



Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı / Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı

MUHASEBE MESLEĞİNDE HİZMET KALİTESİ VE MÜŞTERİ
MEMNUNİYETİ: SİVAS İLİ ÖRNEĞİ

Esra GÖZÜTOK

Yüksek Lisans Tezi

Tez Danışmanı

Doç. Dr. M. Mustafa KISAKÜREK

SİVAS

Eylül-2014

**MUHASEBE MESLEĞİNDE HİZMET KALİTESİ VE MÜŞTERİ
MEMNUNİYETİ: SİVAS İLİ ÖRNEĞİ**

Esra GÖZÜTOK

Cumhuriyet Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Lisansüstü Eğitim, Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin
İşletme Anabilim Dalı / Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı İçin Öngördüğü

YÜKSEK LİSANS TEZİ
Olarak Hazırlanmıştır.

SİVAS
Eylül-2014

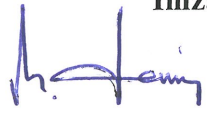


KABUL VE ONAY

Üniversite: : Cumhuriyet Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Ana Bilim Dalı : İşletme
Bilim Dalı : Muhasebe-Finans
Tezin Başlığı : Muhasebe Mesleğinde Hizmet Kalitesi ve Müşteri Memnuniyeti:
Sivas İli Örneği
Savunma Tarihi : 24.07.2014
Danışmanı : Doç. Dr. M .Mustafa KISAKÜREK

Unvanı - Adı Soyadı

İmza

Jüri Başkanı : Doç. Dr. Mehmet DEMİR
Üye (Danışman) : Doç. Dr. M. Mustafa KISAKÜREK
Üye : Yrd. Doç. Dr. Yüksel AYDIN

Oy Birliği

Oy Çokluğu

Esra GÖZÜTOK tarafından hazırlanan “Muhasebe Mesleğinde Hizmet Kalitesi ve Müşteri Memnuniyeti: Sivas İli Örneği” başlıklı tez, kabul edilmiştir. 24/07/2014

Prof. Dr. Alim YILDIZ
Enstitü Müdürü

TEŞEKKÜR

Lisans ve yüksek lisans öğrenimim süresince bana her zaman yardımcı olan ve ayrıca bu tez çalışmasının planlanmasında, araştırılmasında, yürütülmesinde ve oluşumunda ilgi ve desteğini esirgemeyen, engin bilgi ve tecrübelerinden yararlandığım, yönlendirme ve bilgilendirmeleriyle çalışmamı bilimsel temeller ışığında şekillendiren değerli hocam Sayın Doç. Dr. M. Mustafa KISAKÜREK' e,

Ayrıca lisans ve yüksek lisans öğrenimim boyunca ve bu çalışmamı hazırlarken bana emeği geçen tüm hocalarıma,

Hayatımın her anında yanımda olan, tezimin bitmesini dört gözle bekleyen, öğrenim hayatım boyunca verdikleri maddi/manevi destek, anlayış ve sabır için sevgili anneme ve babama,

Varlıklarından güç aldığım kardeşlerime sonsuz teşekkürlerimi sunuyorum.

Sivas, Eylül 2014

Esra GÖZÜTOK

ÖZET

GÖZÜTOK, Esra., “Muhasebe Mesleğinde Hizmet Kalitesi ve Müşteri Memnuniyeti: Sivas İli Örneği”, Yüksek Lisans Tezi, Sivas, 2014.

Küreselleşme ile birlikte ticaret sınırlarının kalkması ve muhasebe standartlarının birçok ülke tarafından uygulanması sonucunda muhasebe mesleğinde hizmet kalitesinin önemi artmıştır. Bu araştırmanın amacı, muhasebe meslek mensuplarının vermiş oldukları hizmet kalitesinin mükelleflerce nasıl değerlendirildiğini ve mükellefler için anlamlı olan hizmet kalitesi boyutlarını belirlemektir. Bu amaçla Sivas ilinde faaliyet gösteren işletmeler evren olarak kabul edilmiştir. Araştırmada yüz yüze anket yöntemi uygulanmıştır. Bunun sonucunda 374 adet işletmeye ulaşılmıştır. Araştırma ile elde edilen veriler faktör analizi yapılarak hizmet kalitesinin boyutları tespit edilmiştir. Tespit edilen boyutlar SERVQUAL ölçeği hizmet kalitesi boyutlarına göre isimlendirilmiştir. Mükelleflerin cinsiyetleri, işletmedeki pozisyonları, işletmelerinin faaliyet konusu, işletmenin tabi olduğu mükelleflik türü ve muhasebe işleri yürütme usulüne bağlı olarak hizmet kalitesi faktörlerini farklı değerlendirdikleri tespit edilmiştir. Bununla birlikte; yaş, işletmenin faaliyet süresi, işletmenin hukuki yapısı ve işletmede çalışan eleman sayısına bağlı olarak hizmet kalitesi faktörlerini değerlendirmede herhangi bir farklılık belirlenmemiştir.

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

ABSTRACT

GÖZÜTOK, Esra., “Service Quality and Customer Satisfaction in The Accounting Profession: Sivas Example”, Master's Thesis, Sivas, 2014.

As a result of the removal of trade barriers and the accounting standards applied by many countries with the globalization, the importance of the service quality has increased in the accountancy. The purpose of this study is to determine how the quality of the service provided by accounting profession members is evaluated by taxpayers and the dimensions of service quality which is meaningful for taxpayers. For this purpose, the businesses in Sivas were admitted as sample. For this research the face to face interview method was used. Consequently, it was conducted with 374 businesses. The dimensions of service quality have been determined by means of the factor analysis at the end of the research. The dimensions obtained by making factor analysis are named according to SERVQUAL scale. It was found that taxpayers have evaluated the dimensions of service quality different from each other depending on their gender, their positions in the business, the area of activity of their businesses, the type of tax obligation of their businesses and their method of book-keeping. However, it hasn't been seen any differences in the evaluation of service quality factors depending on age, the operating period of business, its legal structure and the number of its employees.

Keywords: Service Quality, Accounting Profession Member, Customer Satisfaction, SERVQUAL.

İÇİNDEKİLER

TEŞEKKÜR.....	i
ÖZET.....	ii
ABSTRACT.....	iii
İÇİNDEKİLER.....	iv
KISALTMALAR LİSTESİ.....	viii
TABLolar LİSTESİ.....	x
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEĞİ VE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI

1.1.MUHASEBENİN TANIMI.....	3
1.2.BİR MESLEK OLARAK MUHASEBECİLİK.....	4
1.3.MUHASEBE VE MUHASEBE MESLEĞİNİN ÖNEMİ.....	5
1.4.MUHASEBE MESLEK MENSUBU.....	8
1.4.1. Serbest Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mesleği.....	9
1.5.MUHASEBE MESLEK MENSUBUNUN ÖZELLİKLERİ.....	11
1.5.1. İletişim Becerileri.....	12
1.5.2. Entelektüel Beceriler.....	13
1.5.3. Kişisel Özellikler.....	13
1.5.4. Genel Bilgi.....	14
1.5.5. Örgüt ve İşletme Bilgisi.....	14
1.5.6. Muhasebe Bilgisi.....	14
1.5.7. Sosyal Sorumluluk.....	15
1.5.8. Bağımsızlık.....	16
1.6.MUHASEBE MESLEK YASASI.....	17
1.6.1. Birinci Bölüm.....	18
1.6.2. İkinci Bölüm.....	19
1.6.3. Üçüncü Bölüm.....	20

1.6.4. Dördüncü Bölüm.....	20
1.7.MESLEĞİN TARİHÇESİ.....	20

İKİNCİ BÖLÜM

HİZMET-KALİTE KAVRAMLARI VE HİZMET KALİTESİ

2.1.HİZMET VE KALİTE KAVRAMLARI.....	23
2.1.1. Hizmetin Tanımı.....	23
2.1.2. Kalitenin Tanımı.....	24
2.2.HİZMETLERİN TEMEL ÖZELLİKLERİ.....	27
2.2.1. Soyutluk.....	27
2.2.2. Heterojen Olma.....	28
2.2.3. Ayrılmazlık (Üretim ve Tüketimin Eş Zamanlı Olması).....	29
2.2.4. Dayanıksızlık.....	29
2.2.5. Sahiplik.....	30
2.3.HİZMETLERİN SINIFLANDIRILMASI.....	30
2.3.1. Hizmetlerin Yapılarına Göre Sınıflandırılması.....	30
2.3.2. Hizmetlerin Müşteriyle İlişki Düzeyine Göre Sınıflandırılması.....	32
2.3.3. Hizmetlerin Esnekliği ve Kullanılan İnisiyatife Göre Sınıflandırılması.....	32
2.3.4. Hizmetlerin Pazarlanabilir ve Pazarlanamaz Oluşlarına Göre Sınıflandırılması.....	33
2.4.HİZMET SEKTÖRÜ VE SEKTÖRÜN ÖNEMİ.....	34
2.4.1. Hizmet Sektörü.....	34
2.4.2. Hizmet Sektörünün Önemi.....	34
2.5.MUHASEBECİLİK HİZMETLERİ VE ÖZELLİKLERİ.....	35
2.5.1. Muhasebecilik Hizmetleri.....	35
2.5.2. Muhasebe Hizmetlerinin Özellikleri.....	38
2.6.HİZMET KALİTESİ.....	39
2.6.1. Hizmet Kalitesinin Tanımı.....	39
2.6.2. Hizmet Kalitesinin Özellikleri.....	41
2.6.3. Hizmet Kalitesinin Boyutları.....	42
2.7.HİZMET KALİTESİNİN ÖLÇÜMÜ.....	44
2.7.1. Hizmet Kalitesi Ölçümünde Kullanılan Nitel ve Nicel Yöntemler....	46

2.7.1.1. SERVQUAL Yöntemi.....	48
2.7.1.2. SERVPERF Yöntemi.....	54

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MÜŞTERİ MEMNUNİYETİ

3.1.MÜŞTERİ MEMNUNİYETİ İLE İLGİLİ KAVRAMLAR.....	56
3.1.1. Müşteri Kavramı.....	56
3.1.2. Memnuniyet Kavramı.....	57
3.1.3. Müşteri Memnuniyeti Kavramı.....	57
3.2.MÜŞTERİ MEMNUNİYETİNİN ÖNEMİ.....	58
3.3.MUHASEBECİLİKTE MÜŞTERİ MEMNUNİYETİ.....	60

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEĞİNDE HİZMET KALİTESİ VE MÜŞTERİ MEMNUNİYETİ: SİVAS İLİ ÖRNEĞİ

4.1.ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ.....	62
4.2.ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ.....	63
4.3.ARAŞTIRMANIN EVRENİ VE ÖRNEKLEM SEÇİMİ.....	63
4.4.ARAŞTIRMADA KULLANILAN İSTATİSTİKSEL YÖNTEMLER.....	64
4.4.1. Güvenilirlik.....	64
4.4.2. Faktör Analizi.....	65
4.4.3. t-Testi ve Varyans Analizi (ANOVA).....	66
4.4.3.1. t-Testi.....	66
4.4.3.2. Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA).....	66
4.4.4. Gruplar Arası Farkın Belirlenmesine Yönelik Çoklu Karşılaştırma (Post-Hoc) Teknikleri.....	67
4.4.4.1. LSD Testi.....	68
4.5.ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ.....	68
4.6.ARAŞTIRMANIN BULGULARI.....	68
4.6.1. Demografik Özelliklere İlişkin Frekans Dağılımları.....	69
4.6.2. Mükelleflerin Muhasebecilerinin Hizmetlerine İlişkin Soru/İfadelere Ait Frekans Dağılımları.....	75
4.6.3. Araştırmanın Faktör Analizi.....	82

4.6.4. Araştırmanın t-Testi ve F-Testi (ANOVA) Analizleri.....	86
4.7.SONUÇ VE DEĞERLENDİRME.....	91
KAYNAKÇA.....	94
EKLER.....	106
Ek-1: Anket Formu.....	106
Ek-2: STSO'ya Kayıtlı İşletme Sayısı.....	108
Ek-3: Araştırmanın Güvenilirlik Analizi (Cronbach Alpha Katsayısı).....	109

KISALTMALAR

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AMA	Amerikan Marketing Association (Amerikan Pazarlama Derneği)
ANOVA	Analysis Of Variance (Tek Yönlü Varyans Analizi)
ANSI	American National Standards Institute (Amerikan Ulusal Standartlar Enstitüsü)
EOQC	European Society for Quality Control (Avrupa Kalite Kontrol Organizasyonu)
GSMH	Gayri Safi Milli Hâsıla
GSYİH	Gayri Safi Yurt İçi Hâsıla
IFAC	International Federation of Accountants (Uluslar Arası Muhasebeciler Federasyonu)
ISO	International Organisation for Standardisation (Uluslararası Standart Bürosu)
İİBF	İktisadi İdari Bilimler Fakültesi
JIS	Japanese Industrial Standards (Japon Endüstriyel Standartları)
KMO	Kaisen-Meyer-Olkin
LSD	Least Significant Difference
MÖ	Milattan Önce

SERVQUAL	Service Quality
SERVPERF	Service Performance
SMMM	Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir
SPSS	Statistical Package of Social Science
STSO	Sivas Ticaret ve Sanayi Odası
TC	Türkiye Cumhuriyeti
TDK	Türk Dil Kurumu
TESMER	Temel Eğitim ve Staj Merkezi
TMUD	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TSE	Türk Standartlar Enstitüsü
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği
vb.	ve benzeri
vd.	ve diğerleri
VUK	Vergi Usul Kanunu
YMM	Yeminli Mali Müşavir
YTTK	Yeni Türk Ticaret Kanunu

TABLOLAR

Tablo 2.1: Hizmetlerin Yapılarına Göre Sınıflandırılması.....	31
Tablo 2.2: Hizmetlerin Müşteriyle İlişki Düzeyine Göre Sınıflandırılması...	32
Tablo 2.3: Hizmetlerin Esnekliği ve Kullanılan İnisyatife Göre Sınıflandırılması.....	33
Tablo 2.4: Hizmet Kalitesinin Boyutları.....	42
Tablo 2.5: Hizmet Sektöründe Kalite Ölçüm Modelleri.....	47
Tablo 2.6: Birleştirilmiş Hizmet Kalitesi Boyutları.....	50
Tablo 2.7: Ölçütlere Karşılık Gelen Önergeler.....	51
Tablo 4.1: Cronbach Alfa Katsayısının Yapısal Değerlendirilmesi.....	65
Tablo 4.2:KMO Ölçütünün Yapısal Değerlendirilmesi.....	66
Tablo 4.3: Cinsiyete İlişkin Frekans Dağılımları	69
Tablo 4.4: Yaşa İlişkin Frekans Dağılımları.....	69
Tablo 4.5:Katılımcıların İşletmedeki Pozisyonuna İlişkin Frekans Dağılımları.....	69
Tablo 4.6: İşletmelerin Faaliyet Konusuna İlişkin Frekans Dağılımları.....	70
Tablo 4.7: İşletmenin Tabi Olduğu Mükelleflik Türüne İlişkin Frekans Dağılımları.....	70
Tablo 4.8: İşletmede Çalışan Eleman Sayısına İlişkin Frekans Dağılımları...	70
Tablo 4.9:İşletmenin Muhasebe Defterinin Tutulma Usulüne İlişkin Frekans Dağılımları.....	71
Tablo 4.10: İşletmenin Faaliyet Süresine İlişkin Frekans Dağılımları.....	71
Tablo 4.11: İşletmenin HukukiYapısına İlişkin Frekans Dağılımları.....	72
Tablo 4.12: Mükelleflerin Çalıştıkları Muhasebecilerin Cinsiyetlerine İlişkin Frekans Dağılımları.....	72
Tablo 4.13:İşletmenin Faaliyet Süresince Muhasebeci Değiştirip Değiştirmediğine İlişkin Frekans Dağılımları.....	72
Tablo 4.14: İşletmenizin Faaliyet Süresince Çalıştığı Muhasebeci Sayısına İlişkin Frekans Dağılımları.....	73
Tablo 4.15: En Son Muhasebeci İle Çalışma Süresine İlişkin Frekans Dağılımları.....	73

Tablo 4.16:Birden Fazla Muhasebeci İle Çalışan Mükelleflerin Muhasebeci Değişirme Sebebine İlişkin Bulgular.....	74
Tablo 4.17: Mükelleflerin Muhasebecilerine İlişkin Soru/İfadeler.....	76
Tablo 4.18: Mükelleflerin Muhasebecilerine İlişkin Soru/İfadelerin Frekans Dağılımları.....	77
Tablo 4.19:Araştırmanın KMO ve Bartlett Testi Sonuçları.....	82
Tablo 4.20: Araştırmanın Faktör Sonuçları.....	83
Tablo 4.21: Araştırmanın Faktör Yükleri.....	85
Tablo 4.22: Hizmet Kalitesi Bileşenlerinin Faktörlere Ayrılması.....	86
Tablo 4.23: Mükelleflerin Cinsiyetlerine Göre Faktörleri Değerlendirmeleri İle İlgili t-Testine İlişkin Veriler.....	87
Tablo 4.24:Mükelleflerin İşletmedeki Pozisyonlarına Göre Faktörleri Değerlendirmeleri İle İlgili ANOVA Analizine İlişkin Veriler.....	87
Tablo 4.25: LSD Testine İlişkin Veriler (İşletmedeki Pozisyona Göre).....	88
Tablo 4.26: Mükelleflerin İşletmelerinin Faaliyet Konusuna Göre Faktörleri Değerlendirmeleri İle İlgili ANOVA Analizine İlişkin Veriler.....	88
Tablo 4.27: LSD Testine İlişkin Veriler (İşletmenin Faaliyet Konusuna Göre).....	89
Tablo 4.28: Mükelleflerin Tabi Oldukları Mükelleflik Türüne Göre Faktörleri Değerlendirmeleri İle İlgili t-Testine İlişkin Veriler.....	89
Tablo 4.29: Mükelleflerin Defterlerinin Tutulma Biçimine Göre Faktörleri Değerlendirmeleri İle İlgili t-Testine İlişkin Veriler.....	89

GİRİŞ

Hizmet sektörü dünya çapında fiziki mamul üretimi yapan sektörlerden daha hızlı gelişen ve pazar payını arttıran bir sektördür. Nitekim yıllardır dünyada sanayi sektörünün milli gelirdeki payı kayda değer bir artış göstermezken; hizmet sektörünün payı giderek artmakta ve söz konusu artış halen devam etmektedir. Bununla birlikte, hizmet sektörü sadece gelişmiş ekonomilerde büyümekle kalmamış, aynı zamanda uluslararası ticari arenada da önemli gelişme kaydetmiştir. Bu duruma paralel olarak, ekonomik göstergeler baz alındığında, hizmet sektörünün 2000’li yıllardan beri temel endüstri olma yolunda hızla ilerlediği ifade edilmektedir (Akbayrak, 2005: 1).

Küreselleşmenin bir sonucu olarak hizmet sektöründe yürütülen tüm faaliyetler, yoğun bir rekabet ortamında gerçekleştirildiğinden dolayı, bu sektörde yer alan kurum ve kuruluşların hem kendileriyle ve hem de birbirleriyle yarışmalarını zorunlu kılmaktadır (Akbayrak, 2005: 2). Ayrıca günümüzde insan, kültürel düzeyindeki gelişmeler doğrultusunda, değişik hizmetleri sorgular ve zor tatmin edilebilen bir varlık haline gelmiştir. Geçmişte sunulan hizmeti olduğu gibi kabul eden müşterinin yerini giderek ilgili hizmet hakkında daha çok bilgi isteyen ve bu bilgiyi sorgulayan, hatta başka bir hizmet sunucuya danışma ihtiyacı duyan müşteri almıştır. Bunun yanı sıra, yoğun tutundurma çabaları ve değişen tüketici talepleri hizmette görülmemiş çeşitliliğe yol açmıştır (Midilli, 2011: 1). Artık hizmetlerde meydana gelen çeşitlilik, hizmet sağlayıcılarını hizmet sunuşunda farklı olmaya itmektedir. Rakiplerinden daha kaliteli hizmet üretmek, herhangi bir işletme için rekabet avantajı kazanacağı en geçerli yoldur. Başka bir ifadeyle, rekabet avantajı kazanmak tüketici beklentilerine cevap verebilme derecesine bağlıdır. Bunun için de, hizmet kalitesini iyileştirmeye çalışmak gerekmektedir. Ayrıca tüm bu amaçlara yönelik olarak hizmet performansını ölçmeye yönelik araştırmalar yapmak gerekmektedir (Ulaşanoğlu, 2005: 1). Hizmetlerin kendine has bir takım özelliklerinden dolayı hizmet kalitesi ölçümlerini güçleşmektedir. Ancak bir işletme, tüketici tarafından nasıl değerlendirildiğini bilmezse bu değerlendirmeleri istediği yerde nasıl kullanabileceğini de bilemeyeceğinden dolayı hizmet kalitesini ölçülmek zorundadır (Öksüz, 2010: 1).

Muhasebe büroları, bilgi hizmeti üreten bir işletme türüdür. Amaçları da; mükelleflerinin veya işletme ile ilgili üçüncü şahısların ilgili oldukları işletme hakkındaki bilgi ihtiyaçlarını kullanıcı için faydalı olabilecek ölçü ve özelliklerle (ilgililik, anlaşılabilirlik, güvenilirlik, nesnellik, kıyaslanabilirlik, zamanlılık ve tam olma (Kısakürek ve Pekcan, 2005: 119)) karşılamaktır. Bu amaca ulaşmada verilen hizmetin kalitesi önem taşımaktadır.

Çalışma, dört ana bölümden oluşmuştur. Çalışmanın birinci bölümünde muhasebenin tanımı, muhasebecilik mesleği, mesleğin önemi ve muhasebe meslek mensuplarına yönelik teorik yapı açıklanmıştır. Ayrıca muhasebe meslek mensubunun özellikleri, muhasebe meslek yasası ve mesleğin tarihçesi hakkında bilgi verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, hizmet ve kalite kavramları, hizmetlerin temel özellikleri, sınıflandırılması, hizmet sektörü ve sektörün önemi konuları üzerine durulmuştur. Muhasebecilik hizmetleri hakkında bilgi verilmiştir. Bunların yanı sıra, hizmet kalitesi kavramı, hizmet kalitesinin değerlendirilmesi, SERVQUAL ve SERVPERF hizmet kalitesi ölçüm modelleri hakkında bilgi verilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, müşteri memnuniyeti ile ilgili kavramlar açıklanmıştır. Ayrıca müşteri memnuniyetinin işletme açısından önemi ve hizmet kalitesi ile ilişkisine değinilmiştir. Son olarak da, muhasebecilikte müşteri memnuniyeti konusu açıklanarak bölüm sonlandırılmıştır.

Çalışmanın dördüncü bölümünde ise, Sivas İlinde faaliyet gösteren muhasebecilerin sundukları hizmetlerden mükelleflerin duyduğu memnuniyetin değerlendirilmesi amacıyla yapılan uygulama yer almaktadır. Ayrıca bölümde araştırmanın amacı, önemi, yöntemi, evreni ve örneklem seçimi hakkında bilgi verilmiştir. Araştırmada kullanılan istatistiksel yöntemler hakkında açıklamalar yapılmıştır. Araştırmanın hipotezleri oluşturulmuştur. Daha sonra da analizler yapılarak yorumlanmıştır. Bölümün sonunda da araştırmanın sonuç ve değerlendirmesine yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEĞİ VE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI

Çalışmanın birinci bölümünde muhasebenin tanımı, muhasebecilik mesleği, mesleğin önemi ve muhasebe meslek mensuplarına yönelik teorik yapı açıklanmıştır. Ayrıca muhasebe meslek mensubunun özellikleri, muhasebe meslek yasası ve mesleğin tarihçesi hakkında bilgi verilmiştir.

1.1.MUHASEBENİN TANIMI

Literatür incelendiğinde muhasebe kelimesinin kökü, Arapça “hesap” kelimesinden türetildiği görülecektir (Göktaş, 2009: 4). Sözlük anlamı ise; hesaplama, karşılıklı hesap görme, hesap işleriyle uğraşma, hesapların bütünü, hesap işlerinin yürütüldüğü yerdir (www.tdk.gov.tr, Erişim Tarihi: 26.05.2014). İktisat Terimleri Sözlüğü ise muhasebeyi; “İşletmelerin iktisadi etkinlikleri sonucu ortaya çıkan, varlıkları ve yükümlülükleri üzerinde değişme meydana getiren mali nitelikli işlemlere ilişkin bilgileri kaydetme, sınıflandırma, özetleme, çözümleme ve yorumlama ilke ve yöntemleri” olarak tanımlamıştır (www.tdk.gov.tr, Erişim Tarihi: 26.05.2014). Literatürde muhasebenin birçok tanımını bulmak mümkündür. Bunlardan birkaçı şöyledir:

Muhasebe, işletmenin varlık ve kaynakları üzerindeki değişimleri ve para ile ifade edilen mali nitelikli işlemlere ait bilgileri; kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, analiz etmek ve yorumlamak suretiyle ilgili kişi ve kuruluşlara rapor sunan bir bilgi sistemi olarak tanımlanmıştır (Güçlü, 2007: 6).

Muhasebe, işletmelerdeki iktisadi olaylara ait kayıtlama, rapor düzenleme ve düzenlenen raporları yorumlayarak ilgililere iktisadi açıdan yol göstermeye ilişkin usul ve kuralları öğreten ve teknik yönü daha ağır basan bir bilim dalıdır (Ustaahmetoğlu ve Savcı, 2011: 173; Ustaahmetoğlu vd., 2013: 243).

Muhasebe; ekonomik kişiliğin, önce kendisi, sonra da bunlarla ilişkili olanların hak ve sorumluluklarını belirlemek amacıyla varlık ve kaynaklarına, zaman içinde bunlardaki değer değişimleri ile ilgili ekonomik olayların yasalara, kurallara, ilkelere ve kuramlara uygun olarak belgeleriyle birlikte çift yanlı hesap çizelgelerine işleyen ve bunlardan elde edilen sonuçları çizelge ve raporlarla ortaya koyan,

yorumlayan, belgeleme ve araç olma özelliği taşıyan bir bilimdir (Seviğ, <http://archive.ismmmo.org.tr/>, 2002: 1).

Muhasebe, bir örgütün kaynaklarının oluşumunu bu kaynakların kullanma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda oluşan artış ve azalışları ve örgütün mali yönden durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kurumlara ileten bir bilgi sistemidir (Uysal ve Şenlik, 2009: 15).

Oldukça çeşitli tanımları yapılmış olmasına rağmen muhasebe, özetle kullanıcılarının bilgi gereksinimlerini karşılamak amacıyla, işletmenin finansal nitelikli işlemlerine ait bilgilerinin toplanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi, analiz edilmesi raporlandırılması ve yorumlanması olarak da ifade edilebilir.

1.2.BİR MESLEK OLARAK MUHASEBECİLİK

Medeni Hukuk Terimleri Sözlüğü'nde uğraş olarak tanımlanan meslek; Güncel Türkçe Sözlük'te; belli bir eğitim ile kazanılan sistemli bilgi ve becerilere dayalı, insanlara yararlı mal üretmek, hizmet vermek ve karşılığında para kazanmak için yapılan, kuralları belirlenmiş iş (www.tdk.gov.tr, Erişim Tarihi: 02.06.2014) olarak ifade edilmiştir.

Kaya ve Yanık ise mesleği, bir kişinin hayatını kazanmak için tercihte bulunarak kendini verdiği iş, düşünce alanı veya üretimde verim elde etmek amacıyla çalışan ve böylelikle yaşamsal ihtiyaçlarını karşılayabilecek kazancı sağlayan bir alanda iş yapmanın somut şekli (Kaya ve Yanık, 2011: 294) olarak tanımlamıştır.

Yapılan bir iş veya uğraşın, meslek olarak kabul edilebilmesi için bazı niteliklere sahip olması gerekmektedir. Bunlar (Marşap, 1996: 119);

- Karmaşık ve sürekli gelişen bir bilgi yapısını içermesi,
- Uygulamada karşılaşılan sorunların çözümünde mesleki yargı kullanılması ve
- Kamu yararına hizmet edecek mesleki bir sorumluluk taşımasıdır.

Ayrıca mesleğin yasal düzenlemelerinin yapılmış olması söz konusu iş veya uğraşın meslek olarak kabul edilmesinde oldukça önemlidir (Yıldız, 2010: 157). Ancak, bir mesleği toplum nazarında saygın ve etkin kılmak yalnız yasa çıkarmakla mümkün değildir. Bir meslekte, uyulması gereken kural ve prensipler meslek mensupları tarafından uygulandığında, söz konusu mesleğin geleceğine güvenle

bakılabilir (Ayboğa, 2003: 329). Bunlara ek olarak, meslek standartlarının oluşturulması ve mesleki etik kurallarının yazılı olarak belirlenmiş olması da gerekmektedir. Toplum tarafından o iş veya uğraşın meslek olarak kabul edilmesinde, mesleğe ve mesleği icra eden meslek mensuplarına olan güvenin oluşmasında bu kriterler oldukça önemlidir (Yıldız, 2010: 157).

Yukarıdaki açıklamalar göz önünde bulundurulduğunda, muhasebe mesleğinin meslek olabilme şartlarının tamamını sağladığını ve dolayısıyla meslek sayılabileceğini söylemek mümkündür.

Muhasebe mesleği, bu özellikler açısından incelendiğinde aşağıdaki gibi değerlendirme yapmak mümkündür (Kaya ve Yanık, 2011: 294-295):

- Muhasebe mesleği, hem teknolojik gelişmelerin hem de mevzuat değişikliklerinin doğrultusunda sürekli olarak çıkar gruplarına yeni bilgiler sunmaktadır.
- Muhasebe mesleği, birçok meslekten farklı olarak uygulama yönü ağırlıklı olan bir meslektir. Bu sebeple meslek mensupları, faaliyetlerini yerine getirirken karşılaşılan sorunların çözümünde muhasebe ilke ve standartlarında yer alan düzenlemeler doğrultusunda mesleki yargılarıyla karar vermekte ve aldıkları kararları uygulamaktadırlar.
- Muhasebe mesleğinin ürettiği bilgiler bireysel yatırımcılardan, topluma kadar geniş bir çıkar grubuna hizmet etmektedir. Bu sebeple, muhasebe faaliyetlerine yön veren kavramlardan biri olan sosyal sorumluluk, meslek mensuplarına kamu yararına hizmet etme sorumluluğunu yüklemektedir.

1.3.MUHASEBE VE MUHASEBE MESLEĞİNİN ÖNEMİ

Önceleri yalnız defter tutmak olarak değerlendirilen muhasebe mesleği; günümüzde planlama, karar verme ve kontrol aşamalarında etkin rol oynamakta, mali nitelikli işlemleri yorumlayarak işletmenin geleceğine ilişkin bilgilendirme görevini üstlenmekte olan profesyonel bir meslek halini almıştır (Taner vd., 2001: 169). Bu sebeple, ürettikleri bilgilerle muhasebe meslek mensupları ekonomik hayatta önemli bir konumda bulunmaktadır. Hatta üretilen bilgilerin önemi göz önüne alınırsa, muhasebe mesleğini icra eden meslek mensupları için ekonomik hayatın vazgeçilmezlerinden de denilebilir.

Akla gelen her türlü kurum veya kuruluşa ait mutlaka basit veya komplike bir muhasebe sistemi olmak zorundadır. Fazla sayıda değişik sektör olduğunu ve buralardaki küçük büyük tüm kurumların muhasebe bölümünün olduğu düşünülürse, muhasebe mesleğinin ne kadar önemli olduğu da buradan anlaşılabilir (Göktaş, 2009: 7-8).

Muhasebe, işletme içinde ve dışında bilgi üreten önemli bir sistem (Kısakürek ve Pekcan, 2005: 107) olduğu için günümüzde insanların çoğu muhasebe mesleğinden yararlanmak zorunda kalmışlardır. En küçük ekonomik birim olan kişi, gelir ve giderini bilmek ve ona göre karar almak zorundadır (Seviğ, <http://archive.ismmmo.org.tr/>, 2002: 2). İşletme için ise bu sistemin ürettiği bilgi hayati bir değere sahiptir. Çünkü söz konusu bilgileri kullanarak karar vericiler işletmenin geleceğiyle ilgili kararlar alırlar (Kısakürek ve Pekcan, 2005: 108). Konuya daha geniş bir perspektif ile yaklaşılacak olursa, muhasebenin ürettiği bilgilerin ekonomideki kaynak dağıtımı ve gelir dağılımı üzerindeki etkisi de göz ardı edilemez (Kısakürek ve Pekcan, 2005: 110). Bu bağlamda muhasebede üretilen bilgiler, bir işletme yöneticisinin kararlarından hissedarların kararlarına, yatırımcıların kararlarından devletin vereceği kararlara kadar tüm toplum için önemlidir.

Muhasebenin bugünkü işlevi bilgi ekonomisinin kullanılması bağlamında daha da artmıştır. Bilgi, günümüzün en önemli rekabet silahı haline gelmiştir (Karasioğlu ve Altan, 2004: 53). Bundan dolayı, değerli bilgi kullanıcısının amaçlarına hizmet eden bilgidir (Kısakürek ve Pekcan, 2005: 119). Diğer bir deyişle karar alıcıların temel kaynakları, kullanacakları doğru bilgilerle değer kazanmaktadır. Bu bilgileri ustaca işleyerek kullanabilir hale getirenler ise muhasebecilerdir. Gerek mikro gerekse makro seviyede bilginin değerliliğini koruyabilmesi, bunların güvenilirlik ve zamanlılık kavramı içerisinde bilgi kullanıcılarına aktarılması ile doğru orantılıdır (Karasioğlu ve Altan, 2004: 53). Tam, tarafsız, anlaşılabilir, güvenilir, kıyaslanabilir, zamanlı (Kısakürek ve Pekcan, 2005: 119) ve kaliteli bir şekilde oluşturulmuş, raporlanmış ve sunulmuş bir muhasebe bilgisi, işletme ve tüm çıkar grupları açısından oldukça büyük ölçüde önem arz etmektedir (Daştan, 2011: 183).

Mesleğe, sadece işletmelere veya çıkar gruplarına değil, aynı zamanda devlete de hizmet sunduğundan dolayı ayrıca bir sorumluluk yüklenmektedir (Güçlü, 2007: 6). Bilgiye ihtiyaç duyan kesimlere muhasebe sistemlerinde üretilen bilgilerin ulaştırılması, ülke kaynaklarının etkili ve verimli kullanımı açısından da ayrıca bir öneme sahiptir. Bu durum muhasebe meslek mensuplarının mesleklerini icra ederken, ulusal ve uluslar arası yasalarla beraber genel kabul görmüş ilkelere muhasebe sürecinin başından sonuna kadar uyma zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır. Dolayısıyla muhasebe meslek mensuplarından işletme hakkında bilgi edinicilere; sosyal sorumluluğun bilincinde, bağımsız, dürüst, objektif ve mesleki özenle hazırlanmış bilgiler sunmaları istenmektedir (Çiftçi ve Çiftçi, 2003: 80; Çukacı, 2006: 90; Kısakürek ve Alpan, 2010: 214). Bu durumda, meslek elemanının sorumlu olduğu tarafların farklı ve beklentilerinin çok yönlü olmasının yanı sıra mesleğin yapısı gereği hem teknik hem de sosyal boyutunun dikkate alınması gerekmektedir (Çukacı, 2006: 94).

Ülke ekonomisi için önemli bir noktada bulunan muhasebe mesleğinin kendine has özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Kutlu, 2008: 75-76; Kaya ve Yanık, 2011: 295);

- **Muhasebe mesleği önemlidir:** Ticari hayatın temel dinamiği olan işletmelerin verimli çalışmaları ve gelişmeleri sağlıklı işleyen bir muhasebe ile denetim sistemine bağlıdır.
- **Muhasebe mesleği nitelikli bilgi gerektirir:** Muhasebe mesleği kendi bünyesinde gerekli olan bilgilerin haricinde, hukuk, ekonomi, iktisat, işletme ve teknoloji gibi alanlarda da bilgi sahibi olmayı gerektirir.
- **Muhasebe mesleği tecrübe gerektirir:** Muhasebe mesleğinin tam anlamıyla icra edilebilmesi bir başka deyişle işin layıkıyla yapılabilmesi, uzunca bir süre içinde edinilen tecrübe gerektirir. Pek çok bilim dalı gibi muhasebe de sadece teoriden ibaret değil, oldukça geniş bir uygulama alanını da kapsayan bir meslektir.
- **Muhasebe mesleği sorumluluk gerektirir:** Muhasebenin ürettiği bilgiler, hem işletme içi hem de işletme dışı tarafları ilgilendirir ve bu taraflar arasında

devlet de bulunduğundan bir anlamda tüm toplumu ilgilendirir. Bu ise mutlak bir sorumluluk gerektirir.

- **Muhasebe mesleği sır saklamayı gerektirir:** Muhasebe meslek mensupları işletmelerin çok önemli ve gizli kalması gereken bilgilerine sahip olurlar. Muhasebeci bu saklanması gereken bilgileri yasal bir zorunluluk olmadığı müddetçe kimseye söyleyemez ve kendisi veya başkalarının menfaatine kullanamaz. Bu anlamda muhasebe mesleği bir sır mesleğidir.
- **Muhasebe mesleği yorucudur:** Muhasebe mesleği hata kabul etmeyen, daha çok zihinsel enerji harcamayı gerektiren yorucu ve çalışanları çabuk yıpratıcı bir meslektir.

1.4.MUHASEBE MESLEK MENSUBU

Muhasebe, bir işletmenin ekonomik faaliyetlerine ilişkin finansal bilgileri ölçmek ve çeşitli kullanıcılara bu finansal bilgileri raporlamak amacıyla kullanılan bir süreçtir. Bu süreç içerisinde gerekli bilgiler kaydedilir, sınıflandırılır, özetlenir, analiz edilir, yorumlanır ve raporlanır (Bektöre vd., 2009: 3). Tanımda belirtilen bütün bu işlerin eğitimini almış ve bunu kendisine meslek edinmiş kişilere muhasebe meslek mensubu veya muhasebeci denir. Muhasebe meslek mensuplarının daha kapsamlı bir tanım yapılacak olursa: “İşletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir biçimde işleyişini sağlamak ve kaydetmek, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemek, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgili kişi veya gruplara tarafsız olarak sunmak görevlerini ifa eden, yüksek mesleki standartlara sahip, topluma karşı sorumluluk duygusuyla hareket eden ve bu bağlamda 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 2/A ve 2/B maddelerinde yazılı işlemleri yapan, aynı kanununun 4, 5 ve 9. maddelerinde belirtilen genel ve özel şartları taşıyan kişilere denir.” (Ayboğa, 2003: 331)

Muhasebe meslek mensupları kavramı, çok geniş bir yelpazeyi kapsamaktadır. Bu kapsam içerisine; akademisyenler, herhangi bir kuruluştaki çalışan muhasebe elemanları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM), Yeminli Mali Müşavir (YMM), Maliye Bakanlığının hesap uzmanları, kontrolörleri, vergi denetmenleri ve Sayıştay denetçileri girmektedir (Karasioğlu ve Altan, 2004: 53-54). Fakat bu çalışmaya, muhasebe meslek mensuplarının tamamı dâhil edilmemiştir.

Sadece toplum tarafından muhasebeci olarak bilinen; Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler araştırma kapsamına alınmıştır.

1.4.1. Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik Mesleği

01.06.1989 tarihinde kabul edilen ve 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu bu işin temelini oluşturmaktadır. 3568 sayılı kanunla ilgili olarak 26.07.2008 tarih ve 26948 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 5786 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda değişiklik yapılması hakkındaki kanunla bazı maddelerde değişiklik yapılarak güncel hale getirilmiştir.

3568 sayılı Kanunun 4. maddesi uyarınca; meslek mensubu olabilmenin genel şartları şunlardır (www.turmob.org.tr, Yayınlanma Tarihi: 03.01.2013):

- T.C. vatandaşı olmak,
- Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak,
- Kamu haklarından mahrum bulunmamak,
- Taksirli suçlar hariç olmak üzere; affa uğramış olsalar dahi ağır hapis veya 5 yıldan fazla hapis yahut zimmet, irtikap, rüşvet, ihtilas, hırsızlık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas gibi yüz kızartıcı suçlar ile istimal ve istihlak kaçakçılığı dışında kalan suçları resmi ihale ve alım satımlara fesat karıştırma veya devlet sırlarını açığa vurma, vergi kaçakçılığı veya vergi kaçakçılığına teşebbüs suçlarından mahkûm olmamak,
- Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak,
- Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamaktır.

Yukarıda sıralanan şartlar hem SMMM, hem de YMM'ler için geçerlidir. Fakat bu şartlar dışında meslek mensubu olabilmek için bazı özel şartlar aranır. Söz konusu özel şartlar SMMM ve YMM'ler için değişiklik göstermektedir.

Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir olabilmenin özel şartları (www.turmob.org.tr, Yayınlanma Tarihi: 03.01.2013);

- Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya

denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak,

- En az üç yıl staj yapmış olmak,
- SMMM sınavını kazanmış olmak,

Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavında başarılı olduktan sonra yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olanlarda, SMMM sınavını kazanmış olma şartı aranmaz.

- SMMM ruhsatını almış olmasıdır.

Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik mesleğinin konusu (Uysal ve Şenlik, 2009: 19-20; Ustaahmetoğlu ve Savcı, 2011: 174; www.turmob.org.tr, Yayınlanma Tarihi: 03.01.2013):

Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

- Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kâr/zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek vb. işleri yapmak,
- Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak,
- Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannameler ile ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik vb. işleri yapmaktır.

Buradan muhasebecilerin, işletmelerin sadece ekonomik faaliyetlerini ilgili defterlere kaydeden kimseler olmadığı sonucuna varılabilir. Muhasebeciler bu bilgileri, kaydetmelerinin yanı sıra işletmenin çeşitli karar süreçlerinde kullanılabilir veriler haline getiren meslek sahipleridir (Altan, 2004: 30). Aynı zamanda işletmecilik, muhasebe ve finansal mevzuatlarla ilgili alanlarda danışmanlık hizmeti alabileceğimiz kişilerdir.

Ayrıca, muhasebe meslek mensubu, devlete, topluma, meslek örgütüne, müşterilerine (mükelleflere), çalışanlarına ve kendine karşı çeşitli sorumlulukları olan bir meslek sahibidir. Bu tanıma göre muhasebecinin karşı karşıya olduğu sorumluluklar şöyle açıklanabilir (Civelek ve Durukan, 1997: 134-135):

1. Devlete karşı: Yasaların belirttiği doğruları yapmak, gerçekleri çarpıtmamak ve devlet çıkarlarını gözetmektir.

2. Topluma karşı: Toplumun güvenini sarsıcı, toplumu yanıltıcı finansal mesajlar vermekten kaçınmak, toplumun genel çıkarları konusunda duyarlı olmaktır.

3. Mesleki kuruluşlarına karşı: Mesleki kuruluşların muhasebe mesleğinin imajını, saygınlığını sağlama amacı ile belirlediği standart ve kurallara uygun davranış ve faaliyetlerde bulunmaktır.

4. Müşterilere karşı: Müşteriye profesyonelce hizmet vermek: Müşterinin çıkarlarını gözetmek, yol gösterici olmak, müşteri ile ilgili edinilen özel bilgileri saklı tutma da güvenilir olmaktır. Öte yandan da kamu ve toplum için müşterileri hakkında gerekli finansal bilgileri çarpıtmadan raporlamaktır.

5. Kendisine karşı: Kişisel disiplin sahibi olmak, mesleki konularda sürekli olarak kendini geliştirmek, yasa ve yönetmeliklere uyarak, kamu ve toplum yararına uygun davranış biçimi sergilemektir. Ahlaki yapı sahibi olmak ve bunu zedeleyici her türlü çıkar ilişkisinden kendini arındırma ve kendi çıkarını korumak yani yaşamak için gerekli olan geliri sağlamaktır.

1.5.MUHASEBE MESLEK MENSUBUNUN ÖZELLİKLERİ

Gelişen ve aynı zamanda değişen kapsam ve nitelikleriyle çağın işletmecilik anlayışı doğrultusunda uygun bilgi üreten muhasebe, muhasebe teorisi uygulaması ve bunun yanında farklı birçok alanda bilgi sahibi olan meslek mensuplarına ihtiyaç duymaktadır (Ayboğa, 2003: 331). Bu da muhasebe alanında mesleki yeterliliğin belirlenmesi sorununu gündeme getirmektedir. Mesleki yeterlilik, bir işi yapma gücünü sağlayan özel bilgi, ehliyet sahibi olma durumu olarak ifade edilebilir. Mesleki yeterlilikte, işin layıkıyla yapılabilmesi için, işi yapacak meslek mensubunda olması gereken asgari niteliklerin tüm ayrıntıları ile belirlenmesi gerekmektedir. Bu da ancak mesleki standartlarla sağlanır. Sunulan hizmetlerin meslek standartlarına uygunluğunun ölçülebildiği sınavlar, mesleki yeterliliğin güvencesini sağlayacak bir belgelendirme (ruhsatlandırma, lisanslama) ile meslek daha sağlam bir temele

dayandırılacaktır (Bayazıtlı ve Çelik, 2003: 2). Bu sebeple, dünyada birçok ülkenin muhasebe meslek kuruluşları kendi ülkelerinde faaliyet göstermek isteyen bireylere yönelik bir takım eğitim ve sınav sürecini gerekli kılmışlardır (Güçlü, 2007: 6).

Dünya genelinde profesyonel olarak muhasebecilik mesleğini icra etmek isteyen bireylerde olması gereken temel özellikler (Aydın, 2006: 13; Çukacı, 2006: 94) şöyle sıralanabilir;

- Üniversite eğitimini tamamlama,
- Staj programını tamamlama,
- Mesleki yeterlilik sınavında başarılı olmaktır.

Muhasebe mesleği kamusal sorumluluklara ve bireylerin yoğun mesleki tercihlerine bağlı olarak icra edildiği için yüksek nitelikte bilgi ve ahlak düzeyi gerektirmektedir. Yukarıda bahsedilen bu üç şartın yerine getirilmesi durumunda, gerekli olan teknik alt yapıya sahip meslek elemanını, düzenlenecek hizmet içi eğitim ve seminerlerle sonraki dönemlerde nitelikli meslek elemanı olarak kabul etmek mümkündür. Ancak, teknik yeterliliğe sahip meslek elemanının gerçekleştirdiği faaliyetler sonucunda meydana gelen muhasebe bilgileri, işletmenin çıkar gruplarının belki de sadece bir yönünü dikkate alarak hazırlanmış olacaktır. Görüldüğü üzere, meslek elemanlarının faaliyetlerini istenilen düzeyde ifa edilebilmesi için söz konusu her iki boyutun da eş zamanlı olarak kullanılması gerekmektedir (Çukacı, 2006: 94).

Ayrıca bu temel özelliklerin yanı sıra, küreselleşme eğilimlerindeki hızlı artış ve bilgi teknolojisindeki yenilikler sonucu meslek mensuplarının başarılı olabilmeleri için sürekli olarak kendilerini geliştirip mevcut becerilerine yenilerini eklemeleri gerekmektedir. Buna ek olarak, meslek mensuplarının sahip olması gereken beceri ve bilgiler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Özyürek, 2012: 142):

1.5.1. İletişim Becerileri

Muhasebe meslek mensubu görev ve sorumluluklarını yerine getirirken birçok kişi ve kuruluşla iletişim kurmak durumundadır. Dolayısıyla muhasebecinin diğer kişileri anlayabilmesi, onlarla beraber çalışabilmesi, işletme faaliyetleri ile ilgili olarak karar almaya yardımcı olacak farklı çözüm önerileri ortaya koyabilmesi muhasebecinin iletişim yeteneğini belirler (Yıldız, 2010: 158).

İletişim becerileri, görüşleri formel ve informal şekilde yazılı veya sözlü olarak sunma, tartışma ve savunma yeteneğini, etkin dinlemeyi ve bilginin ilgili kaynaktan elde edilip düzenlenmesini içerir. Ayrıca yabancı dilde etkili iletişim kurabilme, takım ruhu ile hareket edebilme, bilgi ve iletişim teknolojilerinin kullanılması da gerekli iletişim yetenekleri arasında sıralanabilir. Bu durum, muhasebecinin farklı yaş gruplarında ve farklı aşamalarda öğrenme psikolojilerini kavramasını ve dinleme ve cesaretlendirme yoluyla yol göstermesini de gerektirir (Başar, 2005: 62).

Aynı zamanda bir muhasebecinin yeni fikirlere, yeni teknolojilere ve yeni kültürlere açık olmasını ve bunlara göre değişmesi ve uyum göstermesi gereğini de ortaya koymaktadır (Başar, 2005: 62; Özyürek, 2012: 143).

1.5.2. Entelektüel Beceriler

Entelektüel beceriler, bir muhasebecinin sahip olması gereken diğer temel beceriler arasında yer almaktadır. Son yıllarda meydana gelen şirket skandalları problem çözme yeteneklerinin ve analitik düşünme becerilerinin muhasebe eğitiminde daha fazla yer alması gereğini ortaya koymuştur (Başar, 2005: 62).

Ayrıca meslek mensubunun içinden çıkılması zor durumlarda azami dikkati göstererek sorunları tanımlayabilmesi, belirleyebilmesi ve önem sırasına göre çözüm önerileri geliştirebilmesi için kavramsal anlama ve analitik düşünebilme yeteneğine sahip olması gereklidir (Yıldız, 2010: 158). Bir başka deyişle, bu beceri doğru ve tam bilginin elde edilebilmesi için kişinin doğru sorular sorabilmesini, bilginin önemini fark etme yeteneğini ve farklı nesnelere, olaylar, bireyler ve yöntemler arasında ilişkileri açıklamak için rasyonel değerlendirme yapabilme becerisini içerir (Başar, 2005: 63).

1.5.3. Kişisel Özellikler

Kişisel özellikler arasında en önemlilerinden biri olarak birbirinden farklı özellikler taşıyan kişilerle bir grup içinde etkin şekilde çalışabilme sayılmaktadır. İnsanları etkileme, çalışma arkadaşlarını motive etme ve geliştirme kişisel beceriler arasında sayılan diğer özelliklerdir. Bunların yanı sıra ahlaki sorumluluk, kişisel sorumluluk, kendine saygı, içtenlik diğer kişisel beceriler arasında sayılabilir (Başar, 2005: 63; Özyürek, 2012: 143).

Doğruluk ve dürüstlük de, meslek mensubunun kişisel özellikleri ile yakından ilgili bir kavramlardır. Ayrıca, meslek ahlakı kriterlerinden birisidir (Özyürek, 2012: 145). Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB) etik yönetmeliğinde dürüstlüğü, “Meslek mensuplarının tüm mesleki ve iş ilişkilerinde doğru sözlü ve dürüst davranmalıdır.” şeklinde tanımlamıştır (Yalçın, 2011: 56). Tüm bunlara ek olarak muhasebecilerin hizmete ya da sığfata bakmaksızın, mesleki hizmetlerinin doğruluğunu korumaları ve kararlarında tarafsız olmaları gerektiği üzerinde önemle durulmaktadır (Özyürek, 2012: 145).

1.5.4. Genel Bilgi

Meslek mensubunun psikoloji, ekonomi, matematik, istatistik konularında bilgi temelini olması gerekir. Ayrıca, tarihteki fikir ve olayların akışını ve günümüzdeki farklı kültürleri bilmesi, kişisel ve sosyal değerlerin farkında olması ve ekonomik, sosyal politik konu ve fikirlerden ve güçlerden haberdar olması ve hatta sanat edebiyat ve bilim konularında değerlendirmeler yapabilecek bilgi düzeyine sahip olması gerekmektedir (Başar, 2005: 63).

1.5.5. Örgüt ve İşletme Bilgisi

Meslek mensuplarının işletmelerin faaliyetleri ve faaliyette buldukları ekonomik çevre hakkında bilgi sahibi olması gerekir. Yasal düzenlemeleri yakından takip etmesi bunun için gerektiğinde düzenlenen seminer ve konferanslara katılması, süreli yayınları takip etmesi, politik, sosyal ve kültürel bilgi sahibi olması beklenmektedir (Başar, 2005: 63).

Temel finansal araçlar, ulusal ve uluslararası sermaye piyasaları, işletmelerdeki kişiler arası ve grup dinamiklerini anlayacak bilgi düzeyine de sahip olunması istenmektedir. Ek olarak işletmelerdeki değişimi yönlendirme ve yönetme yöntemleri hakkında bilgi sahibi olması, bilgi teknolojilerinin işletme ve muhasebe uygulamalarındaki mevcut ve gelecekteki rolünü bilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Bütün bu özelliklerin muhasebe meslek mensuplarında olması istenen özellikler arasındadır (Özyürek, 2012: 144).

1.5.6. Muhasebe Bilgisi

Muhasebe bir bilim olarak gelişmiş olduğundan bu mesleği icra edenlerin bu bilim dalında yetişmiş olmaları gerekmektedir. Mesleğin eğitime dayalı olarak sürdürülmesi halinde belli bir düzeyin sağlanması ve doğru bilgilendirmeye yönelik

bilgilerin elde edilmesi ile mümkün bulunmaktadır (Seviğ, <http://archive.ismmmo.org.tr/>, 2002: 1).

Bu sebeple muhasebe meslek mensubunun mesleği ile ilgili temel bilgileri, yöntemleri ve teknikleri öğrenmesi ve bunları işinde kullanabilmesi için muhasebe konularını ana konu olarak işleyen bir yükseköğretim kurumundan mezun olması gereklidir. Daha sonra yüksek lisans ve doktora programları ile mesleki becerinin geliştirilmesi ve iş deneyimleri ile pekiştirilmesi meslekte teknik olarak ilerlemek için gerekli aşamalardır. Mesleğe giriş sınavlarını başarıyla vermiş olmak ise teknik bilgi ve becerinin somut ifadesidir (Yıldız, 2010: 158).

Muhasebe teorisi ve uygulaması yanında hukuk, ekonomi, maliye gibi alanlarda bilgi sahibi olmak da mesleğin ihtiyaç duyulan niteliklerindedir (Marşap, 1996: 119).

Meslek mensubunun finansal karar alıcıların bilgi gereksinimini kavrayacak ve muhasebe bilgisinin bu gereksinimleri karşılamadaki rolünü de kapsayacak şekilde finansal raporlamanın içeriği, kavramları, yapısı ve anlamı hakkında bilgi sahibi olması beklenir. Ayrıca muhasebe uygulamalarını etkileyen politik konular, çevresel faktörler ve yasal düzenlemeler, muhasebecinin etik ve mesleki sorumlulukları, işletmelerde finansal bilgilerin toplanması, ölçülmesi, özetlenmesi, doğrulanması ve analiz süreci, finansal muhasebe, yönetim ve maliyet muhasebesi, vergileme, bilgi sistemleri, denetim, uluslararası muhasebe, kâr amacı gütmeyen kuruluşlara ilişkin muhasebe uygulamaları konularından biri veya daha fazlası hakkında ve finansal verilerin doğruluğunu sağlayacak kontrol süreçleri, yöntemleri ve kavramları konusunda derinlemesine bilgi sahibi olması beklenmektedir (Başar, 2005: 63-64).

Muhasebecinin günümüzde bilgileri değerlendiren, yorumlayan, konulara dikkat çeken, yönetici için gerekli bilgi birikimi ile donatılmış; bilgi ve iletişim teknolojilerini iyi kullanabilecek şekilde eğitilmesi gerekmektedir (Özyürek, 2012: 145).

1.5.7. Sosyal Sorumluluk

Sosyal sorumluluk her bireyin ya da örgütün topluma karşı yerine getirmesi gereken sorumluluklarını kendisinin veya örgütün amaçlarının önünde tutması gerekliliğinin farkında olması olarak ifade edilir (Özyürek, 2012: 145).

Muhasebenin temel kavramlarından olan sosyal sorumluluk meslek ahlakı ile doğrudan ilişkilidir. Çünkü sosyal sorumluluk kavramı diğer tüm kavram ve ilkelerin uygulamışlarındaki etkinliği doğrudan etkilemekte ve meslek mensubunun üstlendiği sorumluluğu yerine getirmesini, muhasebenin kapsamını, anlamını ve amacını ifade etmektedir (Ayboğa, 2003: 346-347).

Muhasebe meslek mensubu, işletme ile ilgili tüm tarafların ihtiyacına uygun bilgiyi üretirken sosyal sorumluluk duygusuyla hareket etmek zorundadır. Çünkü muhasebe meslek mensubu muhasebe aracılığıyla ürettiği ve mali raporlarla sunduğu bilgilerden dolayı sadece ilgili taraflara karşı değil aynı zamanda toplumun tüm kesimine karşı sorumludur. Ekonomik kaynakların dağıtımını açısından üretilen bilgiler çok önemli bir yere sahiptir. Sunulan bilgilerin bilinçli veya bilinçsiz olarak hatalı olması ekonomik kaynakların haksız dağılımına sebep olabilir (Marşap, 1996: 120; Ayboğa, 2003: 332).

Dolayısıyla meslek mensupları toplumun değer yargılarına önem vererek, sorumluluklarını yerine getirirken objektif olmak, belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarını gözeterek bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız, güvenilir ve dürüst davranmak zorundadırlar (Yıldız, 2010: 158).

1.5.8. Bağımsızlık

Ekonomik alandaki gelişmeler sonucu özel sektörün ekonomide ağırlıklı olarak devreye girmesiyle muhasebe mesleği devlet muhasebeciliğinden sektör muhasebeciliğine doğru geçiş yapmıştır. Bu geçiş aynı zamanda mesleğin bağımsız olması gerekliliğini de ortaya koymuştur (Ayboğa, 2003: 346-347).

Kural olarak meslek mensupları, çalışmalarını kendi sorumlulukları altında tam bir bağımsızlıkla yürütürler. Bağımsızlık mesleğin temelini oluşturur ve bu özellikten vazgeçmek veya taviz vermek söz konusu olamaz (Seviğ, <http://archive.ismmmo.org.tr/>, 2002: 2). Meslek mensuplarının bağımsızlıklarına gölge düşürecek ilişkilerden ve davranışlardan kaçınmaları gerekmektedir (Özyürek, 2012: 145).

Bir profesyonel olarak muhasebe meslek mensubundan, kendi kişisel kazancının çok üzerinde meblağlardan sorumlu olmaları ve bunu kamu hizmeti olarak yerine getirmeleri beklenmektedir. Muhasebeciler, toplum adına büyük sorumluluklar aldıklarının farkındadırlar. Bu toplumsal misyonlarını tamamlamak

adına, dünyanın giderek artan sorunlarını çözebilmek için, muhasebeciler çözümlene ve değerlendirme becerilerini ortaya koymak zorundadırlar. Muhasebecilerin, bağımsızlık ve etik standartlara saygı gibi özellikleri onlara, çevresel ve kamusal yararları korumada, kamu plan ve programlarını kontrol etme ve geliştirme konusunda önemli katkılar yapma yeterliliği kazandırmaktadır (Aydın, 2006: 13).

Amerikan Muhasebe Enstitüsü (Amerikan Institute of Accountants)'nün muhasebe meslek elemanında aradığı başlıca nitelikler ise (Özyürek, 2012: 146);

- Doğrudan doğruya bir gözetim bulunmasa dahi titiz, özlü ve bilinçli bir çalışmanın gereğini duymak,
- Sentez ve analiz yapabilme yeteneğine doğal olarak sahip olmak,
- Yabancı olayları ifade ve takdim edebilecek, anlamlarını yorumlayabilecek ve bu olaylardan açık ve veciz bir dille sonuçlar çıkarabilen bir yeteneğe sahip olmak,
- Ayrıntıların etkileyemediği açık bir görüş,
- İş adamlarıyla ilişkilerde, rahatlık sağlayan bir davranış, sükûnet, feraset ve saygı uyandıran hoş bir kişilik,
- Matematik bulgulara karşı büyük bir saygı,
- Gizli bilgileri ifşa etmeden kaydetme yeteneğidir.

1.6.MUHASEBE MESLEK YASASI

Muhasebe mesleği yüzyıllardır icra edilmesine rağmen, ülkemizde muhasebe alanındaki gereksinimlere cevap verebilecek bir mesleki düzenleme, geçmişteki yoğun çabalar sonucunda ancak 1989 yılında gerçekleşebilmiştir. 1 Haziran 1989 tarihinde kabul edilen 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Türkiye’de muhasebeciliğin diğer dünya ülkelerinde olduğu gibi yasal, kurumsal ve bilimsel bir yapıya kavuşmasında çok önemli bir dönüm noktasıdır (Aydın, 2006: 26).

13 Haziran 1989 tarih ve 20194 No’lu Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren kanun, muhasebeciliği her yönüyle düzenlemekte ve ülkemizdeki tüm Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler için temel dayanak teşkil etmekteydi (www.tesmer.com, Erişim Tarihi 16.09.2013). Aradan geçen zaman içinde TÜRMOB’un etkinliği ve oda

yönetimlerinin aktif çabaları ile meslek ülke ekonomisinde sahip olduğu konumu kurumsallaştırmış ve güçlendirmiştir (Suadiye ve Yükselen, 2001: 15). Söz konusu kanunda meslek mensupları, Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik olarak üç gruba ayrılmakta idi (www.tesmer.com, Erişim Tarihi 16.09.2013).

Daha sonra 26.07.2008 tarihinde ve 26948 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 5786 sayılı Kanun ile 3568 sayılı kanununun adı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” olarak değiştirilmiş ve yine aynı kanunun 19. Maddesi ile Serbest Muhasebecilik ibaresi madde metninden çıkarılmıştır (www.tesmer.com, Erişim Tarihi 16.09.2013). Buna göre, SMMM’ler muhasebe ve vergilendirmeye hazırlık sürecinde mali tabloları ve vergi beyannamelerini hazırlayacak, planlama, danışmanlık ve denetim faaliyetini yerine getirecektir (Daştan, 2011: 190).

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nda yer alan bazı hükümler aşağıdaki gibidir:

1.6.1. Birinci Bölüm

Kanunun birinci bölümü, 3568 sayılı kanunun amacını, mesleğin konusunu ve meslek mensubu olmanın genel ve özel şartlarını içeren 13 maddeden oluşmaktadır.

Kanunun amacı, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik” ve “Yeminli Mali Müşavirlik” meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir.

Mesleğin konusu ise, gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kâr/zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek vb. işleri yapmaktır. Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek,

işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini dzenlemek veya bu konularda mşşavirlik yapmaktır. Yukarıda yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı gşrş vermek, rapor ve benzerlerini dzenlemek, tahkim, bilirkişilik vb. işleri yapmaktır.

Ayrıca, Serbest Muhasebeci Mali Mşşavirler ve Yeminli Mali Mşşavirler işin meslek mensubu olabilmenin genel ve özel şartlarını belirleyen hşkşmler bu bşlşmde yer almaktadır.

1.6.2. İkinci Bşlşm

Kanunun ikinci bşlşmşnde, Serbest Muhasebeci Mali Mşşavirler Odaları'nın kuruluş ve işleyişine dair maddelerle, oda bşnyesinde oluşturulacak kurulların oluşturulma şekilleri, odaların gelir ve giderlerini belirleyen hşkşmler yer almaktadır.

Kanunun 14 üncş maddesine gşre; Serbest Muhasebeci Mali Mşşavirler ve Yeminli Mali Mşşavirlerin odaları ayrı ayrı kurulur. Serbest Muhasebeci Mali Mşşavirler ve Yeminli Mali Mşşavirler Odaları, bu kanunda yazılı esaslar uyarınca meslek mensuplarının ihtiyaçlarını karşılamak, mesleki faaliyetlerini kolaylaştırmak, bu mesleklerin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleriyle ve iş sahipleri ile olan ilişkilerinde dřrřstlřęř ve gşveni hâkim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlakını korumak maksadıyla kurulan, tşzel kişiliğe sahip, kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşlarıdır.

15 inci maddeye gşre ise; bşlgesi işinde kendi mesleği konusunda en az 250 meslek mensubu bulunan il merkezlerinde ve bşlgesi işinde 250 meslek mensubu bulunan ilçelerde (Bşyşkşehir belediyesi sınırları içindeki ilçeler hariç) bir oda kurulur. Ayrı ayrı kurulan Serbest Muhasebeci Mali Mşşavirler ve Yeminli Mali Mşşavirler Odaları, buldukları ilin veya ilçenin adıyla anılır. Ancak, ilçelerde oda kurulabilmesi işin o ilçedeki en az 100 meslek mensubunun yazılı başvurusu aranır. Yeterli sayıda meslek mensubu bulunmayan ve oda kurulamayan yerlerin en yakın odaya bağlanmasına veya bşlge odaları kurulmasına Birlikçe karar verilir. Bu karar Maliye Bakanlığına bildirilir.

16 ncı maddede Odaların gelirleri belirlenmiştir. Söz konusu maddeye göre bu gelirler; odaya giriş ücreti, yıllık üye aidatları, yardım ve bağışlar, mesleki eğitime yönelik kurs ve staj ücretleri ile diğer çeşitli gelirlerdir.

17 inci maddede ise, Odaların organları hakkında bilgi verilmektedir. Söz konusu organlar; genel kurul, yönetim kurulu, disiplin kurulu, denetleme kurulu olarak belirlenmiştir.

1.6.3. Üçüncü Bölüm

Üçüncü Bölümde Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nin kuruluşu, görevleri, gelirleri ve birlik organlarını belirleyen maddeler vardır. Örneğin, 29. Maddeye göre birliğin görevleri şunlardır:

- Mesleğin geliştirilmesi ile ilgili çalışmalar yapmaktır.
- Meslek mensuplarının menfaatlerini, mesleki ahlak, düzen ve geleneklerini korumaktır.
- Odaları ilgilendiren konularda yetkili mercilere görüş bildirmektir.
- Odalar arasında çıkacak mesleki anlaşmazlıkları kesin olarak çözümlenmek, uyulması zorunlu meslek kurallarını belirlemektir.
- Bu kanuna göre çıkarılacak yönetmelikleri hazırlamaktır.
- Milli ve milletler arası mesleki kuruluşlara üye olmak, milletler arası mesleki toplantılara katılmaktır.
- Maliye Bakanlığınca verilecek görevleri yerine getirmektir.
- Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak ve mesleki konularda resmi makamlarca istenen bilgi ve görüşleri vermektir.

1.6.4. Dördüncü Bölüm

Dördüncü Bölümde, Oda ve Birlik organlarının seçim esasları, ücret, meslek sırları, görev suçları, cezalar hükümlere bağlanmıştır.

Kanun toplam 52 madde ve 14 geçici maddeden oluşmaktadır. Bu kanun ile muhasebecilik mesleği hemen her yönüyle düzenlenmiş ve dünya muhasebe sistemine uyum açısından büyük bir adım niteliği taşımaktadır.

1.7. MESLEĞİN TARİHÇESİ

Muhasebe tarihi M.Ö.(Milattan Önce) 3000 yılına kadar uzanan bir geçmişe sahiptir. Diğer bir ifade ile uygarlıkların oluşumu ile muhasebe tarihinin oluştuğunu

söylemek olasıdır (Selimoğlu vd., 2009: 220). Milattan 3000 sene öncelerine kadar Mısırlılar sonraları ise Finikeliler, Hintliler, Yunanlılar, Çinliler, Türkler ve Romalılar tarafından muhasebe biliminin bilindiği tarihi kayıtlardan anlaşılmaktadır. Bu uygarlıklar arasında gelişen ticaret, muhasebe uygulamalarının gelişimi ve yaygınlaşmasına katkıda bulunmuştur (Güçlü, 2007: 7). Diğer bir deyişle, muhasebe biliminin muhasebecilik mesleğinden daha önce var olduğu söylenebilir.

Son zamanlara kadar muhasebenin 14 ve 15. yüzyıllarda İtalya’da gelişmeye başladığı, muhasebeye ait ilk yazılı eserlerin de yine İtalya’da ortaya çıktığı kabul edilmekteydi. 1458’de Benedetti Cortigli Di Ragusa ve 1494’te Luca Paciola’nın yayınladıkları eserlerin bugünkü muhasebe sistemine temel teşkil ettiği düşünülüyordu. Ancak yakın tarihlerde bir başka gerçek ortaya çıktı. 1363 yılında Abdullah İbni Muhammed’in “Risale-i Felekiyye” adlı kitabında bugün kullandığımız çift taraflı kayıt sistemi ve defterlerin benzerliğinden bahsedilmektedir (Çongar vd., 2010: 17).

Çağdaş anlamda profesyonel muhasebecilik mesleği ilk olarak 18. yüzyıldan itibaren İngiltere’de ve daha sonra da ABD (Amerika Birleşik Devletleri), Almanya, Fransa, Hollanda ve İsviçre gibi gelişmiş ülkelerde örgütlü bir şekilde ortaya çıkmıştır (Güçlü, 2007: 7).

Muhasebe konusundaki esas önemli gelişmeler ise, 20. yüzyıla rastlamaktadır. 1919 yılında Alman Profesör Schmalenbach, hesapları yeni bir tasnife tabi tutmuştur. Böylece sanayi devrimi sonrasında da işletmelerin gittikçe büyümesi, yönetim ve denetim amaçlı bilgi ihtiyacının artması muhasebe teori ve uygulamalarının hızla gelişmesine yol açmıştır (Küçüksavaş, 2010: 14). Böylece muhasebe, defter tutma ile eş anlamlı olmaktan çıkıp işletmeler ve diğer kullanıcılar açısından çok daha kapsamlı bir sistem haline gelmiştir.

Günümüzde muhasebe dünya çapında ekonomik gelişime bağlı olarak uluslararası bir nitelik kazanmıştır. Bugün muhasebe mesleğinin en üst kurumu, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)’dur. IFAC’ın temel amacı muhasebe mesleği mensuplarının toplum çıkarları doğrultusunda sürekli olarak yüksek kalitede hizmet sunmalarını sağlayacak evrensel standartları uyumlaştırarak mesleğin gelişimi için çalışmaktır. Bu temel amaç doğrultusunda, kendisine üye olan muhasebe meslek örgütleri ve bölgesel olarak oluşturulan diğer muhasebe meslek

örgütleri ile işbirliği yapmaktadır. Ayrıca IFAC yönetimi, çalışanları ve gönüllüleri; etkin ve etkili bir biçimde faaliyette bulunmayı ve uluslararası çözümler üretmeyi ve kolaylık sunmayı amaçlamaktadır. IFAC'a üye olan muhasebe meslek örgütleri, kamuda, sanayide, ticarete, devlette ve akademide hizmet vermekte olan 2,5 milyon meslek mensubunu temsil etmektedir. Türkiye'den de, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) 1977 yılından ve TÜRMOB da 1994 yılından bu yana IFAC'a üye kuruluşlar arasındadır (Selvi, <http://www.tesmer.org.tr/>, 2002: 1).

İKİNCİ BÖLÜM

HİZMET-KALİTE KAVRAMLARI VE HİZMET KALİTESİ

Çalışmanın ikinci bölümünde, hizmet ve kalite kavramları, hizmetlerin temel özellikleri, sınıflandırılması, hizmet sektörü ve sektörün önemi konuları üzerine durulmuştur. Muhasebecilik hizmetleri hakkında bilgi verilmiştir. Bunların yanı sıra, hizmet kalitesi kavramı, hizmet kalitesinin değerlendirilmesi, SERVQUAL (Service Quality) ve SERVPERF (Service Performance) hizmet kalitesi ölçüm modelleri hakkında bilgi verilmiştir.

2.1. HİZMET VE KALİTE KAVRAMLARI

2.1.1. Hizmetin Tanımı

Yeryüzünde var olan tüm nesnelere insan yaşayışına sunulması hizmetin temel yapı taşı olmasıyla beraber (Midilli, 2011: 3), yaşamımızın her aşamasında farklı biçimlerde karşımıza çıkan hizmet kavramı, ilk defa 1700'lü yıllarda Fransız filozoflar tarafından sistematik bir şekilde ve teknik boyutuyla (Zengin ve Erdal, 2000: 47) ele alınmıştır.

Hizmet, İktisat Terimleri Sözlüğü'nde, "Gereksinimleri karşılama ve üretildiği anda tüketilme özelliklerine sahip her türlü etkinlik" (www.tdk.gov.tr, Erişim Tarihi 08.02.2014) olarak tanımlanırken; Ana Britannica'da, "Ekonomide elle tutulur somut ürünler dışında her türlü faydalı çalışma ve faaliyetin üretildiği sektör" olarak tanımlanmaktadır (Eleren vd., 2007: 77; Eleren ve Kılıç, 2007: 239).

Literatür incelendiğinde hizmet kavramıyla ilgili çok sayıda tanım mevcuttur. Araştırmacılar hizmetin birçok özelliğini kullanarak farklı tanımlar yapmışlardır. Hizmetin çeşitli özellikleri bir araya getirilerek şöyle bir tanım yapılabilir;

Az yada çok soyut bir yapıya sahip olan (Adıgüzel vd., 2009: 18), müşteri istek (Midilli, 2011: 4), ihtiyaç (Devebakan ve Aksaraylı, 2003: 39; Yanık vd., 2012: 594) veya sorunlarına çözüm olarak sunulan (Koçoğlu ve Aksoy, 2012: 4), belli yer ve zamanlarda (Öksüz, 2010: 5), müşteri, hizmet personeli ve/veya hizmet sağlayanın fiziksel kaynakları arasında oluşan (Adıgüzel vd., 2009: 18), müşteriye artı bir değer veya fayda sağlayan ekonomik faaliyetlerdir (Koçoğlu ve Aksoy, 2012: 4).

Parasuraman, Zeithaml ve Berry ise hizmetleri, zaman, yer, biçim ve psikoloji bakımından fayda sağlayan ekonomik faaliyetler (Öksüz, 2010: 5; Midilli, 2011: 4) olarak tanımlamışlardır.

Amerikan Pazarlama Birliği (Amerikan Marketing Association (AMA)), ise hizmet tanımını, satışa sunulan ya da malların satışıyla birlikte sağlanan fiiller, faydalar ya da doyunluklar (Papatya vd., 2012: 88) şeklinde yapmıştır.

Mucuk, hizmetleri, tüketicilerin ve sınıai kullanıcıların mülkiyet hakkı olmadan ihtiyaçlarını karşılayan, satın aldıkları faydalar (Devebakan ve Aksaraylı, 2003: 39; Mucuk, 2010: 305; Ustaahmetoğlu vd., 2013: 242) olarak tanımlamıştır. Hizmet sektöründeki gelişmeye teknolojinin ayrı bir ivme kazandırmış olmasının yanında hizmet sektörünün de teknolojiyi tetiklediği dikkate alındığında, hizmetle teknolojiyi ayırarak hizmetleri fiziksel olmayan ürün olarak tanımlamanın ne kadar doğru olacağı tartışılabilir diyerek hizmet kavramının ayrı bir boyutuna dikkat çeken İslamoğlu'nun da hizmet tanımı şöyledir: "Tüketicilerin yaşantılarından kaynaklanan ve çoğunlukla fiziksel olmayan sorunlarını çözmeye veya çözümünü kolaylaştıran sistemler, faaliyetler ve faydalar toplamıdır." (İslamoğlu vd., 2006: 18)

Hizmet ile ilgili bu tanımlarda birbirlerine göre farklı ifadelerin bulunması hizmet sektöründeki çeşitliliğin çok olmasıyla doğrudan ilişkilidir (Kılıç ve Eleren, 2009: 93).

2.1.2. Kalitenin Tanımı

Kalite kavramı insanların ve sistemlerin "hata yapması" ve "mükemmele ulaşma isteği" gerçeğinden ortaya çıkmıştır (Kılıç ve Eleren, 2009: 93) denilebilir. Kalite ile ilgili ilk kayıtlar M.Ö. 2150 yılına kadar uzanmaktadır. Ünlü Hammurabi Kanunları'nda kalite ile ilgili çeşitli ifadeler yer almaktadır. Bundan da anlaşılıyor ki, kalite ile ilgili çalışmalar ilkel de olsa milattan önce başlamış ve günümüze kadar gelişerek devam etmiştir (Paşaoğlu, 2011: 3).

Kalite, Latince nasıl oluştuğu anlamına gelen "Qualis" kelimesinden türemiş ve "Qualitas" kelimesiyle ifade edilmiştir (Kılıç ve Eleren, 2009: 93; Paşaoğlu, 2011: 2). Anlam olarak ise kullanım amacına göre farklılıklar göstermektedir. Kalite objektif bir kavram olmamasından dolayı birbirinden farklı biçimlerde tanımlanmıştır (Stiglingh, 2013: 2). Diğer bir deyişle, evrensel bir tanımı bulunmamaktadır (Sarai ve Amini, 2012: 572). Kalite kavramının tam olarak

standart şekilde açıklanamamasının sebebi, hizmet ve üretim gibi farklı sektörler, müşteri veya üretici gibi farklı gruplar veya üretim/tüketim gibi farklı durumlar için değişik tanımların geçerli olmasıdır (Çiçek ve Doğan, 2009: 202-203).

Kalite ile ilgili literatüre bakıldığında, bu alanda yapılan ilk çalışmaların, fiziksel ürünlerin tanımlanmasına yönelik olduğu görülmektedir (Koçoğlu ve Aksoy, 2012: 4). Özetle, kalite kavramı, herkesin hakkında bir fikri olduğu fakat tüm bakış açılarını kapsayabilecek bir tanıma sahip olmayan bir kavramdır (Hacıfendioğlu ve Koç, 2009: 147).

Kalite ile ilgili yapılan tanımlamalardan bazıları şöyledir:

Kalite basitçe; kullanıma uygunluk (Koçoğlu ve Aksoy, 2012: 4), standartlara uygunluk (Lee ve Hing, 1995: 295; Velayutham, 2003: 487; Jain ve Gupta, 2004: 26) veya şartlara uygunluk (Kılıç ve Eleren, 2009: 93) olarak tanımlanabilir. Kalite, ürün tatmini sağlamak amacı ile bir ürünün müşteri gereksinimlerine uyum koşullarını tanımlayan özelliklerdir (Jain ve Gupta, 2004: 26). Kalite, bir ürünün müşterilerinin tatmin düzeyini azaltan kusurlardan arındırılmış olmasıdır (Öksüz, 2010: 24). Diğer bir ifade ile, hata barındırmaması (Öksüz, 2010: 24), kusursuzluktur veya daha başka bir ifade ile mükemmellik (Velayutham, 2003: 488) de denilebilir.

Uluslararası örgütler tarafından yapılmış ve genel kabul görmüş tanımlar da şöyledir:

- Uluslararası Standart Bürosu (International Organisation for Standardisation (ISO)): Bir ürün veya hizmetin belirlenen veya olabilecek ihtiyaçları karşılama kabiliyetine dayanan özelliklerinin toplamıdır (Kındır, 2006: 3; Kılıç ve Eleren, 2009: 94).
- Avrupa Kalite Kontrol Organizasyonu (European Society for Quality Control (EOQC)): Bir ürün veya hizmetin tüketicinin isteklerine uygunluk derecesidir (Kılıç ve Eleren, 2009: 94).
- Amerikan Ulusal Standartlar Enstitüsü (American National Standards Institute (ANSI)): Bir ürün ya da hizmetin belirlenen ihtiyaçları karşılayabilmesini sağlayan niteliklerin tümüdür (Yanık vd., 2012: 595).

- Japon Sanayi Standartları Komitesi (Japanese Industrial Standards (JIS)): Ürün veya hizmeti ekonomik bir yoldan üreten ve tüketicinin isteklerine yanıt veren bir üretim sistemidir (Kılıç ve Eleren, 2009: 94).
- Türk Standartları Enstitüsü (TSE): Bir ürün veya hizmetin belirlenen veya olabilecek ihtiyaçları karşılama yeteneğine dayanan özelliklerin toplamıdır (Kındır, 2006: 21).

Temel amacı, yürütülen işlerin hem nitelik, hem de nicelik yönünden geliştirilmesi ve iyileştirilmesi olan kalite kavramının (Bucak, 2011: 11) hizmet sektöründe açıklanması diğer sektörler için daha zordur. Ürün ve hizmette kalite algılaması farklılıklar göstermesine karşın, her ikisi için de geçerli olan kalite boyutları aynıdır. Bu boyutlar, Garvin tarafından aşağıdaki gibi özetlenmiştir (Velayutham, 2003: 488; Yılmaz vd., 2007: 302; Varinli ve Çatı, 2008: 392):

- **Performans:** Ürünün birincil özellikleri,
- **Diğer unsurlar:** Ürünün çekiciliğini sağlayan ikincil karakteristikler,
- **Standartlara uygunluk:** Spesifikasyonlara, belgelere ve standartlara uygunluk,
- **Güvenilirlik:** Ürünün kullanım ömrü içinde performans özelliklerinin sürekliliği,
- **Dayanıklılık:** Ürünün kullanılabilirlik özelliği,
- **Servis görülebilirlik:** Ürüne ilişkin sorun ve şikayetlerin kolay çözülebilirliği,
- **Estetik:** Ürünün albenisi, duylara seslenebilme yeteneği,
- **Algılama:** Ürünün reklamlar, öneriler vb. sebeplerle kabul görmesi ya da diğer markalara oranla sezgisel olarak değerlendirilmesidir.

Hizmette kalite ise; müşterinin ihtiyaç ve beklentilerine uygunluk, sürekli başarı, sunulan hizmetin eksiksiz ve hatasız gerçekleştirilmesi, ölçülebilen ve değerlendirilebilen müşteri memnuniyeti ile doğru orantılı bir unsur olarak kabul edilmektedir (Murat ve Çelik, 2007: 2).

2.2. HİZMETLERİN TEMEL ÖZELLİKLERİ

2.2.1. Soyutluk

En temel ve evrensel özelliği dokunulmazlık olan hizmetler, maddi unsurlardan ziyade ‘performans’ sınıfına girdiklerinden (Öztürk, 2010: 19; Midilli, 2011: 6-7), beş duyu organıyla algılanamayan ve fiziksel boyutları olmayan ürünlerdir (Eleren ve Kılıç, 2007: 240). Ayrıca dokunulmazlık kavramının iki anlamı vardır. Bunlardan ilki, dokunulmaz ve hissedilmez olma (Öztürk, 2010: 19), diğer bir ifadeyle duyu organları ile değerlendirilemez olma (Ustaahmetoğlu vd., 2013: 241) iken, ikincisi de, kolayca tanımlanamama, formüle edilememe ve zihinsel olarak kolay algılanamamadır (Öztürk, 2010: 19).

Hizmetlerin soyut oluşları bir takım problemi de beraberinde getirmektedir (Altunışık vd., 2007: 171). Soyut oldukları için kolayca taklit edilebilirler ve patentlerini korumak son derece zordur. Kolaylıkla markalanamazlar ve fiziksel ürünlerdeki gibi standartlaştırılmazlar (İslamoğlu vd., 2006: 19).

Hizmetler, tüketicilerce küçük miktarlar halinde denenemezler, teste tabi tutulamazlar (Aymanıkuy, 2005: 11). Çünkü hizmetler, iş yoğun varlıklardır (Bulgan, 2002: 4). Ancak, onları ya kendi tecrübelerine dayanarak (Sayım ve Aydın, 2011: 247) ya da tüketmiş olanların bilgi ve deneyimlerine başvurarak onlar hakkında bilgi edinebilirler. Vitrinlerde teşhir edilmeleri imkansız veya çok zordur (Midilli, 2011: 6). Fakat onları temsil eden; söz, yazı, resim vb. somut kavramlarla ifade edilebilirler (İslamoğlu vd., 2006: 19).

Hizmetler, satın almadan önce kalitesi doğrudan incelenemezler (Ustaahmetoğlu ve Savcı, 2011: 171). Hizmeti sağlayan tarafından uygulanır ancak uygulamalar sadece soyut olarak algılanır. Hizmetlerin somut bir çıktısı olmaz (Midilli, 2011: 7). Ancak, tüketicinin satın aldığı hizmeti değerlendirebilmesi için tüketim tecrübesini edinmesi gerekmektedir (Zengin ve Erdal, 2000: 47; Altunışık vd., 2007: 171).

Ayrıca, stoklanamadıkları için üretimlerini talebe göre planlamak hemen hemen imkansızdır (İslamoğlu vd., 2006: 20). Bir birim hizmetin fiili maliyetini belirlemek ve fiyat-kalite ilişkileri de oldukça karmaşıktır (Öztürk, 2010: 20).

Söz konusu problemlerin üstesinde gelebilmek için hizmetlerin sembolik yönlerini öne çıkarmak, tüketicilerin hizmeti algılamasını basitleştirecek ve hizmet

ile hizmetin sağladığı yararlar arasında ilişkilerin kurulması veya hizmetin sağlayacağı yararın daha belirgin hale getirilmesi çabaları hizmetlerin somutlaştırılması için oldukça büyük bir katkı sağlayacaktır (Altunışık vd., 2007: 171).

2.2.2. Heterojen Olma

Hizmet endüstrisinde faaliyet gösteren işletmelerin ürettikleri ürünleri standardizasyon açısında bir örnek yapmaları, hizmeti sunanın insan olmasından dolayı imkansızdır. Her insanın farklı sunuş tarzı, kişilik yapısı, özellikleri, alışkanlıkları olduğu için her zaman aynı hizmeti almak ve sunmak mümkün değildir (Midilli, 2011: 7).

Hizmetler, genel olarak insana bağlı olmalarından dolayı çoğu heterojendir ve hizmetlerin performansı hizmeti sunan kişide bir diğerine, hizmeti alandan bir diğerine (Lee ve Hing, 1995: 275-276) günden güne ve hatta saatten saate farklılık göstermektedir (Öksüz, 2010: 11; Öztürk, 2010: 20). Başka bir deyişle, insanlar farklı olduğundan aynı hizmeti farklı tüketicilere farklı bileşim ve düzeyde sunmak gerekebilir. Ayrıca aynı hizmeti aynı kişiler farklı zaman ve mekanda aynı düzeyde sunamazlar (İslamoğlu vd., 2006: 20; Mucuk, 2010: 308).

Heterojenlik, sadece hizmeti sunan kişiden kaynaklanmaz. Aynı zamanda hizmeti satın alan kişi olan müşteri de her hizmetin performansını belirlerken farklı bir değerlendirmeden geçirmektedir. Bu sebeple de hizmetin müşteriden müşteriye değişen bir yapısı vardır. Her müşterinin beklentileri ve hizmet tecrübeleri değişiktir (Öztürk, 2010: 20). Tüketicilerin tecrübeleri hizmeti algılamalarını doğrudan etkilemektedir. Mevcut hizmeti aldığı daha önce aldığı benzer hizmetlerle karşılaştıracak ve buna göre karar verecektir. Sonuçta hizmetin başarısı hizmeti sunanla hizmeti satın alan arasındaki etkileşimin türü ve gücüne bağlı olarak değişiklikler gösterir (Eleren ve Kılıç, 2007: 240).

Hizmetlerin kalite ve içerikleri, farklı sektörlerde farklılık gösterir. Her hizmet birbirinden farklıdır. Hizmetler müşterilerin farklı isteklerine ve/veya ihtiyaçlarına göre üretildiği için söz konusu hizmetlerin kalitesinde ve içeriğinde farklılıklar olmaktadır. Bu da hizmetlerin standardizasyon ve kalite kontrol faaliyetlerini bir o kadar daha imkansızlaştırmaktadır (Midilli, 2011: 7).

Ancak tüm bu olumsuzluklara rağmen, hizmet kalitesindeki değişkenlik, hizmetlerin bireyselleştirilmesine imkan sağlayacağı için, daha yüksek bir müşteri memnuniyeti sağlayacaktır. Öte yandan, kalitedeki değişkenlik istihdam edilen iş görenlerin kalifiye eleman olmalarını zorunlu hale getirecektir (Altunışık vd., 2007: 173).

2.2.3. Ayrılmazlık (Üretim ve Tüketimin Eş Zamanlı Olması)

Fiziksel mallar önce üretilir ve depolanır, sonra satılır ve tüketilir. Hizmetler ise önce satılır sonra da üretimle tüketim aynı zaman dilimi içinde gerçekleşir, üretim ile tüketim birbirinden ayrılmaz (Zengin ve Erdal, 2000: 47; Mucuk, 2010: 307), genellikle pazarlandıktan ve hatta satıldıktan sonra üretilerek müşteriye sunulmaktadır (İslamoğlu vd., 2006: 20). Diğer bir ifade ile hizmetlerde sürekli bir iş bandı oluşturulmaz (Bulgan, 2002: 5).

Hizmetlerin bu özelliğinden dolayı, sunulan hizmetin ve hizmeti talep eden müşterinin, aynı zamanda ve aynı mekanda beraber bulunması gerekmektedir. Genellikle hizmet pazarlamasında, hizmeti üreten ve pazarlayan kişi aynı olmaktadır. Bu durumda hizmet sektöründe aracısız dağıtım imkanı ortaya çıkmaktadır. Ayrılmazlık özelliği sayesinde, hizmet müşterisi alıcısı olduğu hizmetin üretimi sırasında hizmetin üretildiği yerde bulunmaktadır ve o an hizmet sunulan müşteriden başka, hizmetten yararlanacak diğer müşteriler de üretim sürecini şahit olarak yaşamaktadırlar (İslamoğlu vd., 2006: 20). Ancak bilgi ve iletişim teknolojileri günümüzde insanların gitgide artan sayıda hizmetle ilişkili faaliyeti, fiziksel olarak hizmetin sunulduğu ortamda bulunmadan da, anında veya daha sonra hizmeti elde etmesini mümkün kılmaktadır (Öztürk, 2010: 22).

2.2.4. Dayanıksızlık

Hizmetler üretildikleri anda tüketilir, dolayısıyla depolanmaya ve saklanabilmeye uygun değildirler (Eleren ve Kılıç, 2007: 240). Çoğu hizmetler üretildiklerinde tüketilmezlerse, bunları sonradan tüketmek mümkün olmaz (İslamoğlu vd., 2006: 20). Başka bir deyişle, hizmetlerin ileride kullanılması ya da tüketilmesi amacıyla stoklanmasının mümkün olmadığını söylenebilir (Zengin ve Erdal, 2000: 48; Ustaahmetoğlu ve Savcı, 2011: 171).

Hizmetlerin bu özelliklerinden dolayı birçoğunun yararı kısa sürelidir. Kimi hizmetlerde talebin düzensiz oluşu hizmetlerin dayanıksızlığını göreceli olarak

arttırmaktadır (Öksüz, 2010: 10). Hizmetlerin dayanıksızlığı ve talebin dalgalı olması hizmet işletmesi yöneticilerini arz ve talebi eşleştirmek için hizmet planlaması, fiyatlama ve satış çabalarına ilişkin önlemler almaya yöneltmektedir (Erem, 2003: 55; Mucuk, 2010: 308).

Hizmetlerin dayanıksız olma özelliği bazı sorunları da beraberinde getirmektedir. Envantere geçirilemezler ve talep dalgalanması meydana geldiğinde işletmeler için problem olmaktadır (Midilli, 2011: 10). Talep mevsimden mevsime, aydan aya ve haftadan haftaya ve hatta günde ve saatte farklılık gösterebilmektedir.

2.2.5. Sahiplik

Bir mamulü satın alan söz konusu mamulün sahibi olurken, hizmet sektöründe hizmet üretildiği zaman satıcıdan alıcıya sahiplik hakkı geçmez (Midilli, 2011: 10). Ödeme hizmetlerin kullanılması ya da kiralanması için yapılır. Ayrıca, hizmeti kullananlar da, hizmetin sahipliğini devredemezler. Bu yüzden kullanıcılar hizmeti satın alırken ve kullanırken hizmet üreticisine daha çok bağımlıdırlar (Öksüz, 2010: 11). Bir hizmet bir başkasına devredilemediği için hizmetlerde ikinci el pazarları ortaya çıkmaz (İslamoğlu vd., 2006: 20).

2.3. HİZMETLERİN SINIFLANDIRILMASI

Bilim felsefesi sınıflandırmayı, özellikle bir disiplinin gelişme dönemlerinde söz konusu disiplini daha derin bir inceleme için çok önemli görmektedir. Şüphesiz hizmet sektöründe de sınıflandırma önemli, ancak oldukça zordur. Bunun sebebi de, hizmetlerin çok farklı ve geniş bir yelpazede olmasıdır (Öztürk, 2010: 27). Temel özellikleri tam manasıyla taşımayan hizmetler olduğu için, hizmetler ve hizmet işletmeleri arasındaki farklılıkların belirlenmesi, hizmetlerin özelliklerinin saptanması ve genelleştirilmesi kadar önemli bir konu haline gelmiştir. Ayrıca farklı hizmetlerin ortak özelliklerinden yola çıkılarak yapılan sınıflamalar araştırmacıya fayda sağlar (Midilli, 2011: 12). Hizmetleri birçok kriter çerçevesinde sınıflandırmak mümkündür:

2.3.1. Hizmetlerin Yapılarına Göre Sınıflandırılması

Hizmetler yapılarına göre sınıflandırıldığında işletmelere hizmet sırasında müşterinin bulunup bulunmamasının gerekliliği konusunda fikir verir (Öksüz, 2010: 8). Tablo 2.1.'de hizmetlerin yapılarına göre sınıflandırılması gösterilmiştir.

Tablo 2.1: Hizmetlerin Yapılarına Göre Sınıflandırılması

Hizmetin Özelliği	Hizmetin Alıcısı	
	İnsanlar	Nesneler
Somut Hizmetler	(İnsan Prosesi) İnsanların Vücutlarına Yönelik Hizmetler Yolcu Taşımacılığı Sağlık Hizmetleri Pansiyon Hizmetleri Güzellik Salonları Fiziksel Terapi Spor Salonları Restoran ve Barlar Kuaförler Cenaze İşleri	(Nesne Prosesi) Fiziksel Eşyalara Yönelik Hizmetler Yük Taşımacılığı Tamir ve Bakım Hizmetleri Depolama ve Ambar Hizmetleri İşyeri Temizlik Hizmetleri Perakende Dağıtım Çamaşırhane ve Kuru Temizleme Benzin İstasyonları Peyzaj ve Bahçivanlık Çöp Atıkları ve Yeniden Dönüşüm
Soyut Hizmetler	(Zihin Prosesi) İnsanların Zihinlerine Yönelik Hizmetler Reklamcılık ve Halkla İlişkiler Sanat ve Eğlence Televizyonculuk ve Kablo Yayınları Yönetim Danışmanlığı Eğitim Bilgilendirme Hizmetleri Müzik Konserleri Psikoterapi Din Telefon Hizmetleri	(Bilgi Prosesi) Hizmetler Muhasebecilik Bankacılık Veri İşlem Veri Aktarım Sigortacılık Avukatlık Hizmetleri Programcılık Araştırmacılık Menkul Değer Yatırımcılığı Yazılım Danışmanlığı

(İslamoğlu vd., 2006: 22; Midilli, 2011: 13)

Hizmet alanları, hizmetin soyut ve somut olmalarına göre ikiye ayrılır. Hizmet alanları da insanlar ve nesnelere olmak üzere iki başlık altında incelenir (Öksüz, 2010: 8-9):

İnsan Prosesi: Hizmetlerden yararlanmak için, fiziksel olarak hizmetle aynı yerde olmak zorundadırlar.

Nesne Prosesi: Hizmetlerden faydalanabilmek için, müşterilerin hizmetle aynı yerde olmasına gerek yoktur. Fakat eşyalar hizmetle aynı yerde bulunmak zorundadır.

Zihin Prosesi: Müşterilerin bedenleri farklı yerde olsalar bile zihnen hizmetle aynı yerde olmaları, hizmetlerden faydalanabilmek için gereklidir.

Bilgi Prosesi: Müşterilerin hizmetten faydalanmak için, hizmeti sağlayan kişi/firma ile etkileşimde olmaya ihtiyacı vardır.

2.3.2. Hizmetlerin Müşteriyle İlişki Düzeyine Göre Sınıflandırılması

Hizmet sektöründe bireysel ve kurumsal müşteriler hizmeti üretenlerle uzun dönemli ilişki kurarlar ve hizmeti sürekli elde ederler (Öztürk, 2010: 31). Hizmetlerin müşteri ile ilişki düzeyine göre sınıflandırılması Tablo 2.2.'de verilmiştir.

Tablo 2.2: Hizmetlerin Müşteriyle İlişki Düzeyine Göre Sınıflandırılması

Hizmetin Özellği \ Müşteri ile İlişki	Üyelik İlişkisi	Formel Olmayan İlişki
Sürekli	Bankacılık Sigortacılık Telefon aboneliği	Radyo istasyonu Polis koruması Karayolu
Seyrek	Aylık otobüs kartları Tiyatro aboneliği Kulüp üyeliği	Araba kiralama Restoran Toplu taşıma Posta hizmetleri

(İslamoğlu vd., 2006: 22; Özgüven, 2008: 656)

Tabloya göre müşterilerle hizmet işletmesi arasında üyelik ilişkisi veya formel olmayan diğer bir deyişle şekli olmayan bir ilişki söz konusudur. Ayrıca tabloya göre hizmetler sürekli ve seyrek olarak talep edilme özelliğine göre ikiye ayrılmaktadır.

Özellikle hizmet kuruluşlarında, müşteriyle belirli bir süreyi içeren üyelik ilişkileri, ücret de dâhil olmak üzere bir takım avantajları da beraberinde getirmektedir. Firma bu sayede müşterilerinin kimler olduğunu öğrenirken, aynı zamanda bu müşterilerin hangi tür imkanlardan, ne sürede yararlandığının da analizini yapabilmektedir (Midilli, 2011: 14).

2.3.3. Hizmetlerin Esnekliği ve Kullanılan İnisiyatife Göre Sınıflandırılması

Hizmetlerin oluşturulması ve tüketilmesi eş zamanlı olarak gerçekleştiğinden ve müşterinin hizmet sürecine aktif olarak katıldığından dolayı hizmetler, sunucusu tarafından tüketici ihtiyaçlarını karşılayacak biçimde inisiyatif kullanılarak sunulabilir (Öztürk, 2010: 32). Tablo 2.3.'de hizmetlerin, hizmeti sunan kimse tarafından gösterdiği inisiyatif ve esnekliğe göre sınıflandırılması verilmiştir.

Tablo 2.3: Hizmetlerin Esneklik ve Kullanılan İnisiyatife Göre Sınıflandırılması

İnisiyatif Esneklik	Yüksek	Düşük
Yüksek	Güzellik merkezi Hukuki hizmetler Taksi hizmeti Mimari tasarı Özel eğitim	Kitlesel eğitim Koruyucu sağlık programları
Düşük	Telefon hizmetleri Otel hizmeti Kaliteli restoran	Toplu ulaşım Fast-food restoranlar Sinema-tiyatro

(Özgüven, 2008: 657; Öztürk, 2010: 32)

Tabloda, yüksek esneklik ve inisiyatif gerektiren hizmet dalları; güzellik merkezleri, hukuki hizmetler, taksicilik hizmeti, mimari tasarı ve özel eğitim hizmetleri olarak verilirken, düşük esneklik ve inisiyatife sahip olan hizmet dalları da; toplu ulaşım hizmetleri, fast-food restoranlar ve sinema-tiyatro hizmeti veren işletmeler olarak verilmiştir.

Gerek hizmet verenin geniş inisiyatif alanına sahip olduğu ve gerekse verilen hizmet niteliklerinin esneklik seviyesinin yüksek olduğu bir takım hizmetlerde, müşterinin özel durumu ve ihtiyacına karşılık verebilecek seviyede hizmet sunma imkanı artmaktadır. Esasen bu tür hizmetlerde hizmet niteliklerinin kompozisyon ve düzeyi, müşterinin durum ve beklentilerine göre ayarlanmalıdır (Midilli, 2011: 15).

2.3.4. Hizmetlerin Pazarlanabilir veya Pazarlanamaz Oluşlarına Göre Sınıflandırılması

Pazarlanan ya da pazarlanamayan hizmetler kâr amaçlı/amaçsız hizmetler olarak da değerlendirilebilmektedir. Hizmetlerin bir kısmında sosyal ve ekonomik çevre bir dönemde hizmetin sunduğu faydaları pazar dışı enstrümanlar tarafından dağıtmayı seçmektedir. Kamuya herhangi bir ücret beklemeden sunulan devlet ücretleri bu kısım içinde yer almaktadır. Çünkü insanları bu tür hizmetlerin kullanımından dışlamak mümkün değildir. Bir insanın söz konusu hizmetten yararlanması diğerlerinin yararlanmasını engellemez. Ancak hizmetlerin kâr amaçlı/amaçsız biçimindeki ayrımı politik, ekonomik, sosyal ve teknolojik değişmeler sonucunda zamanla değişebilmektedir. Örneğin, ülkemizde şehirlerarası

yollardan yararlanılması için ücret alınması daha önceleri düşünülemez iken bugün otobanlar kâr amaçlı ve ücretli hizmetler haline dönüşmüştür (Akdoğan, 2011: 16).

2.4.HİZMET SEKTÖRÜ VE ÖNEMİ

2.4.1. Hizmet Sektörü

Yapılan tanım ve sınıflandırmalardan anlaşılacağı üzere hizmetin kendine has özelliklerinden dolayı hizmet sektörü diğer endüstri dallarından ayrılmaktadır (Kılıç ve Eleren, 2009: 93). Hastane, okul, otel, lokanta gibi kuruluşların hepsi birer hizmet işletmesidir. Yaptıkları hizmet üretimlerinden dolayı bu tür işletmelere hizmet işletmesi ve tüm hizmet işletmelerinin oluşturduğu genel sektöre de hizmet sektörü adı verilir. Hizmet sektörü ekonominin fiziki varlığı olmayan, üretici tarafından üretildiği anda tüketilen iktisadi malların meydana getirildiği sektör olarak da tanımlanmaktadır (Erem, 2003: 60). Ayrıca, hizmet sektörü için, tüm işletme sektörlerinin yarısından fazlasını kapsayan ana sektör demek de mümkündür (Sayım ve Aydın, 2011: 248).

2.4.2. Hizmet Sektörünün Önemi

Günümüzde özellikle istihdam, gelir, enternasyonal ticaret ve üretim maliyetleri açısından hizmet sektörleri çok daha önemli hale gelmiştir denilebilir. Rekabet gücüyle ilgili uluslararası tartışmaların esasen üretim sektörüne dayandırılması yanlış sonuçlar doğurmaktadır. Çünkü günümüzde küresel ekonomi, bir değer meydana getirme faaliyetlerini esas itibariyle hizmet sektörlerinde gerçekleştirmektedir. “Üçüncü Dalga” isimli eseriyle tüm dünyada yeni tartışmalar başlatan Alvin Toffler, birinci dalga ile tarım devrimini yaşayan küresel ekonominin, ikinci dalga ile sanayi devrimini yaşadığını ve üçüncü dalga ismini verdiği yapının ise hizmet ve enformasyon teknolojilerine dayalı olarak gelişeceğini savunmaktadır (Erem, 2003: 60).

Artık sanayi toplumu ve tarıma dayalı geleneksel toplumu geride bırakarak; teknolojisi, ekonomisi, sosyal ve kültürel sistemleri tamamıyla değişen yeni bir toplum yapısı oluşturmuştur. Bu yeni toplum yapısının kullandığı teknoloji ve bununla birlikte ortaya çıkan yaşam tarzı değişerek gelişmekte ve gelişerek değişmektedir (Erem, 2003: 60). Bu hızlı gelişme trendine paralel olarak ortaya çıkan refah artışı ve gelir düzeyindeki yükselme ile birlikte hizmet sektörü de her geçen gün çok daha fazla önem kazanmaya başlamıştır (Kılıç ve Eleren, 2009: 93). Ayrıca,

zenginliğin artışı, daha fazla boş zaman, iş gücündeki kadın oranının artışı, yaşamsal beklentilerin artışı, ürünlerin daha karmaşık bir yapıda olması, yaşam karmaşıklığının artması, doğaya ve kaynakların kıtlığına daha çok önem verilmesi, yeni ürün sayılarının artışı gibi faktörleri de hizmet sektöründeki büyümenin sebepleri arasında sayabiliriz (Erem, 2003: 60; Akdoğan, 2011: 19).

Özellikle yirminci yüzyılın sonlarına doğru sanayi toplumundan hizmet ve bilgi toplumuna geçiş yapılan süreçte, fiziksel ürün üretimi merkezi konumunu yitirerek, yerini hizmet/bilgi üretimi ve bilgiye dayalı teknolojilere bırakma yönelimindedir (Yeniçeri, 2006: 239). Artık bilgi ve hizmet sektörleri yeni ekonominin finans ile beraber temel dinamiklerini oluşturmaktadır (Yeniçeri, 2006: 246).

Hizmet ve bilgi toplumlarının özelliklerini; git gide daralan tarım ve imalat sanayi istihdamı, özellikle bu amaçla geliştirilip uygulanan politikalarla sosyal hizmetlerde ve kamusal üretimde gerileme, hizmet sektöründe artan farklılaşmalar, yönetsel, profesyonel ve teknik işlerde hızlı artış, önemli ve nispeten perakende ticarete bir istihdam yapısının ortaya çıkışı, meslek yapısının zaman içinde gittikçe yükselmesi, özellikle daha yüksek bir vasıf ve eğitim talep eden mesleklerin artışı olarak sıralamak mümkündür (Yeniçeri, 2006: 239-240).

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde hizmet sektörlerinin tüm ekonomi içerisindeki payı hem üretim hem de istihdam açısından oldukça büyüktür (Altan ve Atan, 2004: 18). Bu ise hizmet sektörüne ulusların refah düzeyini belirleyen faktör özelliği katmıştır (Midilli, 2011: 6). Öyle ki, pek çok ülkenin milli gelir hesapları hem katma değer sektörü dağılımı, hem de Gayri Safi Yurt İçi Hasıla (GSYİH)'daki nihai harcamalar ürün ve hizmetler arasındaki farka göre düzenlenmektedir (Sayım ve Aydın, 2011: 248). Ekonominin pek çok alanında etkin bir rolü olan hizmetler, tüm dünyada olduğu gibi Türkiye'de de hızla gelişmekte ve Gayri Safi Milli Hâsıla (GSMH) içindeki payının gün geçtikçe artması bunun en önemli kanıtıdır (Erem, 2003: 60).

2.5. MUHASEBECİLİK HİZMETLERİ VE ÖZELLİKLERİ

2.5.1. Muhasebecilik Hizmetleri

Çalışmada bulunan hizmet kavramına yönelik tanımlamalar ve literatürde bulunan hizmetlerin standart sınıflaması ile ilgili tanımlamalar dikkate alındığında

muhasabe mesleğinin hizmet nitelikli bir meslek ve muhasabe bürolarının da hizmet işletmeleri olduğu açıkça görülmektedir (Yayla ve Cengiz, 2006: 179).

Küreselleşme ve bilgi teknolojilerinin dünya ekonomisinde ve iş yaşamında yol açtığı değişimler üretim ve hizmet sektöründe yer alan firmaları derinden etkilemektedir. Firmalar birbirine karşı rekabet avantajı sağlayabilmek ve etkinliklerini arttırabilmek için yoğun çaba harcamaktadırlar (Bulgan, 2002: 1). Bir hizmet mesleği olan muhasebecilik de hizmet sektöründeki diğer meslek ve işletmeler gibi yaşanan yoğun rekabetten etkilenmektedir (Yayla ve Cengiz, 2006: 176).

Rekabetin temel anahtarı olarak, sadece üretim sektöründe faaliyet gösteren işletmeler için değil, aynı zamanda hizmet işletmeleri için de hizmet kalitesi işaret edilmektedir (Kılıç ve Eleren, 2009: 92). Diğer bir deyişle, rekabetin artması, var olan koşul ve imkanların iyileşmesi, insanların seçici hale gelmesi, teknolojinin hızla ilerlemesi sonucunda kaliteye verilen önemin artması tüm sektörlerde kalite yönetimini vazgeçilmez bir unsur haline getirmiştir (Adıgüzel vd., 2009: 18; Paşaoğlu, 2011: 1).

Bugün, finansal ve somut kriterlerin işletmeler açısından bir verimlilik göstergesi olarak yetersiz kaldığı, kalite, müşteri memnuniyeti ve sadakat gibi kavramların işletmelerin rekabet yeteneklerini gösteren ölçütler durumuna geldiği kabul görülmektedir (Selvi ve Ercan, 2006: 161). Müşteri beklentilerinin sürekli olarak değişim gösterdiği bir ortamda işletme faaliyetlerini sürekli kılmannın yolu, müşteri odaklılıktan geçmektedir (Özer ve Günaydın, 2010: 128). Tüm bu gelişmeler, meslek mensuplarının, müşterileri konumunda bulunan mükellefleriyle daha yakın ilişkiler kurmalarını ve sundukları hizmetin kalitesini mükellef beklentisine uygun hale getirmelerini zorunlu kılmaktadır (Yükselen, 2002: 34). Buna ilaveten, müşteri tatminini yüksek düzeyde tutacak faktörlerin bir araya getirmesi zorunluluğu da ortaya çıkmıştır (Yayla ve Cengiz, 2006:177).

İşletmelerimizin ulusal ve uluslararası pazarlarda daha aktif rol almaya başlamaları, ölçeği ne olursa olsun çok sayıda işletmenin yabancı firmalarla ticaret yapmaları mali yapılarla ilgili alınacak kararların önemini arttırmış; bu gelişmeye bağlı olarak muhasebecilerden beklenen hizmetlerde de değişim gözlenmeye başlamıştır. Defter tutmanın ötesinde işletmenin mali yapısı hakkında bilgi sahibi

olma, rapor verme, mali kaynakları daha verimli kullanma seçenekleri konularında mükellefler, bu alanda en yakın gördükleri muhasebeci ve mali müşavirlere yönelmişlerdir (Suadiye ve Yükselen, 2001: 15).

Muhasebe mesleğinin müşterileri konumundaki kesimlerin muhasebe mesleğinden beklentilerine ilişkin olarak 2001 yılında İzmir ilinde Taner vd. tarafından yapılan araştırmanın sonuçlarına göre, iş dünyasının muhasebecilerden olan başlıca beklentileri; kendilerine zamanında ve yeterli bilgi sunulması, vergilerin zamanında ödenmesinin sağlanması olmuştur (Taner vd., 2001: 7). Söz konusu araştırma ile “En iyi muhasebeci en az vergi çıkarandır” tezinin de büyük ölçüde ilgi görmediği sonucuna varılmıştır. İş dünyasının, kaliteli hizmet talep etmesi muhasebecilerin sunacakları hizmet kalitesinin geliştirilmesi bakımından oldukça önemlidir (Uzay ve Güngör, 2004: 95).

Kayseri ve Nevşehir illerinde yapılan başka bir araştırmada ise, mükelleflerin muhasebecilerden olan beklentileri; muhasebecilerin, yönetime araç olması, ekonomide kamuyu aydınlatması, devletin vergi alacağını tam olarak hesaplanması, sermaye gruplarına şeffaf, karşılaştırılabilir, yorumlanabilir, açık ve doğru bilgi aktarımı fonksiyonlarını yerine getirmesidir (Uzay ve Güngör, 2004: 95).

Ayrıca, iş dünyası mali tabloların, anlaşılabilir, esnek ve ihtiyaçlara odaklı, güvenilir, karşılaştırılabilir ve zamanında sunulmasını arzu etmektedir. Muhasebeci bilgiyi önemlilik ve öncelik esaslarına göre sunmalıdır. Çok sayıda bilginin az bilgi sunmak kadar tehlikeli ve yanıltıcı olabileceğini dikkate almalıdır (Uzay ve Güngör, 2004: 95). Diğer bir deyişle, muhasebecilerden, zamanında ve kaliteli bilgi üretmenin yanı sıra bu bilginin yorumlanması neticesinde ilgili çıkar gruplarına değer katacak ve hızlı karar alma sürecine destek olacak mali ve yönetsel danışmanlık yapmaları beklenmektedir (Elmacı ve Sevim, 2008: 9).

Bir muhasebecilik ve müşavirlik işletmesinin başarısında, sunulan hizmetin, mükellef beklentilerine uygun olması önemli (Açan ve Saydan, 2009: 227) olduğundan mükellefin beklentilerini alması, meslek mensubu ile uzun dönemli bir iş ilişkisi içinde olmasını sağlayacağı gibi, memnuniyet, mükellefin meslek mensubunu çevresine de tavsiye etmesi sonucunu getirmektedir (Yükselen, 2002: 37).

Hizmet kalitesinin artırılması ve müşteri tatmininin en üst düzeyde sağlanabilmesi öncelikle hizmet kalitesi ve bağlı olarak müşteri memnuniyeti ile

ilgili değerlerin ölçülmesi ve bu değerler üzerinde etkili olan faktörlerin belirli yöntemler ile tespit edilmesiyle sağlanabilir. Bu sayede muhasebecilik ve müşavirlik hizmetlerinde kalitenin hangi boyutlarına daha fazla önem verilmesi gerektiği ortaya çıkacaktır (Yayla ve Cengiz, 2006: 177).

Bütün bu açıklamalardan sonra muhasebe meslek örgütü ve örgütü oluşturan muhasebe meslek elemanlarının amacı; muhasebe mesleğinin müşterileri durumunda bulunan kesimlerin o anki durum ve gelecekle ilgili planlarında doğru kararlar almalarına ve eylemlerini olumlu kılmalarına yönelik muhasebe mesleği ile ilgili beklentilerini, mesleki sorumluluk ve hassasiyet içinde, tutarlı, etkin, ekonomik verimlilikte, en kısa zaman ve en kaliteli şekilde karşılamak olmalıdır (Ece ve Abdioğlu, 2005: 71).

Ek olarak muhasebe mesleğinde arzulanan hizmet kalitesine ulaşmak için yukarıda açıklanan söz konusu öğelerin dışında, işyerindeki temizlik ve düzen, personel eğitimi ve öğretimi, kayıt araçlarındaki son teknolojilerin kullanımı vb. unsurlar da vazgeçilmez birer öğe niteliği taşımaktadır (Kaya ve Daştan, 2005: 393).

2.5.2. Muhasebe Hizmetlerinin Özellikleri

Muhasebe hizmetlerinin ifa edilmesinde, diğer hizmet kollarına göre farklı olan pek çok unsur olmakla beraber, öne çıkan farklı unsurlar aşağıdaki gibidir (Yanık vd., 2012: 596):

- Muhasebe hizmetlerinde hizmetin ne şekilde sunulacağını belirleyen ana etken hizmeti alanların talebi değil, kanun, yönetmelik veya tabi olunan diğer hukuki yaptırımlardır.
- Muhasebe hizmetleri yerine getirilirken, hizmeti alan adına kanun veya yönetmelik gereği rutin olarak yapılması gereken pek çok hizmet vardır.
- Muhasebe hizmetlerinin en iyi şekilde sunumunda, hizmeti sunan kimsenin mesleki bilgi, deneyim ve uzmanlığı etkilidir.
- Muhasebe hizmetlerinde meydana gelebilecek herhangi bir aksaklık veya ihmal genellikle maddi bir yaptırımla sonuçlanır.
- Muhasebe meslek mensuplarının sundukları danışmanlık, nakit yönetimi veya finansal tabloların analizi gibi hizmetler soyut özellik taşıırken; defter tutma,

raporların hazırlanması, beyannamelerin düzenlenmesi gibi somut özellik taşımaktadır (Banar ve Ekergil, 2010: 43).

- Muhasebe hizmetleri yerine getirilirken, muhasebe hizmetlerinin birçok çalışma disiplinini etkilemesi sebebiyle, emek yoğun çalışma ortamının yanı sıra daha çok teknoloji yoğun bir çalışma ortamı oluşturulur.
- Hizmet üreticisinden ayrılamaz bir şekilde sunulur. Muhasebe meslek mensupları hizmet sunumunda hizmetin bir parçası konumdadırlar. Hizmet üreten muhasebe meslek mensupları ve hizmet alan müşteriler hizmetin faydalarının gerçekleşebilmesi için karşılıklı etkileşimde bulunurlar (Ustaahmetoğlu ve Savcı, 2011: 171).
- Muhasebe hizmetlerinin büyük bir bölümü ertelenemez ve stoklanamaz.
- Muhasebe hizmetlerinin kalitesi, ancak hizmet verildikten sonra ortaya çıkar. Hizmetin verilme sürecinde kaliteden bahsetmek genellikle mümkün olmaz.
- Muhasebe hizmetlerinde süreklilik esastır. Birçok hizmet belli bir süre sonra sona ermeyip, sürekli yerine getirilmesi gereken bir nitelik taşır.
- İşletmelerin büyüklükleri, hukuki yapıları, coğrafik koşulları gibi sebeplerle her işletmeye farklı yöntemin tavsiye edilmesi, hizmetlerin heterojen olmasına örnektir. Fakat muhasebenin kavramları, ilkeleri, standartları ve kanunların hükümleri gereği muhasebe meslek mensubu müşterilerine türdeş hizmetler de sunabilmektedir (Banar ve Ekergil, 2010: 43).
- Mükelleflere; denetim raporunun, finansal raporlarının veya danışmanlık hizmetinin sunulması ise, üretim ve tüketimin eş zamanlı olarak gerçekleştiğinin göstergesidir (Banar ve Ekergil, 2010: 43).

Ayrıca, hizmetleri karakterize eden soyutluk, ayrılmazlık, homojenlik ve dayanıksızlık özelliklerine muhasebe meslek mensupları dikkatle yaklaşmalı ve bu özelliklerin hizmet kalitesini belirlemede ağırlıklı bir öneme sahip olduğunu göz önünde bulundurmalıdır (Ustaahmetoğlu ve Savcı, 2011: 171).

2.6. HİZMET KALİTESİ

2.6.1. Hizmet Kalitesinin Tanımı

Kalite; hem fiziksel ürün, hem de hizmet sektörlerinde verimlilik ve iş performansını etkileyen stratejik bir araç olarak kabul edilmesine (Jain ve Gupta,

2004: 25) rağmen gelişim süreci incelendiğinde, çalışmaların uzun yıllar hizmet kalitesinden daha çok ürün kalitesi üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir (Lee ve Hing, 1995: 295; Eleren ve Kılıç, 2007: 241). Dolayısıyla bu çalışmaların sonuçları hizmet kalitesini anlamada yeterli olmamaktadır. Pazarlama literatüründe hizmet kalitesinin ürün kalitesinden bağımsız olduğu tartışmaları ancak 1970'lerde yapılan çalışmalarda yayınlanmıştır (Bulgan, 2002: 4). Üretim işletmelerinde ürün kalitesi teknolojik muayenelerle veya istatistiksel kontrol yöntemleriyle direkt belirlenebileceği halde aynı şey hizmet işletmelerinde kalitenin ölçümü ve kontrolü için söylenemez (Kılıç ve Eleren, 2009: 92; Koçoğlu ve Aksoy, 2012: 5). Hizmetin, fiziksel mallardan farklı kendine has özellikleri (soyut nitelikte olması, üretildiği yerde tüketilmesi, heterojen bir yapıya sahip olması, hizmet kalitesinin, hizmetin nerede ne zaman ve kimin tarafından verildiğine bağlı olarak değişmesi, üretim ve tüketimin eş zamanlı olması gibi) sebebiyle, hizmet kalitesinin tanımlanması ve ölçülmesi kolay değildir (Jain ve Gupta, 2004: 25; Öncü vd., 2010: 240; Ustaahmetoğlu ve Savcı, 2011: 172).

Gerek sanayi sektöründe gerekse hizmet sektöründe kalite; sürekli değişim gösteren, bazen oluşturulan bazen de ulaşılmak istenen bir kavramdır (Demirci, 2008: 15). Yoğun rekabet ortamında faaliyetlerini sürdüren ve sürdürmek isteyen işletmeler için artık kaliteli hizmet rekabet gücünün kendisidir (Bucak, 2011: 13; Ushantha vd., 2014: 72). Hatta kalite artık sadece işletmelerin rekabet potansiyellerini arttırıcı bir unsur değil, aynı zamanda bir yaşam tarzıdır (Kındır, 2006: 3).

Hizmet sektöründe hizmetin kalitesi, hizmeti gören bireyden bireye hatta hizmeti alan müşteriden müşteriye değişiklik gösterebildiği için ortaya çıkan bu değişiklik hizmetlerin mallara kıyasla standardizasyonunun yok denecek kadar az olduğunu ifade etmektedir. Bu denli karışık bir kavramın elbette değerlendirilmesi de aynı oranda güç olacaktır (Kılıç ve Eleren, 2009: 93). Hizmet kalitesi konusunda yapılan tanımlarda da henüz bir görüş birliğine varılamamakla birlikte, literatürdeki bazı tanımlar şu şekildedir:

- Hizmet kalitesi, Parasuraman, Zeithaml ve Berry tarafından, beklenen hizmet ve algılanan hizmet performansı arasındaki fark (Duman vd., 2007: 155; Agbor, 2011: 8; Koçoğlu ve Aksoy, 2012: 5) olarak tanımlanmıştır. Ya da

hizmette kalitenin kriteri, müşterinin hizmeti almadan önceki beklentileri ve yararlandıkları gerçek hizmet deneyimini kıyaslamaları sonucu, beklentileri ve algılanan performans farklılığının yönü ve derecesi (Aymankuy, 2005: 12) olarak tanımlanabilir.

- Hizmet kalitesi, müşterinin beklentilerinin karşılanması veya aşılması (Wang ve Shieh, 2006: 195) olarak da tanımlanabilir.
- Hizmet kalitesi, sadece yapılabilecek şeylerin sözünün verilmesi ve söz verileden fazlasının yapılmasıdır (Koçoğlu ve Aksoy, 2012: 5).
- Hizmet kalitesi müşteri istek, ihtiyaç ve beklentilerine uygun hizmet özelliklerinin işletme tarafından önceden belirlenmiş standartlara sürekli ve tutarlı şekilde uyumdur (Murat ve Çelik, 2007: 2).
- Hizmet kalitesini, alıcının gereksinimi ve beklentileri, bunların doğrultusunda hizmette olması gereken özellikler ve hizmetin bu özelliklere sahip olma derecesi olarak ifade etmek mümkündür (Çiçek ve Doğan, 2009: 203; Yıldız ve Yıldız, 2011: 126).

2.6.2. Hizmet Kalitesinin Özellikleri

Hizmet kalitesinin tanımlanması bu kavram ile ilgili bazı sonuçları da ortaya çıkarmış ve hizmet kalitesinin özellikleri hakkında da bilgiler vermiştir. Bu özellikleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Bulgan ve Gürdal, 2005: 241; Koçoğlu ve Aksoy, 2012: 5):

- Hizmet kalitesi müşterinin algıladığı bir kavramdır.
- Hizmet kalitesi, hizmet üretim ve sunum sürecinden ayrı olarak düşünülemez.
- Hizmet kalitesi, müşteri ile hizmet veren personelin etkileşimi esnasında ortaya çıkar.
- Bir hizmetin kalitesini değerlendirmek, bir ürünün kalitesini değerlendirmekten daha zordur.
- Hizmetler soyut nitelikte olduğu için, hizmet kalitesi de soyut bir yapıya sahiptir.
- Hizmet kalitesi, müşterinin öznel bir tutumunu yansıtır.

2.6.3. Hizmet Kalitesinin Boyutları

Hizmetlerin üretim ve tüketimlerinin eş zamanlı olarak gerçekleşmesi, müşterinin sadece tüketimde değil, üretim sürecinde de hizmete katılması, hizmet üretiminin iletişim ağırlıklı olması ve yüz yüze ilişkilerin fazla olması gibi karakteristik özelliklerinden dolayı, pek çok değişken hizmet kalitesini etkilemekte aynı zamanda bu değişkenler hizmetten hizmete farklı etkiler yapmaktadır. Hizmet kalitesinin kolaylıkla anlaşılabilmesi ve yönetilebilmesi için hizmet kalitesini çeşitli yaklaşımlarla bileşenlerine ayırma yoluna gidilmiştir (Öksüz, 2010: 38). Tablo 2.4.'te bu yaklaşımlar özetlenmektedir:

Tablo 2.4: Hizmet Kalitesinin Boyutları

YAZARLAR	ÖNERİLEN BOYUTLAR
SASSER, OLSEN, WYCKKOF (1978)	<ul style="list-style-type: none"> • Üretimde kullanılan materyallerin niteliği • Hizmetin oluşturulduğu fiziksel ortam, araç, gereç vb. teknik olanaklar, • Personelin tutum ve davranışı
LEHTINEN (1983)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Üç boyutlu yaklaşım <ul style="list-style-type: none"> • Fiziksel kalite • Etkileşim kalitesi • Şirket kalitesi 2. İki boyutlu yaklaşım <ul style="list-style-type: none"> • Süreç kalitesi • Çıktı kalitesi
GRÖNROOS (1984)	<ul style="list-style-type: none"> • Teknik kalite • Fonksiyonel kalite • Firma imajı
PARASURAMAN, ZEITHAML VE BERRY (1985)	<ul style="list-style-type: none"> • Güvenilirlik • Heveslilik • Yeterlilik • Ulaşılabilirlik • Nezaket • İletişim • İnanılrlık • Güvenlik • Empati • Fiziksel Özellikler

(Öksüz, 2010: 39)

Sasser, Olsen ve Wyckoff (1978)'a göre, hizmet üretiminde kullanılan materyalin nitelikleri, hizmetin oluşturulduğu fiziksel ortam, araç, gereç vb. teknik olanaklar, personelin tutum ve davranışları hizmet kalite düzeyini belirleyen kriterleri arasındadır. Bu ayırmadan anlaşılacağı üzere hizmetin verilmesiyle ilgili yöntem hizmet kalite düzeyini belirlemede önemlidir (Bulgan, 2002: 7-8).

Lehtinen (1983), hizmet kalitesinin müşteriler ve hizmet organizasyonundaki unsurlar arasındaki etkileşimden oluştuğunu kabul etmektedir. Fiziksel, şirket ve etkileşimli kalite olmak üzere üç kalite boyutu tanımlamıştır. Fiziksel kalite içerisinde araç, gereç ya da yapılar gibi fiziksel görünüşleri barındırır. Etkileşimli kalite müşterilerle personel arasındaki etkileşimden oluşmaktadır. Son olarak şirket kalitesi ise; firmanın imajıyla ya da profiliyle ilgilidir (Bulgan, 2002: 8).

İki boyutlu yaklaşıma göre ise, tüketicinin hizmetin sunulması süresince yaptığı değerlendirme, hizmet kalitesinin süreç boyutunu ve tüketicinin hizmeti kullandıktan sonra yaptığı değerlendirme de hizmet kalitesinin çıktı boyutunu oluşturmaktadır (Murat ve Çelik, 2007: 3-4).

Grönroos (1984), hizmet kalitesini teknik kalite ve fonksiyonel kalite ve firma imajı olarak boyutlandırmıştır (Stiglingh, 2013: 2). Teknik kalite; müşterinin sunulan hizmetten elde ettiği çıktı olup, müşteri tarafından objektif olarak değerlendirilebilir ve sonuçla ilgilenir (Bulgan, 2002: 8). Yani müşteriye ne verdiği (sunduğu) ile ilgilidir (Sarai ve Amini, 2012: 572). Fonksiyonel kalite ise aşamalarla ilgilidir (Bulgan, 2002: 8). Yani nasıl sunduğu ile ilgilidir (Sarai ve Amini, 2012: 572). Verilen hizmetin durumunu müşteri tarafından subjektif olarak değerlendirir. Çünkü hizmetler tüketicilerle etkileşim yoluyla üretilir. Ürünlerin ya da sonuçların objektif kalitesi tüketiciler tarafından algılanan toplam hizmet kalitesini tanımlamak için yeterli değildir. Teknik kalitenin fonksiyonel kaliteye geçişi müşterilerin hizmet kalitesini algılamaları açısından önemlidir. Son boyut olan firma imajı ise, müşterilerin bir işletmeyi nasıl algıladığıdır (Öncü vd., 2010: 242). İşletme, sunduğu hizmetlerle simgelendiğine göre, işletme imajı, söz konusu işletmenin teknik ve fonksiyonel kalitesinin birleşimi sonucunda oluşur (Bulgan, 2002: 8; Öncü vd., 2010: 242; Sarai ve Amini, 2012: 572).

Parasuraman, Zeithaml ve Berry ise, hizmet kalitesini aşağıdaki gibi on boyutta incelemişlerdir (Akbaba, 2006: 174; Atan vd., 2006: 166-167; Rahman vd., 2007: 40; Papatya vd., 2012: 90):

- **Güvenilirlik:** Vadedilen hizmeti doğru olarak yerine getirebilme yeteneği ve hizmetin bir kerede doğru olarak verilmesi (Sarai ve Amini, 2012: 573; Ushantha vd., 2014: 73), diğer bir deyişle verilen hizmetin kusursuzluğudur.

Ayrıca firmanın verdiği sözü tutması anlamına gelmektedir (Ulaşanoğlu, 2005: 7).

- **Heveslilik:** Hizmeti yerine getiren personelin her zaman hazır ve istekli olmasıdır (Saraei ve Amini, 2012: 573; Ushantha vd., 2014: 73). Yardımseverlik de denilebilir (Ustaahmetoğlu ve Savcı, 2011: 172).
- **Yeterlilik:** Hizmeti yerine getirmek için gereken bilgi ve yeteneğe sahip olunmasıdır.
- **Ulaşılabilirlik:** Verilen hizmete ya da ilgili personele müşterinin kolaylıkla en kısa sürede erişebilmesidir.
- **Nezaket:** Müşteri ile ilişki kuran personelin nazik, saygılı ve samimi olmasıdır (Agbor, 2011: 9).
- **İletişim:** Verilen hizmet hakkında müşteriye anlayabileceği gibi bilgi sağlanması (Agbor, 2011: 9), isteklerinin anlaşılması ve müşterinin iyi dinlenmesidir. Yani, eğitilmiş bir müşteri için ileri düzeyde bir dil kullanırken, daha eğitimsiz bir müşteri için basit bir dil kullanılmaktadır (Ulaşanoğlu, 2005: 8).
- **İnanılabilirlik:** Hizmet sunan kişinin inanılır ve dürüst olmasıdır. Müşterinin çıkarlarını kalben hissetmeyi içerir (Ulaşanoğlu, 2005: 8).
- **Güvenlik:** Tehlike, risk veya şüphenin olmamasıdır.
- **Empati:** Müşteriyi ve onun ihtiyaçlarını bilmek için çaba gösterilmesidir. Müşteri ile samimiyet (yakınlık) kurmak ve onların hislerini ve sorunlarını anlamaktır (Saraei ve Amini, 2012: 573; Ushantha vd., 2014: 73).
- **Fiziksel Özellikler:** Personelin, kullanılan donatıların, iletişim malzemelerinin ve binaların görünümüdür (Lee ve Hing, 1995: 297; Ushantha vd., 2014: 73).

2.7.HİZMET KALİTESİNİN ÖLÇÜMÜ

Hizmet, sunumunda belli somut unsurları içerse de sonuç itibarıyla fiziki bir üretim olmadığı için tanımı gibi ölçümü de güçtür (Akbaba, 2006: 171). Hizmet bir eşya veya nesne gibi test ve muayene edilemez. Fakat hizmetin sunum ve kalitesini etkileyen fiziksel koşullar ve nesnelere test ve muayene edilebilir (Aymanıkuy, 2005: 11). Sahip olduğu özelliklerin yanı sıra hizmeti sunan veya alanın davranışı ve kişilik

özellikleri, hizmetlerin kalitesinin ölçümünün yapılması ve değerlendirilmesinde fiziki ürünlere göre daha izafi sonuçlar elde edilmesine yol açmaktadır (Bülbül ve Demirer, 2008: 181).

Tüketiciler yani hizmet alanlar, hizmet kalitesini tanımlamakta ve değerlendirmekte zorlandığı (Altan ve Atan, 2004: 19) için, hizmet kalitesi yerine algılanan hizmet kalitesi ifadesinin kullanılması (Öncü vd., 2010: 240) daha doğru bir yaklaşım olabilir. Hizmet kalitesi algılamaları, tüketici beklentilerinin gerçekleşen hizmet performansı ile beklentilerinin karşılaştırılmasının sonucudur (Demirel vd., 2009: 3). Kaliteye ilişkin değerlendirmeler sadece hizmet çıktısına bakılarak değil, aynı zamanda hizmet sunumu sürecinin değerlendirilmesini de içermektedir. Tüketiciler hizmetin sonucunu değil, bunun yanı sıra hizmetin veriliş şeklini de değerlendirmektedirler (Aymankuy, 2005: 11). Bu yüzden, hizmet işletmeleri rekabet edebilme güçlerini koruyabilmek amacıyla sürekli olarak tüketici beklentilerini aşan kalitede bir hizmet üretmek durumundadırlar (Okumuş ve Asil, 2007: 13).

Hizmet işletmeleri özellikle 1980 yılı sonrasında kalitenin önemini kavramışlar ve kaliteyi geliştirebilmek için kalitenin ölçülmesinin gerekli olduğunu vurgulamışlardır. Oysaki hizmet kalitesinin geçerli ve güvenilir ölçümü, hizmet kalitesi yönetimi için yaşamsal önem taşımaktadır. Aynı zamanda bu ölçüm işletmelerin kalite yönetimlerinde kullanabilecekleri özel verilerin elde edilmesini ve kullanılmasını da sağlamaktadır (Öncü vd., 2010: 243). Bir hizmet işletmesi, tüketiciler açısından hizmetin nasıl değerlendirildiğini bilemezse, bu değerlendirmeleri, nasıl kullanabileceğini de bilemeyebilir. Hizmet kalitesinin ölçümü, bu yüzden hizmet işletmeleri için hayati öneme sahip bir unsurdur. Çünkü ölçülemeyen kaliteyi, iyileştirmek de mümkün olmayacaktır (Aymankuy, 2005: 12). Ayrıca hizmet sunan kuruluş müşteri geri bildirimlerini ve kendi deneyimlerini bir araya getirerek hizmet kalitesini iyileştirmek için gerekli önlemleri alabilir (Zengin ve Erdal, 2000: 50-51). Bu sebeple hizmet kalitesinin ölçülmesi konusunda doğru model ve yöntemlerle çalışılması, hizmet kalitesinin doğru ölçülmesi ve işletme yönetimlerine yön vermesi açısından önemlidir (Kılıç ve Eleren, 2010: 121).

Hizmet kalitesinin oluşturulması için işletmenin bazı kriterleri sağlaması gerekmektedir. Bunlar kısaca;

- Çalışanlar ve bölümler arası takım çalışmasının oluşturulması,
- Çalışanlar ve bölümler arası bilgi paylaşımının olması,
- Hizmet üretim sürecine tam katılımın sağlanması,
- Çalışanların sektör için uygun beceri ve yeteneklere sahip olması,
- Çalışanların müşterilere karşı her zaman nazik ve kibar olması,
- Gerekli teknolojik donanıma sahip olunması,
- Rol belirsizliği ve karmaşıklığının olmaması,
- Etkin iletişim,
- Güven sağlamaktır.

2.7.1. Hizmet Kalitesi Ölçümünde Kullanılan Nitel ve Nicel Yöntemler

Hizmet sektöründe ve alt sektörlerinde hizmet kalitesi ölçümü üzerine literatürde birçok çalışma örneği bulunmaktadır. Bu örnekler incelendiğinde hizmet kalitesinin tanımlanması ve ölçümü üzerine birçok model ve yöntemin geliştirildiği görülmektedir (Kılıç ve Eleren, 2009: 92; Kılıç ve Eleren, 2010: 122). Bunlardan bazıları yaygın uygulama alanları bulurken, bazıları sadece sektörel uygulamalarda kullanılmıştır (Ersöz vd., 2009: 20). Yapılan çalışmalarda yoğun olarak iki modelin kullanıldığı görülmektedir. Bu iki modelden birincisi, müşterinin algıladığı hizmet kalitesini ölçmeye yarayan SERVQUAL; diğeri ise, hizmet kalite performansına yönelik olan SERVPERF'dir (Jain ve Gupta, 2004: 25; Öncü vd., 2010: 243). Buna ek olarak, diğerkalite ölçüm modelleri Tablo 2.5.'te verilmiştir.

Tablo 2.5: Hizmet Sektöründe Kalite Ölçüm Modelleri

YÖNTEM	ARAŞTIRMACI	MODEL	ANAHTAR UYGULAMALAR VE BULGULAR
1	Grönroos (1984)	Teknik ve Fonksiyonel Kalite Modeli	Hizmet kalitesi teknik ve fonksiyonel kaliteye ve firma imajına bağlıdır. Fonksiyonel kalite, teknik kaliteden daha önemlidir.
2	Parasuraman, Zeithaml ve Berry (1985)	SERVQUAL	Hizmet kalitesi, kalite boyutları boyunca beklenti ve algılar arasındaki farkların bir sonucudur.
3	Haywood ve Farmer (1988)	Boyut/Özellik Hizmet Kalitesi Modeli	Bu model hizmet işletmesini en iyi kalite yönetimi için üç temel boyutta incelemektedir; fiziksel imkanlar ve süreç, davranış ve mesleki deneyim. Fakat hizmet kalitesinin ölçümünü sağlamamaktadır.
4	Brogowicz, Delene ve Lyth (1990)	Hizmet Kalitesi Sentez Modeli	Yönetim tarafından sistematik olarak dikkate alınması gereken planlama, uygulama ve kontrol gibi anahtar değişkenleri tanımlamaktadır. Bu sayede hizmet kalitesindeki farklar minimize edilebilmektedir. Deneysel geçerliliğe ihtiyaç duymaktadır.
5	Cronin ve Taylor (1992)	SERVPERF	Kalitenin beklenti değil sadece müşteri algılarından ölçülebileceğini ifade etmektedir.
6	Mattsson (1992)	Hizmet Kalitesi İdeal Değer Modeli	Beklenen ideal standartların kullanımı ile tecrübelerin karşılaştırılmasını önermektedir. Müşteri memnuniyeti ve değer olarak çok az sayıda ölçek kullanılmıştır.
7	Teas (1993)	Performans Değerlendirme ve Standart Kalite Modeli	Beklentinin operasyonel tanımı ve kavrama ilişkin sorunları ortaya çıkarmıştır. Beklentiyi tekrar tanımlamıştır. Küçük bir örnek ve dar bir alanda test edilmiştir.
8	Berkley ve Gupta (1994)	Bilgi Teknolojisi Uyuşum Modeli	Bilgi teknolojilerinin ana hizmet kalite boyutlarının müşteri hizmetlerini geliştirmek için nasıl kullanılabileceğini tanımlamaktadır. Model sadece bilgi teknolojilerinin hizmet kalitesi üzerindeki etkisini göstermektedir, ölçüm yollarını sunmamaktadır.
9	Dobholkar (1996)	Özellik ve Genel Etki modeli	Teknoloji temelli self-servis tercihleri için hizmet kalitesinin değerlendirilmesini formüle etmeyi önermiştir. Fakat demografik özellikler, ücret, fiziksel çevre vb. etkiler dikkate alınmamıştır.
10	Spreng ve Mackoy (1996)	Algılanan Hizmet Kalitesi ve Memnuniyet Modeli	Hizmet kalitesi ve memnuniyet birbirinden farklıdır ve uygunluk memnuniyeti etkilemektedir. Fakat model hizmet kalitesinin nasıl başarılabileceğini ve işleyeceği hususunu aydınlatmamaktadır.
11	Philip ve Hazlet (1997)	Eksen, Öz ve Çevre Özellikleri Modeli	Bütün hizmet sektörleri için hizmet kalitesi hesaplamalarının genel çerçevesini etkili ve basit bir şekilde ortaya koymaktadır. Fakat deneysel geçerlilik açısından yetersizdir.
12	Sweeney, Soutar ve Johnson (1997)	Perakende Hizmet Kalitesi ve Algılanan Değer Modeli	Teknik hizmet kalitesi ürün kalitesi için en önemli yardımcıdır ve bundan dolayı satın alma istekliliğini etkiler. Model sadece tek bir değeri, parayı ölçü almaktadır.
13	Oh (1999)	Hizmet Kalitesi, Tüketici Değeri ve Tüketici Memnuniyet	Model tüketici karar sürecini anlamak için bir çerçeve olarak kullanılabilir. Modelin hizmet alanlarının değişik tipleri için genellemeye ihtiyacı vardır.

		Modeli	
14	Dabholkar (2000)	Önceki Etkiler ve Aracı Faktörler Modeli	Tüketiciler hizmetle ilgili değişik faktörleri değerlendirirler fakat hizmet kalitesinin tamamen değerlendirilmesi farklı bir şekil alabilmektedir. Tüketicilerin önceki memnuniyetleri ortaya çıkarılmamıştır. Değişik servis alanlarında genellemeye ihtiyacı vardır.
15	Frost ve Kumar (2000)	İç Hizmet Kalitesi Modeli	İç müşterilerin beklenti ve algıları ve iç tedarikçiler algılanan iç hizmet kalitesinin kabul edilmesinde temel bir rol oynarlar. Servis alanlarının değişik tipleri için genellemeye ihtiyacı vardır.
16	Soteriou ve Stavrinides (2000)	İç Hizmet Kalitesi Veri Zarflama Analizi Modeli	Daha yüksek seviyede hizmet kalitesi ortaya koymak için yararlanılacak en iyi kaynakları gösterir. Hizmet kalitesinin ölçümünü sağlamaz.
17	Broderick ve Vachirapornpuk (2002)	İnternet Bankacılığı Modeli	İki alanda internet bankacılık hizmetinde kalite yönetimini içermektedir; ortak hizmet noktası ve artan tüketici rolünün yönetimi. Ampirik çalışma yapılmamıştır. Sadece site deneyimine bağlıdır.
18	Zhu, Wymer ve Chen (2002)	Bilgi Teknolojileri Temelli Model	Bilgi teknolojileri servis sağlayıcılara yüksek seviyede tüketici memnuniyeti sağlamalarında yardımcı olabilir. Bilgi teknolojileri temelli hizmetlerin tüketici değerlendirmeleri tercih edilen geleneksel hizmetler ve geçmiş tecrübelerden etkilenmektedir. Hizmet kalitesi ölçümü sağlamamaktadır.
19	Santos (2003)	e-Hizmet Kalitesi Modeli	Bu çalışma kendi belirteçleriyle kavramsal bir e-hizmet kalitesi modeli önermektedir. Araştırma çalışmasıdır. Spesifik bir ölçüm cetveli sunmaz. İstatistiksel bir uygulama değildir.
20	Parasuraman, Zeithaml ve Malhotra (2005)	E-S-QUAL	Web siteleri tarafından sağlanan hizmet kalitesinin değerlendirilmesi için teorik bulgulara dayalı bir ölçek geliştirmişlerdir. Araştırma sonucu göstermektedir ki, çevrimiçi müşteriler için kullandıkları hizmet kalitesi ölçeğinde 22 önerme ve 4 boyut bulunmaktadır. Boyutlar; yeterlilik, ifa (yerine getirebilme), kullanılabilirlik ve gizlilik. Aynı çalışmada ikinci bir ölçek olarak da E-RecS-QUAL' i kullanmışlardır. Bu ölçek de 11 önerme ve 3 boyuttan oluşmaktadır.

(Kılıç ve Eleren, 2009: 94-95)

2.7.1.1. SERVQUAL Yöntemi

SERVQUAL, 1985-1991 yılları arasında Parasuraman, Zeithaml ve Berry tarafından geliştirilen (Stiglingh, 2013: 2), hizmet kalitesi literatüründe bulunan en kapsamlı (Bulgan, 2002: 16) ve sayısal temelde algılanan hizmet kalitesinin ölçülmesine yönelik araştırmalarda kullanılan en popüler yöntemdir (Rahman vd., 2007: 41). Hizmetler soyut nitelikte olduğundan dolayı hizmet kalitesi de soyut bir yapıya sahiptir. Bu sebeple, hizmet kalitesi yerine “algılanan hizmet kalitesi” terimi

kullanılmaktadır (Bulgan, 2002: 6). Algılanan hizmet kalitesi, tüketim sonrası değerlendirme olarak tanımlanmaktadır (Brady vd., 2002: 19).

Parasuraman ve arkadaşları araştırmalarında hazırladıkları ölçekte öncelikle hizmet kalitesini tanımlama, etkileyen unsurları belirleme ve buna dayalı hizmet kalitesinin ölçülebilir olması için genel bir model geliştirmeye çalışmışlardır. Bu araştırma sonucunda tüketici açısından hizmet kalitesinin tanımı, hizmet beklentileri ve bu beklentileri etkileyen unsurlar, hizmet kalitesinin boyutları konusunda önemli bilgilere ulaşmışlardır (Kılıç ve Eleren, 2010: 125).

Parasuraman ve arkadaşları önce 97 önerme ve 10 boyuttan (fiziksel özellikler, güvenilirlik, heveslilik, yeterlilik, ulaşılabilirlik, nezaket, iletişim, inanılrlık, güvenlik ve empati) oluşan kantitatif çalışmalarını beş farklı hizmet sektöründe (ürün tamir-bakım hizmetlerinde, bankacılık, telefon işletmeleri, kredi kartları (Lee ve Hing, 1995: 296) ve menkul kıymet komisyonculuğu (Özgül ve Devebakan, 2005: 96; Banar ve Ekergil, 2010: 41)) aşamalı olarak uygulamışlar ve önermiş oldukları ölçeğinin hizmet kalitesi boyutlarının farklı hizmet sektörlerinde doğrudan kullanılabilceğini iddia etmişlerdir (Murray ve Howat, 2002: 27).

Yapılan istatistiki analizler sonucunda, 97 önerme arasından en çok kullanılan 22 önerme belirlenmiştir (Lee ve Hing, 1995: 297; Fogarty vd., 2000: 7; Bülbül ve Demirer, 2008: 182; Kılıç ve Eleren, 2010: 126). Söz konusu 10 boyutun bazıları birleştirilmiş ve 2 yeni boyut daha eklenerek Tablo 2.6.'da verilen hizmet kalitesi boyutları 5'e indirilmiştir (Akbaba, 2006: 175; Ersöz vd., 2009: 20; Saraei ve Amiri, 2012: 572). Söz konusu boyutlar; fiziksel özellikler, doğru ve güvenilir hizmet (güvenilirlik), anında hizmet (heveslilik), güven telkin etme (güvenlik) ve empati (Bülbül ve Demirer, 2008: 182; Öncü vd., 2010: 243) olarak yeniden düzenlenmiştir.

Tablo 2.6: Birleştirilmiş Hizmet Kalitesi Boyutları

	Fiziksel Özellikler	Güvenilirlik	Heveslilik	Güvenlik	Empati
Fiziksel Özellikler					
Güvenilirlik					
Heveslilik					
Yeterlilik İletişim İnanılrlık Güvenlik					
Ulaşılabilirlik Nezakete Empati					

(Bulgan, 2002: 18)

Hizmet kalitesinin boyutları konusu içerisinde diğer boyutlar tanımlandığı için burada sadece güvenlik ve empati boyutları tanımlanmıştır.

- **Güvenlik:** Çalışanların bilgisi ve saygılı olmaları ve müşterilerde güven duygusu uyandırabilmeleri becerileridir (Sarai ve Amiri, 2012: 573; Ushantha vd., 2014: 73).
- **Empati:** İşletmenin kendisini müşterilerin yerine koyarak özel gereksinimlerini anlama, düzenli hizmet alan müşterileri tanıma ve müşterilere kişisel ilgi göstermesidir (Özgül ve Devebakan, 2005: 95).

Söz konusu ölçek 2 bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde, tüketicinin hizmet işletmesinden beklentileri; ikinci bölümde ise, bu işletmeden algıladığı hizmet performansını aynı maddeler kullanılarak ayrı ayrı ölçmektedir (Fogarty vd., 2000: 7; Öncü vd., 2010: 243; Filiz, 2011: 39).

Birbirini takip eden iki ayrı ölçekteki (beklenti ve algılama anketleri) aynı numaralı önermeler özneleri dışında tamamen aynı kelimelerden oluşmaktadır (Bulgan, 2002: 18). Katılımcılardan bunlara katılma dereceleriyle doğru orantılı olarak 7’li likert ölçeği üzerinden 1’den 7’ye kadar bir puan vermeleri istenmektedir. Ölçekte; 7, “Tamamen Katılıyorum”; 1, “Hiç Katılmıyorum” anlamına gelmektedir (Akbaba, 2006: 175; Filiz, 2011: 39). İfade çiftlerinin yarısı pozitif yarısı da negatif ifadelerden oluşturulmuştur (Öncü vd., 2010: 243). Beklenti bölümündeki önermeler genel olarak “İdeal işletmeler” ifadesiyle, algı bölümündeki önermeler ise hizmet kalitesi ölçümü yapılacak işletmenin adı olan “X işletmesi” ifadesiyle başlamaktadır

(Kılıç ve Eleren, 2010: 127). Aşağıdaki örnek konuyu açıklamak için yardımcı olacaktır (Bulgan, 2002: 18-19):

1. Bölüm: Beklenti önermesi

- İdeal işletmelerin çalışanları saygılı ve naziktir.

Kesinlikle Katılmıyorum

Kesinlikle Katılıyorum

1 2 3 4 5 6 7

2. Bölüm: Algılama önermesi

- X işletmesinin çalışanları saygılı ve naziktir.

Kesinlikle Katılmıyorum

Kesinlikle Katılıyorum

1 2 3 4 5 6 7

SERVQUAL önermeleri Tablo 2.7.'de olduğu gibi gruplanmaktadır.

Tablo 2.7: Ölçütlere Karşılık Gelen Önermeler

Ölçüt	Ölçütle İlgili Önermeler
Fiziksel Özellikler	1-4
Güvenilirlik	5-9
Heveslilik	10-13
Güvenlik	14-17
Empati	18-22

(Fogarty vd., 2000: 7)

Hesaplamalar oldukça basittir. Herhangi bir ölçüt için SERVQUAL skorunu hesaplamak için yapılması gereken, o ölçütle ilgili beklenti önermelerin skorlarından, önermelere karşılık gelen algılama önermelerinin skorlarını çıkarmak ve tümünü toplayıp önerme sayısına bölmektir (Bulgan, 2002: 19). SERVQUAL skorunun matematiksel ifadesi ise aşağıdaki gibidir (Rahman vd., 2007: 42):

$$\text{SERVQUAL Skoru} = \text{Algılama Skoru} - \text{Beklenti Skoru}$$

Artı değerli skorlar hizmetin kalitesiz, eksi değerli skorlar ise hizmetin kaliteli olduğunu gösterir. Dikkat edilmesi gereken önemli bir nokta ise, ölçütlerin tüketicilerin nazarında öneminin eşit olmamasıdır. Her boyutun önemi tüketiciden tüketiciye değiştiği gibi, ayrı hizmetler arasında da farklılıklar görülebilmektedir (Bulgan, 2002: 19). Beklentiler ve algılar arasındaki farka dayalı olarak hesaplanan SERVQUAL skorları sayesinde; kalite boyutları bazında, boyutları oluşturan maddeler için ve hizmet sunan işletmenin algılanan toplam kalitesi için bir değerlendirme yapmak mümkündür (Özgül ve Devebakan, 2005: 98).

Son olarak, ölçeğin üçüncü bölümünde de, tüketicinin demografik özellikleri belirlemeye yönelik sorular bulunmaktadır. Böylece elde edilen sonuçların demografik özelliklerle ilişkisi değerlendirilebilir (Filiz, 2011: 39).

Bu soru formu ile kalite boyutları ve bu boyutları oluşturan maddeler için ayrı ayrı skorlar elde edilebildiğinden toplam kalite düzeyinin değerlendirilmesinin yanı sıra müşteriler için önemli olan boyutların ve bu boyutlar dâhilindeki en önemli maddelerin hangileri olduğu da belirlenebilmektedir. Böylece, önemli boyut ve maddelere öncelik verilerek yapılan bir kalite iyileştirme çalışması daha iyi sonuç verebilmektedir (Bulgan, 2002: 20).

Parasuraman ve arkadaşları tarafından bir hizmet işletmesinde hizmet kalitesini etkileyecek 5 nokta belirlenmiştir. Bu noktalar hizmet verenin hizmet kalite anlayışı ile uygulamaları veya tüketicilerin hizmet beklentileri ile yararlandıkları esas hizmet arasındaki farklar şeklinde özetlenmiştir. Parasuraman ve arkadaşları bu farkları “Boşluk (Gap)” olarak tanımlamışlardır (Bulgan, 2002: 8-10).

Boşluk 1: Müşterilerin beklentileriyle yönetimin müşteri beklentilerini algılamaları arasındaki boşluktur.

Boşluk 2: Yönetimin müşteri beklentilerini algılaması ile hizmet kalitesi standartları arasındaki boşluktur.

Boşluk 3: Hizmet kalitesi standartları ile hizmet sunumu arasındaki boşluktur.

Boşluk 4: Müşteriye sunulan hizmet ile müşterinin henüz hizmeti almadan önce hizmet hakkında bildikleri ile ilgili boşluktur.

Boşluk 5: Beklenen hizmet ile algılanan hizmet arasındaki boşluktur. Parasuraman ve arkadaşları yukarıda açıklanan dört boşluğun, SERVQUAL modelinin temelini oluşturan beşinci boşluğu meydana getiren başlıca etmenler olarak göstermiştir (Saat, 1999: 113). Bu boşluk olumlu olduğunda yani algılanan hizmet beklenen hizmete eşit olması durumunda veya algılanan hizmet beklenen hizmeti aştığı durumlarda kaliteden söz edilebilir. Algılanan hizmetin beklentilerin altında olması ise kalitesizliğin göstergesidir. Yani tüketicilerin hizmetten beklentileri ile hizmete yönelik algılarının karşılaştırılması esasına dayanan bu yöntem göre, beklenen hizmetin algılanan hizmetten büyük olması durumunda kalite kabul edilemez seviyededir. Beklenen hizmetin algılanan hizmete eşit olması

durumunda da doyurucu kalite düzeyine ulaşılır. Son olarak, beklenen hizmetin algılanan hizmetten düşük olması durumunda ise ideal kalite gerçekleşmiş demektir (Murat ve Çelik, 2007: 4; Filiz, 2011: 39; Yılmaz, 2013: 120). Bahsedilen durumu şemalaştırılacak olursa;

Hizmet kalitesi ölçümü sonucunda üç durum ortaya çıkar (Filiz, 2011: 39);

- Beklenen Hizmet > Algılanan Hizmet → Düşük Kalite
- Beklenen Hizmet < Algılanan Hizmet → İdeal Kalite
- Beklenen Hizmet = Algılanan Hizmet → Doyurucu Kalite

Bu farklardan ilk dördü hizmet sunan işletme ile ilgilidir ve işletme tarafından kontrol edilebilir özelliktedir. Beşinci fark ise hizmetten faydalanan müşterinin kendisi ile ilgilidir ve söz konusu dört boşluğun fonksiyonudur (Yılmaz, 2013: 118).

SERVQUAL yönteminin uygulama alanları; farklı zamanlardaki müşteri beklentileri ve algılamalarının karşılaştırılması, işletmenin kendi SERVQUAL puanını rakiplerinin puanları ile karşılaştırması, farklı kalite algılamalarına sahip müşteri incelenmesi, iç müşterilerin kalite algılamalarının değerlendirilmesidir (Eleren vd., 2007: 79).

SERVQUAL yöntemi, kâr amacı güden/gütmeyen işletmeler tarafından hizmette kaliteyi ölçmek için yıllardır kullanılmaktadır. Ayrıca SERVQUAL birçok tezde ve yüzlerce makalede araştırılmış ve tanımlanmıştır. SERVQUAL'in hizmet sektörlerinde de uygulanması hızla artmaktadır. Bu alanda yapılan araştırmaların ve yayınların sayısında da ciddi bir artış gözlenmektedir (Bulgan, 2002: 21). Bazı hizmet türlerine göre araştırma çerçevesinde tespit edilen örnekler şunlardır; havayolu taşımacılığında (Okumuş ve Asil, 2007); karayolu taşımacılığında (Duman vd., 2007); bankacılık sektöründe (Altan ve Atan, 2004); süpermarket hizmetlerinde (Atan vd., 2006); üniversite kütüphanelerinde (Bulgan, 2002; Akbayrak, 2005); sağlık hizmetlerinde (Devebakan ve Aksaraylı, 2003; Rahman vd., 2007; Yıldız ve Yıldız, 2011; Papatya vd., 2012); eğitim hizmetlerinde (Okumuş ve Duygun, 2008; Soğancı, 2012); yurt işletmelerinde (Filiz, 2011); yükseköğretimde (Özgül ve Devebakan, 2005; Yılmaz vd., 2007; Çelik, 2010); otel işletmeciliğinde (Akbaba, 2006; Kılıç ve Eleren, 2010); hazır yemek işletmelerinde (Lee ve Hing, 1995; Eleren vd., 2007; Haciefendioğlu ve Koç, 2009); spor ve eğlence sektöründe (Murray ve

Howat, 2002); muhasebecilik hizmetlerinde (Banar ve Ekergil, 2010; Ustaahmetoğlu ve Savcı, 2011; Yanık vd., 2012) vb. hizmet sektörünün çeşitli alanlarında çalışmalar yapmışlardır.

2.7.1.2. SERVPERF Yöntemi

Cronin ve Taylor, SERVQUAL ölçeğini incelemiş ve bu ölçekteki temel soruların hizmet memnuniyetine olan ilgisini araştırmışlardır (Jain ve Gupta, 2004: 28). Araştırmalarının sonucunda da SERVQUAL'i eleştirmişlerdir. SERVQUAL ölçeğinin performansı ölçmede yetersiz kaldığını öne sürerek (Koçoğlu ve Aksoy, 2012: 6), sadece performansa dayalı bir ölçüm modelinin daha üstün olduğunu savunarak (Soğancı, 2012: 57) SERVQUAL ölçeğinin içeriğini temel alan SERVPERF ölçeğini geliştirmişlerdir (Aydın ve Yıldırım, 2012: 40).

SERVQUAL hizmet kalitesi ölçeği ile aynı boyutlara sahip olan (Stiglingh, 2013: 2). SERVPERF ölçeği, algılanan hizmet kalitesinin ölçümünde sadece performansa odaklanmakta ve müşteri beklentileri dikkate almamaktadır. Cronin ve Taylor, 4 sektörde (Banka, zararlılara karşı mücadele, kuru temizleme, fast-food) yaptıkları çalışma sonucunda SERVPERF ölçeğinin SERVQUAL ölçeğine üstünlüğünü doğrulamışlardır (Jain ve Gupta, 2004: 28; Türk, 2009: 402; Aydın ve Yıldırım, 2012: 40). Ayrıca Cronin ve Taylor'a göre, kendi geliştirdikleri yöntemin SERVQUAL'den daha büyük tahmin gücüne sahiptir. Diğer bir ifade ile SERVPERF'in daha doğru hizmet kalite puanları sağlama yeteneği vardır ve cari performanslar müşterinin algıladığı hizmet kalitesini en iyi şekilde yansıtmaktadır. Buna göre, beklentiler bu kavramın bir parçası değildir. Modele göre, yüksek algılanan performans, yüksek hizmet kalitesi demektir (Türk, 2009: 402).

SERVPERF ölçeği, SERVQUAL ölçeğinden farklı bir yaklaşımı dikkate alarak beklenti-algılama sorunlarını ortadan kaldırmaya çalışmıştır. Performans tabanlı model satın alma niyetlerinin hizmet kalitesinden değil müşteri tatmininden etkilendiğini savunmaktadır. SERVPERF oldukça basit bir formül aracılığıyla hizmet kalitesini performansa (hizmet kalitesi=performans) eşitlemektedir. Ayrıca, SERVPERF uygulayıcıları, müşterilerin işletme süreçlerinin performansını değerlemesi için müşterilere direkt olarak basit sorular yönelterek performans hakkında bilgi elde etmektedir (Türk, 2009: 402).

Performans temelli olarak geliştirdikleri SERVPERF ölçeğini son zamanlarda yapılan çoğu araştırma destekler niteliktedir. SERVPERF'in eğlence parkı, aerobik okulu ve yatırım danışmanlık şirketlerinde, perakende satış işletmelerinde, bankalarda, hastanelerde ve yükseköğretim kurumlarında hizmet kalitesinin ölçülmesine yönelik olarak kullanıldığı belirlenmiştir (Aydın ve Yıldırım, 2012: 41). Son olarak, Jain ve Gupta (2004) ampirik çalışmalarda hizmet kalitesi ölçeğinin geçerlilik, güvenilirlik ve metodolojik sağamlık olarak net bir şekilde SERVPERV yönteminin üstün olduğunu iddia etmektedirler (Jain ve Gupta, 2004: 25).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MÜŞTERİ MEMNUNİYETİ

Çalışmanın üçüncü bölümünde, müşteri memnuniyeti ile ilgili kavramlar açıklanmıştır. Ayrıca müşteri memnuniyetinin işletme açısından önemi ve hizmet kalitesi ile ilişkisine değinilmiştir. Son olarak da, muhasebecilikte müşteri memnuniyeti konusu açıklanarak bölüm sonlandırılmıştır.

3.1. MÜŞTERİ MEMNUNİYETİ İLE İLGİLİ KAVRAMLAR

3.1.1. Müşteri Kavramı

Sözlükte, hizmet, mal vb. alan ve karşılığında ücret ödeyen kimse (www.tdk.gov.tr/, Erişim Tarihi 06.04.2014) olarak tanımlanan müşteri, belirli bir kuruluştan düzenli alış veriş yapan kişi veya kuruluşlar olarak da tanımlanabilir (Çelik, 2012: 33). “Bir işletmenin müşterisi kimdir?” sorusuna verilen cevaplar aşağıdaki gibi olabilir (Burucuoğlu, 2011: 3-4):

- Müşteri, işletmenin ürün veya hizmetlerinin son kullanıcısıdır.
- Müşteri, işletmedeki en önemli kişidir.
- Müşteri, karşılanmayı bekleyen istek ve ihtiyaçları olan kişidir.
- Müşteri, bir istatistiksel veri değil; duyguları olan ve kendisine saygıyla davranılmasını hak eden kişidir.
- Müşteri, bizim için bir araç değil; bizim amacımızdır.

Başka bir tanıma göre ise müşteri, ürün ya da hizmeti sadece satın alan değil hem de tüketen kişidir (Agbor, 2011: 6). Yahut bir ürün ya da hizmete karşı istekli olan ve onu almak isteyen kimselerdir (Ulaşanoğlu, 2005: 12; Agbor, 2011: 6). Müşteri kavramı sadece ürün satın alanları değil, işletmenin ürettiği mal ve hizmetlerden etkilenen herkesi kapsamaktadır (Eroğlu, 2005: 9). İki türlü müşteri vardır. Bunlardan ilki iç müşteri, ikincisi ise dış müşteridir (Çelik, 2012: 33). İç müşteri ile ifade edilmek istenen işletmenin çalışanları olup (Burucuoğlu, 2011: 4), işletme içerisindeki birimlerde birbirlerinden mal veya hizmet alıyorsa birbirlerinin müşterisi konumundadırlar (Erem, 2003: 27). Ürün ya da hizmetin üretim süreci dışındaki bireyler tarafından alınması durumunda, bu bireyler dış müşteri olarak tanımlanmaktadır (Ulaşanoğlu, 2005: 12). Dış müşteri, işletmelerin

ürettiği hizmet ya da ürünü satın alan, yararlanan tüketiciler ya da başka işletmeler olarak da tanımlanabilir (Erem, 2003: 27).

3.1.2. Memnuniyet Kavramı

Sözlükte memnuniyet, memnun olma, sevinç duyma, sevinme (www.tdk.gov.tr/, Erişim Tarihi 06.04.2014) gibi sözcüklerle tanımlanmıştır. Başka bir tanıma göre ise memnuniyet, ihtiyaçların ve isteklerin karşılanmasından doğan tatmin duygusudur (Ulaşanoğlu, 2005: 11).

3.1.3. Müşteri Memnuniyeti Kavramı

Hizmet, kalite ve hizmet kalitesi kavramlarında olduğu gibi müşteri memnuniyeti kavramı için de literatürde çeşitli tanımlar yapılmıştır. Bunlardan bazıları aşağıdaki gibidir:

Müşteri memnuniyeti, tüketicinin (tüketimle ilgili) tatmin olma tepkisidir. Daha genel olarak müşteri memnuniyeti, tatminkarlık ve tatmin olmama seviyeleri de dâhil olmak üzere, bir mal veya hizmetin bir özelliğinden veya bütün olarak kendisinden, tüketimle ilgili keyif verici tatminkarlık yargısı olarak ifade edilmektedir (Duman vd., 2007: 155; Tayfun ve Kara, 2007: 273).

Müşteri memnuniyeti; bir ürünün tüketici tarafından algılanması ile o ürünün objektif unsurları arasındaki ilişkiye bağlı olarak tüketicinin elde etmiş olduğu tüketim deneyimlerini subjektif olarak değerlendirmesidir (Tayfun ve Kara, 2007: 273).

Müşteri memnuniyeti, müşterinin bir ürün veya hizmetten beklediğini elde etmenin verdiği iyi hissetme veya elde edilen hizmetten tatmin olduğunu ifade eden psikolojik bir kavramdır (Özer ve Günaydın, 2010: 129).

Müşteri memnuniyeti, müşteri istek, ihtiyaç ve beklentilerinin karşılanmasını ifade eden bir kavramdır (Özgüven, 2008: 657; Çelik, 2012: 33).

Müşteri memnuniyeti, bir mal veya hizmetin sezinlenmiş icraatının bir şahsın veya kurumun beklentileriyle mukayesesi sonucunda duyduğu memnuniyet halidir (Kaya ve Yanık, 2011: 298).

Müşteri memnuniyeti, müşterinin, satın alma eyleminden önceki beklentiler ile satın alma eylemi gerçekleşikten sonra ürünün gösterdiği performans arasındaki farklılıkların değerlendirilmesine ilişkin tepkisidir (Agbor, 2011: 6). Tanıma göre müşteri memnuniyeti, müşterinin ürün ve hizmete yönelik algılarındaki beklentileri

ile ürün veya hizmetin kullanılmasıyla elde edilen deneyim arasındaki farklılığın ifade edilmesidir (Burucuoğlu, 2011: 14).

Müşteri memnuniyeti, bir kavram olarak, bir tüketicinin, spesifik bir tüketim deneyimiyle ilgili olarak edindiği duygulardır. Bu tanım, müşteri memnuniyetinin sunulan hizmetin çıktıları ve tüketicinin sahibi olduğu deneyimin mental değerlendirmesinin bir sonucu olduğu anlamına gelir (Öksüz, 2010: 56). Aynı şekilde Kotler ve Armstrong (2012) da müşteri memnuniyetini bir alıcının beklentisi ile ürün veya hizmetin algılanan performansının uyum sağlamasına yönelik bir kavram olarak tanımlamışlardır (Ushantha vd., 2014: 74).

Fiziksel mallar için müşteri memnuniyeti veya memnuniyetsizliği, satın alma sonrası söz konusu ürünün kalite, performans vb. açılardan değerlendirilmesiyle ortaya çıkmaktadır. Hizmetlerde ise memnuniyet veya memnuniyetsizlik, hizmetin sunumu sırasında müşterinin o hizmetten beklentilerinin karşılanması sonucu ortaya çıkmaktadır. Buna göre müşteri memnuniyeti veya memnuniyetsizliği müşterilerin beklentileri ile algılamalarının bir kıyaslaması olarak ortaya çıkmaktadır (Midilli, 2011: 30).

3.2. MÜŞTERİ MEMNUNİYETİNİN ÖNEMİ

İş hayatında başarı, büyüme ve rekabet ortamında varlığını sürdürme; kaliteyi anlama ve uygulamaya bağlıdır. Çağımızın en çok konuşulan kavramlarından birisi olan kalite, sadece teknik bir yöntem olmaktan çıkmış, işletmelerin müşterilerini memnun etmeye ve işletme içindeki tüm birimlerin optimizasyonunu sağlamaya yönelik bir yönetim aracı olarak kabul görmeye başlamıştır (Yayla ve Cengiz, 2006: 177). Günümüzde ne üretirsem satarım anlayışı tüm dünyada geçerliliğini yitirmiş ve artık işletme faaliyetlerinin tümünün odak noktası müşteri memnuniyeti olmuştur (Agbor, 2011: 1). Diğer bir deyişle, müşteri beklentilerinin sürekli olarak değişiklik gösterdiği bir ortamda işletme faaliyetlerini sürekli kılmanın yolu, müşteri odaklılıktan geçmektedir (Özer ve Günaydın, 2010: 128). Bununla birlikte, müşteri memnuniyeti ile sonuçlanan hizmet sunumu demek, tüketici pazarında faaliyet gösteren herhangi bir organizasyon için genellikle kârlılığın artması demektir. Yani memnun edilmiş bir müşteri büyük ihtimalle söz konusu hizmeti yeniden kullanacak veya alacaktır (Murray ve Howat, 2002: 25). Böylece organizasyonun kârlılığı artmış olacaktır.

Yüksek kalitede hizmet sunulması müşterileri memnun edeceğinden zamanla müşteri sayısının artışına ve müşteri bağlılığı oluşmasına yol açar (Tayfun ve Kara, 2007: 274; Agbor, 2011: 1). Bir müşterinin işletmeye olan sadakati ve diğer işletmelere rağmen o işletmeyi tercih etmeye devam etmesi söz konusu işletme adına önemli bir kazanımdır (Çatı ve Koçoğlu, 2008: 168). Sadık müşteri yüzdesindeki küçük bir artış, işletme için yüksek oranda kârlılık demektir. Müşteri sadakatindeki %5'lik bir ilerlemenin %25'ten, %85'e varan bir kâr artışına getireceği ifade edilmektedir (Tağraf, 2007: 226; Çatı ve Koçoğlu: 2008: 167-168). Hizmet pazarlaması literatürü incelendiğinde müşteri sadakati konusuna son zamanlarda önemle yaklaşıldığı görülür. Bunun en önemli sebeplerinden biri yeni müşterilere yapılacak olan pazarlama giderlerinin yerine sadık müşteriler yoluyla yeni müşteri kazanmanın daha avantajlı olmasıdır. Sadık müşterilerin işletme ile olan devamlı ilişkilerinin avantajlarını; kârlılığın sürekliliği, her bir müşteriden sağlanan gelirin artması, tavsiyelerin artması, rekabet üstünlüğü elde edilmesi, pazarlama maliyetlerinin ve faaliyet giderlerinin azalması olarak sıralanabilir (Duman vd., 2007: 155).

Ayrıca, Çatı ve Koçoğlu'nun çalışmalarında yeni müşteri kazanmanın maliyeti, eski müşteriyi elde tutma maliyetinden çok daha yüksektir ve yeni bir müşterinin kazanılmasının maliyeti eski müşterinin korunma maliyetinden 6 kat daha fazla (Çatı ve Koçoğlu, 2008: 168) olduğu ifade edilmektedir.

Müşteri memnuniyetini sağlamak için yapılan yatırımlar, önceleri bir maliyet olarak değerlendirilse de, kazanılan sadık müşteriler sayesinde işletmenin reklam-tanıtım giderlerinde bir azalma olacaktır. Memnun müşterinin tavsiyeleri sayesinde yeni müşterilerin kazanılması süreci başlayacaktır (Çatı ve Koçoğlu, 2008: 174).

Özellikle hizmet sektörü içerisinde faaliyet gösteren işletmelerin, mevcut müşterilerini ellerinde tutabilmek ve yeni müşteriler kazanabilmek için tatmin edici hizmetler sunmaları çok önemlidir. 1992 yılında Narahsimhan ve Sen tarafından yapılan bir araştırmada müşterilerin kaliteye önem verme konusunda tutarlı oldukları sonucuna varılmıştır (Tayfun ve Kara, 2007: 274). Sunulan hizmette müşteri sadakatini etkileyen önemli unsurlar hizmet kalitesi algısı, memnuniyet ve değer algılarıdır (Duman vd., 2007: 154; Kaya ve Yanık, 2011: 298). Kalite anlayışı kişiden kişiye değişen bir kavram olduğundan özellikle hizmet işletmelerinde

kalitenin ölçüsü için net bir cevap verilememektedir (Paşaoğlu, 2011: 1). Bu yüzden müşteri memnuniyet düzeyini, geçmiş performans beklentisi ile elde edilen performansı karşılaştırarak belirler. Gerçekleşen performansın memnuniyet sağlamasıyla birlikte müşterilerin de ürün/hizmete karşı bağlılığı oluşur. Böylece işletmeler, başarılı olmak için bu bağlılığı sağlamalarının önemini her geçen gün daha iyi anlamaktadır (Tağraf, 2007: 226).

Özetle, işletmenin performansı ile müşterilerin memnuniyeti arasında olumlu bir ilişkinin olması sebebiyle tüm işletmelerin müşteri memnuniyetini sağlamayı temel amaç edinmeleri gerekmektedir. Yüksek kaliteli hizmetleri sunan işletmeler; genellikle, pazar paylarını genişletmekte, yatırımlarının getirisini arttırmakta ve düşük kaliteli olarak algılanan hizmetlere sahip işletmelerden daha fazla aktif devir hızına sahip olmakta, maliyetlerini ve verimliliklerini arttırmakta, fiyat rekabetini korumakta, kamuoyunda olumlu imaj oluşturmakta ve böylece müşteri sadakatini sağlamaktadır (Jain ve Gupta, 2004: 26; Banar ve Ekergil, 2010: 42-43).

3.3. MUHASEBECİLİKTE MÜŞTERİ MEMNUNİYETİ

Bir hizmet mesleği olan muhasebecilik de hizmet sektöründeki diğer meslek ve işletmeler gibi yaşanan yoğun rekabetten etkilenmektedir. Muhasebe mesleğinde meydana gelen gelişmelere paralel olarak daha rekabetçi bir çevre kazanması muhasebe bürolarının hizmet kalitesini ön plana çıkartacak ve müşteri tatminini yüksek düzeyde tutacak faktörleri bir araya getirmesi zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır (Yayla ve Cengiz, 2006: 176-177; Ustaahmetoğlu ve Savcı, 2011: 169). Bu sebeple muhasebe bürolarında çalışanların hizmet kalitesi ve kendilerinden hizmet alan mükelleflerin beklentilerini karşılayacak düzeyde özen göstermeleri gerekmektedir (Yayla ve Cengiz, 2006: 176-177).

Muhasebe mesleği sınırlı bir coğrafik alanda birçok muhasebe mensubunun var olması ve tüm muhasebe meslek mensupları muhasebenin kurallarına, düzenlemelerine ve kanunlara uymak zorunda olması ve müşterilerine sunulan hizmette farklılığın nispeten az olması gibi sebeplerle hizmet kalitesinin ölçülmesi diğer hizmet sektörlerine göre çok daha zor, ama anlamlıdır. Grönross (1984), müşterinin beklentilerinin işletmenin reklam, satış ve fiyatlandırma gibi taahhütleri ve sözlü iletişimle şekillendirildiğini; algılanan hizmetin ise hizmetin oluş ve sunuş süreci ile teknik boyutunun etkin rol oynadığını belirtmiştir. Muhasebe meslek

mensuplarının reklam yapması kanunla yasaklanmıştır. Ayrıca fiyatlandırma da tarifeye bağlanmıştır. Bu sebeple müşterinin beklentileri somut taahhütler ile karşılanamadığı için sözlü iletişim ön plana çıkmaktadır. Bu durumda muhasebe meslek mensubunun sunduğu hizmetin kalitesini daha çok müşterinin algısı belirlemektedir (Banar ve Ekeril, 2010: 44).

Her mesleki faaliyet bir takım yasal kurallara ve teamüllere bağlıdır. Ancak, muhasebe mesleği diğer mesleklere göre daha şiddetli kurallara ve standartlara bağlanmıştır. Bu kuralları yol gösterici olmaktan çok, otoriter olarak değerlendirmek ve uyulması zorunlu olan kurallar gibi görmek gerekmektedir (Banar ve Ekeril, 2010: 44; Kaya ve Yanık, 2011: 299). Öyle ki, bu kurallar “Müşteri Memnuniyeti”ni esas alan bir işletmecilik anlayışına dahi engel olabilmektedir. Bunun sebebi ise, muhasebe meslek elemanlarının kamu yararına hizmet eden veya kamuya ilgi duyan tüm taraflara işletmenin durumu hakkında bilgi sunan kişiler olmasıdır. Dolayısıyla bir hizmet fonksiyonunu gören muhasebe büroları veya büro çalışanları, mükellefi ile bir çatışmaya girdiğinde istediği gibi hareket edemeyecektir (Kaya ve Yanık, 2011: 299). Bu sebeple, hizmet kalitesinin empati boyutu muhasebe meslek mensupları için çok önemlidir. Ağa ve Şafaklı’ya (2007) göre, müşteri memnuniyetini etkileyen tek hizmet kalite boyutu empatidir ve muhasebe meslek mensupları müşterilerinin kalplerini kazanmak istiyorlarsa empati boyutunu göz önünde bulundurmaları gerekmektedir. Bu durumda muhasebe meslek mensupları için sözlü iletişimin önemi daha da artmaktadır (Banar ve Ekeril, 2010: 52).

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEĞİNDE HİZMET KALİTESİ VE MÜŞTERİ MEMNUNİYETİ: SİVAS İLİ ÖRNEĞİ

Çalışmanın bu bölümünde, Sivas İlinde faaliyet gösteren muhasebecilerin sundukları hizmetlerden mükelleflerin duyduğu memnuniyetin değerlendirilmesi amacıyla yapılan uygulama yer almaktadır. Ayrıca bölümde araştırmanın amacı, önemi, yöntemi, evreni ve örneklem seçimi hakkında bilgi verilmiştir. Araştırmada kullanılan istatistiksel yöntemler hakkında açıklamalar yapılmıştır. Araştırmanın hipotezleri oluşturulmuştur. Daha sonra da analizler yapılarak yorumlanmıştır. Bölümün sonunda da sonuç ve değerlendirme yer almaktadır.

4.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Muhasebecilik, hizmet sektörü içinde yer alan mesleklerden biridir. Muhasebecilerin ürettikleri bilgiler, devlet ve karar alıcılar (yatırımcılar, işletmeler ve hatta herhangi bir tüketici) için oldukça önem arz ettiğinden mesleğin önemi günden güne artmaktadır. Buna bağlı olarak da muhasebe meslek mensupları arasındaki rekabet artmaktadır. Böyle bir rekabet ortamında meslek mensupları, ayakta kalabilmek amacıyla müşterilere kaliteli hizmet sunmak zorundadırlar. Buna ek olarak, işletmelerin sundukları hizmet kalitesini arttırması ile doğru orantılı bir biçimde müşteri memnuniyeti de artacaktır. Bu çalışmanın amacı, muhasebeciler tarafından verilen hizmetin memnuniyet düzeyini belirlemektir. Başka bir ifadeyle, muhasebecilerin müşterileri konumunda bulunan mükelleflerin, muhasebeciler tarafından sunulan hizmetten duydukları memnuniyeti araştırmak da denilebilir. Ayrıca araştırmaya katılan mükelleflerin demografik özelliklerini belirlemek ve demografik özellikler ile hizmet kalitesini etkileyen faktörleri algılama arasındaki ilişkiyi belirlemek de araştırmanın alt amaçları arasındadır.

Bir muhasebecilik işletmesinden beklenen hizmet derecesi, müşterilerin kendilerine ulaştırılacak hizmetten ne anladıklarına dayanmaktadır. Düşük hizmet kalitesi tatminsizlik, yüksek hizmet kalitesi ise memnuniyet oluşturacaktır. Günümüz bilinçli tüketicisi bir hizmet seçiminde yalnız ihtiyacını gidermeyi değil, o hizmetin diğerlerinden ne farkı olduğunu, kendisine ne katacağını bilmek istemektedir. Bu

sebeple bir muhasebecilik işletmesi tüketicinin gözünde değer olarak adlandırılan özelliği bularak bu değeri hizmetine katmalıdır.

4.2.ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Muhasebecilikteki hizmet kalitesini belirlemek amacıyla yapılan bu çalışmada, veri toplama yöntemi olarak anket kullanılmıştır.

Anket formu iki bölüm ve 52 sorudan oluşmaktadır. Birinci bölümde, mükelleflerin demografik özelliklerini belirlemeye yönelik 14 soruya yer verilmiştir. İkinci bölümde ise mükelleflerin muhasebecilerden aldığı hizmetten memnuniyetini belirlemeye yönelik 38 soru/ifade yer almıştır.

Mükelleflerin muhasebeci tercihlerinde etkili olan değişkenleri ve hizmet kalitesini etkileyen faktörleri belirlemek için “1: Kesinlikle Katılmıyorum”, “2: Katılmıyorum”, “3: Kararsızım”, “4: Katılıyorum”, “5: Kesinlikle Katılıyorum” seçenekli 5’li likert ölçeği kullanılmıştır. Katılımcılardan bu soru/ifadelere 5 basamaklı bir ölçek üzerinde ne ölçüde katıldıklarını belirtmeleri istenmektedir. Bazı sorular ters kodlanarak, katılımcıların kalıp cevaplar “Response Set” vermesi engellenmeye çalışılmıştır.

Araştırma, Sivas İlinde faaliyet gösteren ticaret, üretim ve hizmet işletmelerinde uygulanmıştır. Anket formu, yüz yüze görüşme yapılarak cevaplandırılmıştır. Araştırmanın analizinde SPSS (Statistical Package of Social Science) 17.00 programı kullanılmıştır. Verilerin ilk önce programa girişleri yapılmış, sonra gerekli analizler yapılarak elde edilen bulgular yorumlanmıştır.

4.3. ARAŞTIRMANIN EVRENİ VE ÖRNEKLEM SEÇİMİ

Araştırmanın evrenini, Sivas İlinde faaliyet gösteren Ticaret ve Sanayi Odasına kayıtlı işletmeler oluşturmaktadır. Sivas Ticaret ve Sanayi Odası (STSO)’nda Sivas İli merkezinde 4518 kayıtlı işletme bulunmaktadır. Örneklem, Sivas İl merkezinden rastlantısal olarak seçilen ve muhasebecilik hizmeti alan 117’si (% 31,3) ticaret, 46’sı (%12,3) üretim, 211’i (%56,4) de hizmet sektörlerinden olmak üzere toplam 374 firma yetkilisinden oluşmaktadır. Çalışmanın sınırlılıkları aşağıdaki gibidir:

- Çalışmada, muhasebe meslek mensubu olarak SMMM’ler kastedilmektedir.
- STSO’nda kayıtlı bulunan işletmelerin bir kısmının iş hayatında faaliyet göstermediği bilinmelidir.

- Muhasebe meslek mensuplarının mesleklerini icra ettikleri bürolar da bir işletmedir. Ancak çalışmada muhasebe meslek mensuplarının hizmet kalitesi değerlendirileceği için bu tür işletmeler evren kapsamı dışında bırakılmıştır.
- Araştırmaya katılan işletmelerin işletmenin sahibi, ortağı veya işletmenin finansal bilgilerine hakim olan bir yetkili olmasına dikkat edilmiştir.

Araştırmada örneklem türü basit rastlantısal olarak seçilmiş, rastgele örneklem sonucu seçilen kişilere anket uygulanmıştır.

4.4. ARAŞTIRMADA KULLANILAN İSTATİSTİKSEL YÖNTEMLER

Araştırmada kullanılan anketin güvenilirlik-geçerliliği test edilmiş, faktör analizi, t-testi ve ANOVA analizinden yararlanılmıştır. Anlamlılığın yönünü belirlemek için de çoklu karşılaştırma testlerinden olan En Küçük Önemli Fark (LSD) Testi'nden yararlanılmıştır.

4.4.1. Güvenilirlik

Güvenilirlik temel olarak, bir araştırmanın tekrarlanması durumunda aynı sonuçların elde edilip edilemeyeceğinin, cevaplayıcıların durumlarında bir farklılık olmadığı sürece aynı cevapları verip vermeyeceklerinin göstergesidir (Gegez, 2007: 212).

Cronbach Alfa yöntemi, likert ölçekli soruların bulunduğu araştırmaların güvenilirliğinin ölçümünde kullanılan bir yöntemdir. Likert ölçekli soruların bulunduğu bu çalışmada güvenilirlik testi Alfa yöntemi kullanılarak yapılmıştır. Alfa yöntemi, ölçeğin genel tutarlılığını ve soru türdeşliğini (iç tutarlılık/güvenilirlik) ölçmektedir (Özdamar, 2011: 604-605).

Ölçeğin güvenilirliği ve iç tutarlılığı Cronbach Alfa katsayısının büyüklüğüne göre değerlendirilir. Cronbach Alfa katsayısı, soruların varyansları toplamının genel varyansa oranlanması ile bulunan bir ağırlıklı standart değişim ortalamasıdır. Cronbach Alfa katsayısı, Tablo 4.1.'deki gibi 0 ile 1 arasında değişim gösterir. Katsayılar 1'e yaklaştıkça güvenilirlik o kadar artar (Özdamar, 2011: 605).

Tablo 4.1: Cronbach Alfa Katsayısının Yapısal Değerlendirilmesi

Alfa Sınırları	Değerlendirme
$\alpha < 0.40$	Ölçek güvenilir değildir. Ölçeğin yeniden düzenlenmesi uygun olur.
$0.40 \leq \alpha < 0.50$	Ölçek 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.
$0.70 \leq \alpha < 0.90$	Ölçek yüksek güvenilirlik düzeyine sahiptir. Ölçek toplum taramalarında ve bilimsel yargıların oluşturulmasında güvenle kullanılabilir.
$\alpha \geq 0.90$	Ölçek çok yüksek güvenilirlik düzeyine sahiptir. İnceleme alanı ile ilgili yüksek geçerlilik ve güvenilirlik düzeyinde bilimsel yargıların oluşturulmasında güvenle kullanılabilir.

(Özdamar, 2011: 605)

Güvenilirlik testi, ifadelerin başka analizlerde kullanılmadan önce aralarındaki tutarlılığı vermektedir. Bu sebeple, diğer analizlere geçmeden önce ölçeğin güvenilirlik testinin yapılması gerekmektedir (Nakip, 2013: 207). Bu araştırmanın güvenilirlik analizi çalışmanın ekler kısmında verilmiştir (bkz. Ek-3).

4.4.2. Faktör Analizi

Faktör analizi, çok sayıda değişken arasında ilişkilere dayanarak verilerin daha anlamlı ve özetle sunulmasını sağlayan çok değişkenli bir analizdir (Gegez, 2007: 369; Nakip, 2013: 511). Aslında bir tür sınıflama yöntemi de denilebilir (Nakip, 2013: 511). Faktör analizinde veri indirgeme söz konusudur (Özdamar, 2010: 223; Yılmaz vd., 2009: 132).

Faktör analizi, özellikle sosyal bilimler, eğitim bilimleri, tıp, psikoloji, sosyoloji gibi alanlarda, birimlerin çok sayıda birbirleriyle ilişkili nitelikleri arasından, beraber ele alınabilen, birbirleriyle ilişkisiz fakat bir oluşumu açıklamakta yararlanılabilecek olanlarını bir araya gruplayarak yeni bir isimle faktör olarak tanımlamayı sağlayan bir yöntemdir (Özdamar, 2010: 223).

Faktör analizinin amacı, değişkenler arasındaki karşılıklı bağlılığın kökenini ortaya koymaktır. Diğer bir söylemle, minimum bilgi kaybı ile fazla sayıdaki verilerden sıkıştırılmış özet ve yeni bir formda bilgiler elde etmektir (Nakip, 2013: 511).

Faktör analizinde değişkenler arasında yüksek korelasyon ilişkisi aranır. Değişkenler arasındaki korelasyon azaldıkça, faktör analizinin sonuçlarına olan güven o kadar azalır. Bu yüzden, faktör analizini başlatmadan önce korelasyon

matrisine bakmak gerekir. Aralarındaki korelasyon ilişkisinin çok güçlü olduğu değişkenler genelde aynı faktörde olacaklardır (Nakip, 2013: 517).

Diğer bir aşamada, faktör modelinin uygunluğunu test etmek gerekmektedir. İlk test, ana kütleli büyüklüğünü test eden Bartlett'in küresellik testidir. Bu test, ana kütle içerisindeki değişkenler arasında bir ilişkinin olup olmadığını ortaya koyar (Yılmaz vd., 2009: 134). 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. Örneklem yeterliliğini ölçmeye yarayan bu testin %60 üzerinde olması arzulanır (Büyüköztürk, 2002: 481; Okumuş ve Asil, 2007: 21). KMO testi ile ilgili bulguların yorumu Tablo 4.2.'de verilmiştir.

Tablo 4.2: 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
$0,60 < KMO$	Zayıf

(Çelik, 2010: 109)

Faktör analizi ile ilgili bulguların tabloları “Araştırmanın Faktör Analizi” başlığı altında verilmiştir.

4.4.3. t-Testi ve Varyans Analizi (ANOVA)

4.4.3.1.t-Testi

Normal dağılım gösteren verilerde, iki ortalama farkının testinde en yaygın kullanım t-testine aittir. Bu test, örneklemin 30'dan küçük olması durumunda kullanılır (Kartal, 2006: 56; Yıldız ve Bircan, 2010: 250).

Bağımsız gruplar t-Testi, iki bağımsız grubun ortalamalarının birbirinden farklı olup olmadığını test etmek amacıyla kullanılan istatistiksel analiz yöntemidir. Bu testin yapılabilmesi için, karşılaştırılacak grupların birbirinden bağımsız olması ve söz konusu gruplardan elde edilen ölçümlerin en az eşit aralıklı ölçek düzeyinde ölçülmüş olması gerekir (Sipahi vd., 2010: 118).

4.4.3.2. Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA)

Etkisi incelenecek faktör sayısının ikiden fazla olması durumunda t-testiyle hipotez testlerini yapmak oldukça güç olmakla birlikte doğruluk derecesi de

düşüktür. Bu gibi durumlarda F testi olarak da adlandırılan varyans analizinin kullanımı daha elverişlidir (Yıldız ve Bircan, 2010: 381).

İkiden fazla bağımsız grubun ortalamalarının birbirinden farklı olup olmadığını test etmek amacıyla kullanılan istatistiksel analiz yöntemidir. Bu testin yapılabilmesi için de karşılaştırılacak olan grupların birbirinden bağımsız olması ve bu gruplardan elde edilen ölçümlerin en az eşit aralıklı ölçek düzeyinde ölçülmüş olması gerekmektedir (Sipahi vd., 2010: 124).

Varyans analizinin esası, genel varyasyonun kendisini oluşturan kaynaklara göre parçalanarak test edilmesidir. Varyans analizinde bir bakıma varyasyonların karşılaştırması yapılmaktadır (Yıldız ve Bircan, 2010: 383).

4.4.4. Gruplar Arası Farkın Belirlenmesine Yönelik Çoklu Karşılaştırma (Post-Hoc) Teknikleri

Varyans analizi sonucunda F test istatistiği önemli ise, hangi grup ortalamasının diğerlerinden farklı olduğunu, farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını tespit etmek, ortalamaları birbirinden farklı olan grupları belirlemek için geliştirilen testlere çoklu karşılaştırma teknikleri veya post-hoc teknikleri denir (Özdamar, 2011:328).

Gruplar içerisinde farklılık oluşturan grup ya da grupları tespit etmek üzere birçok post-hoc istatistiği bulunmaktadır. Bu çeşitlilik esas olarak ele aldıkları hata oranlarına, grup varyanslarının eşit olup olmamalarına (Kayri, 2009: 52), ortalamalar arasındaki farklılıkların ikili veya büyüklük sırasına dizilişlerine, belirli bir kontrol grup ortalamasına karşı diğer grup ortalamalarının ikili olarak karşılaştırılmasına göre farklı uygulama seçeneklerinin var olmasından kaynaklanmaktadır (Özdamar, 2011: 328)

Post-hoc'lara ait istatistik türlerinin seçiminde gruplar arası varyansın eşit olup-olmama durumu belirleyici bir etkidir (Kayri, 2009: 52; Özdamar, 2011: 336). Bu testler; homojen (eşit) varyans ve heterojen (farklı) varyans yaklaşımını kullananlar olmak üzere iki gruba ayrılırlar (Özdamar, 2011: 328). Homojen varyans yaklaşımını kullanan testler; LSD (Least Significant Difference), Sidak, Bonferroni, Tukey, Hochberg's GT2, Gabriel ve Scheffe olarak bilinmektedir (Kayri, 2009: 53). Bu çalışmada çoklu karşılaştırma testlerinden LSD testi kullanılmıştır.

4.4.4.1.LSD Testi

LSD testi, en küçük önemli fark demektir (Efe vd., 2000: 51). Testin uygulama kolaylığı ve daha küçük ortalama farklarının önemli bulunması ihtimali yüksek olduğundan dolayı araştırmacılar tarafından yaygın olarak kullanılan bir testtir. Karşılaştırılacak ortalama sayısının az 3 veya ortalamalardan sadece birkaçının bağımsız olarak karşılaştırılması hallerinde bu test güvenle kullanılabilir (Yıldız ve Bircan, 2010: 410). LSD testi, grup ortalamalarını ikili olarak ele alıp ortak varyans yaklaşımı ile test eder (Özdamar, 2011: 331).

4.5. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ

Genel anlamda hipotez testleri, ortaya atılan bir iddiayı ispatlama ya da çürütme işlemidir. Hipotez testlerinin faydası, örnekleme yöntemiyle seçilen örnek kütlelerin ortalamasında ve standart sapmasının saptanmasında ortaya çıkmaktadır. Burada sıfır ve alternatif hipotezlerin oluşturulması işlemi yapılmaktadır. Sıfır hipotezi ile mevcut durumun, bilinenin veya yaygın kanaatin ne olduğu ifade edilmektedir. Alternatif hipotezle de beklenenin değişikliğine yönelik mevcut veriler ifade edilir. Sıfır hipotezinin kabul edilmesi ile hiçbir şeyin değişmediği, alternatif hipotezin kabulüyle de görüşlerin, eylemlerin, değişmesi gerektiği ifade edilir. Sıfır hipotezi reddedilerek alternatif hipotez kabul edilecek, ya da sıfır hipotezi kabul edilmesiyle alternatif hipotez reddedilmiş olacaktır (Çelik, 2010: 84). Bu çalışmanın hipotezleri aşağıda sıralanmıştır:

H₀:Mükellefler muhasebe meslek mensupları tarafından sunulan hizmetlerden memnun değillerdir.

H₁:Mükellefler muhasebe meslek mensupları tarafından sunulan hizmetlerden memnunsunlardır.

4.6. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

Anketin birinci bölümü yüzde ve frekans yöntemiyle çözümlenmiştir. İkinci bölümde yer alan soru/ifadeler önce yüzde ve frekans yöntemi kullanılarak analiz edilmiş, sonra da hizmet kalitesi bileşenlerinde sınıflama yapmak amacıyla faktör analizi yapılmıştır. Bunun sonucunda elde edilen faktörler ile demografik özellikleri arasında 0,05 anlamlılık düzeyinde bir farklılık olup olmadığının analizi yapılmıştır. Farklılığın yönünü tespit etmek için ise çoklu karşılaştırma testlerinden yararlanılmıştır.

4.6.1. Demografik Özelliklere İlişkin Frekans Dağılımları

Araştırma kapsamında bulunan mükelleflere ait demografik özellikler aşağıda tablolar halinde verilmiştir. Yüzde ve frekans yöntemiyle elde edilen bulgular şöyledir:

Tablo 4.3: Cinsiyete İlişkin Frekans Dağılımları

Mükelleflerin Cinsiyeti	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kadın	52	13,9
Erkek	322	86,1
Toplam	374	100

Araştırma kapsamında Sivas İlinde faaliyet gösteren mükelleflerin cinsiyetlerine ilişkin bulgular Tablo 4.3.'te verilmiştir. Buna göre katılımcıların %13,9'unun kadın ve %86,1'inin de erkek olduğu gözlenmiştir. Örneklemin büyük çoğunluğunun erkek katılımcılardan oluştuğu görülmektedir.

Tablo 4.4: Yaşa İlişkin Frekans Dağılımları

Yaş	Frekans (n)	Yüzde (%)
20-29	27	7,2
30-39	126	33,7
40-49	202	54
50+	19	5,1
Toplam	374	100

Araştırma kapsamında Sivas İlinde faaliyet gösteren mükelleflerin yaşlarına ait bulgular Tablo 4.4.'te verilmiştir. Buna göre katılımcıların, %7,2'sinin 20-29 yaş aralığında, %33,7'sinin 30-39 yaş aralığında, %54'ünün 40-49 yaş aralığında ve %5,1'inin de 50 yaş ve üzeri olduğu görülmektedir. Örneklemin yarısından fazlası 40-49 yaş aralığında katılımcılardan oluştuğu söylenebilir.

Tablo 4.5: Katılımcıların İşletmedeki Pozisyonuna İlişkin Frekans Dağılımları

Çalışma Pozisyonu	Frekans (n)	Yüzde (%)
İş Sahibi-Ortağı	267	71,4
Yönetici	97	25,9
Ön Muhasebe Elemanı	10	2,7
Toplam	374	100

Araştırma kapsamındaki katılımcıların işletmedeki pozisyonuna ilişkin bulgular Tablo 4.5.'te verilmiştir. Tabloya göre katılımcıların %71,4'ü iş sahibi veya

iş ortağı iken, %25,9'u söz konusu işletmede yönetici ve %2,7'si de ön muhasebe elemanı olarak görev yapmaktadır. Katılımcıların yaklaşık $\frac{3}{4}$ 'ü iş sahibi veya ortağından oluşmaktadır.

Tablo 4.6: İşletmelerin Faaliyet Konusuna İlişkin Frekans Dağılımları

Faaliyet Konusu	Frekans (n)	Yüzde (%)
Ticaret Sektörü	117	31,3
Üretim Sektörü	46	12,3
Hizmet Sektörü	211	56,4
Toplam	374	100

Araştırma kapsamındaki işletmelerin faaliyet gösterdikleri sektörlerle ilişkin bulgular Tablo 4.6.'da verilmiştir. Tabloya göre %31,3'ünün ticaret sektöründe, %12,3'ünün üretim sektöründe ve örneklemin yarısından fazlasını (%56,4) oluşturan 211 işletme de hizmet sektöründe faaliyet göstermektedir.

Tablo 4.7: İşletmenin Tabi Olduğu Mükelleflik Türüne İlişkin Frekans Dağılımları

Mükelleflik Türü	Frekans (n)	Yüzde (%)
Gelir Vergisi Mükellefi	335	89,6
Kurumlar Vergisi Mükellefi	39	10,4
Toplam	374	100

Araştırma kapsamındaki şahıs/ortaklıkların mükelleflik türüne ilişkin bulgular Tablo 4.7.'de verilmiştir. Buna göre şahıs/ortaklıkların yaklaşık %90'ı gelir vergisi mükellefi iken, %10'u da kurumlar vergisi mükellefidir. Örneklem kapsamında gelir vergisine tabi olan mükelleflerin oranı oldukça yüksektir.

Tablo 4.8: İşletmede Çalışan Eleman Sayısına İlişkin Frekans Dağılımları

Eleman Sayısı	Frekans (n)	Yüzde (%)
1-9 Eleman	268	71,7
10-49 Eleman	61	16,3
50-249 Eleman	45	12
Toplam	374	100

Araştırma kapsamındaki işletmelerde çalışan eleman sayılarına ilişkin bulgular Tablo 4.8.'de verilmiştir. Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmeliğin 5. Maddesinde 1-9 eleman istihdam eden işletmeler Mikro, 10-49 eleman istihdam eden işletmeler Küçük ve 50-

249 eleman istihdam eden işletmeler de Orta Büyüklükte İşletmeler olarak tanımlanmaktadır (www.kosgeb.gov.tr, Yayınlanma Tarihi: 10.09.2012). Tabloya göre 1-9 elemanı bulunan 268, 10-49 elemanı bulunan 61 ve 50-249 elemanı bulunan 45 işletme örneklem dâhilindedir. Başka bir deyişle, tabloya göre araştırma kapsamında 268 adet mikro işletme, 61 adet küçük işletme ve 45 adet orta büyüklükte işletme bulunmaktadır.

Tablo 4.9: İşletmenin Muhasebe İşlerinin Yürütülme Usulüne İlişkin Frekans Dağılımları

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Bilanço Esasına Göre	322	86,1
İşletme Hesabı Esasına Göre	52	13,9
Toplam	374	100

Araştırma kapsamındaki işletmenin muhasebe işlerinin yürütülme usulüne ilişkin bulgular Tablo 4.9.'da verilmiştir. Örneklemin yaklaşık %86'sının muhasebe işleri bilanço hesabına göre, %14'lük kısmının muhasebe işleri ise işletme hesabı esasına göre yapılmaktadır. Örneklemin büyük çoğunluğu birinci sınıf tüccarlardan oluşmaktadır.

Tablo 4.10: İşletmenin Faaliyet Süresine İlişkin Frekans Dağılımları

Faaliyet Süresi	Frekans (n)	Yüzde (%)
1-9 Yıl	85	22,7
10-19 Yıl	235	62,9
20+	54	14,4
Toplam	374	100

Araştırma kapsamında Sivas İlinde faaliyet gösteren işletmelerin aktif hizmet sürelerine ilişkin bulgular Tablo 4.10.'da verilmiştir. Buna göre işletmelerin, %23,2'si 1-9 yıl aralığında, %62,2'si 10-19 yıl aralığında, %14,4'ü de 20 yıldan fazla süredir faaliyet göstermektedir. 10 yıldan fazla süredir faaliyet gösteren işletmeler örneklemin %75'inden fazlasına karşılık gelmektedir.

Tablo 4.11: İşletmenin Hukuki Yapısına İlişkin Frekans Dağılımları

Hukuki Yapılarına Göre Şirket Türleri	Frekans (n)	Yüzde (%)
Tek Kişi İşletmesi	284	75,9
Adi Şirket	9	2,4
Kollektif Şirket	1	0,3
Anonim Şirket	47	12,6
Limited Şirket	33	8,8
Toplam	374	100

Araştırma kapsamında Sivas İlinde faaliyet gösteren işletmelerin hukuki yapılarına göre türlerine ilişkin bulgular Tablo 4.11.'de verilmiştir. Tabloya göre işletmelerin, %75,9' u tek kişi işletmesi, %2,4'ü adi şirket, %12,6'sı da anonim şirket ve %8,8'i de limited şirkettir. Tek kişi işletmeleri, diğer işletme türlerine göre sayıca çoğunluğa sahiptirler.

Tablo 4.12: Mükelleflerin Çalıştıkları Muhasebecilerin Cinsiyetlerine İlişkin Frekans Dağılımları

Muhasebecinin Cinsiyeti	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kadın	19	5,1
Erkek	355	94,9
Toplam	374	100

Araştırma kapsamında Sivas İlinde faaliyet gösteren mükelleflerin hizmet aldıkları muhasebecilerinin cinsiyetlerine ilişkin bulgular Tablo 4.12.'de verilmiştir. Sivas SMMM Odasından elde edilen bilgiye göre odaya kayıtlı 326 üye bulunmaktadır. Bu üyelerin 254'ü erkek ve 72'si de kadındır. Ancak elde edilen verilerde kayıtlı üyelerin aktif ve pasifliğine dair bir sınıflandırma söz konusu değildir. Tabloya göre mükelleflerin çalıştıkları muhasebecilerin %5'i kadın ve %95'i de erkektir. Buna göre, Sivas'ta faaliyet gösteren mükelleflerin muhasebeci tercihinde erkek muhasebecilerin baskın geldiği söylenebilir.

Tablo 4.13: İşletmenin Faaliyet Süresince Muhasebeci Değiştirip Değiştirmedikğine İlişkin Frekans Dağılımları

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Evet	32	8,6
Hayır	342	91,4
Toplam	374	100

Araştırma kapsamındaki işletmelerin faaliyet süresince muhasebeci değiştirip değiştirmediklerine ilişkin bulgular Tablo 4.13.'te verilmiştir. Buna göre, mükelleflerin işletmelerinin faaliyet süreleri boyunca muhasebeci değişikliği yapip yapmadıklarına dair yöneltilen soruya 32 kişi “Evet” cevabı verirken; 342 kişi de “Hayır” cevabı vermiştir. Mükelleflerin %90'ından fazlası faaliyete başladığı zamandan bu yana muhasebecisini değiştirmemiştir. Başka bir ifadeyle, mükelleflerin yaklaşık %90'ı hâlâ ilk muhasebecisi ile çalışmaktadır. Bu da mükelleflerin büyük bir çoğunluğunun muhasebecisinden memnun olduğunun göstergesidir.

Tablo 4.14: İşletmenin Faaliyet Süresince Çalıştığı Muhasebeci Sayısına İlişkin Frekans Dağılımları

	Frekans (n)	Yüzde (%)
2 Muhasebeci	20	62,5
3 Muhasebeci	10	31,3
4 ve Daha Fazla Muhasebeci	2	6,2
Toplam	32	100

Araştırma kapsamındaki işletmelerin faaliyet süresince birden fazla muhasebeci ile çalışan mükelleflerin kaç muhasebeciyle çalıştığına ilişkin bulgular Tablo 4.14.'te verilmiştir. Tablodan, işletmenin faaliyeti süresince birden fazla muhasebeci ile çalışan 32 kişiden 20'si 2 muhasebeci ile, 10'u 3 muhasebeci ile ve 2'si de 4 ve daha fazla muhasebeci ile çalıştığı görülmektedir. Birden fazla muhasebeci ile çalışan mükelleflerin yarısından fazlası bir diğer muhasebeci ile çalışmayı tercih etmiştir.

Tablo 4.15:En Son Muhasebeci İle Çalışma Süresine İlişkin Frekans Dağılımları

	Frekans (n)	Yüzde (%)
1 Yıldan Az	3	0,8
1-5 Yıl Arası	39	10,4
6-10 Yıl Arası	83	22,2
11-15 Yıl Arası	151	40,4
16-20 Yıl Arası	77	20,6
21+	21	5,6
Toplam	374	100

Araştırma kapsamındaki mükelleflerin son muhasebecileri ile çalışma sürelerine ilişkin bulgular Tablo 4.15.'te verilmiştir. Tabloya göre, son

muhasebecisiyle 1 yıldan daha az süre çalışan mükellef sayısı 3'tür. 1-5 yıl arası çalışanların sayısı 39, 6-10 yıl arası çalışanların 85, 11-15 yıl arası çalışanların sayısı 151, 16-20 yıl arası çalışanların sayısı da 77 ve 21 yıldan daha fazla süredir muhasebecisiyle çalışan mükellef sayısı 22'dir.

Tablo 4.16: Birden Fazla Muhasebeci İle Çalışan Mükelleflerin Muhasebeci Değişirme Sebebine İlişkin Bulgular

	1. Yeterli Bilgi Alamama	2. İletişim Kopukluğu	3. Mesleki Özen Göstermeme	4. Mesleki Tecrübe Yetersizliği	5. Güvensizlik	6. Yüksek Ücret Talep Etme	7. Üçüncü Şahıslara Bilgi Sızdırma	8. Hatasından Dolayı Zarar Görme	9. Kişiliğiyle İlgili Sorunlar	10. Başka Bir Muhasebecinin Tavsiye Edilmesi	11. Vergi Tasarrufu Sağlayamama	12. Kamu Kurumları ile İşletme Arasında İlişki Sağlayamama	13. Diğer Sebepler
1										X			
2						X							
3								X					
4										X			
5						X							
6					X								
7	X												
8							X						
9													X
10	X												X
11													X
12					X			X					
13													X
14													X
15					X								
16	X												
17	X												
18	X												
19	X												
20	X									X			
21	X												
22	X												
23					X								
24					X								
25	X												
26	X	X								X			
27		X			X								
28					X			X					
Toplam	11	2	0	0	7	2	1	3	0	4	0	0	4

Çalışmada kullanılan anketin 14. sorusu; muhasebeci değişirme sebebiniz idi. Tablo 4.13.'te görüldüğü gibi faaliyeti süresince muhasebecisini değiştiren mükellef sayısı 32'dir. Söz konusu 32 kişinin 28'i muhasebeci değişirme sebebini belirtmiştir. Mükelleflerin muhasebeci değişirme sebepleri Tablo 4.16.'da

verilmiştir. Tabloya göre, 11 mükellef muhasebeci değiştirme sebebi olarak muhasebecisinden yeterli bilgi alamama seçeneğini işaretlemiştir. Aynı zamanda, 7 mükellef de güvensizlik sebebiyle muhasebecisini değiştirmeyi tercih etmiştir.

4.6.2. Mükelleflerin Muhasebecilerinin Hizmetlerine İlişkin Soru/İfadelere Ait Frekans Dağılımları

Mükelleflerin muhasebecileri ile ilgili ankette cevapladıkları soru/ifadeler Tablo 4.17.'de verilmiştir.

Tablo 4.17: Mükelleflerin Muhasebecilerinin Hizmetlerine İlişkin Soru/İfadeler

Mükelleflerin Muhasebecilerine İlişkin Soru/İfadeler
1. Temiz, düzgün ve iyi giyinir.
2. Güler yüzlüdür.
3. Davranışlarında nazik, kibar ve ölçülüdür.
4. Son teknolojiye uygun araç ve gereçlere sahiptir.
5. Muhasebe ile ilgili gerekli bilgiye sahiptir.
6. Mevzuatı takip eder, güncel konularda bilgiye sahiptir.
7. Mesleki sorumluluklarının bilincindedir.
8. Bürosu her zaman derli toplu ve ciddi bir iş yeri görünümündedir.
9. Mükellef beklenti ve düşüncelerini dikkate alır.
10. İşletmemizle iyi iletişim kurma yeteneğine sahiptir.
11. Hatasından dolayı ceza ödediğim olmuştur.
12. Tüm mesleki ve iş ilişkilerinde dürüsttür.
13. Yaptığım işlemlerimde kendimi güvende hissettirir.
14. İşletmemizin beklenmedik sorunlarına pratik çözümler üretir.
15. İşletme ile ilgili bir sorunum olduğunda yaklaşımı güven vericidir.
16. İşletmemizin menfaatlerini ön planda tutar.
17. Hizmeti karşılığında aldığı ücreti hak ediyor.
18. İşletmemize ait özel bilgilerin saklanması gerekli özeni gösterir.
19. İşlerini benimseyerek yapar.
20. Mesleki etiğe uygun olmayan davranışlarına şahit oldum.
21. Her zaman işletmemize yardımcı olmaya isteklidir.
22. Söz verdiği zaman sözünü yerine getirir.
23. Mesai saatleri içerisinde kolaylıkla ulaşabilirim.
24. İşletmemizin ticari anlamdaki isteklerini her zaman ciddiye alır.
25. Yakın çevreme tavsiye etmeyi düşünmem.
26. Sık sık görüşerek işletmem hakkında bilgi alışverişi yaparım.
27. Yeterli düzeyde eğitim almıştır.
28. Yeni fikir ve teknolojilere açıktır.
29. İşletmemiz ile ilgili işlemlerinde hızlıdır.
30. Mükelleflerinden pahalı hediyeler almaktan hoşlanır.
31. İşletmemizin sektörel vergi avantajlarını bilir ve buna uygun hareket eder.
32. Mükellefleriyle arasında iş dışında alacak ve borç ilişkileri olmamasına dikkat eder.
33. Güncel düzenlemeler (vergi, sosyal güvenlik, teşvikler, vergi avantajları vb.) hakkında zamanında bilgilendirir.
34. İşletmemizle ilgili hesap planını hazırlarken gerekli araştırmaları yaparak görüşlerimizi almıştır.
35. Tahakkuk eden vergi primlerinin ödeme zamanı hakkında işletmemizi uyarır.
36. İşletmemize ait mali raporları (bilânço, gelir tablosu vb.) düzenli aralıklarla tarafımıza ulaştırır.
37. İşletmemizin diğer kurumlarla (SGK, Maliye vb.) alakalı tüm sorumluluklarını eksiksiz olarak yerine getirir.
38. Mesleki konularda sürekli öğrenme ve kendini geliştirme eğilimi içerisindedir.

Tablo 4.18: Mükelleflerin Muhasebecilerinin Hizmetlerine İlişkin Soru/İfadelerin Frekans Dağılımları

Ölçek İfade	1:Kesinlikle Katılmıyorum		2:Katılmıyorum		3:Kararsızım		4:Katılıyorum		5: Kesinlikle Katılıyorum	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
1	-	-	-	-	14	3,8	56	15,0	304	81,3
2	-	-	-	-	10	2,7	71	19,0	293	78,3
3	-	-	-	-	8	2,1	65	17,4	301	80,5
4	-	-	-	-	14	3,7	65	17,4	295	78,9
5	-	-	-	-	7	1,9	55	14,7	312	83,4
6	-	-	-	-	11	2,9	56	15,0	307	82,1
7	-	-	-	-	7	1,9	41	11,0	326	87,2
8	-	-	-	-	12	3,2	57	15,2	305	81,6
9	-	-	-	-	5	1,3	61	16,3	308	82,4
10	-	-	-	-	4	1,1	48	12,8	322	86,1
11	136	36,4	54	14,4	184	49,2	-	-	-	-
12	-	-	-	-	5	1,4	51	13,6	318	85,0
13	-	-	-	-	12	3,2	55	14,7	307	82,1
14	-	-	-	-	10	2,6	53	14,2	311	83,2
15	-	-	-	-	9	2,4	52	13,9	313	83,7
16	-	-	-	-	11	2,9	95	25,4	268	71,7
17	-	-	-	-	6	1,6	48	12,8	320	85,6
18	-	-	-	-	-	-	48	12,8	326	87,2
19	-	-	-	-	8	2,1	56	15,0	310	82,9
20	314	84,0	48	12,8	12	3,2	-	-	-	-
21	-	-	-	-	12	3,2	53	14,2	309	82,6
22	-	-	-	-	9	2,4	66	17,6	299	79,9
23	-	-	-	-	7	1,9	95	25,4	272	72,7
24	-	-	-	-	6	1,6	88	23,5	280	74,9
25	344	92,0	-	-	4	1,0	26	7,0	-	-
26	-	-	-	-	-	-	38	10,2	336	89,8
27	-	-	-	-	8	2,1	50	13,4	316	84,5
28	-	-	-	-	5	1,3	80	21,4	289	77,3
29	-	-	-	-	14	3,8	62	16,6	298	79,7
30	334	89,3	-	-	8	2,1	32	8,6	-	-
31	-	-	-	-	7	1,9	55	14,7	312	83,4
32	-	-	-	-	8	2,1	41	11,0	325	86,9
33	-	-	-	-	6	1,6	44	11,8	324	86,6
34	-	-	-	-	11	2,9	102	27,3	261	69,8
35	-	-	-	-	5	1,3	35	9,4	334	89,3
36	-	-	-	-	4	1,1	37	9,9	333	89,0
37	-	-	-	-	4	1,1	30	8,0	340	90,9
38	-	-	-	-	15	4,0	58	15,5	301	80,5

Mükelleflerin muhasebecilerine ilişkin soru/ifadelerin frekans dağılımları Tablo 4.18.'de verilmiştir. Tablo incelendiğinde mükelleflerin muhasebecileri ile ilgili görüşleri açıkça görülmektedir. Buna göre, mükelleflerin büyük ölçüde muhasebecilerinden memnun oldukları sonucuna varılabilir. Çünkü bazı

soru/ifadelerin yüzdelerine bakıldığında bir hayli yüksek olduğu görülmektedir. Bu da söz konusu soru/ifadelerin mükellefler tarafından yoğun bir şekilde algılandığına işaret etmektedir. Söz konusu soru/ifadeler; 7, 10, 12, 17, 18, 25, 26, 30, 32, 33, 35, 36 ve 37 olmak üzere on üç tanedir. Bu soru/ifadeler incelendiğinde;

Soru/İfade 25: “Yakın çevreme tavsiye etmeyi düşünmem.”

Söz konusu görüş, %92 oranında mükellefler tarafından reddedilmektedir. Yine buradan da mükelleflerin muhasebecilerinden memnun oldukları sonucuna varılabilir. Çünkü bir müşteri aldığı hizmeti eğer memnunsam bir başkasına tavsiye eder. Tabii burada hizmeti hangi sunucudan aldığı da önem taşır. Hizmet sunucusu ile birlikte değerlendirildiği için tavsiye de o sunucudan yana olacaktır. Muhasebecisinden memnun olan mükellef de yakın çevresine muhasebecisinden hizmet almasını tavsiye edecektir. Bu muhasebeciye hem sadık bir müşteri (mükellefi), hem de potansiyel müşteri yelpazesini genişletme fırsatı kazandıracaktır. Ayrıca mükellef muhasebecinin reklamını da yapmış olmaktadır.

Soru/İfade 37: “İşletmemizin diğer kurumlarla (SGK, Maliye vb.) alakalı tüm sorumluluklarını eksiksiz olarak yerine getirir.”

Söz konusu görüş, %90,9 oranında mükelleflerin 340’ı tarafından desteklenmektedir. Muhasebecilerin kamu kurumları ile ilgili sorumluluklarını tam olarak yerine getirmeleri konusunda mükelleflerin memnun olduğu anlaşılmaktadır. Muhasebeciler tabiri caizse işletme ile söz konusu kamu kurumları arasında köprü konumundadır. Başka bir deyişle, işletmenin bu tür kamu kurumları ile iletişimini sağlayan bir araçtır. Bir nevi işletme-kamu kurumu ilişkisini sağlarlar. İşletme adına bir takım işlemleri söz konusu kurumlarda yürütürler. Bu tür işlemlerin yapılmaması veya aksaması işletmeyi devlet karşısında zor durumlara düşürebilir. Bu istenen bir durum değildir. Bu çalışmanın anketinde kamu kurumları ile işletme arasından ilişkinin sağlanamaması muhasebeci değiştirme sebepleri arasında verilmiştir. Ancak muhasebecisini değiştirmeyi tercih eden mükelleflerimiz arasında muhasebeci değiştirme sebebi olarak gösterilmemiştir.

Soru/İfade 26: “Sık sık görüşerek işletmem hakkında bilgi alışverişi yaparım.”

Bu görüş, %89,8 oranında mükellefler tarafından desteklenmektedir. Söz konusu ifade iletişimle ilgilidir. Burada bir kez daha muhasebecilerin mükellefleri ile

aralarındaki iletişimin kuvvetli olduğu kanıtlanmaktadır. Bir mükellefin muhasebecisi ile işletmesi hakkında bilgi alışverişinde bulunması işletmenin o andaki ve/veya gelecekteki durumu ile ilgili alınacak kararlar göz önüne alındığında azami derecede önemlidir. Bu sebeple, muhasebeci-mükellef iletişimi işletme için önem taşımaktadır. Son olarak, muhasebecilerin işletme hakkında bilgi alışverişini yapmak adına mükelleflerle kurdukları iletişim mükellefleri memnun etmiştir denilebilir.

Soru/İfade 30: “Mükelleflerinden pahalı hediyeler almaktan hoşlanılır.”

Bu görüş, %89,3 oranında, 334 mükellef tarafından reddedilmektedir. Muhasebecilerin mükelleflerinden pahalı hediyeler kabul etmeleri hoş karşılanacak bir şey değildir. İş hayatında sıcak karşılanmayan bu durumun varlığı iş etiği açısından kabul edilemez niteliktedir. Ancak burada böyle bir durumun söz konusu olmadığı açıkça görülmektedir. Mükellefler muhasebecilerinin pahalı hediyeler almaktan hoşlandığına dair ifadeye katılmamaktadır. Oldukça yüksek bir oranla söz konusu ifadeyi reddetmişlerdir.

Soru/İfade 35: “Tahakkuk eden vergi primlerinin ödeme zamanı hakkında işletmemizi uyarır.”

Bu görüş, %89,3 oranında mükellefler tarafından desteklenmektedir. Mükelleflerin tahakkuk eden vergi primlerinin uyarısı konusunda muhasebecilerinden memnun oldukları görülmektedir.

Soru/İfade 36: “İşletmemize ait mali raporları (bilânço, gelir tablosu vb.) düzenli aralıklarla tarafımıza ulaştırır.”

Söz konusu görüş, %89 oranında mükellefler tarafından desteklenmektedir. Tam ve doğru bir biçimde oluşturulmuş mali raporlar işletme için hayati kaynaklardır. Bu denli önemli bir kaynağın belli aralıklarla alınacak kararlar için işletmedeki yetkili bir kişi tarafından incelenmesi gerekmektedir. Bu tür mali raporlar işletmenin muhasebecisi tarafından düzenlenmesi ve işletmeye ulaştırılması gerekmektedir. Bu konuda mükellefler muhasebecilerinden memnuniyetlerini %89'luk kayda değer bir oranla belirtmişlerdir. Burada yine iletişim önem kazanmaktadır. 10. ve 26. ifadelerde iletişim konusunda mükelleflerin muhasebecilerinden olan memnuniyetleri açıkça görülmektedir. Mükellefler söz konusu mali raporları muhasebecileri ile birlikte değerlendirerek işletmenin geleceği hakkında bilgi alışverişini yapmaktadırlar.

Soru/İfade 7: “Mesleki sorumluluklarının bilincindedir.”

Bu görüş, %87,2 oranında mükellefler tarafından desteklenmektedir. Diğer bir deyişle, mükellefler muhasebecilerinin mesleki sorumluluklarının bilincinde olduğu kanaatindedir. Muhasebecilikte, mesleki sorumluluk oldukça önemli bir kavramdır. Mesleki sorumluluğunun bilincinde olan bir muhasebeciden, gereken işleri belirli bir düzende yürütebilme yeteneğine sahip olduğu için doğal olarak mükellef memnun olacaktır. Sonuç olarak, mükelleflerin Sivas İlinde faaliyet gösteren muhasebecilerden mesleki sorumluluk bilinci konusunda memnun oldukları tespit edilmiştir.

Soru/İfade 18: “İşletmemize ait özel bilgilerin saklanmasında gerekli özeni gösterir.”

Söz konusu görüş, %87,2 oranında mükellefler tarafından desteklenmektedir. Buna göre, mükellefler muhasebecilerinin işletmeleri ile ilgili özel bilgilerini sakladıklarını ifade etmektedirler. İşletmelerin gizli kalması gereken bir takım bilgileri vardır. Bunların saklanması işletmeler adına oldukça önemlidir. Rekabet ortamında faaliyetini sürdüren ve işletmelerini ticari açıdan daha yüksek yerlere taşımak isteyen mükellefler için söz konusu bilgilerin gizliliği aynı zamanda muhasebeciye duyulacak güven açısından da önem teşkil etmektedir. Buradan mükelleflerin işletmeleri hakkında saklanması gereken bilgilerinin saklanması konusunda muhasebecilerine güven duydukları sonucuna varılabilir.

Soru/İfade 32: “Mükellefleriyle arasında iş dışında alacak ve borç ilişkileri olmamasına dikkat eder.”

Bu görüş, %86,9 oranında mükellefler tarafından desteklenmektedir. İş dışında borç ve alacak ilişkisi olan muhasebeci-mükellef ilişkisi artık başka bir boyutta değerlendirilir. Bu ilişki artık borçlu-alacaklı boyutuna taşınmıştır. Bu da sağlıklı bir duruma işaret etmektedir. Ancak söz konusu durum Sivas İlinde bulunan mükellefler ve muhasebeciler için geçerli değildir. Bu konuda mükelleflerin muhasebecilerinden memnun oldukları 325 mükellefin olumlu görüşü ile desteklenmektedir.

Soru/İfade 33: “Güncel düzenlemeler (vergi, sosyal güvenlik, teşvikler, vergi avantajları vb.) hakkında zamanında bilgilendirir.”

Bu görüş, %86,6 oranında 324 mükellef tarafından desteklenmektedir. Buradan mükelleflerin güncel düzenlemeler hakkında muhasebecileri tarafından zamanında bilgilendirildikleri sonucuna varılabilir. Mükellefin işletme ile ilgili birçok konuda sorumluluğu bulunduğundan dolayı bu tür düzenlemeleri takip etmesi zor olmaktadır. Bu yüzden bu tür düzenlemelerle ilgili bilgileri mükellefin mevzuatı takip eden bir kişilerden alması daha sağlıklıdır. Muhasebeciler de güncel finansal mevzuatı sürekli takip ettikleri ve aynı zamanda da işletme finansal yapısı hakkında geniş bilgiye sahip oldukları için işletmenin lehine olabilecek düzenlemeleri mükelleflere bildirecek en doğru kişilerdir.

Soru/İfade 10: “İşletmemizle iyi iletişim kurma yeteneğine sahiptir.”

Bu görüş, %86,1 oranında mükelleflerin 322’si tarafından desteklenmektedir. Mükellefler muhasebecilerinin işletme ile kurduğu iletişimden memnun olduklarını belirtmişlerdir. İletişim, tüm mesleklerde olduğu gibi muhasebe mesleğinde de oldukça önemlidir. Muhasebeci ile işletme arasında kurulan iletişim birçok konuda hem işletme adına hem de muhasebeci adına olumlu getiriler sağlar. İşletme söz konusu iletişim sayesinde muhasebecisinden daha fazla hizmet görebilir ve yine söz konusu iletişim sayesinde muhasebeci de mükellefin memnuniyeti ile güvenini kazanabilir.

Soru/İfade 17: “Hizmeti karşılığında aldığı ücreti hak ediyor.”

Söz konusu görüş, %85,6 oranında mükellefler tarafından desteklenmektedir. Buna göre, mükellefler sundukları hizmet karşılığında muhasebecilerine ödedikleri ücreti hak ettiklerini düşünmektedir. Bir kez daha mükelleflerin muhasebecilerinden memnuniyetleri böylece kanıtlanmaktadır. Çünkü sunulan hizmet karşısından memnun kalmayan tüketici söz konusu hizmeti aynı sunucudan talep etmeyecektir. Hizmet sunucunun, satın aldığı hizmetin bedelini hak etmediğini düşünerek başka bir hizmet sunucuya yönelecektir. Burada da mükellefler muhasebecilerinden memnun oldukları için aldıkları hizmet karşılığında ödedikleri bedeli muhasebecilerinin hak ettiğini düşünmektedirler.

Soru/İfade 12: “Tüm mesleki ve iş ilişkilerinde dürüştür.”

Bu görüş, %85 oranında ve 318 mükellef tarafından desteklenmektedir. Bu ifade ile mükelleflerin, muhasebecilerinin mesleki ve iş ilişkilerinden memnun oldukları sonucuna varılmaktadır. Dürüstlük de, iletişim yeteneği gibi tüm

mesleklerde olduğu gibi muhasebeciler için oldukça önemli bir niteliktir. Aynı zamanda da dürüstlük, ticari hayat için de ayrı bir önem teşkil etmektedir. Böylesine önemli bir vasfın mükellefler tarafından muhasebecilerinde bulunduğunu belirtmeleri meslek açısından önemli bir kazanımdır.

4.6.3. Araştırmanın Faktör Analizi

Faktör analizinin uygulanabilmesi için öncelikle verinin büyüklüğünün ve yapısal özelliklerinin analiz için uygunluğu test edilmesi gerektiğinden, verilerin faktör analizi için uygunluğunun belirlenmesi için KMO ve Bartlett testi yapılmıştır. Bu testlerin sonuçları Tablo 4.19.'da gösterilmektedir.

Tablo 4.19: Araştırmanın KMO ve Bartlett Testi Sonuçları

Kaiser-Meyer-Olkin Değeri		0,876
Bartlett Testi	Ki-Kare	11159,750
	Df	351
	Sig.	0,000

KMO değerinin %80'inin üstünde olması verinin analiz için çok uygun olduğunu göstermektedir (bkz. Tablo 4.2). %50'nin altındaki değerler için ise analiz yapılamamaktadır (Çelik, 2010: 109). Araştırma için değişkenler arasında kısmi korelasyon büyüklüğünü tespit eden KMO testinin sonucu 0,876 olarak bulunmuştur. Bu değer 0.80-0.89 arasında olduğu için çok iyidir. Bu değer büyüklüğü 1'e yakın olması sebebiyle örneklem büyüklüğünün yeterli olduğu şeklinde yorumlanabilir. Bartlett testinde de analiz sonuçlarının anlamlı (sig. 0,000) olduğu görülmektedir (Okumuş ve Asil, 2007: 21). Bu iki testin sonucuna göre, faktör analizine devam etmekte hiçbir engel yoktur.

Genel bir kural olarak, faktör analizi ile araştırmacı temelde verileri ile en uygun olan sonuçları almak istiyorsa eğik döndürme; araştırmacı daha çok sonuçların genellenebilirliği ile yani gelecek için en uygun çözüm istiyorsa dik döndürme (Varimax) önerilir. Bununla birlikte her iki döndürme sonuçları da hemen her zaman benzer sonuçlar ürettiğinden, uygulamaların tamamına yakını için yorumlamada kolaylık sağladığından dolayı dik döndürmenin tercih edildiği söylenebilir (Büyüköztürk, 2002: 477).

Bu çalışmanın faktör analizinde Varimax yöntemi uygulanmıştır. Varimax rotasyonu, varyasyonun bütün faktörlerde maksimum olmasını sağlayan bir

yöntemdir (Okumuş ve Asil, 2007: 21). Eksenlerin döndürülmesiyle faktörler, kendileriyle yüksek ilişki veren maddeleri bulurlar ve faktörler daha kolay yorumlanabilir hale gelirler. Döndürme işlemi sonunda değişkenlerle ilgili açıklanan toplam varyans değişmez, faktörlerin açıkladıkları varyanslar değişir (Büyüköztürk, 2002: 476-477).

Tablo 4.20: Araştırmanın Faktör Sonuçları

İlk Eigen Değerleri (Öz Değerler)			
Faktörler	Öz Değerler	Açıklanan Varyansın Yüzdesi	Kümülatif Varyansın Yüzdesi
Empati	5,542	20,525	20,525
Güvenilirlik	4,365	16,166	36,691
Güvenlik	3,943	14,602	51,293
Heveslilik	3,588	13,291	64,584
Fiziksel Özellikler	2,883	10,677	75,261

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

Faktör analizi sonucunda bulunan faktörlerin öz değerlerine ilişkin veriler Tablo 4.20.'de verilmiştir. Buna göre elde edilen faktörler varyansın %75,261'ini açıklamaktadır. Diğer bir deyişle, hizmet kalitesinin her bir boyutunun tüm bileşenleri değişkenlerin toplam %75,261'ini açıklamaktadır. Burada en büyük pay %20,525 ile ilk faktöre, yani empati faktörüne aittir. İkinci faktör (güvenilirlik) varyansın %16,166'sını, üçüncü faktör (güvenlik) varyansın %14,602'sini, dördüncü faktör olan heveslilik varyansın %13,291'ini ve son faktör olan beşinci faktör ise, varyansın %10,677'sini açıklamaktadır. Buna göre, çalışma kapsamındaki mükellefler için hizmet kalitesi faktörlerinden empatinin diğer faktörlere kıyasla daha fazla öneme sahip olduğu söylenebilir. Empati faktörünü sırasıyla güvenilirlik, güvenlik, heveslilik ve fiziksel özellikler 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). Çalışmada faktör yükü 0,40'ın altında kalan 11 ifade faktörü yeterli düzeyde açıklamadığı düşüncesiyle analizden çıkarılmıştır. Söz konusu ifadeler çıkarıldıktan sonra geriye kalan toplam 27 ifadenin faktör analizine tabi tutulması sonucu toplam beş faktör elde edilmiştir. Ayrıca faktör analizine tabi tutulan 27 ifadenin faktör yükleri Tablo 4.21.'de verilmiştir. Bunlar SERVQUAL yöntemi hizmet kalitesi boyutları baz alınarak şöyle isimlendirilmiştir:

1. Empati
2. Güvenilirlik
3. Güvenlik
4. Heveslilik
5. Fiziksel Özellikler

Tablo 4.21: Araştırmanın Faktör Yükleri

Soru/İfade	Faktörler				
	Empati	Güvenilirlik	Güvenlik	Heveslilik	Fiziksel Özellikler
S.16	0,893				
S.34	0,883				
S.23	0,869				
S.2	0,801				
S.3	0,792				
S.24	0,756				
S.9	0,672				
S.28	0,630				
S.37		0,895			
S.35		0,895			
S.36		0,888			
S.33		0,758			
S.7		0,528			
S.18		0,473			
S.31			0,768		
S.12			0,737		
S.5			0,728		
S.10			0,700		
S.27			0,631		
S.29				0,819	
S.22				0,777	
S.38				0,726	
S.21				0,716	
S.6				0,611	
S.8					0,929
S.1					0,917
S.4					0,866

Faktör analizi sonucunda ifadelerin tümünün 5 boyut altında toplandığı Tablo 4.21.'de görülmektedir. Faktörlere ilişkin ifadeler Tablo 4.22.'de şöyledir:

Tablo 4.22: Hizmet Kalitesi Bileşenlerinin Faktörlere Ayrılması

Soru /İfade No	Hizmet Kalitesi Boyutları	Hizmet Kalitesi Bileşenleri
S.2	Empati 1	Güler yüzlüdür.
S.3	Empati 2	Davranışlarında nazik, kibar ve ölçülüdür.
S.9	Empati 3	Mükellef beklenti ve düşüncelerini dikkate alır.
S.16	Empati 4	İşletmemizin menfaatlerini ön planda tutar.
S.23	Empati 5	Mesai saatleri içerisinde kolaylıkla ulaşabilirim.
S.24	Empati 6	İşletmemizin ticari anlamdaki isteklerini her zaman ciddiye alır.
S.28	Empati 7	Yeni fikir ve teknolojilere açıktır.
S.34	Empati 8	İşletmemizle ilgili hesap planını hazırlarken gerekli araştırmaları yaparak görüşlerimizi almıştır.
S.7	Güvenilirlik 1	Mesleki sorumluluklarının bilincindedir.
S.18	Güvenilirlik 2	İşletmemize ait özel bilgilerin saklanmasında gerekli özeni gösterir.
S.33	Güvenilirlik 3	Güncel düzenlemeler (vergi, sosyal güvenlik, teşvikler, vergi avantajları vb.) hakkında zamanında bilgilendirir.
S.35	Güvenilirlik 4	Tahakkuk eden vergi primlerinin ödeme zamanı hakkında işletmemizi uyarır.
S.36	Güvenilirlik 5	İşletmemize ait mali raporları (bilânço, gelir tablosu vb.) düzenli aralıklarla tarafımıza ulaştırır.
S.37	Güvenilirlik 6	İşletmemizin diğer kurumlarla (SGK, Maliye vb.) alakalı tüm sorumluluklarını eksiksiz olarak yerine getirir.
S.5	Güvenlik 1	Muhasebe ile ilgili gerekli bilgiye sahiptir.
S.10	Güvenlik 2	İşletmemizle iyi iletişim kurma yeteneğine sahiptir.
S.12	Güvenlik 3	Tüm mesleki ve iş ilişkilerinde dürüsttür.
S.27	Güvenlik 4	Yeterli düzeyde eğitim almıştır.
S.31	Güvenlik 5	İşletmemizin sektörel vergi avantajlarını bilir ve buna uygun hareket eder.
S.6	Heveslilik 1	Mevzuatı takip eder, güncel konularda bilgiye sahiptir.
S.21	Heveslilik 2	Her zaman işletmemize yardımcı olmaya isteklidir.
S.22	Heveslilik 3	Söz verdiği zaman sözünü yerine getirir.
S.29	Heveslilik 4	İşletmemiz ile ilgili işlemlerinde hızlıdır.
S.38	Heveslilik 5	Mesleki konularda sürekli öğrenme ve kendini geliştirme eğilimi içerisindedir.
S.1	Fiziksel Özellikler 1	Temiz, düzgün ve iyi giyinir.
S.4	Fiziksel Özellikler 2	Son teknolojiye uygun araç ve gereçlere sahiptir.
S.8	Fiziksel Özellikler 3	Bürosu her zaman derli toplu ve ciddi bir iş yeri görünümündedir.

4.6.4. Araştırmanın t-Testi ve F-Testi (ANOVA) Analizleri

Mükelleflerin demografik özelliklerine bağlı olarak hizmet kalitesini etkileyen faktörleri değerlendirmelerinde farklılığın olup olmadığını belirlemek için ANOVA (F-Testi) ve t-testi analizleri yapılmıştır. Yapılan analiz sonucu, mükelleflerin cinsiyetleri, işletmedeki pozisyonları, işletmenin faaliyet konusu, mükellefin tabi olduğu mükelleflik türü ve defter tutulma usullerine bağlı olarak hizmet kalitesi faktörlerini farklı değerlendirdikleri saptanmıştır. Bununla birlikte; yaş, işletmenin faaliyet süresi, işletmenin hukuki yapısı ve işletmede çalışan eleman

sayısına bağılı olarak hizmet kalitesi faktörlerini değerlendirmede herhangi bir farklılık görülmemiştir.

Tablo 4.23: Mükelleflerin Cinsiyetlerine Göre Faktörleri Değerlendirmeleri İle İlgili t-Testine İlişkin Veriler

Hizmet Kalitesi Boyutları	t	Sig.
Empati	,791	,374
Güvenilirlik	8,434	,004
Güvenlik	,877	,350
Heveslilik	7,246	,007
Fiziksel Özellikler	5,942	,015

Mükelleflerin cinsiyetlerine göre hizmet kalitesi faktörlerini değerlendirmede bir farklılığın olup olmadığını belirlemek amacıyla t-Testi yapılmıştır. Yapılan analiz sonucunda Tablo 4.23.'teki veriler elde edilmiştir. Tabloya göre, iki faktörde cinsiyete göre istatistiki olarak anlamlılık olduğu görülmektedir. Anlamlı çıkan faktörlerin anlamlılık düzeylerinin 0,05'ten küçük olduğu görülmektedir. Buna göre, mükellefler için güvenilirlik ve heveslilik faktörleri anlamlıdır.

Tablo 4.24: Mükelleflerin İşletmedeki Pozisyonlarına Göre Faktörleri Değerlendirmeleri İle İlgili ANOVA Analizine İlişkin Veriler

Hizmet Kalitesi Boyutları	F	Sig.
Empati	,506	,603
Güvenilirlik	2,446	,088
Güvenlik	1,517	,221
Heveslilik	3,732	,025
Fiziksel Özellikler	,351	,704

Mükelleflerin işletmedeki pozisyonuna göre hizmet kalitesi faktörlerini değerlendirmede bir farklılığın olup olmadığını belirlemek amacıyla ANOVA analizi yapılmıştır. Yapılan analiz sonucunda Tablo 4.24.'teki veriler elde edilmiştir. Tabloya göre, sadece heveslilik faktöründe istatistiki olarak anlamlı olduğu görülmektedir. Ayrıca anlamlı çıkan faktörün anlamlılık düzeyinin de 0,05'ten küçük olduğu görülmektedir. Bu anlamlılığın yönünü belirlemek için LSD testi yapılmıştır. Bu teste göre elde edilen veriler Tablo 4.25.'te verilmiştir.

Tablo 4.25:LSD Testine İlişkin Veriler (İşletmedeki Pozisyona Göre)

Gruplar		Ortalama Fark
İş Sahibi-Ortağı	Yönetici	-,25232416*
	Ön Muhasebe Elemanı	,47165151
Yönetici	İş Sahibi-Ortağı	,25232416*
	Ön Muhasebe Elemanı	,72397567*
Ön Muhasebe Elemanı	İş Sahibi-Ortağı	-,47165151
	Yönetici	-,72397567*

Tabloya göre, iş sahibi-ortağı ile yönetici grup ortalama puanları arasında anlamlı bir fark olduğu görülmektedir. Diğer bir deyişle, iş sahibi-ortağı ve yöneticilerin hizmet kalitesi boyutları üzerine görüşleri arasında anlamlı bir farklılık söz konusudur. Ayrıca tablodan aynı zamanda yönetici ile ön muhasebe elemanı grup ortalama puanları arasında anlamlı bir fark olduğu da görülmektedir. Aynı şekilde yönetici ve ön muhasebe elemanlarının da hizmet kalitesi boyutları üzerine görüşleri arasında anlamlı bir farklılık söz konusudur. Diğer bir deyişle, yöneticiler ile iş sahibi-ortakları arasında yöneticiler lehine, yöneticiler ile ön muhasebe elemanları arasında yine yöneticiler lehine anlamlı bir farklılık söz konusudur.

Tablo 4.26: Mükelleflerin İşletmelerinin Faaliyet Konusuna Göre Faktörleri Değerlendirmeleri İle İlgili ANOVA Analizine İlişkin Veriler

Hizmet Kalitesi Boyutları	F	Sig.
Empati	1,711	,182
Güvenilirlik	1,981	,139
Güvenlik	3,009	,051
Heveslilik	2,272	,105
Fiziksel Özellikler	1,429	,241

Mükelleflerin işletmelerinin faaliyet konusuna göre hizmet kalitesi faktörlerini değerlendirmede bir farklılığın olup olmadığını belirlemek amacıyla ANOVA analizi yapılmıştır. Yapılan analiz sonucunda Tablo 4.26.'daki veriler elde edilmiştir. Tabloya göre, sadece güvenlik faktöründe istatistiki olarak anlamlılık olduğu görülmektedir. Bu anlamlılığın yönünü belirlemek için LSD testi yapılmıştır. Bu teste göre elde edilen veriler Tablo 4.27.'de verilmiştir.

Tablo 4.27:LSD Testine İlişkin Veriler (İşletmenin Faaliyet Konusuna Göre)

Gruplar		Ortalama Fark
Ticaret	Üretim	,06659862
	Hizmet	-,23251131*
Üretim	Ticaret	-,06659862
	Hizmet	-,29910993
Hizmet	Ticaret	,23251131*
	Üretim	,29910993

Tabloya göre, ticaret işletmeleri ile hizmet işletmeleri grup ortalama puanları arasında anlamlı bir fark olduğu tespit edilmektedir.

Tablo 4.28: Mükelleflerin Tabi Oldukları Mükelleflik Türüne Göre Faktörleri Değerlendirmeleri İle İlgili t-Testine İlişkin Veriler

Hizmet Kalitesi Boyutları	t	Sig.
Empati	2,412	,121
Güvenilirlik	3,550	,060
Güvenlik	,023	,878
Heveslilik	1,166	,281
Fiziksel Özellikler	14,174	,000

Mükelleflerin tabi oldukları mükelleflik türüne göre hizmet kalitesi faktörlerini değerlendirmede bir farklılığın olup olmadığını belirlemek amacıyla t-Testi yapılmıştır. Yapılan analiz sonucunda Tablo 4.28.'deki veriler elde edilmiştir. Tabloya göre, yalnız fiziksel özellikler faktöründe istatistiki olarak anlamlılık olduğu görülmektedir.

Tablo 4.29: İşletmenin Muhasebe İşlerinin Yürütülme Biçimine Göre Faktörleri Değerlendirmeleri İle İlgili t-Testine İlişkin Veriler

Hizmet Kalitesi Boyutları	t	Sig.
Empati	13,862	,000
Güvenilirlik	22,590	,000
Güvenlik	38,436	,000
Heveslilik	5,671	,018
Fiziksel Özellikler	21,809	,000

İşletmelerin muhasebe işlerinin yürütülme usulüne göre müşteri memnuniyetini etkileyen hizmet kalitesi faktörlerini değerlendirmede bir farklılığın olup olmadığını belirlemek amacıyla t-testi yapılmıştır. Yapılan analiz sonucunda Tablo 4.29.'daki veriler elde edilmiştir. Tabloya göre, tüm faktörlerin istatistiki olarak anlamlı olduğu görülmektedir.

Sonuç olarak, mükelleflerin muhasebecilerinden aldıkları hizmetlerden memnun oldukları söylenebilir. Diğer bir deyişle, çalışmanın H_0 hipotezi reddedilerek, H_1 hipotezi kabul edilmiştir.

4.7. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Günümüzde küreselleşme ile birlikte yaşanan gelişmeler ışığında işletmeler, müşteri istek ve ihtiyaçlarını belirlemek, söz konusu istek ve ihtiyaçları karşılamak ve hatta müşteriye isteklerinden daha fazlasını sunmak durumunda olduklarını kavramışlardır. Artık işletmelerin varlıklarını sürdürebilmeleri, yoğun rekabet ortamında ayakta kalabilmeleri ve kârlılıklarını arttırabilmeleri müşterilerini memnun etmeleri ile bağlantılıdır. Müşteri memnuniyetini elde etmenin en önemli yollarından biri de kalitedir. Kalite, bazı kaynaklarda müşteri memnuniyeti ile aynı anlamda kullanılsa bile farklı kavramlardır. Müşteri memnuniyeti kalitenin bir sonucudur. Aynı şekilde müşteri memnuniyeti yüksek kaliteyi takip eder.

Önceleri ürün kalitesi incelenmiş ve hizmet kalitesi ihmal edilmiştir. Son zamanlarda hizmet sektörünün yükselişi ile hizmet kalitesi de ölçülmeye başlanmıştır. Muhasebe büroları da hizmet sektöründe faaliyet gösteren işletmelerdir. Dolayısıyla artan rekabet ortamında muhasebe büroları da müşterilerini memnun etmek durumundadırlar. Söz konusu memnuniyetin en önemli yollarından biri de verdikleri hizmet kalitesini arttırmaktır. Bu araştırmada Sivas'taki mükelleflerin muhasebecilerinden memnuniyetlerini ölçmek, muhasebecilerin verdikleri hizmetlerin boyutlandırılması ve bu boyutların mükellefler açısından anlamlılıklarının tespit edilmesi amaçlanmıştır. Araştırma dört ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde muhasebecilik ve muhasebe meslek mensupları, ikinci bölümde hizmet kalitesi kavramı, üçüncü bölümde müşteri memnuniyeti işlenmiştir. Son olarak, dördüncü bölümde de Sivas'ta faaliyet gösteren mükelleflerin muhasebecilerinden duydukları memnuniyet ve muhasebeciler tarafından sunulan hizmet kalitesi boyutları belirlenmiştir.

Sivas İlinde yapılan çalışmamızda, mükelleflerin muhasebecilerinden duydukları memnuniyet ile ilgili görüşleri aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- Genel olarak, mükelleflerin büyük ölçüde muhasebecilerinden memnun oldukları görülmektedir. Ancak mükelleflerin muhasebecileri ile ilgili bazı ifadelerde önemli ölçüde fikir birliğine vardıkları dikkat çekmektedir. Söz konusu maddeler mükellefler tarafından %85'in üzerinde desteklenerek veya olumsuz maddeler yine %85'in üzerinde reddedilmiştir. Bu maddeler;
 - “Mesleki sorumluluklarının bilincindedir.”

- “İşletmemizle iyi iletişim kurma yeteneğine sahiptir.”
- “Tüm mesleki ve iş ilişkilerinde dürüştür.”
- “Hizmeti karşılığında aldığı ücreti hak ediyor.”
- “İşletmemize ait özel bilgilerin saklanması gerekliliğini gösterir.”
- “Yakın çevremeye tavsiye etmeyi düşünmem.”
- “Sık sık görüşerek işletmem hakkında bilgi alışverişi yaparım.”
- “Mükelleflerinden pahalı hediyeler almaktan hoşlanır.”
- “Mükellefleriyle arasında iş dışında alacak ve borç ilişkileri olmamasına dikkat eder.”
- “Güncel düzenlemeler (vergi, sosyal güvenlik, teşvikler, vergi avantajları vb.) hakkında zamanında bilgilendirir.”
- “Tahakkuk eden vergi primlerinin ödeme zamanı hakkında işletmemizi uyarır.”
- “İşletmemize ait mali raporları (bilânço, gelir tablosu vb.) düzenli aralıklarla tarafımıza ulaştırır.”
- “İşletmemizin diğer kurumlarla (SGK, Maliye vb.) alakalı tüm sorumluluklarını eksiksiz olarak yerine getirir.”
- Yukarıdaki maddeler incelendiğinde mükelleflerin özellikle mesleki sorumluluk alma, iletişim ve dürüştük gibi konularda muhasebecilerinden oldukça memnun oldukları görülmektedir.

Çalışmada muhasebeciler tarafından verilen hizmetlerin boyutlandırılması da yapılmıştır. Bulunan hizmet kalitesi boyutları aşağıdaki gibidir:

- Hizmet kalitesi boyutlarından empati; mükellefleri yakından tanıyarak onlara kişisel özen göstermek ve onların duygu ve düşüncelerini önemseyerek sorunlarını anlamaktır.
- Hizmet kalitesi boyutlarından güvenilirlik; vermek için vadedilen hizmetin zamanında yerine getirilmesini, hizmetin tek seferde doğru bir biçimde mükellefe sunulmasını ifade etmektedir.
- Hizmet kalitesi boyutlarından güvenlik ise; muhasebecilerin mükellefte söz ve davranışları ile güven duygusu oluşturabilmesi, sorulan sorulara cevap verebilecek bilgiye sahip olması anlamına gelmektedir.

- Hizmet kalitesi boyutlarından heveslilik; hizmeti mükellefe sunan personelin hizmet etmek için her zaman hazır ve istekli bulunmasını ifade etmektedir.
- Hizmet kalitesi boyutlarından fiziksel özellikler; hizmet sunan işletmenin kullandığı ekipmanı, hizmeti fiziksel olarak temsil eden unsurları, personel ve hizmet verilen yerin fiziki görünümünü içermektedir.

Ayrıca elde edilen boyutların mükelleflerin demografik özelliklerine ilişkin anlamlılıkları da ölçülmüştür. Buna göre, mükelleflerin cinsiyetleri, işletmedeki pozisyonları, işletmenin faaliyet konusu, tabi olunan mükelleflik türü ve defter tutulma usullerine bağlı olarak hizmet kalitesi boyutlarını farklı değerlendirdikleri saptanmıştır. Aynı zamanda, mükelleflerin yaş, işletmenin faaliyet süresi, işletmenin hukuki yapısı ve işletmede çalışan eleman sayısına bağlı olarak hizmet kalitesi boyutlarını değerlendirmede herhangi bir farklılık tespit edilmemiştir. Bulunan hizmet kalitesi boyutlarının demografik özelliklere ilişkin anlamlılık ölçümü sonuçları aşağıdaki gibidir:

- Yapılan analiz sonucunda iki hizmet kalitesi boyutunda cinsiyete göre anlamlılık tespit edilmiştir. Söz konusu boyutlar güvenilirlik ve hevesliliklerdir.
- Elde edilen bulgulardan mükelleflerin işletmedeki pozisyonlarına göre hizmet kalitesi boyutlarından hevesliliğin anlamlı olduğu anlaşılmaktadır. Burada anlamlılığın yönüne bakıldığında iş sahibi-ortağı ile yönetici ve ön muhasebe elemanı ile yönetici grupları arasında olduğu tespit edilmiştir.
- Mükelleflerin işletmelerinin faaliyet konusuna göre hizmet kalitesi boyutlarından anlamlılığa sahip olan sadece güvenlik boyutudur. Anlamlılığın yönü ticaret ve hizmet işletmeleri arasındadır.
- Çalışmada tabi olunan mükelleflik türüne ilişkin hizmet kalite boyutlarının anlamlılığı da tespit edilmiştir. Buna göre, mükellefler tabi oldukları mükelleflik türüne göre fiziksel özellikler boyutunu anlamlı bulmaktadırlar.
- Son olarak mükelleflerin işletme defteri tutulma usullerine göre anlamlı olan boyutlar belirlenmiştir. Buna göre; empati, güvenilirlik, güvenlik, heveslilik ve fiziksel özellikler boyutları kısaca elde edilen hizmet kalite boyutlarının hepsi anlamlıdır.

KAYNAKÇA

- AÇAN, Bora; SAYDAN, Reha (2009), “**Öğretim Elemanlarının Akademik Kalite Özelliklerinin Değerlendirilmesi: Kafkas Üniversitesi İİBF Örneği**”, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 13, Sayı: 2, s.225-253.
- ADIGÜZEL, Orhan; ÇETİNTÜRK, İbrahim; ER, Orhan (2009), “**Konaklama İşletmelerine Olan Müşteri Tercihinin Analitik Hiyerarşi Prosesi Yöntemi İle Belirlenmesi**”, Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi, Cilt: 1, Sayı: 1, s.17-35.
- AGBOR, Jenet Manyı (2011), “**The Relationship Between Customer Satisfaction and Service Quality: A Study of Three Service Sectors in Umea**”, Umea University, Umea School of Business Spring Semester, Masters Thesis.
- AKBABA, Atilla (2006), “**Measuring Service Quality in The Hotel Industry: A Study in A Business Hotel in Turkey**”, Hospitality Management, No: 25, p.170-192.
- AKBAYRAK, Emre Hasan (2005), “**Orta Doğu Teknik Üniversitesi Kütüphanesi’nde Hizmet Kalitesi Ölçümü**”, Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bilgi ve Belge Yönetimi Bölümü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- AKDOĞAN, Ceylan (2011), “**Hizmet Pazarlamasında Kalite Anlayışı: SERVQUAL ve SERVPERF Kalite Modellerinin Karşılaştırılmasına Yönelik Bir Uygulama**”, Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Üretim Yönetimi ve Pazarlama Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Sivas.
- ALTAN, Mikail (2004), “**Muhasebecilik Mesleğinin Toplumda Algılanma Biçimi Üzerine Bir Araştırma**”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı: 11, s.29-54.
- ALTAN, Şenol; ATAN, Murat (2004), “**Bankacılık Sektöründe Toplam Hizmet Kalitesinin SERVQUAL Analizi ile Ölçümü**”, Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı: 1, s.17-32.
- ALTUNIŞIK, Remzi; ÖZDEMİR, Şuayip; TORLAK, Ömer (2007), “**Pazarlamaya Giriş**”, Sakarya Yayıncılık, 2. Baskı, Ekim 2007, Sakarya.
- ATAN, Murat, BAŞ, Mehmet; TOLON, Metehan (2006), “**SERVQUAL Analizi ile MİGROS ve GİMA Süpermarketlerinde Hizmet Kalitesinin Ölçülmesine Yönelik Bir Alan Çalışması**”, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 7, Sayı: 2, s.159-180.
- AYBOĞA, Hanifi (2003), “**Globalleşme Sürecinde Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensuplarının Eğitimi**”, T.C. Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt 18, Sayı: 1, s.327-359.

- AYDIN, Kenan; YILDIRIM, Seda (2012), “**Hizmet Sektöründe SERVPERF Ölçeği ile Hizmet Kalitesinin Belirlenmesi (Sağlık Hizmetleri Sektöründe Bir Uygulama)**”, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi, Cilt:1, Sayı:2, s.33-52.
- AYDIN, Vehbi (2006), “**Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Çalışma Hayatındaki Yeri: Şanlıurfa Örneği**”, Yüksek Lisans Tezi, 2006, Harran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Şanlıurfa.
- AYMANKUY, Şimal Yakut (2005), “**Konaklama İşletmelerinde Sendikaların Hizmet Kalitesine Etkileri**”, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı: 14, s.1-22.
- BANAR, Kerim; EKERGİL, Vedat (2010), “**Muhasebe Meslek Mensuplarının Hizmet Kalitesi: Sunulan Hizmetlerin Kalitesi İle Müşteri Memnuniyeti İlişkisi Eskişehir Uygulaması**”, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:10, Sayı: 1, s.39-60.
- BAŞAR, A. Banu, (2005), “**Muhasebe Mesleğinde Başarı İçin İstenilen Bilgi ve Beceriler ile Muhasebe Eğitiminin Değişen Yüzü**”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 13, s.59-68.
- BAYAZITLI, Ercan; ÇELİK, Orhan (2003), “**Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Mesleğin Yeterliliğinin Ölçülmesi ve Bu Konudaki IFAC Kuralları**”, VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Belek/Antalya, 16-20 Nisan 2003, s. 1-22.
- BEKTÖRE, Sabri; SÖZBİLİR, Halim; BANAR, Kerim (2009), “**Genel Muhasebe**”, Sözkese Matbaacılık, Ankara.
- BRADY, Michael K.; CRONİN, J. Joseph; BRAND, Richard R. (2002), “**Performance-Only Measurement of Service Quality: A Replication and Extension**”, Journal of Business Research, No: 55, p.17-31.
- BUCAK, Turgay (2011), “**İşletmelerde Kalite Yönetimi**”, İlya İzmir Yayınevi, 1. Baskı, Şubat 2011, İzmir.
- BULGAN, Uğur (2002), “**Kütüphanecilik Sektöründe Hizmet Kalitesinin Ölçümü ve Bir Üniversite Kütüphanesi Uygulaması**”, Yüksek Lisans Tezi, Beykent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Yönetimi Yüksek Lisans Programı, İstanbul.
- BULGAN, Uğur; GÜRDAL, Gültekin (2005), “**Hizmet Kalitesi Ölçülebilir Mi?**”, ÜNAK’ 2005 Bildiriler, Bilgi Hizmetlerinin Organizasyonu ve Pazarlanması, ÜNAK Yıllık Toplantısı, Kadir Has Üniversitesi, 2005, s.240-259.
- BURUCUOĞLU, Murat (2011), “**Müşteri Memnuniyeti ve Sadakatini Arttırmada Müşteri Şikâyetleri Yönetiminin Etkinliği: Bir Örnek Olay**”

- İncelemesi**”, Yüksek Lisans Tezi, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Karaman.
- BÜLBÜL, Hasan; DEMİRER, Ömür (2008), **“Hizmet Kalitesi Ölçüm Modelleri SERVQUAL ve SERVPERF’in Karşılaştırmalı Analizi”**, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı: 20, s.181-198.
- BÜYÜKÖZTÜRK, Şener (2002), **“Faktör Analizi: Temel Kavramlar ve Ölçek Geliştirmede Kullanımı”**, Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi Dergisi, Sayı: 32, s.470-483.
- CİVELEK, Mehmet A.; DURUKAN, M. Banu (1997), **“Günümüz Koşullarında Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı”**, III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı (30 Nisan-4 Mayıs, Alanya), İSMMMO Yayınları, No: 20, s.133-142.
- ÇATI, Kahraman; KOÇOĞLU, Cenk Murat (2008), **“Müşteri Sadakati İle Müşteri Tatmini Arasındaki İlişkiyi Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma”**, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı: 19, s.167-188.
- ÇELİK, İsmail (2010), **“Yükseköğretimde Hizmet Kalite Algısının Ölçümü: Yüksek Lisans Öğrencileri Üzerinde Bir Araştırma”**, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Pazarlama Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir.
- ÇELİK, Mücahit (2012), **“Müşteri Memnuniyeti ve Hizmet Kalitesi Üzerine Adıyaman Üniversitesi Yemekhanesi’nde Bir Uygulama”**, Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı: 10, s.29-54.
- ÇİÇEK, Recep; DOĞAN, İsmail Can (2009), **“Müşteri Memnuniyetinin Artırılmasında Hizmet Kalitesinin Ölçülmesine Yönelik Bir Araştırma: Niğde İli Örneği”**, Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 11, Sayı: 1, s.199-217.
- ÇİFTÇİ, Yavuz; ÇİFTÇİ, Birgül (2003), **“Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği: Türkiye’deki Düzenlemeler ve Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması”**, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı: 10, Eylül 2003, s.79-95.
- ÇONGAR, Kemalettin; ULUSAN, Hikmet ve ÖZTÜRK, Mehmet (2010), **“Genel Muhasebe”**, Sözkese Matbaacılık, 5. Basım, Eylül 2010, Ankara.
- ÇUKACI, Yusuf C., (2006), **“Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Meslek Elemanının Etik Anlayışı ve İzmir İlinde Bir Uygulama”**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 8, Sayı: 1, s.89-111.
- DAŞTAN, Abdülkerim (2011), **“Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesindeki Rolü: Doğu Karadeniz Bölgesine Yönelik Bir Araştırma”**, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 25, Sayı: 2, s.181-206.

- DEMİRÇİ, Hüseyin (2008), **“Toplam Kalite Yönetimi”**, Kum Saati Yayınları, 1. Baskı, İstanbul.
- DEMİREL, Yavuz; YOLDAŞ, M. Asif; USLU DİVANOĞLU, Sevilay (2009), **“Algılanan Hizmet Kalitesinin Tatmin, Tavsiye Davranışı ve Tercih Üzerine Etkisi: Sağlık Sektöründe Bir Araştırma”**, Akademik Bakış, Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi, ISSN:1694-528x, Sayı: 16, s.1-14.
- DEVEBAKAN, Nevzat; AKSARAYLI, Mehmet (2003), **“Sağlık İşletmelerinde Algılanan Hizmet Kalitesinin Ölçümünde SERVQUAL Skorlarının Kullanımı ve Özel Altınordu Hastanesi Uygulaması”**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 5, Sayı: 1, s.38-54.
- DUMAN, Teoman; AYDUĞAN, Pınar; KOÇAK, Göknül Nur (2007), **“Karayolu Yolcu Taşımacılığı Hizmetlerinde Hizmet Kalitesi, Hizmet Değeri, Müşteri Memnuniyeti Ve Müşteri Sadakati İlişkileri”**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 9, Sayı: 1, s.151-177.
- ECE, Oğuzhan; ABDİOĞLU, Hasan (2005), **“Toplam Kalite Yönetiminin Muhasebe Meslek Elemanları Üzerinde Uygulanmasına Yönelik Bir Model Önerisi”**, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Bahar 2005, Sayı: 1, s.67-96.
- EFE, Ercan; BEK, Yüksel; ŞAHİN, Mustafa (2000), **“SPSS’te Çözümleri ile İstatistik Yöntemler II”**, T.C. Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Rektörlüğü, Yayın No:10, Bilgisayar Araştırma Ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 10, Kahramanmaraş.
- ELEREN, Ali; BEKTAŞ, Çetin; GÖRMÜŞ, Şahin (2007), **“Hizmet Sektöründe Hizmet Kalitesinin SERVQUAL Yöntemi ile Ölçülmesi ve Hazır Yemek İşletmesinde Bir Uygulama”**, Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, Cilt: 44, Sayı: 514, s.75-88.
- ELEREN, Ali; KILIÇ, Burhan (2007), **“Turizm Sektöründe SERVQUAL Analizi ile Hizmet Kalitesinin Ölçülmesi ve Bir Termal Otelde Uygulama”**, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi, Cilt: 9, Sayı: 1, s.235-263.
- ELMACI, Orhan; SEVİM, Şerafettin (2008), **“Muhasebe Mesleğinin Değişen Paradigması ve Bu Paradigma Çerçevesinde Türkiye İçin Aksiyon Öneriler”**, 6. Uluslar Arası Türk Dünyası Sosyal Bilimler Kongresi, 25-28 Mayıs 2008, Celalabat/Kırgızistan, s. 1-13.
- EREM, Nejat Gökhan (2003), **“Toplam Kalite Yönetiminin Hizmet İşletmelerinde Uygulanması ve Süleyman Demirel Üniversitesi Tıp Fakültesi Araştırma ve Uygulama Hastanesinde Bir Örnek Uygulama”**, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Isparta.

- EROĞLU, Ergün (2005), “**Müşteri Memnuniyeti Ölçüm Modeli**”, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme Dergisi, Cilt: 34, Sayı: 1, s.7-25.
- ERSÖZ, Süleyman; PINARBAŞI, Mehmet; TÜRKER, A. Kürsad; YÜZÜKIRMIZI, Mustafa (2009), “**Hizmet Kalitesinin SERVQUAL Metodu ile Ölçümü ve Sonuçların Yapısal Eşitlik Modelleri ile Analizi: Öğretmen Evi Uygulaması**”, Kırıkkale University Faculty of Engineering, Int. J. Eng. Research & Development, Cilt: 1, Sayı: 1, s.19-27.
- FİLİZ, Zeynep (2011), “**SERVQUAL Yöntemiyle Yurt İşletmesinde Hizmet Kalitesinin Ölçülmesi**”, International Journal of Research and Development, Cilt: 3, Sayı: 1, s.38-49.
- FOGARTY, G.; CATTS, R.; FORLİN, C. (2000), “**Identifying Shortcomings in The Measurement of Service Quality**”, Journal of Outcome Measurement, 4(1), p. 425-447.
- GEGEZ, A. Ercan (2007), “**Pazarlama Araştırmaları**”, Beta Yayıncılık, 2. Baskı, İstanbul.
- GÖKTAŞ, Dursun (2009), “**Muhasebe Mesleğinin Önemi ve Geleceği**”, Mali Üfuklar Dergisi, Temmuz-Aralık, Sayı: 45, s.3-9.
- GÜÇLÜ, Adnan Dede (2007), “**Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Sorunları ve Çözüm Yolları**”, Yüksek Lisans Projesi, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Kahramanmaraş.
- HACIEFENDİOĞLU, Şenol; KOÇ, Ümit (2009), “**Hizmet Kalitesi Algılamalarının Müşteri Bağlılığına Etkisi ve Fastfood Sektöründe Bir Araştırma**”, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 18, Sayı: 2, s.146-167.
- İSLAMOĞLU, A. Hamdi; CANDAN, Burcu; HACIEFENDİOĞLU, Şenol; AYDIN, Kenan (2006), “**Hizmet Pazarlaması**”, Beta Yayıncılık, 1. Basım, Ekim, İstanbul.
- JAİN, Sanjay K.; GUPTA, Garima (2004), “**Measuring Service Quality: SERVQUAL vs. SERVPERF Scales**”, Vikalpa, Volume: 29, No: 2, April-June, p.25-37.
- KARASİOĞLU, Fehmi; ALTAN, Mikail (2004), “**Ülkemiz Muhasebe Meslek Mensuplarının Toplumun Çeşitli Katmanları Tarafından Algılanma Biçimi Üzerine Bir Araştırma**”, 6. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Belek/Antalya, 16-20 Nisan 2003, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 21, s.53-64.
- KARTAL, Mahmut (2006), “**Hipotez Testleri**”, Nobel Yayıncılık, 3. Baskı, Ankara.

- KAYA, Nurullah; YANIK, Ramazan (2011), “**Muhasebe Meslek Ahlâkı, Etik ve Müşteri Tatmini İlişkisi**”, Ekev Akademi Dergisi, Yıl: 15, Sayı: 49, s.293-306.
- KAYA, Uğur; DAŞTAN Abdülkerim (2005), “**Toplam Kalite Yönetiminin Muhasebe Mesleğinde Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma**”, Karadeniz Teknik Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: 19, Sayı: 1, s. 385-400.
- KAYRI, Murat (2009), “**Araştırmalarda Gruplar Arası Farkın Belirlenmesine Yönelik Çoklu Karşılaştırma (Post-Hoc) Teknikleri**”, Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 19, Sayı: 1, Sayfa: 51-64.
- KILIÇ, Burhan; ELEREN, Ali (2009), “**Turizm Sektöründe Hizmet Kalitesi Ölçümü Üzerine Bir Literatür Araştırması**”, Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, Sayı:1, s.91-118.
- KILIÇ, Burhan; ELEREN, Ali (2010), “**Termal Otel İşletmelerinde Hizmet Kalitesinin Ölçülmesi**”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 15, Sayı: 3, s.119-142.
- KINDIR, Said (2006), “**Toplam Kalite Yönetimi**”, Nobel Yayın Dağıtım, 1. Basım, Eylül 2006, Ankara.
- KISAKÜREK, Mustafa; ALPAN, Nesrin (2010), “**Muhasebe Meslek Etiği ve Sivas İlinde Bir Uygulama**”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 47, s.213-228.
- KISAKÜREK, Mustafa; PEKCAN, Ahmet (2005), “**Muhasebenin Ürettiği Bilgiye Farklı Açılardan Bakışlar**”, C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 2, s. 107-125.
- KOÇOĞLU, C. Murat; AKSOY, Ramazan (2012), “**Hizmet Kalitesinin SERVPERF Yöntemi İle Ölçülmesi: Otobüs İşletmeleri Üzerinde Bir Uygulama**”, Akademik Bakış Dergisi, Sayı: 29, Mart- Nisan 2012, Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi <http://www.akademikbakis.org>, s.1-20.
- KUTLU, Hüseyin Ali (2008), “**Muhasebe Meslek Ahlakı**”, Nobel Yayınları, 1. Basım, Şubat 2008, Ankara.
- KÜÇÜKSAVAŞ, Nihat (2010), “**Finansal Muhasebe**”, Beta Yayıncılık, 11. Baskı, Ekim 2010, İstanbul.
- LEE, Yun Lok; HING, Nerilee (1995), “**Measuring Quality in Restaurant Operations: An Application of The SERVQUAL Instrument**”, Int. J. Hospitality Management Volume: 14, No: 3/4, p. 293-310.
- MARŞAP, Beyhan (1996), “**Muhasebe Mesleği, Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri**”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 37, s.119-123.

- MİDİLLİ, Özlem (2011), **“Hizmet Sektöründe Müşteri Memnuniyetinin Pazarlamaya Etkisi”**, Yüksek Lisans Tezi, Kadir Has Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Bölümü, İstanbul.
- MUCUK, İsmet (2010), **“Pazarlama İlkeleri”**, Türkmen Kitapevi, 18. Basım, Ekim 2010, İstanbul.
- MURAT, Güven; ÇELİK, Nermin (2007), **“Analitik Hiyerarşi Süreci Yöntemi ile Otel İşletmelerinde Hizmet Kalitesini Değerlendirme: Bartın Örneği”**, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 3, Sayı: 6, s.1-20.
- MURRAY, Duncan; HOWAT, Gary (2002), **“The Relationships Among Service Quality, Value, Satisfaction, and Future Intentions of Customers at An Australian Sports and Leisure Centre”**, Sport Management Review, No: 5, p.25-43.
- NAKİP, Mahir (2013), **“Pazarlamada Araştırma Teknikleri”**, Seçkin Yayıncılık, 3. Baskı, Ankara.
- OKUMUŞ, Abdullah; ASİL, Hilal (2007), **“Hizmet Kalitesi Algılamasının Havayolu Yolcularının Genel Memnuniyet Düzeylerine Olan Etkisinin İncelenmesi”**, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Dergisi, Cilt: 36, Sayı: 2, s.7-29.
- OKUMUŞ, Abdullah; DUYGUN, Adnan (2008), **“Eğitim Hizmetlerinin Pazarlanmasında Hizmet Kalitesinin Ölçümü ve Algılanan Hizmet Kalitesi ile Öğrenci Memnuniyeti Arasındaki İlişki”**, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 8, Sayı: 2, s.17-38.
- ÖKSÜZ, A. Sibel (2010), **“Hizmet Kalitesinin Hasta Memnuniyeti Üzerine Etkisi ve Bir Uygulama Araştırması”**, Yüksek Lisans Tezi, Atılım Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sağlık Kurumları İşletmeciliği Ana Bilim Dalı, Ankara.
- ÖNCÜ, Mehmet Akif; KUTUKIZ, Doğan; KOÇOĞLU, Cenk Murat (2010), **“Hizmet Kalitesinin Ölçülmesi ve Bankacılık Sektöründe Bir Uygulama”**, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 45, s.237-252.
- ÖZDAMAR, Kazım (2011), **“Paket Programlar ile İstatistiksel Veri Analizi 1”**, Kaan Kitabevi, 8. Baskı, Eskişehir.
- ÖZDAMAR, Kazım (2010), **“Paket Programlar ile İstatistiksel Veri Analizi 2”**, Kaan Kitabevi, 7. Baskı, Eskişehir.
- ÖZER, Özgür; GÜNAYDIN, Yusuf (2010), **“Otel İşletmelerinde Müşteri Memnuniyet ve Müşteri Sadakati İlişkisi: Dört Yıldızlı Otel İşletmelerinde Bir Uygulama”**, İşletme Fakültesi Dergisi, Cilt: 11, Sayı: 2, s.127-154.

- ÖZGÜL, Engin; DEVEBAKAN, Nevzat (2005), “**Üniversitelerde SERVQUAL Tekniği ile Algılanan Hizmet Kalitesinin Ölçülmesine Yönelik Karşılaştırmalı Bir Araştırma**”, Dokuz Eylül Üniversitesi, Yönetim Bilimleri Dergisi, Cilt: 3, Sayı: 2, s.93-116.
- ÖZGÜVEN, Nihan (2008), “**Hizmet Pazarlamasında Müşteri Memnuniyeti ve Ulaştırma Sektörü Üzerinde Bir Uygulama**”, Ege Akademik Bakış Dergisi, Cilt:8, Sayı: 2, s.651-682.
- ÖZTÜRK, S. Ayşe (2010), “**Hizmet Pazarlaması**”, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 10. Baskı, Ağustos 2010, Bursa.
- ÖZYÜREK, Hamide (2012), “**Muhasebe Meslek Mensuplarının Taşınması Gereken Nitelikler**”, Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, Cilt: 4, No: 1, 2012 ISSN: 2146- 0817 (Online), s.139-148.
- PAPATYA, Gürcan; PAPATYA, Nurhan; HAMŞIOĞLU, A. Buğra (2012), “**Sağlık İşletmelerinde Algılanan Hizmet Kalitesi ve Hasta Memnuniyeti: İki Özel Hastanede Karşılaştırmalı Bir Araştırma**”, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 2, Sayı: 1, s.87-108.
- PAŞAOĞLU, Pakize (2011), “**Hizmet İşletmelerinde Toplam Kalite Yönetimi**”, Tezsiz Yüksek Lisans Bitirme Projesi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Isparta.
- RAHMAN, Süheyla; ERDEM, Ramazan; DEVEBAKAN, Nevzat (2007), “**Hizmet Kalitesinin SERVQUAL Ölçeği ile Değerlendirilmesi: Elazığ’daki Hastaneler Üzerinde Bir Çalışma**”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 9, Sayı: 3, s.37-55.
- SAAT, Mesiha (1999), “**Kavramsal Hizmet Modeli ve Hizmet Kalitesini Ölçme Aracı Olarak SERVQUAL Analizi**”, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı:3, s.107-118.
- SARAEİ, Soudabe; AMİNİ, Amir M. (2012), “**A Study of Service Quality in Rural ICT Renters of Iran by SERVQUAL**”, Telecommunications Policy, No:36, p.571-578.
- SAYIM, Ferhat; AYDIN, Volkan (2011), “**Hizmet Sektörü Özellikleri ve Sistematik Olmayan Risklerin Sektör Menkul Kıymetleri ile Etkileşimine Dair Teorik Bir Çalışma**”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 29, s.245-262.
- SELİMOĞLU, Seval; ASLAN, Ümmühan ve GÜVEMLİ, Batuhan (2009), “**12. Dünya Muhasebe Tarihi Kongresinde Sunulan Türk Akademisyenler ve Uygulamacıların Bildirileri: Bir Literatür İncelemesi**”, Mufad Journal Dergisi, Sayı: 42, Nisan 2009 s.217-228.

- SELVİ, Murat Selim; ERCAN, Fatih (2006), **“Otel İşletmelerinde Müşteri Sadakatinin Değerlendirilmesi: İstanbul’daki Beş Yıldızlı Otel İşletmelerinde Bir Uygulama”**, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı: 15, s.159–188.
- SELVİ, Yakup (2002), (Erişim Tarihi 16.09.2013), **“Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun Finansal ve Yönetim Muhasebesi Komitesi’nin Sidney Toplantısından Notlar”**, http://www.tesmer.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=91&Itemid=101
- SEVİĞ, Veysi (2002), **“Muhasebe Bilimi ve Muhasebeci”**, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/58MaliCozum/10%20-%2058VeysiSevig.doc>
- SİPAHİ, Beril; YURTKORU, E. Serra; ÇİNKO, Murat (2010), **“Sosyal Bilimlerde SPSS’ le Veri Analizi”**, Beta Yayıncılık, 3. Baskı, İstanbul.
- SOĞANCI, Ezgi (2012), **“SERVQUAL ile Beklenti ve Algının Birlikte Ölçümüne Yönelik Eğitim Sektöründe Bir Araştırma”**, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Pazarlama Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- STİGLİNGH, M. (2013), **“A Measuring Instrument to Evaluate E-Service Quality in A Revenue Authority Setting”**, Public Relations Review, <http://dx.doi.org/10.1016/j.pubrev.2013.12.001>.
- SUADIYE, Gülhan; YÜKSELEN, Cemal (2001), **“Mükelleflerin ve Muhasebecilerin Birbirlerinden Beklentileri: Hatay İlinde Bir Araştırma”**, Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO Yayını Yıl:11, Sayı:56, s.15-26.
- TAĞRAF, Hasan (2007), **“Tüketicideki Güven Oluşumunda Müşteri Algısını Etkileyen satıcı Tutum ve Davranışlarına Yönelik Bir Analiz Akşehir’de Bir Uygulama”**, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi, Cilt: 2, Sayı: 1, s.225-256.
- TANER, Berna; SUSMUŞ, Türker; KORUKOĞLU, Ayşen (2001), **“Muhasebe Mesleğinin Müşterileri Durumunda Bulunan Kesimlerin Muhasebe Mesleğinden Beklentileri: İzmir İli Uygulaması”**, 5. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, ‘21. Yüzyılda Türk Muhasebe Mesleğinin Vizyonu ve Misyonu’, (Ed. Recep PEKDEMİR), İSMMMO Yayınları: 32, TÜRMOB Yayınları: 172, s.169-182.
- TAYFUN, Ahmet; KARA, Derya (2007), **“Turizm İşletme Belgeli Restoranlardan Hizmet Alan Müşterilerin Memnuniyet Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma”**, Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 21, s.273-292.

- TÜRK, Zeynep (2009), “ **Denetim Firmalarının Sunduğu Hizmet Kalitesi, Müşteri Tatmini ve Sadakati: SERVPERF Ölçeği**”, Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 18, Sayı: 1, s.399-416.
- ULAŞANOĞLU, Mehmet Emin (2005), “**GSM Sektöründe Hizmet Kalitesi: Müşteri Memnuniyeti Ölçümü ve Öneriler**”, Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu, Uzmanlık Tezi, Mayıs 2005, Ankara.
- USHANTHA, R.A. Chanaka; WIJERATNE, A.W.; SAMANTHA, P.A.P. (2014), “**Customers’ Perception on Service Quality towards Satisfaction: An Application of SERVPERF in State Sector Banks in Sri Lanka**”, European Journal of Business and Management, ISSN: 2222-1905, Volume: 6, No: 4, p.72-81.
- USTAAHMETOĞLU, Erol; AYGÜN, Davut; SAVCI, Mustafa (2013), “**Muhasebe Bürolarında Sunulan Hizmetin Kalitesinin Müşteriler Tarafından Değerlendirilmesine Yönelik Bir Uygulama**”, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt: 9, Sayı: 18, s.239-254.
- USTAAHMETOĞLU, Erol; SAVCI, Mustafa (2011), “**Muhasebe Meslek Mensuplarının Sundukları Hizmetin Kalitesini Değerlendirmesi ve Örnek Bir Uygulama**”, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı: 22, s.168-184.
- UYSAL, Tolga; ŞENLİK, Mehmet (2009), “**Genel Muhasebe**”, Seçkin Yayıncılık, 2. Baskı, Ekim 2009, Ankara.
- UZAY, Şaban; GÜNGÖR, Şükran (2004), “**Muhasebecilerin Sorunları ve Beklentileri: Kayseri ve Nevşehir İlleri Uygulaması**”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 22, s.94-104.
- VARİNLİ, İnci; ÇATI, Kahraman (2008), “**Güncel Pazarlama Yaklaşımlarından Seçmeler**”, Detay Yayıncılık, 1. Baskı, Şubat 2008, Ankara.
- VELAYUTHAM, Sivakumar (2003), “**The Accounting Profession’s Code of Ethics: Is It A Code of Ethics or A Code of Quality Assurance?**”, Critical Perspectives on Accounting, p.483-503, Doi:10.1016/S1045-2354(02)00138-7.
- WANG, I. Ming; SHIEH, Chich Jen (2006), “**The Relationship Between Service Quality and Customer Satisfaction: The Example of CJCUC Library**”, Journal of Information & Optimization Sciences, Volume: 27, No:1, p.193-209.
- YALÇIN, Selçuk (2011), “**Muhasebe Meslek Mensupları ve İşletmelerin Etik Konusunda Tutumları: Türkiye Araştırması**”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ekim 2011, Sayı: 52, s.47-66.

- YANIK, Ahmet; DİNÇEL, Güler; YILDIZ, Ferah; KARACAN, Sami (2012), **“Muhasebe Meslek Mensuplarının İdeal Hizmet ve Mevcut Hizmet Kalitesi Algularının SERVQUAL Modeli ile Değerlendirilmesi”**, Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 9, Sayı: 20, s.593-604.
- YAYLA, Hilmi Erdoğan; CENGİZ, Ekrem (2006), **“Muhasebe Bürolarından Algılanan Hizmet Kalitesi ve Mükelleflerin Tatmin Düzeylerine Yönelik Yapısal Bir Model Önerisi- 1”**, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 29, s.176-181.
- YENİÇERİ, Özcan (2006), **“Yönetimde Yeni Yaklaşımlar”**, IQ Kültür Sanat Yayıncılık, 1. Baskı, Kasım 2006, İstanbul.
- YILDIZ, Gülsevil (2010), **“Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama”**, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 36, Ağustos-Aralık 2010 s.155-178.
- YILDIZ, Necati; BİRCAN, Hüdaverdi (2010), **“Uygulamalı İstatistik”**, SAGE Yayıncılık, 4. Baskı, Ankara.
- YILDIZ, Sebahattin; YILDIZ, Sevda Eliş (2011), **“Hizmet Kalitesinin Müşteri Memnuniyetine Etkisi: Kars’taki Devlet ve Üniversite Hastaneleri’nde Bir Araştırma”**, Bilgi Ekonomisi ve Yönetimi Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 2, s.125-140.
- YILMAZ, İbrahim (2013), **“Hizmet Kalitesine İlişkin Beklenti ve Algular Arasındaki Farkın Nedenleri”**, Verimlilik Dergisi, Sayı: 2, s.117-135.
- YILMAZ, Veysel; FİLİZ, Zeynep; YAPRAK, Betül (2007), **“SERVQUAL Yöntemiyle Yüksek Öğretimde Hizmet Kalitesinin Ölçülmesi”**, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 7, Sayı: 1, s.299-316.
- YILMAZ, Veysel; AKTAŞ, Cengiz; ARSLAN, M. S. Talha (2009), **“Müşterilerin Kredi Kartına Olan Tutumlarının Çoklu Regresyon ve Faktör Analizi İle İncelenmesi”**, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 12, Sayı: 22, s.127-139.
- YÜKSELEN, Cemal (2002), **“Muhasebe ve Müşavirlik Hizmetlerinde Modern Pazarlama Anlayışı”**, Mali Çözüm Dergisi, İSMMM Yayınları, Sayı: 58, Ocak-Şubat-Mart, s.34-39.
- ZENGİN, Eyüp; ERDAL, Ayhan (2000), **“Hizmet Sektöründe Toplam Kalite Yönetimi”**, Journal of Qafqaz University, Cilt: 3, Sayı:1, s.43-56.

<http://archive.ismmmo.org.tr/>

<http://www.resmigazete.gov.tr/>

<http://www.tobb.org.tr/>

<http://www.turmob.org.tr/>

www.kosgeb.gov.tr

www.tdk.gov.tr

www.tesmer.com

EKLER

Ek-1: Anket Formu

<p>Sayın Mükellef, Bu anket Sivas ilinde faaliyet gösteren işletme sahiplerinin, bir mükellef olarak muhasebecilerinden duydukları memnuniyet derecelerini araştırmak için yapılmaktadır. Anket formundaki soruları/ ifadeleri tam olarak okuduktan sonra kendinize en uygun olan cevabı işaretleyiniz. Vereceğiniz cevapların sizi bağlayıcı herhangi bir yönü yoktur. Lütfen kimlik bilgilerinizi yazmayınız. Değerli zamanınızı ayırarak ankete katıldığınız için teşekkür eder, işlerinizde sorunsuz ve huzurlu günler geçirmenizi dilerim. Saygılarımla.</p> <p style="text-align: right;">Esra GÖZÜTOK</p>	
<p>1. Cinsiyetiniz: <input type="checkbox"/> Kadın <input type="checkbox"/> Erkek</p>	<p>2. Yaşınız: </p>
<p>3. İşletmedeki pozisyonunuz: <input type="checkbox"/> İş sahibi- ortağı <input type="checkbox"/> Yönetici <input type="checkbox"/> Ön muhasebe elemanı</p>	<p>4. İşletmenizin faaliyet konusu: <input type="checkbox"/> Ticari <input type="checkbox"/> Üretim <input type="checkbox"/> Hizmet</p>
<p>5. Tabi olduğunuz mükelleflik çeşidi: <input type="checkbox"/> Gelir vergisi <input type="checkbox"/> Kurumlar vergisi</p>	<p>6. İşletmenizde çalışan eleman sayısı: <input type="checkbox"/> 1- 9 eleman <input type="checkbox"/> 10- 49 eleman <input type="checkbox"/> 50- 249 eleman <input type="checkbox"/> 250 ve üzeri</p>
<p>7. Muhasebe defteriniz hangi usule göre tutulmaktadır: <input type="checkbox"/> Bilanço Esasına Göre <input type="checkbox"/> İşletme Hesabı Esasına Göre</p>	<p>8. İşletmenizin faaliyet süresi: </p>
<p>9. Hukuki yapısı açısından işletmenizin türü: <input type="checkbox"/> Tek kişi işletmesi <input type="checkbox"/> Adi şirket <input type="checkbox"/> Kolektif şirket <input type="checkbox"/> Komandit şirket <input type="checkbox"/> Anonim şirket <input type="checkbox"/> Limited şirket <input type="checkbox"/> Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket</p>	<p>10. Çalıştığınız muhasebecinin cinsiyeti: <input type="checkbox"/> Kadın <input type="checkbox"/> Erkek</p>
<p>11. İşletmenizin faaliyeti süresince muhasebecinizi değiştirdiniz mi? <input type="checkbox"/> Evet, (Lütfen 12. soruya geçiniz.) <input type="checkbox"/> Hayır, (Lütfen 13. sorudan devam ediniz.)</p>	<p>12. İşletmenizin faaliyeti süresince çalıştığı muhasebeci sayısı: <input type="checkbox"/> 2 muhasebeci <input type="checkbox"/> 3 muhasebeci <input type="checkbox"/> 4 muhasebeci <input type="checkbox"/> 5 muhasebeci <input type="checkbox"/> 6 ve üzeri muhasebeci</p>
<p>13. En son muhasebecinizle çalışma süresi: <input type="checkbox"/> 1 yıldan az <input type="checkbox"/> 1- 5 yıl arası <input type="checkbox"/> 6- 10 yıl arası <input type="checkbox"/> 11- 15 yıl arası <input type="checkbox"/> 16- 20 yıl arası <input type="checkbox"/> 21 yıl ve üstü</p>	<p>14. Muhasebeci değiştirme sebebiniz: (Birden fazla seçenek işaretlenebilir.) <input type="checkbox"/> Yeterli bilgi alamama <input type="checkbox"/> İletişim kopukluğu <input type="checkbox"/> Mesleki özen göstermeme <input type="checkbox"/> Mesleki tecrübe yetersizliği <input type="checkbox"/> Güvensizlik <input type="checkbox"/> Yüksek ücret talep etme <input type="checkbox"/> Üçüncü şahıslara bilgi sızdırma <input type="checkbox"/> Hatasından dolayı zarar görme <input type="checkbox"/> Kişiliğiyle ilgili sorunlardan dolayı <input type="checkbox"/> Başka bir muhasebecinin tavsiye edilmesi <input type="checkbox"/> Vergi tasarrufu sağlayamama <input type="checkbox"/> Kamu kurumları ile işletme arasında ilişkiyi sağlayamama <input type="checkbox"/> Diğer sebepler... (Lütfen sebebi yazınız.) </p>

Muhasebecinizle ilgili ifadelere katılma derecenizi işaretleyiniz.	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Muhasebecim;					
1. Temiz, düzgün ve iyi giyinir.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
2. Güler yüzlüdür.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
3. Davranışlarında nazik, kibar ve ölçülüdür.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
4. Son teknolojiye uygun araç ve gereçlere sahiptir.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
5. Muhasebe ile ilgili gerekli bilgiye sahiptir.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
6. Mevzuatı takip eder, güncel konularda bilgiye sahiptir.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
7. Mesleki sorumluluklarının bilincindedir.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
8. Bürosu her zaman derli toplu ve ciddi bir iş yeri görünümündedir.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
9. Mükellef beklenti ve düşüncelerini dikkate alır.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
10. İşletmemizle iyi iletişim kurma yeteneğine sahiptir.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
11. Hatasından dolayı ceza ödemediği olmuştur.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
12. Tüm mesleki ve iş ilişkilerinde dürüsttür.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
13. Yaptığı işlemlerimde kendimi güvende hissettirir.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
14. İşletmemizin beklenmedik sorunlarına pratik çözümler üretir.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
15. İşletme ile ilgili bir sorunun olduğunda yaklaşımı güven vericidir.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
16. İşletmemizin menfaatlerini ön planda tutar.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
17. Hizmeti karşılığında aldığı ücreti hak ediyor.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
18. İşletmemize ait özel bilgilerin saklanması gerekli özeni gösterir.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
19. İşlerini benimseyerek yapar.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
20. Mesleki etiğe uygun olmayan davranışlarına şahit oldum.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
21. Her zaman işletmemize yardımcı olmaya isteklidir.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
22. Söz verdiği zaman sözünü yerine getirir.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
23. Mesai saatleri içerisinde kolaylıkla ulaşabilirim.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
24. İşletmemizin ticari anlamdaki isteklerini her zaman ciddiye alır.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
25. Yakın çevreme tavsiye etmeyi düşünmem.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
26. Sık sık görüşerek işletmem hakkında bilgi alışverişi yaparım.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
27. Yeterli düzeyde eğitim almıştır.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
28. Yeni fikir ve teknolojilere açıktır.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
29. İşletmemiz ile ilgili işlemlerinde hızlıdır.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
30. Mükelleflerinden pahalı hediyeler almaktan hoşlanır.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
31. İşletmemizin sektörel vergi avantajlarını bilir ve buna uygun hareket eder.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
32. Mükellefleriyle arasında iş dışında alacak ve borç ilişkileri olmamasına dikkat eder.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
33. Güncel düzenlemeler (vergi, sosyal güvenlik, teşvikler, vergi avantajları vb.) hakkında zamanında bilgilendirir.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
34. İşletmemizle ilgili hesap planını hazırlarken gerekli araştırmaları yaparak görüşlerimizi almıştır.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
35. Tahakkuk eden vergi primlerinin ödeme zamanı hakkında işletmemizi uyarır.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
36. İşletmemize ait mali raporları (bilânço, gelir tablosu vb.) düzenli aralıklarla tarafımıza ulaştırır.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
37. İşletmemizin diğer kurumlarla (SGK, Maliye vb.) alakalı tüm sorumluluklarını eksiksiz olarak yerine getirir.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
38. Mesleki konularda sürekli öğrenme ve kendini geliştirme eğilimi içerisinde.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)

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

Ek-2: STSO' ya Kayıtlı İşletme Sayısı (Temmuz 2013 Verileri)

SIVAS TİCARET VE SANAYİ ODASI ÜYELER İSTATİSTİĞİ (MESLEK GRUBU VE NACE FAALİYETİNE GÖRE)	
KOMİTE	MESLEK GRUBU TOPLAMI
1. Komite	308 Adet
2. Komite	166 Adet
3. Komite	312 Adet
4. Komite	160 Adet
5. Komite	190 Adet
6. Komite	423 Adet
7. Komite	181 Adet
8. Komite	266 Adet
9. Komite	203 Adet
10. Komite	196 Adet
11. Komite	103 Adet
12. Komite	302 Adet
13. Komite	176 Adet
14. Komite	177 Adet
15. Komite	117 Adet
16. Komite	165 Adet
17. Komite	205 Adet
18. Komite	160 Adet
19. Komite	115 Adet
20. Komite	85 Adet
21. Komite	508 Adet
GENEL TOPLAM	4518 Adet

Ek-3:Araştırmanın Güvenilirlik Analizi (Cronbach Alpha Katsayısı)

Tüm Soru/İfadelere İlişkin Cronbach Alpha Katsayısı

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,910	38

Empati Faktörüne İlişkin Cronbach Alpha Katsayısı

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,944	8

Fiziksel Özellikler Faktörüne İlişkin Cronbach Alpha Katsayısı

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,940	3

Güvenilirlik Faktörüne İlişkin Cronbach Alpha Katsayısı

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,914	6

Heveslilik Faktörüne İlişkin Cronbach Alpha Katsayısı

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,888	5

Güvenlik Faktörüne İlişkin Cronbach Alpha Katsayısı

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,883	5

