0,88				
	Adi	5	3,50	1,50				
	Kolektif	2	1,50	0,70	5/384	2,626	,024	*Şahıs-Kolektif
	Komandit	3	3,66	0,57				*Limited-Kolektif
	Anonim	7	3,42	0,82				
	Limited	40	3,76	0,94				
Empati	Şahıs	333	3,55	1,27				
	Adi	5	3,00	1,58				
	Kolektif	2	4,50	0,70	5/384	1,556	,172	
	Komandit	3	3,66	0,57				
	Anonim	7	3,28	1,49				
	Limited	40	3,92	1,16				
Güven	Şahıs	333	3,57	1,26				
	Adi	5	3,00	1,58				
	Kolektif	2	4,50	0,70	5/384	1,819	,108	
	Komandit	3	4,66	0,57				
	Anonim	7	3,28	1,49				
	Limited	40	4,00	1,06				
Fiziksel Unsurlar	Şahıs	333	3,57	1,26				
	Adi	5	4,00	1,58				
	Kolektif	2	4,50	0,70	5/384	1,802	,111	
	Komandit	3	4,66	0,57				
	Anonim	7	3,82	1,49				
	Limited	40	4,00	1,06				
Güvenilirlik	Şahıs	333	3,57	1,26				
	Adi	5	4,00	1,58				
	Kolektif	2	4,50	0,70	5/384	1,918	,090	
	Komandit	3	4,66	0,57				
	Anonim	7	3,28	1,49				
	Limited	40	4,02	1,07				

*% 1 önem düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı

** % 5 önem düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından heveslilik algılarında firmanın hukuki türüne göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan ANOVA testi değerlendirmesinde aralarında anlamlı bir fark olduğu görülmüştür. ($F_{384} = 2,626$, $p < 0,05$). Grupların varyansları homojen olduğundan ($p > 0,05$) çoklu karşılaştırma testlerinden Tukey testi farkın ortalamalardan hangilerinin arasında olduğunu ortaya çıkarmak için uygulanmıştır. Bunun sonucunda faaliyet türü şahıs olanların heveslilik algıları faaliyet türü kolektif olanların heveslilik algılarına göre anlamlı düzeyde farklılaştığı bulunmuştur. Ayrıca faaliyet türü kolektif olanların heveslilik algıları faaliyet türü limited olanların heveslilik algılarına göre anlamlı düzeyde farklılaştığı bulunmuştur. Faaliyet türü şahıs olanların aritmetik ortalamasının $\bar{x} = 3,70$ ve faaliyet türü kolektif olanların aritmetik ortalamasının ise $\bar{x} = 1,50$ olduğu görülmektedir. Faaliyet türü kolektif olanların aritmetik ortalamasının $\bar{x} = 1,50$ ve faaliyet türü limited olanların aritmetik ortalamasının ise $\bar{x} = 3,76$ olduğu görülmektedir. Buna göre firmanın hukuki türüne bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından heveslilik ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık gösterdiği söylenebilir. Katılımcı firmanın hukuki türü ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin heveslilik boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{8a} hipotezi kabul edilmiştir.

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından empati algılarında firmanın hukuki açıdan türüne göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan ANOVA testi değerlendirmesinde aralarındaki farkın anlamlı olmadığı görülmektedir. ($F_{384} = 1,556$, $p > 0,05$). Buna göre firmanın hukuki türüne bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından empati ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık göstermediği söylenebilir. Katılımcı firmanın hukuki türü ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin empati boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{8b} hipotezi kabul edilmemiştir.

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından güven algılarında firmanın hukuki açıdan türüne göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan ANOVA testi değerlendirmesinde aralarındaki farkın anlamlı olmadığı görülmektedir. ($F_{384} = 1,819$, $p > 0,05$). Buna göre firmanın hukuki türüne bağlı olarak hizmet kalitesinin alt

boyutlarından güven ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık göstermediği söylenebilir. Katılımcı firmanın hukuki türü ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin güven boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{8c} hipotezi kabul edilmemiştir.

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından fiziksel unsur algılarında firmanın hukuki türüne göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan ANOVA testi değerlendirmesinde aralarındaki farkın anlamlı olmadığı görülmektedir. ($F_{384} = 1,802$, $p > 0,05$). Buna göre firmanın hukuki türüne bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından fiziksel unsurlar ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık göstermediği söylenebilir. Katılımcı firmanın hukuki türü ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin fiziksel unsur boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{8d} hipotezi kabul edilmemiştir.

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından güvenilirlik algılarında firmanın hukuki açıdan türüne göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan ANOVA testi değerlendirmesinde aralarındaki farkın anlamlı olmadığı görülmektedir. ($F_{384} = 1,918$, $p > 0,05$). Buna göre firmanın hukuki türüne bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından güvenilirlik ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık göstermediği söylenebilir. Katılımcı firmanın hukuki türü ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin güvenilirlik boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{8e} hipotezi kabul edilmemiştir.

H₉: *Katılımcı firmanın muhasebecisi ile çalışma süresinin muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin (a) heveslilik (b) empati (c) güven (d) fiziksel unsurlar (e) güvenilirlik boyutlarında anlamlı bir farklılık vardır.*

Tablo.3.30: Firmaların Muhasebecileriyle Çalışma Sürelerine Göre Hizmet Kalitesi Boyut Algılarının ANOVA Sonuçları

Muhasebeciyle Çalışma Süresi	Süreler	n	\bar{x}	S.s	sd	F	P	Anlamlı fark
Heveslilik	1 yıldan az	37	3,39	0,84				
	1 ile 5 yıl	132	3,78	0,95				
	6 ile10 yıl	118	3,64	0,86	5/384	1,859	,101	
	11ile15 yıl	42	3,82	0,88				
	16 ile20 yıl	27	3,44	0,87				
	21 yıl ve üzeri	34	3,80	0,88				
Empati	1 yıldan az	37	3,74	0,87				
	1 ile 5 yıl	132	3,73	0,85				
	6 ile10 yıl	118	3,91	0,85	5/384	1,646	,147	
	11ile15 yıl	42	3,91	0,73				
	16 ile20 yıl	27	3,95	0,72				
	21 yıl ve üzeri	34	4,13	0,76				
Güven	1 yıldan az	37	3,83	0,85				*6 ile 10 yıl
	1 ile 5 yıl	132	3,79	0,90				arası-21 yıl ve
	6 ile10 yıl	118	3,69	0,84	5/384	2,424	,035	üzeri
	11ile15 yıl	42	3,90	0,70				*16 ile 20 yıl
	16 ile20 yıl	27	3,50	0,90				arası- 21 yıl ve
	21 yıl ve üzeri	34	4,17	0,83				üzeri
Fiziksel Unsurlar	1 yıldan az	37	3,83	0,85				
	1 ile 5 yıl	132	3,79	0,90				*16 ile 20 yıl
	6 ile10 yıl	118	3,70	0,83	5/384	2,359	,040	arası- 21 yıl ve
	11ile15 yıl	42	3,90	0,70				üzeri
	16 ile20 yıl	27	4,02	0,89				
	21 yıl ve üzeri	34	4,13	0,73				
Güvenilirlik	1 yıldan az	37	3,77	0,90				
	1 ile 5 yıl	132	3,74	0,86				
	6 ile10 yıl	118	3,91	0,85	5/384	1,623	,153	
	11ile15 yıl	42	3,91	0,73				
	16 ile20 yıl	27	4,02	0,77				
	21 yıl ve üzeri	34	4,13	0,76				

*% 1 önem düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı

** % 5 önem düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından güven algılarında muhasebecileriyle çalışma sürelerine göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan ANOVA testi değerlendirmesinde aralarında anlamlı bir fark olduğu görülmüştür ($F_{384} = 2,424$, $p < 0,05$). Grupların varyansları homojen olduğundan ($p > 0,05$) çoklu karşılaştırma testlerinden Tukey testi farkın ortalamalardan hangilerinin arasında olduğunu ortaya çıkarmak için uygulanmıştır. Bunun sonucunda muhasebecileriyle 6-10 yıl çalışanların güven algılarının muhasebecileriyle 21 yıl ve üzerinde çalışanların güven algılarına göre anlamlı düzeyde farklılaştığı bulunmuştur. Ayrıca muhasebecileriyle 16-20 yıl çalışanların güven algılarının muhasebecileriyle 21 yıl ve üzerinde çalışanların güven algılarına göre anlamlı düzeyde farklılaştığı bulunmuştur. Muhasebecileriyle 6-10 yıl çalışanların aritmetik ortalamasının $\bar{X} = 3,69$ ve muhasebecileriyle 21 yıl ve üzerinde çalışanlarının aritmetik ortalamasının ise $\bar{X} = 4,17$ olduğu görülmektedir. Muhasebecileriyle 16-20 yıl çalışanların aritmetik ortalamasının $\bar{X} = 3,50$ ve muhasebecileriyle 21 yıl ve üzerinde çalışanların aritmetik ortalamasının ise $\bar{X} = 4,17$ olduğu görülmektedir. Buna göre mükelleflerin muhasebecileriyle çalışma sürelerine göre hizmet kalitesinin alt boyutlarından güven ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık gösterdiği söylenebilir. Katılımcı firmanın muhasebecisi ile çalışma süresinin muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin güven boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{9c} hipotezi kabul edilmiştir.

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından fiziksel unsur algılarında muhasebecileriyle çalışma sürelerine göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan ANOVA testi değerlendirmesinde aralarında anlamlı bir fark olduğu görülmüştür ($F_{384} = 2,359$, $p < 0,05$). Grupların varyansları homojen olduğundan ($p > 0,05$) çoklu karşılaştırma testlerinden Tukey testi farkın ortalamalardan hangilerinin arasında olduğunu ortaya çıkarmak için uygulanmıştır. Bunun sonucunda muhasebecileriyle 16-20 yıl çalışanların fiziksel unsur algılarının muhasebecileriyle 21 yıl ve üzerinde çalışanların fiziksel unsur algılarına göre anlamlı düzeyde farklılaştığı bulunmuştur. Muhasebecileriyle 16-20 yıl çalışanların aritmetik ortalamasının $\bar{X} = 3,70$ ve muhasebecileriyle 21 yıl ve üzerinde çalışanların

ise $\eta^2=4,13$ olduğu görülmektedir. Buna göre mükelleflerin muhasebecileriyle çalışma sürelerine göre hizmet kalitesinin alt boyutlarından fiziksel unsurlar ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık gösterdiği söylenebilir. Katılımcı firmanın muhasebecisi ile çalışma süresinin muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin fiziksel unsur boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{9d} hipotezi kabul edilmiştir.

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından heveslilik algılarında firmanın muhasebecileriyle çalışma sürelerine göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan ANOVA testi değerlendirmesinde aralarındaki farkın anlamlı olmadığı görülmektedir. ($F_{384} =1,859$, $p>0,05$). Buna göre mükelleflerin muhasebecileriyle çalışma sürelerine göre hizmet kalitesinin alt boyutlarından heveslilik ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık göstermediği söylenebilir. Katılımcı firmanın muhasebecisi ile çalışma süresinin muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin heveslilik boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{9a} hipotezi kabul edilmemiştir.

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından empati algılarında firmanın muhasebecileriyle çalışma sürelerine göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan ANOVA testi değerlendirmesinde aralarındaki farkın anlamlı olmadığı görülmektedir. ($F_{384} =1,646$, $p>0,05$). Buna göre mükelleflerin muhasebecileriyle çalışma sürelerine göre hizmet kalitesinin alt boyutlarından empati ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık göstermediği söylenebilir. Katılımcı firmanın muhasebecisi ile çalışma süresinin muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin empati boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{9b} hipotezi kabul edilmemiştir.

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından güvenilirlik algılarında firmanın muhasebecileriyle çalışma sürelerine göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan ANOVA testi değerlendirmesinde aralarındaki farkın anlamlı olmadığı görülmektedir. ($F_{384} =1,623$, $p>0,05$). Buna göre mükelleflerin muhasebecileriyle çalışma sürelerine göre hizmet kalitesinin alt boyutlarından güvenilirlik ile ilgili

algularının anlamlı bir farklılık göstermediği söylenebilir. Katılımcı firmanın muhasebecisi ile çalışma süresinin muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin güvenilirlik boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{9e} hipotezi kabul edilmemiştir.

H₁₀: Katılımcı firmanın değişen muhasebeci sayısı ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin (a) heveslilik (b) empati (c) güven (d) fiziksel unsurlar (e) güvenilirlik boyutlarında anlamlı bir farklılık vardır



Tablo.3.31: Firmaların Değiştirdikleri Muhasebeci Sayısına Göre Hizmet Kalitesi Boyut Algılarının ANOVA Sonuçları

Değişen	Değişen	n	\bar{X}	S.s	sd	F	P	Anlamlı fark
Muhasebeci	Muhasebeci Sayısı							
Heveslilik	Değiştirmemiş	287	3,60	1,30				
	1 muhasebeci	67	3,59	1,21				
	2 muhasebeci	18	2,77	1,43	4/385	2,007	,093	
	3 muhasebeci	14	3,28	1,38				
	4 ve üzeri muhasebeci	4	4,00	1,14				
Empati	Değiştirmemiş	287	3,73	1,22				
	1 muhasebeci	67	3,41	1,29				
	2 muhasebeci	18	3,33	1,41				
	3 muhasebeci	14	3,64	1,15	4/385	1,455	,215	
	4 ve üzeri muhasebeci	4	3,25	0,95				
Güven	Değiştirmemiş	287	3,86	1,16				
	1 muhasebeci	67	3,43	1,30				Değiştirmemiş
	2 muhasebeci	18	3,05	1,30				-2 Muhasebeci
	3 muhasebeci	14	3,64	1,00	4/385	3,866	,004	Değiştirmiş
	4 ve üzeri muhasebeci	4	4,5	0,57				
Fiziksel Unsurlar	Değiştirmemiş	287	3,82	1,17				
	1 muhasebeci	67	3,91	1,06				
	2 muhasebeci	18	3,66	1,13				
	3 muhasebeci	14	4,07	0,82	4/385	0,647	,629	
	4 ve üzeri muhasebeci	4	4,50	1,00				
Güvenilirlik	Değiştirmemiş	287	3,68	1,24				
	1 muhasebeci	67	3,41	1,29				
	2 muhasebeci	18	3,33	1,41				
	3 muhasebeci	14	3,64	1,50	4/385	1,104	,354	
	4 ve üzeri muhasebeci	4	4,25	0,95				

* % 1 önem düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı

** % 5 önem düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından güven algılarında değişen muhasebeci sayısına göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan ANOVA testi değerlendirmesinde aralarında anlamlı bir fark olduğu görülmüştür ($F_{385} = 3,866$, $p < 0,05$). Grupların varyansları homojen olduğundan ($p > 0,05$) çoklu karşılaştırma testlerinden Tukey testi farkın ortalamalardan hangilerinin arasında olduğunu ortaya çıkarmak için uygulanmıştır. Bunun sonucunda muhasebeci değiştirmeyenlerin güven algılarının 2 muhasebeci değiştirenlerinin güven algılarına göre anlamlı düzeyde farklılaştığı bulunmuştur. Muhasebeci değiştirmeyenlerin aritmetik ortalamasının $\bar{x} = 3,86$ ve 2 muhasebeci değiştirenlerinin aritmetik ortalamasının ise $\bar{x} = 3,05$ olduğu görülmektedir. Buna göre mükelleflerin değişen muhasebeci sayına bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından güven ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık gösterdiği söylenebilir. Katılımcı firmanın değişen muhasebeci sayısı ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin güven boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{10c} hipotezi kabul edilmiştir.

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından heveslilik algılarında firmanın değişen muhasebeci sayısına göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere ANOVA testi değerlendirmesinde aralarındaki farkın anlamlı olmadığı görülmektedir. ($F_{385} = 2,007$, $p > 0,05$). Buna göre mükelleflerin değişen muhasebeci sayına bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından heveslilik ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık göstermediği söylenebilir. Katılımcı firmanın değişen muhasebeci sayısı ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin heveslilik boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{10a} hipotezi kabul edilmemiştir.

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından empati algılarında firmanın değişen muhasebeci sayısına göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan ANOVA testi değerlendirmesinde aralarındaki farkın anlamlı olmadığı görülmektedir. ($F_{385} = 1,455$, $p > 0,05$). Buna göre mükelleflerin değişen muhasebeci sayına bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından empati ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık göstermediği söylenebilir. Katılımcı firmanın değişen muhasebeci sayısı ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin empati boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{10b} hipotezi kabul edilmemiştir.

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından fiziksel unsur algılarında firmanın değişen muhasebeci sayısına göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan ANOVA testi değerlendirmesinde aralarındaki farkın anlamlı olmadığı görülmektedir. ($F_{385} = 0,647$, $p > 0,05$). Buna göre mükelleflerin değişen muhasebeci sayına bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından fiziksel unsurlar ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık göstermediği söylenebilir. Katılımcı firmanın değişen muhasebeci sayısı ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin fiziksel unsur boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{10d} hipotezi kabul edilmemiştir.

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından güvenilirlik algılarında firmanın değişen muhasebeci sayısına göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan ANOVA testi değerlendirmesinde aralarındaki farkın anlamlı olmadığı görülmektedir. ($F_{385} = 1,104$, $p > 0,05$). Buna göre mükelleflerin değişen muhasebeci sayına bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından güvenilirlik ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık göstermediği söylenebilir. Katılımcı firmanın değişen muhasebeci sayısı ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin güvenilirlik boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{10e} hipotezi kabul edilmemiştir.

SONUÇ ve ÖNERİLER

Ekonomik piyasa koşullarının zorlaşması, rekabetin artması ve vergi mevzuatının değişikliklere uğraması firmaların faaliyetlerini kontrol ve kayıt altında tutmasının gerekliliğini daha da artırmıştır. Dolayısıyla serbest muhasebeci mali müşavirlerin firmalara sunduğu hizmetin kalite düzeyi önemli hale gelmiştir.

Serbest muhasebeci mali müşavirlerin sunduğu hizmetin kalitesini ölçmek amacıyla üç aylık süre zarfında 400 kişiye anket yapılmıştır. Anketlerden on tanesinin verilerinde eksiklikler olmasından dolayı 390 anket araştırmaya dâhil edilmiştir. Yapılan bu araştırma sonucunda toplanan veriler frekans analizi, faktör analizi, t testi ve ANOVA testi ile analiz edilmiştir. Ayrıca kurulan hipotezler çerçevesinde elde edilen veriler doğrultusunda hizmet kalitesi boyutlarına verilen önemin mükelleflerin demografik özelliklerine göre anlamlı farklılaşıp farklılaşmadığı ölçülmüştür.

Araştırmaya dâhil olan erkek katılımcılar kadın katılımcıların yaklaşık dört katından daha fazladır. Katılımcıların yaklaşık % 25'i 31-40 yaş aralığındadır. Anketi cevaplayanların yaklaşık % 75'i iş sahibi-ortağı olan kişilerdir. Katılımcıların yarısına yakını lise mezunudur. Ankete katılan firmaların faaliyet konusu bakımından büyük çoğunluğunu ticaret işletmeleri oluşturmaktadır. Yine bu firmalara bakıldığında firmaların tamamına yakını şahıs işletmeleri oluşturmaktadır. Faaliyet süreleri açısından ise yeni kurulan ve faaliyet süresi en fazla on yılı bulan firmalar; katılımcı firmaların yaklaşık yarısından fazlasını oluşturmaktadır.

Katılımcı 309 firmada çalışan personel sayısı 0-5 kişi arasındadır. Araştırmaya katılan firmaların tamamına yakını erkek muhasebecilerle çalışmayı tercih etmektedir. Araştırmaya katılan firmaların dörtte birine yakın kısmı faaliyetleri süresince çeşitli nedenlerden dolayı çalıştırdıkları muhasebecilerini değiştirmişlerdir. Çalışmaya katılan firmaların yarısından fazlası muhasebecileriyle en fazla on yıldır çalışmaktadır. Faaliyeti sürecinde çalıştığı muhasebeciyi değiştiren firmaların değiştirme nedenlerine bakıldığı zaman ilk sırada muhasebecinin yüksek ücret talep etmesi, ikinci sırada firmanın muhasebecisinden gerekli bilgileri alamaması ve

üçüncü sırada ise başkaları tarafından firmaya farklı muhasebeci tavsiye edilmesi yer almaktadır.

Yapılan faktör analizi sonucunda ankette yer alan hizmet kalite algısıyla ilgili ifadeler empati, fiziksel unsurlar, güven, güvenilirlik ve heveslilik olmak üzere beş faktör altında toplanmıştır. t testi sonucunda katılımcıların cinsiyetleri ile hizmet kalitesinin heveslilik ve güvenilirlik alt boyutları arasında anlamlı bir farklılık görülmüştür. Katılımcıların cinsiyetlerinin hizmet kalitesinin diğer alt boyutları olan empati, fiziksel unsurlar ve güven ile aralarında anlamlı bir farklılık tespit edilmemiştir. Katılımcıların çalıştıkları muhasebeci cinsiyetine göre hizmet kalitesinin sadece güven alt boyutu ile aralarında anlamlı bir farklılık olduğu görülmüştür. Katılımcıların çalıştıkları muhasebeciyi değiştirip değiştirmemelerine bağlı olarak hizmet kalitesi alt boyutlarından sadece güven ve fiziksel unsurlar arasında anlamlı bir farklılık olmadığı ortaya çıkmıştır.

Firnalardan çalıştıkları serbest muhasebeci mali müşavirlerin hizmet kalitesi alt boyutlarını önem derecesine göre 100 puan üzerinden değerlendirmeleri istenmiştir. Bunun sonucunda mükellefler ilk sırada hizmet kalitesi alt boyutlarından güven alt boyutunu 21,6521 ortalama puanla, ikinci sırada fiziksel unsur alt boyutunu 21,4069 ortalama puanla, üçüncü sırada güvenilirlik alt boyutunu 19,6013 ortalama puanla, dördüncü sırada empati alt boyutunu 19,0526 ortalama puanla ve son sırada ise heveslilik alt boyutunu 18,2872 ortalama puanla sıralamıştır.

ANOVA analizi sonucunda katılımcıların yaşı ile hizmet kalitesinin sadece güvenilirlik alt boyutu arasında anlamlı bir farklılık vardır. Cevaplayıcının firmadaki görevi ile hizmet kalitesi alt boyutlarından güven ve güvenilirlik boyutu arasında anlamlı bir farklılık bulunmuştur. Katılımcı firmanın faaliyet konusu ile hizmet kalitesi alt boyutlarından sadece güvenilirlik alt boyutu arasında anlamlı bir farklılık ortaya çıkmıştır.

Cevaplayıcıların eğitim durumu ile hizmet kalitesi alt boyutlarından sadece heveslilik alt boyutu arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir. Katılımcı firmaların hukuki türü bakımından hizmet kalitesi alt boyutlarından sadece heveslilik alt boyutu

arasında anlamlı bir farklılık bulunmuştur. Katılımcı firmaların muhasebecileriyle çalışma süreleri bakımından hizmet kalitesi alt boyutlarından fiziksel unsurlar ve güven alt boyutu arasında anlamlı bir farklılık bulunmuştur. Firmaların faaliyetleri süresince değiştirdikleri muhasebeci sayıları ile hizmet kalitesi alt boyutlarından sadece güven alt boyutu arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir. Araştırma sonunda meslek elemanlarına şu önerilerde bulunulabilir:

Serbest muhasebeci mali müşavirler (SMMM) çalıştıkları mükelleflerden verdikleri hizmet karşılığında hak ettikleri ücretten daha fazlasını talep etmemelidirler. SMMM'ler mükelleflerinin istedikleri bilgi ve belgeleri zamanında doğru ve eksiksiz bir şekilde mükelleflerine ulaştırmalıdır. SMMM'ler mükellefler ile sağlıklı bir iletişim ağı geliştirmelidirler. Mükellefler istedikleri zamanda muhasebecilerine doğrudan ulaşabilmelidirler. SMMM'ler mesleğin gerektirdiği mesleki özeni göstermelidirler. Muhasebe meslek mensubu; sorumluluk bilinciyle kesimlerden bir tarafı mağdur etmeyecek biçimde, gerekli mesleki ve teknik bilgiye sahip olarak meslek ahlâkının vermiş olduğu düşünce dâhilinde hareket etmelidir.

Erkek mükelleflerin kadın mükelleflere göre heveslilik ve güvenilirlik algıları daha yüksek olduğundan serbest muhasebeci mali müşavirler kadın mükelleflerine yardım etme, hızlı servis sağlama, söz verdikleri hizmeti doğru ve güvenilir bir şekilde yerine getirme konularında daha özenli olmalıdırlar.

Kadın serbest muhasebeci mali müşavirlerle çalışan mükelleflerin güven algıları daha yüksek olduğundan erkek serbest muhasebeci mali müşavirler bilgi ve nezaketin yanı sıra mükelleflerinde güven uyandırma konularında dikkatli olmalıdırlar.

Faaliyetleri süresince muhasebecisini değiştirmeyen mükelleflerin heveslilik, empati ve güvenilirlik algıları yüksek olduğundan serbest muhasebeci mali müşavirler faaliyetleri süresince muhasebecisini değiştirmiş mükelleflerine yardım etme, hızlı servis sağlama, özen, bireysel ilgi, söz verilen hizmeti doğru ve güvenilir bir şekilde yerine getirme konularına önem vermelidirler.

Genç mükelleflerin güvenilirlik algıları orta yaş mükelleflerine göre yüksek olduğundan serbest muhasebeci mali müşavirler orta yaş mükelleflerine söz verdikleri hizmeti daha güvenilir ve doğru şekilde yerine getirmelidirler.

Ön muhasebe elemanlarının güven algıları yöneticilere oranla daha yüksek olduğundan serbest muhasebeci mali müşavirler yönetici konumundaki mükelleflerine bilgi ve nezaketin yanı sıra güven uyandırma konularında dikkatli olmadırlar. Yöneticilerin güvenilirlik algıları iş sahipleri ve ortaklarına göre daha yüksek olduğundan serbest muhasebeci mali müşavirler iş sahibi ve ortağı konumundaki mükelleflerine söz verdikleri hizmeti daha güvenilir ve doğru bir şekilde yerine getirmelidirler.

Faaliyet konusu ticaret olan firmaların güvenilirlik algıları hizmet işletmelerine göre daha yüksek olduğundan serbest muhasebeci mali müşavirler hizmet işletmelerine söz verdikleri hizmeti daha güvenilir ve doğru bir şekilde yerine getirmelidirler.

Eğitim durumu ön lisans ve lisans olan mükelleflerin heveslilik algıları okur yazar mükelleflere göre yüksek olduğundan serbest muhasebeci mali müşavirler okur yazar mükelleflerine yardım etme ve hızlı servis sağlama konularında daha özenli olmadırlar.

Şahıs ve limited firmalarının heveslilik algıları kolektif firmalara göre yüksek olduğundan serbest muhasebeci mali müşavirler kolektif firmalara yardım etme ve hızlı servis sağlama konularında daha dikkatli olmadırlar.

21 yıl ve üzerinde faaliyet gösteren firmaların güven algıları 6-10 yıl ve 16-20 yıl arasında faaliyet gösteren firmalara göre yüksek olduğundan serbest muhasebeci mali müşavirler çalışma süresi 6-10 yıl ve 16-20 yıl arasında olan firmalara bilgi ve nezaketin yanı sıra güven uyandırma konularına önem vermelidir.

Faaliyeti süresince hep aynı muhasebeci ile çalışmış mükelleflerin güven algıları faaliyeti süresince 2 kere muhasebecisini değiştirmiş firmalara göre yüksek olduğundan serbest muhasebeci mali müşavirler muhasebecisini 2 kere değiştirmiş firmalara karşı bilgi ve nezaketin yanı sıra güven uyandırıcı davranmalıdırlar.

Ayrıca araştırmamızın sadece Kars merkezde yapılmış olması göz önünde bulundurulduğunda daha sonraki çalışmaların Kars'a bağlı ilçeleri, TRA2 illerini ve daha batıdaki illeri kapsayacak şekilde yapılması bir karşılaştırma olanağı sağlayacaktır. Bunun yanı sıra araştırmanın sadece mükelleflere değil de muhasebe hizmeti sunan serbest muhasebeci mali müşavirlere uygulanması konuya muhasebeciler açısından farklı bir bakış getirecektir.



KAYNAKÇA

- Ağa, M., Şafaklı, O. V. (2007). "An Empirical Investigation of Service Quality and Customer Satisfaction in Professional Accounting Firms: Evidence from North Cyprus". *Problems and Perspectives in Management*, 5(3): 84-98.
- Akbulut, Y. (1999). "Meslek Ahlâkının Kriterleri ve Muhasebe Mesleği Üzerine Bir Araştırma". *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 1(1): 133.
- Akdoğan N., Gündüz E., H., Sevim, A. (2014). *Maliyet Muhasebesi*. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2738 Açık öğretim Fakültesi Yayını No: 1699.
- Akdoğan, N., AYDIN, H. (1987). *Muhasebe Teorileri*. Ankara: Gazi Üniversitesi Yayın No:98.
- Akın, O., Özdaşlı, K. (2014). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Uymaları Gereken Etik İlkelerine Uyma Düzeyine Yönelik Meslek Mensupları ile Meslek Yüksek Okulu Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin Algıları". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 63: 59-74.
- Alagöz, A., Öge, S., Koçyigit, N. (2013). "Muhasebe Bilgi Sistemi ve Karar Destek Sistemleri İlişkisinin Yönetmelik Karar Alma Faaliyetlerine Etkisi". *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (30), 27-40.
- Alkan, A., T. (2011). "Türkiye’de Muhasebe Meslek Standartlarının Oluşumunda Meslek Mensupları İle Mükelleflerin Yaklaşımları Ve Öneriler", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Konya.
- Altan, M. (2004). "Muhasebecilik Mesleğinin Toplumda Algılanma Biçimi Üzerine Bir Araştırma", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 11: 29-54.
- Altunışık, R., Coşkun, R., Bayraktaroğlu, S., Yıldırım, E. (2004). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*. Sakarya: Sakarya Kitabevi.

- Arıkan, Y. (1996). “Uluslararası Muhasebe Standartları-Türkiye Uygulaması”, *Mali Çözüm Dergisi*, 6(36): 60-71.
- Armstrong, R., Smith, M. (1996). “Marketing Cues and Perceptions of Service Quality in The Selection of Accounting Firms”. *Journal of Customer Service in Marketing & Management*, 2(2): 37-59.
- Arslanoğlu, A., S. (2016). “Muhasebe Mesleği Eğitim Sürecinde Etik Algısının Oluşum Düzeyi Üzerine Görgül Bir Çalışma”, *Türk Hava Kurumu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Arsoy, A., P., Bora, T., Selimoğlu, S. (2014). “Muhasebe Eğitimindeki Bilgi, Beceri ve Eğitim Tekniklerinin Gerekliklerine İlişkin Beklentiler: Türkiye’deki Akademisyenlere ve Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma”. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 10(23), 121-136.
- Aslan, M. (2015). *Tarihsel Süreç İçerisinde Türkiye’de Kullanılan Muhasebe Sistemleri ve İktisadi Devlet Teşekkülleri Üzerinden Örnekler*. Çanakkale On Sekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Çanakkale.
- Avder, E. (2007). Geçmişten Günümüze Muhasebe Mesleği, [Http://www.Muhasebetr.Com/Yazarlarimiz/Erdogan/008/](http://www.Muhasebetr.Com/Yazarlarimiz/Erdogan/008/) (Erişim Tarihi:06.03.2018).
- Ayboğa, H. (2001). “Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Etiği Ahlâkı”. *Ege Akademik Bakış*, 1(2): 35-49.
- Ayboğa, H. (2003). “Globalleşme Sürecinde Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensuplarının Eğitimi”. *T.C. Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 18(1): 327-359.

- Aysan, M. (1980). “Türkiye’de Kamu İktisadi Teşebbüslerinde Muhasebe Eğitimi Sorunları”, II. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, *Muhasebe Eğitimi Derneği Yayınları*, 1.
- Azap, Ş. S. (2012). *Muhasebe Mesleğinde Yargı*. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Banar, K., Ekergil, V. (2010). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Hizmet Kalitesi: Sunulan Hizmetlerinin Kalitesi ile Müşteri Memnuniyeti İlişkisi Eskişehir Uygulaması”. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 10 (1): 39-60.
- Başar, B., (2005). “Muhasebe Mesleğinde Başarı İçin İstenilen Bilgi ve Beceriler ile Muhasebe Eğitiminin Değişen Yüzü”. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 13: 59-68.
- Bilen, A., Yılmaz, Y. (2014). “Muhasebe Mesleğinde Etik ve Etikle İlgili Çalışmalar”. *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(6): 57-72.
- Büyükmirza, K., (2003). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitap Evi.
- Büyüköztürk, Ş. (2002). “Faktör Analizi: Temel Kavramlar ve Ölçek Geliştirmede Kullanımı”. *Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi*, 32: 470-480.
- Can A. V., Esen, S. (2010). Osmanlı Muhasebe Sistemi ve 1530 Yılına İlişkin Yapılan Kayıtların Işığında Bir Osmanlı Livası: Prizren http://www.Mizanturk.Com.Tr/Akademi/Akademi_11420132224616.Pdf (Erişim Tarihi: 28.04.2018).
- Can, A., V. (2007). “Luca Pacioli Muhasebenin Babası mıdır?”, *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi*, 12: 1-15.
- Can, A.V., Karabınar, S., Küçüker, M. (2012). “Kutadgu Bilig”de Muhasebe, Ticari Hayat ve Etik İle İlgili Beyitler ve Güncel Yorumu”. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 2: 68-100.

- Cemalcılar, Ö., Önce, S., (1999). *Muhasebenin Kuramsal Yapısı*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Civelek, M. A., Durukan, M. B. (1997). “Günümüz Koşullarında Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlâkı”. *III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı 30 Nisan-4 Mayıs, Alanya*, (ss.133-142), Alanya: İsmmmo Yayınları.
- Cronin, J. J., Taylor, S. A., (1992). “Measuring Service Quality: A Reexamination and Extension”. *Journal of Marketing*, 56: 55-68.
- Çaldağ, Y. (2004). *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*. Ankara: Gazi Kitap Evi.
- Çelik, O. (2003). “Muhasebe Kuramı ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgilerinin Niteliği”, Ankara Üniversitesi İİBF Gelişme ve Toplum Araştırmaları Merkezi, 52: 2-6.
- Çukacı, C. Y. (2006), “Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Meslek Elemanlarının Etik Anlayışı: İzmir İlinde Bir Uygulama”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(1): 89-111.
- Demir, B. (2013). “Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Muhasebe”, *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*, 2(3), 225-233.
- Demir, B. (2015). “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik”. *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*, 4(4).
- Dinç, E. (2008). “Meslek Seçiminde Etkili Faktörlerin İncelenmesi: Meslek Yüksek Okulu-Muhasebe Programı Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma”, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (16), 90-106.
- Dinç, E., Atasel, O. Y. (2016). “Türkiye’deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci ve Mevcut Durumun İncelenmesi”. *Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(12): 267- 283.

- Durmuş, K. (1996); “*Yönetim Bilgi Sistemleri ve Üst Yönetim Bilgi Sistemi Uygulaması*”, Anadolu Üniveritesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi , Eskişehir.
- Durukan, B., İkiz Kapucugil, A. (2007). “Denetim Kalitesi, Kalite ve Hizmet Kalitesine İlişkin Modeller: Kavramsal Çerçeve”. *Mali Çözüm Dergisi*, 82, 29-56.
- Elitaş, C., Aydemir, O., Güvemli, O., Erkan, M. T, Oğuz, M., Özcan, U., (2008). Osmanlı İmparatorluğu’nda 500 Yıl Boyunca Kullanılan Muhasebe Yöntemi: Merdiven Yöntemi. Proje No: 105 K 160, Afyonkarahisar.
- Erbaş, E. R. (2014). *Mali Müşavirlik Hizmetlerinde Servqual Modeliyle Kalitenin Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama*. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Erdoğan, N., Lazol, İ., Ergun, Ü., Köse, T. (2012). *Genel Muhasebe*. Eskişehir. T.C. Anadolu Üniversitesi yayını, No: 2595, Açıköğretim Fakültesi Yayını, No: 1563.
- Erol, M., Aslan, M. (2017). “Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi”. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 12: 55-86.
- Ertaş, F. C. (2002). *İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu ve Muhasebe Mesleği*. Ankara: Seçkim Yayıncılık.
- George, D., Mallery, M. (2010). *SPSS for Windows Step by Step: A Simple Guide and Reference*. Boston: 17.0 update (10th edition).
- Gökgöz, A. (2012). “Küresel Finansal Krizin Muhasebe Temelli Nedenleri Bağlamında Kurumsal Yönetim Ve Muhasebe Meslek Etiğinin Önemi”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26(3-4): 313-331.

- Gözütok, E. (2014). *Muhasebe Mesleğinde Hizmet Kalitesi ve Müşteri Memnuniyeti: Sivas İli Örneği*. Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sivas.
- Grove, S. J., Fisk, R. P., Pickett, G. M., Kangun, N. (1996). “Going Green in The Service Sector. Social Responsibility Issues, Implications and Implementation”. *European Journal of Marketing*, 30(5): 56-66.
- Güney, C., & Biçer, M. S. (2016). “Muhasebe Meslek Etiği ve Erzincan İlinde Bir Araştırma” *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 9(45): 127.
- Güney, S., Dizman, Ş. (2015). “Muhasebe Meslek Mensuplarının İşletmelerin Beklentilerini Karşılama Düzeyi-Erzincan İli Uygulaması”. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 19(3): 315-336.
- Güvemli O. (2016). Türk Muhasebe Düşüncesinin Batılaşma Süreci (1839-2011). *Ordu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Bülteni*, 19(46): 60-62.
- Güvemli, O. (2001). Türk Devletleri Muhasebe Tarihi: Cumhuriyet Dönemi XX. Yüzyıl 4. Cilt, İstanbul.
- Güvemli, O. (2009) “Türkiye’de Muhasebe Meslek Örgütünün 20. Yılı - Bir Değerlendirme”, *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, 44:6-16.
- Güvemli, O. (2011). “Türkiye’de Muhasebe Meslek Örgütünün Kuruluşu Ve Gelişmesi”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 1(1): 129-145.
- Güvemli, O. (2015). “Türk Muhasebe Düşüncesinin Evreleri, (Orta Asya Kültüründen Batılılaşmaya)”. *Muhasebe ve Finans Araştırmaları Dergisi*, 9: 5-17.
- Güvemli, O., Güvemli, B. (2015). “Osmanlı Devlet Muhasebesinde Kayıt Düzeni ve Defter Sistemi”. International Scientific Conference - Sokolov Reading - 22-25 April 2015- Saint Petersburg State University.

- IFAC. (1996). “Prequalification education, assessment of professional competence and experience requirements of professional accountants”. *International Education Guideline*, No 9.
- İmamoğlu, A., Altun, N. S. (2012). *Genel Muhasebe 1*, T.C. Düzce Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, Düzce.
- İsmail, İ., Haron, H., Nasir İbrahim, D., Mohd İsa, S. (2006). “Service Quality, Client Satisfaction and Loyalty Towards Audit Firms: Perceptions of Malaysian Public Listed Companies”. *Managerial Auditing Journal*, 21(7): 738-756.
- İsmmmo, (2005). *yMuhasebenin Temel Kavramları Ve Tekdüzen Hesap Planı*. Ankara: İsmmmo Yayınları 2005 Mevzuat Serisi 2.
- Jain, S. K., Gupta, G. (2004). “Measuring Service Quality: Servqual vs. Servperf Scales”. *Vikalpa*, 29(2): 25-38.
- Kaderli, Y., Köroğlu, Ç. (2014). “İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sistemi ile Kurumsal Yönetim Anlayışı Arasındaki İlişki”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 63: 21-38.
- Karaman, E.,S. (2015), “Muhasebe Meslek Etiği Ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Kurallara Bakışı: Balıkesir İli Örneği”, *Gazi Üniversitesi Eğitim Bğiğmleri Enstitüsü*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Karasioğlu, F. (2001). *İnternet Tabanlı Finansal Raporlama*. Ankara: Nobel Yayınevi.
- Kaya, G., A. (2018). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Bilgi Sistemi Hakkındaki Görüşleri: Elazığ’da Bir Araştırma”, *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 28(1), 115-132.

- Kaya, N., Yanık R. (2011). “Muhasebe Meslek Ahlâkı, Etik Ve Müşteri Tatmini İlişkisi”, *Ekev Akademi Dergisi*, 15(49): 293-306.
- Kaygusuz, S. Y. (2006). *Yenilikçi Yönetim Muhasebesi*. Bursa: Alfa Aktüel Yayın Evi.
- Kaygusuz, S. Y., Aslan, Ü., Kepçe, N. (2012). *Genel Muhasebe-I*. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2654 Açık Öğretim Fakültesi Yayını, No: 1620.
- Keng, K. A., Liu, P. (1998). “Expectation of Service Quality in Professional Accounting Firms: A Singapore Study”. *Journal of Customer Service in Marketing & Management*, 5(2): 39-54.
- Kılıç, S. (2016). “Cronbach’ın Alfa Güvenilirlik Katsayısı”. *Journal of Mood Disorders*, 6(1): 47-48.
- Kısakürek M. M., Pekcan, A. (2005). “Muhasebenin Ürettiği Bilgiye Farklı Açılardan Bakışlar”. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 6(2): 119-148.
- Kızıl, C., Akman, V., Zorkalkan, T., Türkmen, R. (2015). “Muhasebenin Tarihine Küresel Kapsamda ve Türkiye Kapsamında Vergisel Bir Bakış”. *Leges Sosyal Bilimler Dergisi*, 5(3): 70-87.
- Kocamaz, H. (2012). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci, *Kahraman Maraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2(2): 105-120.
- Koç, E. (2015). *Hizmet Pazarlaması ve Yönetimi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Koç, F., Şahin N.K., Özbek, V. (2014). “Hizmet Hataları ve Algılanan Kalite Arasındaki İlişki Üzerinde Değişirme Maliyetinin Düzenleyici Etkisi: Küçük İşletmeler ve Hizmet Satın Aldıkları Muhasebecilere Yönelik Bir Uygulama”. *Pazarlama ve Pazarlama Araştırmaları Dergisi*, 14: 21-46.

- Koçberber, S. (2008). “Dünyada ve Türkiye’de Denetim Etiği”, *Sayıştay Dergisi*, 68:65-89.
- Koçyiğit, S. Ç., Doğan, E., Emine, T. A. Ş. (2016). “Sağlık Yönetimi Bölümü Öğrencilerinin Muhasebe Derslerindeki Başarılarını Etkileyen Faktörlerle İlgili Görüşlerini Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma”. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(16), 222-252.
- Kotar, E. (2016). “Muhasebe Mesleğinin Teşkilatlandırılmasının Muhasebe Eğitimi Üzerine Etkisi”, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/319866>: 99-119.
- Köker, Z. C. (2009). *Yeminli Mali Müşavirlerin Sunduğu Tam Tasdik Hizmeti Kapsamında Vergi Denetimindeki Gelişmelerin Değerlendirilmesi*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Köse, A., Yılmaz, F. (2003). “Mesleki Yeterlilik Öncesi IFAC’ın Mesleki Kuralları”, 6. *Muhasebe Denetim Sempozyumu*, 16-20.
- Kurtuluş, K. (2010). *Araştırma Yöntemleri*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Kutlu H., A. (2008). “Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İnkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma”. *Ankara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 63(2): 143-170.
- Kutlu, H., A. (2008). *Muhasebe Meslek Ahlâkı*. Ankara: Nobel Yayın Evi.
- Kutlu, H., A. (2010), “Muhasebe Eğitiminin, Nitelikli İşgücü Yetiştirme Açısından Değerlendirilmesi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 46: 232-246.
- Küçüksavaş, N.(2005).*Finansal Muhasebe*. İstanbul: Kare Yayınları.

- Lewis, B. R., Orledge, J., Mitchell, V. W. (1994). "Service Quality: Students' Assessment of Banks and Building Societies". *International Journal of Bank Marketing*, 12(4): 3-12.
- Lovelock, C., Wirtz, J. (2007). *Services Marketing: People, Technology, Strategy*, 6th edition. Prentice-Hall, Upper Saddle River, NJ.
- Marşap, B. (1996). "Muhasebe Mesleği, Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri". *Yaklaşım Dergisi*, 37, 119-123.
- Meb, (2011). *Muhasebe ve Finansman, Bilanço*. Ankara: Milli Eğitim Yayınları 344MV0021.
- Mohammed, W. N. M. (2017). *Muhasebecilerden Alınan Hizmet Kalitesi ve Müşteri Memnuniyetinin Servqual Yöntemiyle Değerlendirilmesi: Irak Örneği*. Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta.
- Morton, A., Scott, D. R. (2007). "The Association Between Perceived Audit Firm Service Quality and Behavioural Intentions". *Journal of Contemporary Issues in Business & Government*, 13(2): 17-30.
- Nakip, M. (2008). *Pazarlama Araştırmalarına Giriş*. Ankara: Seçkin Kitabevi.
- Otlı, F. (1999). "Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlâkının Yeri ve Önemi". *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(4).
- Öz, E., Çevikcan, F. (2010). "Vergi Kanunlarıyla Getirilen Düzenlemelerin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi". *Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 2(1), 113-128.
- Özçelik M. K. (2017). "Türk Muhasebe Sisteminin Gelişiminde Vergi Etkisi". *Akademik Bakış Dergisi*, 60: 396-413.

- Özkaya, İ.N. (2008). “Muhasebe Etiği ve Bir Uygulama”*Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, . Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli.
- Öztürk, E., Fındık, H. (2016). “Türkiye’deki Muhasebe Eğitiminin Uluslararası Muhasebe Standartları ile Uyumlaştırılması Sürecinde Karşılaşılan Adaptasyon Problemlerinin Muhasebe Alt Kültür Değerleri Çerçevesinde Tartışılması”. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 9(3): 241-256.
- Öztürk, S. A. (2002). *Hizmet Pazarlaması*. Eskişehir: Birlik Ofset.
- Özyürek, H. (2012). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Taşınması Gereken Nitelikler”. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 4(1).
- Parasuraman, A., Berry, L. L., Zeithaml, V. A. (1991). “Perceived Service Quality as a Customer-Based Performance Measure: An Empirical Examination of Organizational Barriers Using an Extended Service Quality Model”. *Human Resource Management*, 30(3): 335-364.
- Parasuraman, A., Zeithaml, V. A., Berry, L. L. (1985). “A Conceptual Model of Service Quality and Its Implications for Future Research”. *The Journal of Marketing*, 41-50.
- Pringviriya, N., Fadzil, F. H., İsmail, S. S. S. (2015). “Service Quality and Customer Satisfaction in Thailand’s Audit Firms”. *Proceedings of the Burapha University International Conference 2015, 10-12 July 2015*, Bangsaen, Chonburi: Thailand.
- Robertson, J. C. (1996). *Auditing*. USA: Irwin 8th Edition.
- Sakarya, Ş., Kara, S. (2010) “Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması”, *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 12(18): 57-72.

- Saxby, C. L., Ehlen, C. R., Koski, T. R. (2004). "Service Quality in Accounting Firms: The Relationship of Service Quality to Client Satisfaction and Firm/Client Conflict". *Journal of Business & Economics Research*, 2(11): 75-85.
- Sayım, F., Aydın, V. (2011). "Hizmet Sektörü Özellikleri ve Sistemik Olmayan Risklerin Sektör Menkul Kıymetleri ile Etkileşimine Dair Teorik Bir Çalışma". *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 29: 245-262.
- Sayım, F., Usman Ö. (2016). "Muhasebe Mesleği için Mesleki Durum Analizi Kriterlerinin Belirlenmesi". *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(12): 105-122.
- Seçer, İ. (2015). *SPSS ve LISREL ile Pratik Veri Analizi*. Ankara: Anı Yayıncılık.
- Seviğ, V. (1991). "Muhasebecilik Mesleğinde Görev Sorumluluk ve Yetki", *Mali Çözüm Dergisi*, 6. <http://www.ismmmo.org.tr/htmldergikonu.asp>.
- Sürmeli, F. (2004). "Muhasebede Doktora Eğitimi". *Türkiye XXIII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, 111-121.
- Şengel S., Selimoğlu, S., Bayazatlı, E., Gürdal, K., Alagöz, A. (2013). *Şirketler Muhasebesi*. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2887 Açık Öğretim Fakültesi Yayını No: 1844.
- Şengel, S. (2011). "Türkiye'de Muhasebe Meslek Elemanı Talebi Üzerine Bir Araştırma". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 50, 167-180.
- Tabachnick, B. G., Fidell, L. S. (2013). *Using Multivariate Statistics* (6th edition). Boston: Pearson.
- Teğin, S. (2015). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Vermiş Oldukları Hizmet Kalitesi: Siirt'te Bir Uygulama*. Yüzüncü Yıl Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Van.

- Terzi A. (2010). *Muhasebe Mesleği ve Rize'deki Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma*. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 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(2): 147-160.
- Türk, Z. (2004). *Muhasebe Meslek Ahlakı*. Adana: Nobel Kitap Evi.
- Türk, Z. (2009). “Denetim Firmalarının Sunduğu Hizmet Kalitesi, Müşteri Tatmini ve Sadakati: Servperf Ölçeği”. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(1): 399-416.
- Türker, M. (2018). “*Muhasebe Mesleğinin Bugünkü Konumu ve Geleceği*”, Erişim Tarihi:22-03-2018,Archive.İsmmmo.Org.Tr/Docs/.../04-Masumturker16.Doc.
- Ulukol, C. (1972). *İcracı ve Uzman Muhasebecilik*. Ankara: Ankara Muhasebe ve Mali İşler Yayınları, No: 1.
- Ustaahmetoğlu, E., Aygün, D., Savcı, M., (2013), “Muhasebe Bürolarında Sunulan Hizmetin Kalitesinin Müşteriler Tarafından Değerlendirilmesine Yönelik Bir Uygulama”. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 9(18): 239-254.
- Ustaahmetoğlu, E., Savcı, M. (2011). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Sundukları Hizmetin Kalitesini Değerlendirmesi ve Örnek Bir Uygulama”. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2(22): 168-184.
- Uysal, T., Şenlik, M. (2009). *Genel Muhasebe*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Uzay, Ş., Tanç Güngör, Ş. (2004). “Muhasebecilerin Sorunları ve Beklentileri: Kayseri ve Nevşehir İlleri Uygulaması”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (22): 94-104.

- Uzay, Ş., Tanç, A., Erciyes, M. (2009). “Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe-1”, *Mali Cozum Dergisi*, 95: 125-140.
- Yanık, A., Yıldız, F. (2013). “Evaluation of Accounting Service Quality Expected and Perceived by Businesses”. *European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences*, 60: 85-93.
- Yanık, R. (2013). “Muhasebe Lisans Eğitiminin Eğitim Sürecinde ve Süreç Sonrasında Edinilmesinin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesine İlişkin Bir Uygulama Örneği”, *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 14(2): 199-213.
- Yayla, H. E., Cengiz, E. (2006). “Muhasebe Bürolarında Algılanan Hizmet Kalitesi ve Mükelleflerin Tatmin Düzeylerine Yönelik Yapısal Bir Model Önerisi-II”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (31): 175-183.
- Yazarkan, H., Yılmaz, Z. (2016). “Muhasebe Stajyerlerinin Staj Eğitiminde Karşılaştıkları Sorunlar ve Beklentileri: Tr90 Bölgesinde Bir Uygulama”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 30(2): 285-302.
- Yelkikalkan, N., Pazarcık, Y. (2005). “İşletme Eğitiminde Global Perspektif: Çomü Biga İ.İ.B.F. Örneği”, *Selçuk Üniversitesi Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 5(2): 1-20.
- Yıldız, F., & Durak, G. (2011). “Üniversitelerde Verilen Muhasebe Eğitiminin Kırklareli Yöresi’nde Faaliyet Gösteren Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Beklentilerini Karşılama Düzeyinin İncelenmesi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 49: 37-47.
- Yıldız, G., (2010), “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama”. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 36: 155-178.
- Yücel, G. (1982). “Muhasebenin Çağlar Boyunca Gelişimi”. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 11(1): 220-221.

Yükçü, S., Tektüfekçi, F. (2001). “Yönetim Danışmanlığı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin İşi Mi?”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl, 1.(4)*.

Zaif, F., Ayanoğlu, Y. (2007). “Muhasebe Eğitiminde Kalitenin Arttırılmasında Ders Programlarının Önemi: Türkiye’de Bir İnceleme”.*İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 9(1), 1-22*.

www.gib.gov.tr (Erişim Tarihi: 25.02.2018).

<http://www.smmmyeterlilik7de7.com/418/bir-serbest-muhasebeci-mali-musavirde-olmasi-gereken-ozellikler/> (Erişim Tarihi: 25.04.2018).

EKLER

Ek.1: Anket Formu

ANKET FORMU

Sayın Mükellef, Bu anket, Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Programı kapsamında Doktor Öğretim Üyesi Mehmet Emin KARABAYIR danışmanlığında yürütülen tez çalışması için Kars ilinde faaliyet gösteren işletmelerin muhasebecilerinden duydukları memnuniyeti ölçmek amacıyla düzenlenmiştir. Anket formundaki soruları tam olarak okuduktan sonra kendinize en uygun olan seçeneği işaretleyiniz. Vereceğiniz yanıtlar, bilimsel araştırma amacı dışında herhangi bir yerde kullanılmayacaktır. Lütfen ankete isim ve soyisim yazmayınız. Ankete katılımınız için teşekkür ederiz. Serkan MERİÇ Doktor Öğretim Üyesi Mehmet Emin KARABAYIR	
1. Cinsiyetiniz: () Kadın () Erkek	2.Yaşınız:
3. İşletmedeki göreviniz: () İş sahibi - ortağı ()Yönetici () Ön Muhasebe Elemanı	4. İşletmenizin faaliyet konusu: () Ticaret () Üretim () Hizmet
5. Eğitim durumunuz: () Okur-yazar () İlköğretim () Lise () Ön Lisans () Lisans () Lisans Üstü	6. İşletmenizdeki personel sayısı: () 0 – 5 () 6 - 10 () 11- 15 () 16-20 () 21 ve üzeri
7. Çalıştığınız muhasebecinin cinsiyeti: () Kadın () Erkek	8. İşletmenizin faaliyet süresi: () 1 yıla kadar () 1 - 5 yıl () 6 – 10 yıl () 11 – 15 yıl () 16 – 20 yıl () 21 yıl ve üzeri
9. Hukuki yapısı açısından işletmenizin türü: ()Şahıs İşletmesi () Adi Şirket () Kolektif Şirket () Komandit Şirket () Anonim Şirket () Limited Şirket	10. Şu andaki muhasebecinizle çalışma süresi: () 1 yıldan az () 1- 5 yıl arası () 6- 10 yıl arası () 11- 15 yıl () 16- 20 yıl arası () 21 yıl ve üzeri
11. İşletmenizin faaliyeti süresince muhasebecinizi değiştirdiniz mi? () Evet () Hayır	12. İşletmenizin faaliyeti süresince çalıştığınız muhasebeci sayısı: () Hiç değiştirmedim () 2 muhasebeci () 3 muhasebeci () 4 ve muhasebeci üzeri
13. Çalıştığınız muhasebeciyi değiştirme sebebiniz: (Birden fazla seçenek işaretlenebilir.) () Gerekli bilgileri alamama () İletişim kopukluğu () Gerekli mesleki özeni göstermeme () Mesleki tecrübe yetersizliği () Yüksek ücret talep etme () Üçüncü şahıslara bilgi sızdırma () Hatasından dolayı zarar görme () Kişiliğiyle ilgili sorunlardan dolayı () Başka bir muhasebecinin tavsiye edilmesi () Kamu kurumları ile işletme arasında ilişkiyi sağlayamama () Diğer sebepler... (Lütfen sebebi yazınız.)	

	Muhasebecinizle ilgili ifadelere katılma derecenizi işaretleyiniz.				
	Hiç Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne katılıyor Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
1. Muhasebecimin çalışanları iyi giyimlidir	1	2	3	4	5
2. Bir sorunum olduğunda muhasebecimin yaklaşımı güven vericidir	1	2	3	4	5
3. Muhasebecim benimle kişisel olarak ilgilenir.	1	2	3	4	5
4. Muhasebecimin çalışanları sorularımı cevaplamak için gerekli bilgiye sahiptir.	1	2	3	4	5
5. Muhasebecim benim menfaatlerimi canı gönülden destekler.	1	2	3	4	5
6. Hatasından dolayı ceza ödediğim olmuştur.	1	2	3	4	5
7. Muhasebecim çalışanları ile olan mali işlemlerimde kendimi her zaman güvende hissedirim.	1	2	3	4	5
8. Muhasebecim belli bir zamanda bir şeyi yapmak için söz verdiğinde mutlaka yerine getirir	1	2	3	4	5
9. Yakın çevreme tavsiye etmeyi düşünmem.	1	2	3	4	5
10. Muhasebecime her zaman güvenirim.	1	2	3	4	5
11. Muhasebecim son teknolojiye uygun araç ve gereç kullanır.	1	2	3	4	5
12. Muhasebecim sunacağı hizmetin zamanını kesin söyler	1	2	3	4	5
13. Tüm mesleki ve iş ilişkilerinde dürüştür.	1	2	3	4	5
14. Mesleki etiğe uygun olmayan davranışlarına şahit oldum.	1	2	3	4	5
15. Muhasebecim muhasebe kayıtlarını doğru bir şekilde tutar	1	2	3	4	5
16. Muhasebecimin çalışanlarından istediğim zaman hizmet alırım	1	2	3	4	5
17. Muhasebecim hatasız çalışır.	1	2	3	4	5
18. Muhasebecimin çalışanlarına her zaman güvenirim.	1	2	3	4	5
19. Hizmeti karşılığında aldığı ücreti hak etmiyor	1	2	3	4	5
20. Muhasebecimin çalışanları çok naziktir.	1	2	3	4	5
21. Yeterli düzeyde eğitim almıştır	1	2	3	4	5
22. Muhasebecimin çalışanları beni her konuda ve her zaman dikkate alır	1	2	3	4	5
23. Muhasebecimin çalışanları bana yardımcı olmaya her zaman isteklidir.	1	2	3	4	5
24. Muhasebecimin çalışanları benim ihtiyaçlarımın neler olduğunu bilir.	1	2	3	4	5
25. Mükelleflerinden pahalı hediyeler almaktan hoşlanır	1	2	3	4	5
26. Muhasebecimin bürosunun genel görünüşü sunduğu hizmetler için yeterlidir	1	2	3	4	5
27. Muhasebecimin çalışanları isteklerimi anında yerine getirir	1	2	3	4	5

Aşagıdaki tabloda bulunan bilgileri sizin için önemlilik derecesine göre **100 puan** zerinden değerlendiriniz. Puanlama yaparken yapılan puanlamanın toplamının **100** olmasına dikkat ediniz.

1.) Muhasebecinizin hizmeti sunmada fiziksel olanakları, araç gereçleri ve personelin görünüşü;	%
2.) Muhasebecinizin hizmeti sunmada söz verilen hizmeti doğru, güvenilir bir şekilde yerine getirebilme yeteneği	%
3.) Muhasebecinizin hizmeti sunmada verilen hizmeti hızlı bir şekilde yerine getirebilmesi;	%
4.)Muhasebecinizin hizmeti sunmada yanında çalışanların bilgili ve nazik olması ve sizde güven duygusu uyandırabilme becerisi;	%
5.) Muhasebecinizin hizmeti sunmada size kişisel ilgi gösterebilmesi;	%
TOPLAM	% 100

Katkılarınızdan dolayı teşekkür ederim. Bu çalışmayla ilgili olarak belirtmek istediğiniz görüşleri aşağıya yazabilirsiniz

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı	Serkan MERİÇ
Doğum Yeri	Kars
Doğum Tarihi	23.08.1990

LİSANS EĞİTİM BİLGİLERİ

Üniversite	KAFKAS ÜNİVERSİTESİ
Fakülte	İKTİSADİ ve İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ
Bölüm	İŞLETME

İLETİŞİM

Adres	Bakırcılar cad no 27 Kars
E-mail	serkan_meric36@hotmail.com