

Yayın Geliş Tarihi: 27.03.2019

Yayın Onay Tarihi: 21.11.2019

DOI No: 10.35343/kosbed.545363

Ayşe DEMİRHAN •

Sadiye OKTAY ••

Tolga ATASOY •••

## Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik(SMMM) Firmalarının Potansiyel Bir Müşteri Kabulünde Analitik Hiyerarşi Prosesi (AHP) Yönteminin Kullanımı<sup>1</sup>

*The Usage Analytic Hierarchy Process (AHP) Method By  
Certified Public Accounting Firms When Meeting Decisions  
About Accepting A Potential Client*

### Özet

Çok kriterli karar problemlerinin çözümünde kullanılan yöntemlerden biri olan Analitik Hiyerarşi Prosesi (AHP) yöntemi, nitel ve nicel kriterleri göz önünde bulundurarak en uygun seçimi yapmayı hedefler. Bu alanlardan biri de muhasebe meslek uygulamalarıdır. Söz konusu uygulamalardan biri olan serbest muhasebeci mali müşavirlikte (SMMM), karşılaşılan en önemli kararlardan biri hizmet verilecek müşteri firmanın seçimidir. Bu çalışmada, AHP yöntemi kullanılarak serbest muhasebeci mali müşavirlerin müşteri seçim kriterlerinin belirlenmesi hedeflenmektedir. Bu hedefe uygun olarak, 16 adet muhasebe firmasındaki üst düzey yöneticilerle yapılan yüz yüze mülakat sonucunda elde edilen değişkenlere göre, kriterlerin ağırlıkları AHP yöntemiyle tespit edilmiş ve değerlendirmeye alınmıştır. Elde edilen verilerin AHP yöntemi ile yapılan analizi sonucunda müşteri işletmelerin seçiminde daha çok firmaların finansal özelliklerine ait kriterlerin öncelikli olarak öne çıktığı görülmüştür. Göz önüne alınan kriterler açısından 4 aday işletmeden, en uygun adayın 1. aday olduğu da tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Analitik Hiyerarşi Prosesi, Çok Kriterli Karar Verme, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Muhasebe ve Vergi Hizmetleri

**Jel Kodları:** C44, M41, G20

### Abstract

The Analytic Hierarchy Process (AHP), one of the methods used for solving decision-making problems which consist of multiple criteria, aims to meet the best decision taking into consideration both qualitative and quantitative criteria. One of the most important questions to address in Certified Public Accountancy (CPA), one of those implementations, is the selection of a new client to serve. In this study, it is aimed to identify the new client selection criteria of CPA firms by using the AHP. Compatibly with this objective, according to the variables obtained from interviews

• Dr. Öğr. Üyesi, Yıldız Teknik Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, aysedemirhan74@gmail.com, ORCID: 0000-0003-0503-2389

•• Dr. Öğr. Üyesi, Yıldız Teknik Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, sadiyeoktay5@yahoo.com.tr, ORCID: 0000-0003-4458-2535

••• Arş. Gör., Türk-Alman Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, atasoy@tau.edu.tr, ORCID: 0000-0002-1938-955X

<sup>1</sup> Bu çalışma, International Conference on Empirical Economics and Social Sciences, 27-28, 2018, Bandırma konferansında sunulan bildirinin genişletilmiş şeklidir.

which have been conducted face-to-face with 16 senior managers of CPA firms, the weights of criteria have been set by the AHP method and taken into evaluation. As a result of the analysis, it's been seen that criteria concerning the financial attributes of client firms have come to the forefront. With regard to the criteria considered, the first candidate has been the most appropriate out of four.

**Keywords:** Analytic Hierarchy Process, Multi Criteria Decision Making, Certified Public Accountant, Accounting and Tax Services.

**Jel Codes:** C44, M41, G20

## Giriş

Ekonominin temel taşını oluşturan işletmeler hakkındaki finansal bilgilerin üretilmesi ve açıklanmasını sağlayan sistem "muhasabe bilgi sistemi"dir. Bu sistem, sadece işletmeler için değil iktisadi yaşam içinde faaliyet gösteren bütün organizasyonlar için gereklidir. Bu sistemin ürettiği bilgilerden yararlanan tarafların (yatırımcılar, devlet, kredi kurumları, sendikalar vb.) sayısı oldukça fazladır. Günümüz küresel ekonomi sistemi içerisinde ilgili tarafların bu bilgilere dayanarak aldıkları kararlar belirli yönleriyle toplumu etkilemektedir. Dolayısıyla bu bilgilerin doğru, güvenilir, tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve zamanında sunulması gerekmektedir. Muhasabe bilgi sisteminin en önemli unsurlarını kişi bazında muhasabe meslek mensupları, kurum bazında da muhasabe firmaları oluşturmaktadır. İçinde bulunduğumuz bilgi ekonomisi çağında muhasabe hizmeti veren firmaların en başta gelen fonksiyonu, bu bilgilerin en sağlıklı bir şekilde üretilmesini sağlamaktır. Muhasabe firmalarının hizmet verdikleri müşteri işletmelere ve diğer yandan da kamuya karşı önemli görev ve sorumlulukları bulunmaktadır. Kamuya karşı sorumluluk, muhasabe hizmetinin sunulmasında belirli kişi veya grupların değil tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesini gerektirmektedir. Muhasebenin anayasa maddeleri olarak da ifade edebileceğimiz 12 Temel Muhasebe Kavramından ilki olan "Sosyal Sorumluluk Kavramı" bu konuyu ele almaktadır. Muhasabe firmalarının hizmet üretiminde sosyal sorumluluk bilincinden asla sapmamaları ve kamu yararını ön planda tutmaları gereklidir.

Ekonomik hayatta önemli bir yeri bulunan muhasabe firmaları, hizmet sektöründe faaliyet göstermektedirler. Hizmet sektörü ülkemiz ekonomisinde en fazla paya sahip olan sektördür. Günümüzde küreselleşmenin de etkisiyle hizmet sektöründe yaşanan yoğun rekabet, sektörün önemli bir işkolunda faaliyet gösteren muhasabe firmalarını da etkilemektedir. Hatta ülkemizde bu iş kolunda zaman zaman haksız rekabet koşullarının yaşandığı da söylenebilir. Muhasabe firmaları bu sektörde doğrudan veya dolaylı olarak çok geniş kesimlere etki eden bir hizmet vermektedir. Verdikleri hizmetin önemi ve hassasiyeti, yasal düzenlemelerin onlara yüklediği yükümlülükler, getirdiği yasaklar, sınırlamalar, yaptırımlar ve yoğun rekabet ortamı hizmette yüksek seviyede kalitenin sağlanmasını ve korunmasını gerekli kılmaktadır. Bundan dolayı da muhasabe firmaları içinde bulunduğu koşulları göz önünde bulundurarak, kendileri için en uygun(iyi) olan müşteri işletmeyi seçmeli ve ona hizmet vermelidirler. Bu durumda kendilerine başvuran

yeni müşteriler arasından en uygun olanını seçme süreci, onları çok kriterli bir karar problemi ile karşı karşıya getirmektedir. Çok kriterli karar verme problemlerinin çözümünde en çok tercih edilen ve etkili olan yöntemlerden biri de AHP yöntemidir. Bu nedenle çalışmada muhasebe firmalarının kendilerine başvuran yeni müşteri işletmeler arasından yapacakları seçim sürecinde AHP yönteminin uygulanması amaç edinilmiştir. Daha önce bu alanda herhangi bir araştırmanın yapılmamış olması, çalışmanın önemini ve orijinallliğini ortaya koymaktadır. Ayrıca bu araştırmanın, literatüre sağlayabileceği katkı yanında uygulamadaki muhasebe firmalarına yol göstermesi de hedeflenmektedir.

## 1. Kavramsal Çerçeve

Günümüzde AHP yöntemi, insan kaynakları yönetimi, finans, üretim, pazarlama, eğitim, ekonomi, tıp, kamu politikaları ve spor gibi değişik birçok alanda başarı ile uygulanmaktadır. AHP yönteminin işletmecilik alanındaki uygulamaları incelendiğinde de bu alanındaki karar verme süreçlerine yoğun katkıda bulunduğu görülmektedir. Bu durum AHP'nin işletmecilik kararlarında çok kullanışlı ve esnek bir yöntem olduğunun göstergesidir (Kuruüzüm ve Atsan, 2001:101). Ancak ülkemizde, işletmenin önemli fonksiyonlarından biri olan muhasebe alanında AHP yönteminin kullanılmasına ilişkin uygulamaları inceleyen akademik çalışmaların çeşitliliği sınırlıdır. Yılmaz vd.(2017:411-432) AHP ve İdeal Çözüme Yakınlığa Göre Sıralama Yapma (TOPSİS) yöntemleriyle BİST(Borsa İstanbul)'te gıda, içki ve tütün sektöründe sürekli olarak faaliyet gösteren firmaların kredibilitelerini değerlendirmiştir. Tunca vd.(2015:53-71), muhasebe uygulamalarında kullanılan paket programların en uygununun seçilmesinde AHP, TOPSİS ve ELECTRE yöntemlerinden yararlanılmasını incelemiştir. Ömürbek ve Kozak(2013:79-97) da Isparta ilindeki bir entegre et tesisinde ortaya çıkan birleşik maliyetlerin dağıtımında kullanılacak en uygun maliyet yönteminin belirlenmesi incelenmiştir. Bastı ve Boyar(2012:261-279), en uygun muhasebe paket programının seçilmesinde AHP yönteminin devamı niteliğinde ve daha genel bir yaklaşım olan Analitik Ağ Süreci (ANP) tekniğinin uygulanışını araştırmışlardır. Esmeray ve Tañç(2009:241-260), çevresel maliyetlerin mamullere yüklenmesinde dağıtım anahtarlarının seçiminde Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemi ve AHP yöntemi entegrasyonu ile en iyi dağıtım anahtarının seçimini incelenmiş ve Kayseri'de faaliyet gösteren bir sanayi işletmesi üzerinde uygulanarak yöntemin etkinliği doğrulanmaya çalışılmıştır.

Ülkemizde AHP yönteminin muhasebe alanındaki uygulamalarını inceleyen çalışmaların çok büyük bir bölümü firmaların finansal performanslarının değerlendirilmesi ve sıralanması konusuna yoğunlaşmıştır. Bunlardan bazıları Karaoğlan ve Şahin (2018:63-80), BİST Kimya, Petrol, Plastik Endeks'inde yer alan işletmelerin finansal performansları AHP, Çok Kriterli Optimizasyon ve Uzlaşık Çözüm (VIKOR), TOPSİS, GRA ve MOORA yöntemleri ile incelenip sıralanmıştır. Ünal vd.(2017:1-12), BİST'teki seramik sanayi firmalarının 2010-2015 dönemi finansal performanslarını AHP ve GRA yöntemleri ile analiz edip sonuçlarını karşılaştırmışlardır. Akhisar ve Tunay (2016:50-60), AHP ve TOPSİS yöntemlerinden faydalanarak Türk hayat sigortası şirketlerinin performanslarını değerlendirmiştir. Tayyar vd.(2014:19-40), BİST'e kayıtlı bilişim ve teknoloji alanında faaliyet gösteren işletmelerin 2005-2011 dönemine ilişkin finansal performansları AHP ve GİA yöntemleri kullanılarak değerlendirilmiştir.

Çavuşoğlu (2012), İMKB’de işlem gören dokuma sanayi firmalarının 2007-2010 dönemi finansal performanslarını AHP ve TOPSİS yöntemleri kullanılarak karşılaştırılmıştır. Dinçer ve Görener (2011:244-260), Türkiye’deki kamu, özel ve yabancı sermayeli banka gruplarının performanslarını AHP, VİKOR, TOPSİS yöntemleri ile değerlendirilmiştir.

AHP yönteminin muhasebe alanındaki uygulamalarına ilişkin yabancı literatürdeki çalışmalar incelendiğinde ise Kersulien and Turskis (2014:232-252), mali işler direktörünün seçiminde hibrit bir bulanık çoklu kriterli karar verme algoritması üzerine odaklanmış ve bulanık bilgilerin, bulanık rakamlı ilave rasyo değerlendirme yönteminin, bulanık ağırlıklı ürün modelinin ve analitik hiyerarşi prosesinin bir entegrasyonunu uygulamıştır. Li(2013:43-52), AHP yönteminin işletmecilik alanındaki kullanımına yönelik olarak yaptığı çalışmada, gemi inşa şirketlerinde bilişim teknolojileri uzmanı seçiminde artan dış kaynak kullanımı sonucu, hizmet sağlayıcısı seçiminde AHP yönteminin uygulanmasını incelemiştir. Cicone et.al.(2008: 991-998), bir büyükşehir havalimanında farklı enerji çözümlerinin talep ve tedariki konusunda, entegre kaynak planlama süreci içerisinde tam maliyet muhasebesine ilişkin bir yöntem geliştirmişler ve çalışmalarında AHP yöntemini uygulamışlardır.

Söz konusu çalışmalar AHP yönteminin çok kriterli karar verme sorunları karşısında yaygın kullanım alanına sahip olduğunu, bunun yanısıra muhasebe disiplini ve mesleğinde de bu yöntemin kullanımının giderek arttığı izlenmektedir. Yurtdışındaki araştırmalarda, genellikle dış kaynak kullanımı yapacak olan yöneticilerin, hizmet sağlayıcı (tedarikçi) kararı verecek işletmelerin ve performansı değerlendirecek olan kişilerin bu yöntemi ağırlıklı olarak kullandığı görülmektedir.

## 2. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu araştırmanın amacını, Türkiye’de faaliyet gösteren muhasebe firmalarının, kendilerine başvuran yeni müşteri işletmeler arasından seçim yaparken göz önünde bulundurdıkları ana ve alt kriterlerin(faktörlerin) belirlenmesi ve alternatif müşteri işletmeler arasından en uygununun seçilmesi oluşturmaktadır.

Ülkemizdeki muhasebe firmaları ile onların hizmet verdikleri müşteri işletmelerin birbirlerini seçme sürecini konu alan çalışmalar incelendiğinde, çalışmaların tamamının, müşteri işletmelerin hizmet talep ettikleri muhasebe firmalarını seçmeleri konusuna yoğunlaştığı görülmektedir. Çalışmalar, seçim sürecini hep müşteri işletme tarafından bakarak dikkate almıştır ve onların beklentileri ve göz önünde bulundurdıkları hususların neler olduğu konusuna ağırlık verilmiştir. Kaya ve Özdemir(2014:157-171), muhasebe meslek mensuplarının müşteriler tarafından tercih edilirken hangi faktörlerin etkili olduğu ve bu faktörlerin ilişkisel pazarlama ile bağlantısı olup olmadığını ortaya koymuştur. Yalçın(2010:195-212), kriz ortamlarında KOBİ’lerin muhasebeci seçimini etkileyen faktörleri Kütahya ili bazında araştırmıştır. Koç ve Şahin(2015:326-348), Türkiye’deki küçük işletmelerin muhasebe firmalarını değiştirme durumunda karşılaştıkları değiştirme maliyeti üzerine bir inceleme yapmıştır. Usul ve Uyar(2012:65-72), mükelleflerin muhasebecilik hizmetini algılama düzeyleri ve bu düzeyin muhasebeci seçimine etkisini incelemiştir.

Bu araştırmada ise yukarıda açıklanan durumun tam tersine, muhasebe firmalarının kendilerine başvuran müşteri işletmeleri seçim sürecinde hangi kriterleri göz önünde bulundurdıkları irdelenmektedir. Bu açıdan araştırma, seçim sürecini muhasebe firmaları bakış açısıyla ele alması nedeniyle alanında ilk olma özelliğini göstermektedir. Bu da araştırmanın, bu alandaki önemini ortaya koymaktadır.

### 3. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları

Araştırmanın kapsamını, Türkiye'de muhasebe alanında faaliyet gösteren SMMM firmaları oluşturmaktadır. Bu firmaların büyük ölçekli olanlarının önemli bir kısmı, İstanbul'da bulunmaktadır. Bu nedenle araştırma için, alanında uzman 16 meslek mensubu ile yapılan görüşmelerin büyük bir kısmı lokomotif görevi üstlenen İstanbul'daki firmalarla gerçekleştirilmiştir. Verilerin elde edilebilmesi yapılan görüşmelerin, bu firmaların sadece muhasebe-defter tutma departmanlarındaki yöneticilerle yapılmış olması da araştırmanın bir kısıtını oluşturmaktadır. Bu sebeple firmaların denetim, kurumsal finansman, danışmanlık gibi hizmet alanlarında çalışan yöneticiler bu araştırmada değerlendirilmeye alınmamıştır.

### 4. Veri Analizi Yöntemi ve Uygulama

Günümüz işletmelerinin modern karar verme tekniklerinden birisi de "Çok Kriterli Karar Verme Yöntemleri"dir. Bir kararın verilebilmesi için birden fazla nitelik ve nicelik içeren kriter ve amacın olması durumunda, "Çok Kriterli Karar Verme Yöntemleri" kullanılmaktadır. Karar verme sürecinde Çok Kriterli Karar Verme Yöntemleri'nin kullanılması, yöneticilere alternatifleri değerlendirmede yardımcı olmakta ve işletme kaynaklarının daha verimli kullanılmasını sağlamaktadır. Bu amaca yönelik kullanılan yöntemlerden biri de Analitik Hiyerarşi Prosesi(AHP) dir. AHP genel itibariyle alternatifler içerisinde en uygun seçimin yapılması esasına dayanmaktadır.

AHP Uygulaması; karar probleminin tanımlanması, modelin kurulması, problemin ayrıştırılması; kriterler arası ikili karşılaştırmaların yapılması ve önceliklerin oluşturulması; sentezleme ile karşılaştırma matrislerinin tutarlılık analizlerinin yapılması şeklinde belirli aşamalarda gerçekleştirilmiştir (Oğuzlar, 2007:125).

AHP'nin temel işleyişi ise daha ayrıntılı olarak şu şekilde açıklanabilir. İlk aşamada "karar verme problemi" tanımlanır. Bu aşamada alınacak kararı etkileyecek tüm faktörleri içeren ve değerlendirmelerin doğru bir biçimde yapılmasına olanak sağlayacak hiyerarşik yapının oluşturulması esas alınır(Özgüven, 2011:281). Ardından karar verme problemini açıklayabilecek "faktörler arası karşılaştırma matrisi" oluşturulur. Üçüncü aşamada, "faktörlerin yüzde önem dağılımları" belirlenir, dördüncü aşamada "faktör kıyaslamalarındaki tutarlılık" ölçülür. Beşinci aşamada "her bir faktör için, karar noktasındaki yüzde önem dağılımları" bulunur ve son aşamada ise "karar noktalarındaki sonuç dağılımı" hesaplanarak işlem sonlandırılır(Saaty et.al., 2007:1042). AHP yönteminin uygulanabilmesi için izlenen adımlar aşağıdaki gibidir:

- **Problemin Tanımlanması:** Türkiye'de faaliyet gösteren muhasebe firmalarının, kendilerine hizmet talebiyle başvuran yeni müşteri işletmelerini seçerken adaylarda aranacak kriterler, karar alıcı tarafından Tablo 1'deki Hiyerarşik Yapıda gösterilmiştir.

Müşteri işletme seçiminde belirlenen 4 aday işletmeden hangisinin en uygun aday olduğu AHP yöntemi ile belirlenmeye çalışılmıştır.

**Tablo 1:** En Uygun(İyi) Müşteri İşletme Seçimi Probleminin Hiyerarşik Yapısı

	Ana Kriterler (Ana Faktörler)	Alt Kriterler (Alt Faktörler)
<b>EN UYGUN (İYİ) MÜŞTERİ İŞLETME SEÇİMİ</b>	<b>Müşteri İşletmenin Demografik Özelliklerine Ait Kriterler</b>	Faaliyette Bulunduğu Sektör
		Faaliyet Türü
		Sermaye Yapısı
		Faaliyet Süresi
		Ölçeği
		Sahip Olduğu İşyeri Sayısı
		Hukuki Yapısı
		Coğrafi Konumu
	<b>Müşteri İşletmenin Hukuki Pozisyonuna Ait Kriterler</b>	Geçmiş Muhasebe Uygulamalarının Mevzuata Uygunluğu
		Vergi Sicil Durumu
		KOD Listesinde Bulunup Bulunmama (Vergi dairesi başkanlıklarınca hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunan işletmelerin kategorik olarak oluşturulmuş listeleridir)
		Sosyal Sorumluluk Kavramına Aykırı Taleplerinin Olup Olmaması (Mali tablo sonuçlarına ve muhasebe uygulamalarına müdahale eğilimi)
	<b>Müşteri İşletmenin Finansal Özelliklerine Ait Kriterler</b>	Finansal Gücü
		Kar/Zarar Durumu
		İş Hacmi(Ciro)
	<b>Müşteri İşletmenin Hizmet Talebine Ait Kriterler</b>	Müşteri İşletmenin, Muhasebe Firmasına Erişim Şekli(Referans...)
		Müşteri İşletmenin, Muhasebe Firmasına Başvuru(İhtiyaç) Sebebi
	<b>Müşteri İşletmenin Alacağı Hizmetin Özelliklerine Ait Kriterler</b>	Müşteri İşletmenin Alacağı Hizmetin Kapsamı(Defter Tutma, Müşavirlik, Min.Hizmet, Yabancı Dilde Raporlama)
Müşteri İşletmeye Verilecek Hizmetin Süresi		
Müşteri İşletmenin Özlük İşlemleri Talebi		

ADAY 1	ADAY 2	ADAY 3	ADAY 4
--------	--------	--------	--------

Araştırmada muhasebe firmalarının, müşteri işletme adaylarında aradığı ana ve alt kriterler yukarıda Tablo 1’de gösterilmektedir. Tüm değerlendirmeler, bu kriterler göz önünde bulundurularak yapılmıştır. Ayrıca verilerin analizinde kullanılan matrislerin hesaplanmasında Expert Choice(EC) programından faydalanılmıştır.

**-Kriterler Arası Karşılaştırma Matrisinin Oluşturulması:** AHP’de ikili karşılaştırmalar yapılarak hiyerarşik yapıda yer alan kriterlerin birbirlerine göre göreceli önemleri belirlenmektedir. İkili karşılaştırma matrisinin oluşturulmasında, diğer bir deyişle karar verici açısından 1.kriterin, 2. kriterine göre ne kadar önemli olduğu belirlenmek istendiğinde Tablo 2’de verilen 1-9 puanlı tercih(önem) ölçeğinden faydalanılmaktadır (Kuruüzüm ve Atsan, 2001:87-88).

Araştırmada öncelikle, alanında öncü rolü olan 16 adet muhasebe firmasındaki üst düzey meslek mensuplarıyla yüz yüze yapılan görüşmeler sonucunda elde edilen bilgiler çözümlenmiş, muhasebe firmalarının müşteri işletme seçiminde dikkat ettikleri ana ve alt kriterler tespit edilmiş ve 4 büyük muhasebe firmasının iki tanesinden alınan veriler ışığında oluşturulan ikili karşılaştırma matrisleri ile aday müşteri işletmeler arasından en uygununun saptanabilmesi için öncelikli kriterler elde edilmiştir.

Muhasebe firmalarının, kendilerine müşteri işletme olarak başvuran 4 aday arasından, üst düzey yetkili meslek mensupları görüşlerine göre belirlenen 5 ana kriter (20 alt kriter) dikkate alınarak en uygun olanının belirlenmesinde Analitik Hiyerarşi Prosesi kullanılmıştır. Bu amaçla İkili Karşılaştırma Matrisinde kullanılan önem dereceleri ve tanımları Tablo 2’de gösterilmektedir.

**Tablo 2:** AHP Sürecinde Kullanılan Önem Dereceleri Tablosu

Önem Derecesi	Değer Tanımları	Açıklama
1	Eşit Önemli	Her iki faktörün eşit öneme sahip olması durumu
3	Orta Derecede Önemli	1.faktörün 2.faktörden biraz daha önemli olması durumu
5	Kuvvetli Düzeyde Önemli	1.faktörün 2.faktöre göre kuvvetle daha önemli olması durumu
7	Çok Kuvvetli Düzeyde Önemli	1.faktörün 2.faktöre nazaran yüksek derecede kuvvetli öneme sahip olması durumu
9	Tamamiyle Önemli-Aşırı düzeyde Önem	1.faktörün 2.faktöre nazaran çok yüksek derecede öneme sahip olması durumu
2,4,6,8	Ara değerler - Ortalama Değerler	İki faktör arasında yapılan tercihte küçük farklar olması durumu

**Kaynak :** Saaty, T.L.(1994) “How to make A Decision:The Analytic Hierarchy Process”, Interfaces, 24:19-44

Muhasebe firmalarının seçiminde aday olan 4 müşteri işletmenin kriterlere göre özellikleri ise Tablo 3’te gösterilmektedir.

**Tablo 3:** Aday Olan Müşteri İşletmelerine Ait Özellikler

Ana Kriterler	Alt Kriterler	ADAY 1	ADAY 2	ADAY 3	ADAY 4
<b>Müşteri İşletmenin Demografik Özelliklerine Ait Kriterler</b>	Faaliyette Bulunduğu Sektör	Hazır Giyim/Tekstil	Gıda	Bilişim Tekn. (BT)	Sağlık
	Faaliyet Türü	Ticaret	Üretim	Hizmet	Hizmet
	Sermaye Yapısı	Yabancı Sermaye	Yerli Sermaye	Yerli Sermaye	Yerli Sermaye
	Faaliyet Süresi	25 Yıl	15 Yıl	2 Yıl	5 Yıl
	Ölçeği	Büyük İşletme	Küçük İşletme	Mikro İşletme	Büyük İşletme
	Sahip Olduğu İşyeri Sayısı (Merkez-Şube)	10 Adet	1 Adet	1 Adet	5 Adet
	Hukuki Yapısı	Sermaye Şirketi	Sermaye Şirketi	Şahıs Şirketi	Sermaye Şirketi
	Coğrafi Konum(Muhasebe Firmasına Uzaklığı)	250 km	80 km	15 km	20 km
<b>Müşteri İşletmenin Hukuki Pozisyonuna Ait Kriterler</b>	Geçmiş Muhasebe Uygulamalarının Mevzuata Uygunluğu	Uygundur	Uygundur	Uygundur	Uygun Değildir
	Vergi Sicil Durumu	İyi	İyi	İyi	Kötü
	KOD Listesinde Bulunup Bulunmama	Listede Bulunmuyor	Listede Bulunuyor	Listede Bulunuyor	Listede Bulunuyor
	Sosyal Sorumluluk Kavramına Aykırı Taleplerinin Olup Olmaması	Var	Var	Yok	Var
<b>Müşteri İşletmenin Finansal Özelliklerine Ait Kriterler</b>	Finansal Gücü	Cari Oran:1,3	Cari Oran:1,0	Cari Oran:0,8	Cari Oran:0,5
	Kar/Zarar Durumu	Son 5 yılda ort. olarak "KAR" da	Son 5 yılda ort. olarak "KAR" da	Son 5 yılda ort. olarak "ZARAR" da	Son 5 yılda ort. olarak "ZARAR" da
	İş Hacmi(Ciro)	60 milyon TL	5 milyon TL	500 Bin TL	200 milyon TL
<b>Müşteri İşletmenin Hizmet Talebine Ait Kriterler</b>	Müşteri İşletmenin, Muhasebe Firmasına Erişim Şekli (Referans)	Referans var	Referans yok	Referans var	Referans yok

Ana Kriterler	Alt Kriterler	ADAY 1	ADAY 2	ADAY 3	ADAY 4
	Müşteri İşletmenin, Muhasebe Firmasına Başvuru Sebebi	Muh. Firması Değişiklik Talebi	Muh.Firması Değişiklik Talebi	Muh.Firması Değişiklik Talebi	Muh.Firması Değişiklik Talebi
<b>Müşteri İşletmenin Alacağı Hizmetin Özelliklerine Ait Kriterler</b>	Müşteri İşletmenin Alacağı Hizmetin Kapsamı	Defter Tutma / Danışmanlık Hizmeti	Defter Tutma / Danışmanlık Hizmeti	Mini mum Hizmet	Defter Tutma / Danışmanlık Hizmeti
	Müşteri İşletmeye Verilecek Hizmetin Süresi	100 saat/ay	60 saat/ay	10 saat/ay	160 saat/ay
	Müşteri İşletmenin Özlük İşlemleri Talebinin olup Olmaması	Yok	Var	Var	Yok

AHP'nin bir sonraki adımında her aday, her bir ana kriter açısından değerlendirilmiştir. Bu şekilde her bir kriter açısından hangi adayın diğerlerine göre ne kadar tercih edileceği belirlenebilmektedir. Bu amaçla 5 ana kriterin karşılaştırılması Tablo 4'de gösterilmiştir.

**Tablo 4:** Ana Kriterlerin İkili Karşılaştırma Matrisi ve Öncelik Değerleri

	Demog. Özelliklere Ait Kriterler	Hukuki Pozisyona Ait Kriterler	Finansal Özelliklere Ait Kriterler	Hizmet Talebine Ait Kriterler	Alınacak Hizmetin Özelliklerine Ait Kriterler	Kriter Öncelik Değ.
Demog. Özelliklere Ait Kriterler	1.00	1.60	0.17	3.00	0.27	0.10
Hukuki Pozisyona Ait Kriterler	2.67	1.00	0.17	2.50	0.20	0.12
Finansal Özellikler Ait Kriterler	6.00	6	1.00	8.00	7.00	<b>0.54</b>
Hizmet Talebine Ait Kriterler	0.33	0.42	0.13	1.00	0.20	0.04
Alınacak Hizmetin Özelliklerine Ait Kriterler	4.00	5.00	0.14	5.00	1.00	0.20
	<b>Tutarlılık-Uyum Oranı(CR) : 0.087</b> CR < 0.10 olduğundan sonucun uyum sınırları içerisinde olduğu görülmektedir.					

Tablo 4'te verilen ana kriterlerin öncelik değerleri incelendiğinde; muhasebe firmaları için müşteri seçimindeki en önemli kriterin %54 oranı ile "Müşteri İşletmelerin Finansal

Özelliklerine Ait Kriterler” olduğu görülmektedir. Finansal özelliklere ait ana kriterin diğer ana kriterlerle arasında yüksek bir fark oluşturarak öne çıkması şu şekilde açıklanabilir: Finansal özelliklere ait kriterler aday müşteri işletmenin finansal gücünün göstergelerini bünyesinde barındırmaktadır. Müşteri işletmenin finansal gücünün yerinde olması öncelikle devlete karşı olan vergi ve diğer mali yükümlülüklerini zamanında yerine getirebilmesini ve herhangi bir yaptırımla karşılaşma riskini azaltmaktadır. Diğer yandan müşteri işletmenin finansal gücünün yerinde olması, devlet dışındaki 3. kişi ve kuruluşlara karşı olan borç ve benzeri ödeme yükümlülüklerinde de sıkıntı yaşamamasını sağlamaktadır. Tüm bunlar da işletmenin faaliyetlerinin sürekliliğini korumasına yardımcı olmaktadır. Faaliyetlerinin sürekliliğini başarılı bir şekilde sağlayan bir işletme ile de muhasebe firması sağlıklı bir iş ilişkisini uzun yıllar devam ettirebilmektedir. Müşteri portföyünde ise bu durumların neden olacağı bir kaybın yaşanması da söz konusu olmaz. Ayrıca tüm bunlara ek olarak, finansal gücü yerinde olan bir müşteri işletme muhasebe firmasının ücretini zamanında ve tam olarak ödenmesi konusunda sorun oluşturmayacaktır. Muhasebe firmaları vermiş olduğu hizmetlerin karşılığında, ücretlerini alabileceklerini bilmek istemektedirler. Hatta en kötü koşulda hukuki yollarla alacak tahsilinde sorun yaşamamak için müşteri işletmenin finansal gücü onlar için önemlidir. Müşteri işletmeler zaman zaman hizmet bedelinin ödenmesinde oyalamalar, geciktirmeler veya ifa etmemeler gibi durumlara başvurabilmektedirler. Bu da muhasebe firmalarının sıkıntı yaşamamasına neden olmaktadır. Ülkemizdeki farklı bölge ve illerde muhasebe meslek mensuplarının beklentileri ve sorunları üzerine yapılmış bazı çalışmaların sonuçları da bu açıklamaları desteklemektedir.

Gündüz ve Özen(2016:67-90) Uşak ilinde; Gökgöz ve Zeytin(2012:477-493) Bilecik ve Yalova illerinde; Ardahan (2010:100-138) Antalya ilinde yapmış oldukları araştırmalarda meslek mensuplarının müşteri işletmelerden “beklentileri” arasında ön sıralarda ücretlerinin zamanında ödenmesi başlığının yer aldığını tespit etmişlerdir. Tetik vd.(2008:70-79) Antalya ilinde; Uzay ve Tanç(2004:94-104) Kayseri ve Nevşehir illerinde yapmış oldukları araştırmalarda meslek mensuplarının sorunları arasında öncelikli sıranın hizmet bedeli karşılığını zamanında alamamaları olduğu belirlenmiştir. Finansal özelliklere ait kriterler içerisinde yer alan “Kar/Zarar Durumu” ise %67 ile alt kriterler arasında en önemli kriter olarak öne çıkmaktadır. İşletmelerin faaliyet sonuçlarını simgeleyen kar/zarar durumu finansal güç göstergeleri arasında önemli bir sırada yer almaktadır. Çalışmada yer alan 5 yıllık ortalama değerler müşteri işletmenin finansal gücünü temsil etme açısından cari oran ve ciro verilerine göre kararlar üzerinde daha çok etkisi olan bir konumdadır.

Ana kriterler sıralamasında ilk sırada yer alan “Finansal Özelliklere Ait Kriterler”i, sonrasında “Alınacak Hizmetin Özelliklerine Ait Kriterler” %20, “Hukuki Pozisyon Kriterleri” %12, “Demografik Özelliklere Ait Kriterler” %10 ve “Hizmet Talebine Ait Kriterler” de %4'lük oranlarla takip etmektedirler.

#### ***-Kriter Karşılaştırmalarında Dikkate Alınan Tutarlılık Oranları***

AHP’de ikili karşılaştırma süreci sırasında karar verici tarafından belirlenen yargıların tutarlılığı da çok önemlidir. Bu aşama AHP yönteminin diğer bir basamağını

oluşturmaktadır. Karar verici durumunda olan kişinin kriterler arasında kıyaslama yaparken tutarlı olup olmadığını ölçmek için Saaty tarafından önerilen Tutarlılık İndeksinin(CI), tesadüfîlik göstergesine bölünmesiyle elde edilen “Tutarlılık-Uyum Oranı(CR)” nun hesaplanması gerekmektedir(Erkiletlioğlu, 2000:76-77). Saaty, tutarlılık(uyum) oranının üst limitini %10 olarak belirlemiştir. Bu oranın üzerindeki bir değer için sözkonusu yargılar tutarsız olacağından yargıların yeniden gözden geçirilerek iyileştirilmesi gerekmektedir (Yurdakul, 2002:25-26).

Ana kriterlerin öncelik durumları ile tutarlılık(CR) oranlarına ait değerler Tablo 5’te gösterilmektedir.

**Tablo 5:** Ana Kriterlerin(Faktörlerin) Öncelik Durumları ve Tutarlılık

Ana Kriterler	Kriterlerin Öncelikleri	Tutarlılık Oranları(CR)
Demografik Özelliklere Ait Kriterler	0.10	0.068
Hukuki Pozisyona Ait Kriterler	0.12	0.077
Finansal Özelliklere Ait Kriterler	0.54	0.063
Hizmet Talebine Ait Kriterler	0.04	0.087
Alınacak Hizmetin Özelliklerine Ait Kriterler	0.20	0.071

Tablo 4 ve Tablo 5’teki tutarlılık oranları değerlendirildiğinde, her ikisinde de değerlerin Saaty tarafından önerilen sınır olan %10’unun altında olduğu görülmüştür. Buna göre karar alıcıların kendi yargılarına göre vermiş oldukları değerlerin tutarlı olduğu, bir başka deyişle verilen değerlerin uyum sınırları içinde yer olduğu söylenebilir.

Ana kriterlerin yanı sıra tüm alt kriterler bir arada ele alınarak yapılan analiz sonuçları da aşağıdaki tabloda yer almaktadır. Alt kriterlere göre 4 tane aday işletmenin kriter öncelikleri Tablo 6’ da gösterilmektedir.

**Tablo 6:** Alt Kriterlere(Faktörlere) Göre Aday İşletmelerin Kriter Öncelikleri

ANA KRİTERLER / Alt Kriterler	Aday 1	Aday 2	Aday 3	Aday 4	Tutarlılık (CR)
<b>DEMOGRAFİK ÖZELLİKLERE AİT KRİTERLER</b>					
Faaliyette Bulunduğu Sektör	0.31	0.45	0.17	0.07	0.080
Faaliyet Türü	0.41	0.43	0.08	0.07	0.092
Sermaye Yapısı	0.70	0.12	0.10	0.09	0.037
Faaliyet Süresi	0.58	0.27	0.05	0.10	0.067
Ölçeği	0.44	0.12	0.06	0.38	0.043
Sahip Olduğu İşyeri Sayısı	0.62	0.11	0.10	0.17	0.048
Hukuki Yapısı	0.32	0.32	0.5	0.32	0.047
Coğrafi Konumu	0.15	0.18	0.28	0.38	0.071
<b>HUKUKİ POZİSYONA AİT KRİTERLER</b>					
Geçmiş Muhasebe Uygulamalarının Mevzuata Uygunluğu	0.31	0.31	0.31	0.08	0.028
Vergi Sicil Durumu	0.31	0.31	0.31	0.08	0.025
KOD Listesinde Bulunup Bulunmama	0.40	0.18	0.24	0.18	0.085
Sosyal Sorumluluk Kavramına Aykırı Taleplerinin Olup Olmaması	0.26	0.13	0.42	0.18	0.052

ANA KRİTERLER / Alt Kriterler	Aday 1	Aday 2	Aday 3	Aday 4	Tutarlılık (CR)
<b>FINANSAL ÖZELLİKLERE AİT KRİTERLER</b>					
Finansal Gücü	0.56	0.26	0.12	0.06	0.054
Kar/Zarar Durumu	0.42	0.42	0.08	0.08	0.034
İş Hacmi(Ciro)	0.40	0.40	0.14	0.06	0.041
<b>HİZMET TALEBİNE AİT KRİTERLER</b>					
Müşteri İşletmenin, Muhasebe Firmasına Erişim Şekli	0.35	0.19	0.32	0.14	0.051
Müşteri İşletmenin, Muhasebe Firmasına Başvuru Sebebi	0.25	0.25	0.25	0.25	0.008
<b>ALINACAK HİZMETİN ÖZELLİKLERİNE AİT KRİTERLER</b>					
Müşteri İşletmenin Alacağı Hizmetin Kapsamı(Defter Tutma, Müşavirlik, Min.Hizmet, Yabancı Dilde Raporlama)	0.32	0.32	0.04	0.32	0.039
Müşteri İşletmeye Verilecek Hizmetin Süresi	0.29	0.13	0.0	0.54	0.076
Müşteri İşletmenin Özlük İşlemleri Talebi	0.24	0.28	0.30	0.18	0.096

Tablo 6’da tüm alt kriterler açısından aday işletmeler birbirleriyle kıyaslanmıştır. Bu tablodaki değerler, her bir aday işletmenin belirlenen kriterlere karşı duyarlılıklarını oraya koymaktadır. Aday-1’in diğer adaylara kıyasla 7 kriter açısından öne çıktığı görülmektedir. Öne çıkmış olan kriterlerle ilgili şu şekilde değerlendirmeler yapılabilir. Değerlendirmelerde kriterlerin belirlenmesi amacıyla meslek mensuplarıyla yüz yüze yapılan görüşmeler esnasında elde edilen bilgi ve görüşlerden de faydalanılmıştır. Aday-1’in sermaye yapısı diğer adaylardan farklı olup yabancı sermayeli bir işletmedir. Yabancı sermayeli işletmelere yapılan hizmette, muhasebe firmalarının kar marjı yüksektir, müşteriye verilebilecek potansiyel hizmet yelpazesi (yabancı dilde raporlama, danışmanlık vb.) geniş olup muhasebe firması referansları arasında yabancı sermayeli bir işletmenin bulunması yeni müşteri kazanmada firma itibarına olumlu katkı sağlamakta, mevzuata uyum ve kayıt dışılık konularında da yabancı bir ülkede bulunmalarından dolayı daha hassas davranmalarına sebep olmaktadır. Aday-1’in faaliyet süresi uzunluğu diğer adaylara göre daha köklü ve oturmuş bir firma olarak ön plana çıkmasını ve “işletmenin sürekliliğini” sağlamış olmasından dolayı kendisine daha çok güven duyulmasına olanak sağlamaktadır. Yeni kurulan ya da çok önemli bir faaliyet geçmişi olmayan işletmelerin ne kadar ayakta kalacakları belli olmadığı için köklü firmalara kıyasla tercih açısından ikinci planda kalabilmektedirler.

Aday-1’in ölçeği ve sahip olduğu işyeri sayısı kriterleri birlikte değerlendirildiğinde ise, bu tip işletmelere verilecek hizmet karşılığında alınacak ücret daha fazla olacağı ve bu tip işletmelerin muhasebe uygulamalarının bir kısmını muhasebe firmasına yansıtmadan kendi bünyesinde halletmesi iş yükünün azalması anlamına geleceği için portföyde böyle bir müşterinin bulunması kararı da makul karşılanmaktadır. Aday-1’in KOD listesinde bulunmaması da onu ön plana çıkaran kriterlerden biri olmuştur. Kod listesi, vergi dairesi başkanlıklarınca haklarında olumsuz rapor veya tespit bulunan işletmelerin yer aldığı kategorik olarak oluşturulmuş listelerdir. “Kara liste” olarak da

isimlendirilir. Muhasebe firmaları genelde bu listelerde bulunan işletmelerle çalışmak istememektedirler. Ancak işletmenin kod listesine ne zaman ve hangi nedenlerle girdiği konularında da araştırma yapılması gereklidir. Müşteri işletme sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmak/düzenlemek durumlarından ötürü listelerde bulunuyorsa, bu durum hemen hemen tüm muhasebe firmaları için müşteriyi reddetme sebebidir. Son olarak öne çıkan bir diğer kriter de Aday-1'in muhasebe firmasına erişim şeklinin referans yoluyla olmasıdır. Muhasebe firmaları müşteri işletmelerin kendilerine hangi yolla eriştikleri sorusunun cevabı ile yakından ilgilenmektedirler. Bunun nedeni de, meslek mensuplarının "reklam yasağı" konusunda sıkı bir yasal düzenlemeye tabi olmaları ve reklam yapma yasaklarının bulunmasıdır. Bu bağlamda firmalar, reklam yapma yoluyla müşteri edinemezler. Müşteri kazanmadaki başlıca kaynakları piyasada bırakmış oldukları itibardır. Bu nedenlerden ötürü müşterinin hangi kanallarla kendilerine ulaşmış olduğu bilgisi önemlidir. Referans yoluyla erişim, müşterinin güvenilirliğini arttırmaktadır. Muhasebe firmaları tanımadıkları ve referans yoluyla gelmeyen işletmelere, eğer piyasada pozitif bir tanınırlıkları da yoksa, mesafeli yaklaşmakta ve şüphe doğuran unsurların da olması durumunda, eğilimleri işi kabul etmeme yönünde olmaktadır. İlk önce müşteri ile saygı ve güvene dayalı ilişkisinin kurulacak olması ilerde doğabilecek birçok sorunu (hizmet bedelinin eksiksiz ve zamanında alınamaması gibi), da ortadan kaldırmaktadır. Araştırmanın bundan önceki kısmında finansal özelliklere ilişkin kriterler detaylı olarak açıklandığı için burada tekrar edilmeyecektir.

Tablo 6 incelendiğinde, bazı kriterlerin (İşletmenin Faaliyet Türü, Hukuki Yapısı, Geçmiş Muhasebe Uygulamalarının Mevzuata Uygunluğu, Vergi Sicil Durumu, Kar/Zarar Durumu, İş Hacmi(Ciro), Müşteri İşletmenin Muhasebe Firmasına Başvuru Sebebi, Müşteri İşletmenin Alacağı Hizmetin Kapsamı, Müşteri İşletmenin Özlük İşlemleri Talebi ) 2-3 aday işletme için yaklaşık öneme sahip oldukları belirlenmiştir. Tüm alt kriterlerin tutarlılık(CR) değerleri incelendiğinde ise bu değerlerin %10'un altında olduğu ve sonuçların uyum sınırları içinde yer aldığı görülmüştür.

Tablo 7'de tüm kriterler açısından adayların öncelik değerlerinin toplamı verilmektedir. Böylece Tablo 7'deki veriler ışığında, tüm kriterler göz önüne alındığında 4 adaydan, hangi aday işletmenin tercih edileceğine karar verilebilecektir.

**Tablo 7:** Aday İşletmelerin Kriter Öncelik Değerleri(Toplam)

ADAY İŞLETMELER	KRİTER ÖNCELİK DEĞERLERİ
ADAY 1	0.5127 ←
ADAY 2	0.3265
ADAY 3	0.2832
ADAY 4	0.2179

Tablo 7'den görüleceği üzere; muhasebe firmaları tarafından müşteri işletme seçiminde dikkate alınacak tüm kriterler açısından, adayların durumu incelendiğinde, genel toplam içerisinde Aday-1'in %51'lik en yüksek oranla tercih edilmeyi sağlayacak özelliklere sahip olduğunu, bunu %32 lik bir oranla Aday-2'nin takip ettiği görülmektedir. Bu sonuca göre, rasyonel bir muhasebe yöneticisinin karar alma

sürecinde AHP yöntemini kullanarak portföyüne kabul edeceği müşteri işletmeyi belirlemek istemesi durumunda tercihini Aday-1'den yana kullanması gerekmektedir.

### **Sonuç ve Öneriler**

Günümüzde çok hızlı bir şekilde değişim ve gelişim gösteren hizmet sektöründe yaşanan yoğun rekabetten, muhasebe firmaları da etkilenmektedir. Muhasebe firmalarının sektörde uzun ömürlü olmaları, hizmet kalitelerini yükseltmeleri, hizmet sunumunda sorun yaşamamaları ve en önemlisi de kamu sorumluluğu taşımalarından dolayı müşteri işletmelerine önem vermeleri gerekmektedir. En uygun olan müşteri işletmeyle çalışma son derece önemli bir karar konusu haline gelmiştir. Müşteri işletmeler ile saygı ve güvene dayalı, karşılıklı memnuniyet odaklı, profesyonel ve uzun soluklu bir ilişki kurmak için bu kararın en rasyonel şekilde verilmesi gerekmektedir. Muhasebe firmalarının kararlarını etkileyebilecek ve zorlaştırabilecek birçok faktör bulunmaktadır. İşte bu noktada karşımıza çok kriterli karar verme problemlerinin çözümünde kullanılan teknikler çıkmaktadır. Bu teknikler alternatif ve kriter sayısının fazla olduğu durumlarda karar verme mekanizmasını kontrol altında tutabilmeyi ve karar sonucunu mümkün olduğu kadar kolay ve çabuk elde etmeyi sağlayarak karar vericiye yardımcı olmaktadır(Urfalıoğlu ve Genç, 2013:332). Bu tekniklerden önemli bir tanesi de AHP'dir.

Bu araştırmada muhasebe firmalarının, hizmet talebiyle kendilerine başvuran müşteri işletmeler arasından yapacakları seçim sürecinde AHP yönteminin uygulanması incelenmiştir. Analizde öncelikle karar alıcıların 4 aday müşteri işletmesinden en uygununu tercih etmesinde yararlanacağı 5 ana ve 20 alt kriter, alanında öncü 16 muhasebe firmasının üst düzey yetkilileriyle yapılan yüz yüze görüşmeler sonucunda belirlenmiştir. Sonrasında 4 büyük muhasebe firmasının 2 sinin yöneticisinden alınan veriler ile belirlenmiş olan ana ve alt kriterler kullanılarak ikili karşılaştırma matrisleri oluşturulmuş ve verilen yanıtların tutarlılıkları incelenmiştir. Yapılan analiz sonucunda yeni müşteri işletme seçiminde belirlenen 5 ana kriterden(Demografik Özelliklerine Ait Kriterler, Hukuki Pozisyona Ait Kriterler, Finansal Özelliklere Ait Kriterler, Hizmet Talebine Ait Kriterler, Alınacak Hizmetin Özelliklerine Ait Kriterler) öncelikli olarak öne çıkan kriterin müşteri işletmelerin Finansal Özelliklerine Ait Kriterlerin olduğu tespit edilmiştir.

Finansal Özelliklere Ait Kriterler içerisinde ise en çok firmaların Kar/Zarar Durumlarına ilişkin alt kriterin firma seçiminde diğerlerinden ayrılarak öne çıktığı görülmüştür.

Alt kriterlerin tümü ile yapılan analiz sonucunda da bazı kriterlerin (İşletmenin Faaliyet Türü, Hukuki Yapısı, Geçmiş Muhasebe Uygulamalarının Mevzuata Uygunluğu, Vergi Sicil Durumu, Kar/Zarar Durumu, İş Hacmi(Ciro), Müşteri İşletmenin Muhasebe Firmasına Başvuru Sebebi, Müşteri İşletmenin Alacağı Hizmetin Kapsamı, Müşteri İşletmenin Özlük İşlemleri Talebi ) 2-3 aday işletme için yaklaşık öneme sahip oldukları belirlenmiştir. Buna karşılık Aday-1 in birçok kriter için diğer adaylardan farklılaştığı ve öne çıktığı belirlenmiştir. Yapılan tüm analizlerde karar alıcıların kendi yargılarına göre vermiş oldukları değerlerin tutarlı olduğu görülmüştür.

Muhasebe firmaları tarafından müşteri işletme seçiminde dikkate alınacak tüm kriterler açısından, adayların durumu değerlendirildiğinde, Aday-1'in %51'lik en yüksek oranla tercih edilmeyi sağlayacak özelliklere sahip olduğunu, bunu %32 lik bir oranla Aday-2'nin takip ettiği belirlenmiştir. Bu sonuca göre, rasyonel bir muhasebe yöneticisinin karar alma sürecinde AHP yöntemini kullanması halinde 4 aday işletme arasından portföyüne dahil edeceği müşteri işletmenin Aday-1 olması gerekmektedir.

İlerleyen dönemlerde bu alanda yapılacak araştırmalara ışık tutması açısından göz önünde bulundurulması gereken hususlarla ilgili olarak yapılan öneriler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

Araştırmada ana kriterler içinde en önemli kriterin %54 oranı ile “Müşteri İşletmelerin Finansal Özelliklerine Ait Kriterler” olduğu görülmektedir. İleride bu konuda yapılabilecek araştırmalara yol göstermesi açısından bu gruba ait alt kriterler arasına “Müşteri İşletme Sahip ve Ortaklarının Şahsi Mal Varlıkları Durumu” da eklenebilir. Şahıs şirketlerindeki sahip ve ortakların şirket borçlarına karşı sınırsız sorumlu olmaları bu kriterin önemini ortaya koymaktadır. Araştırmada “Müşteri İşletmenin Demografik Özelliklerine Ait Kriterler” grubuna ait alt kriterler arasına “Müşteri İşletmenin Tabi Olduğu Özel Mevzuat Durumu” da ilerideki çalışmalara ilave edilebilir. Özel mevzuata örnekler verilmek istenirse: Serbest Bölgeler Mevzuatı, Yetkili Müesseselere(Döviz Büroları) İlişkin Mevzuatlar sayılabilir. Müşteri işletmenin tabi olduğu özel bir mevzuatın varlığı muhasebe firması için ekstra uzmanlık ve takip gerektirecek boyutta iş yükünün artmasına neden olabileceği için bu kriter de dikkate alınabilir.

Ülkemizde Maliye ve Hazine Bakanlığının son yıllarda üzerinde durduğu, uygulanabilirliğini değerlendirmek için hazırlık yaptığı ve kamuoyu ile paylaştığı “Meslek Mensuplarının Azami İş Kapasitesinin Belirlenmesine Yönelik Çalışma Taslağı” mevcuttur. Bu taslakla muhasebe mesleğinden beklenen faydanın sağlanması, kalite ve meslekte yaşanan haksız rekabet sorunlarının giderilmesi hedeflenmektedir. Bu amaçla bir takvim yılı için, belirli kriterler dikkate alınarak oluşturulabilecek bir puanlama(kota) sistemiyle “iş kapasitesi belirleme ve sınırlama” girişimi vardır. Günümüzde muhasebe firmalarının kabul edebilecekleri iş sayısı ile ilgili herhangi bir yasal sınırlama yoktur. Ancak böyle bir düzenlemenin hayata geçmesi durumunda aday müşteri işletmeler arasından en uygununun seçilmesi kararının nasıl verileceğini konu alan bu araştırmanın önemini bir kez daha ortaya koymaktadır.

## Kaynakça

- Akhisar, İ., ve Tunay, N. (2016). AHP ve TOPSİS ile Türk Hayat Sigortası Şirketlerinde Performans Ölçümü. *Avrasya İşletme ve İktisat Dergisi*, 7:50-60.
- Ardahan, F.(2010). Hizmet Üretiminde Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerin Mesleki Problemleri, Mesleği Algılama Biçimleri ve İş Tatmin Düzeyleri: Antalya Örneği. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 10(19):100-138.
- Bastı, M., ve Boyar, E.(2012). Muhasebe Paket Programı Seçiminde Analitik Ağ Sürecinin Kullanımı. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (34):261-279.

- Cicone Jr, D., Udaeta, M.E.M., Grimoni, J.A.B. and Galvao, L.C.R. (2008). Functionality of the Approach of Hierarchical Analysis in the Full Cost Accounting in the IRP of a Metropolitan Airport. *Energy Policy* 36: 991-998.
- Çavuşoğlu, A.(2012). İMKB’de İşlem Gören Doküman Sanayi Şirketlerinin Finansal Performanslarının AHP ve TOPSIS Yöntemleri ile Karşılaştırılması, *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Dinçer, H., ve Görener, A. (2011). Performans değerlendirmesinde AHP-TOPSIS ve AHP-VIKOR yaklaşımları: Hizmet sektöründe bir uygulama. *Yıldız Teknik Üniversitesi-Sigma Mühendislik ve Fen Bilimleri Dergisi*, 29(3):244-260.
- Erkiletlioğlu, A. (2000). İşletmelerde Karar Verme ve Analitik Hiyerarşi Yöntemi İle Bir Uygulama, *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Esmeray, M., ve Taç, Ş.G. (2009). Çevresel Maliyetlerin Mamullere Yüklenmesinde Kullanılan Dağıtım Anahtarlarının Seçiminde Analitik Hiyerarşi Yöntemi ve Bir Uygulama. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(2):241-260.
- Gökgöz, A., ve Zeytin, M.(2012). Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Karşılaştıkları Sorunlar ve Beklentileri: Bilecik ve Yalova İlleri Uygulaması. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(1):477-493.
- Gündüz, M., ve Özen, E. (2016). Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunları ve Mesleki Memnuniyetlerinin Analizi: Uşak İli Örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 70:67-90.
- Karaoğlan S., ve Şahin, S. (2018). BİST XKMYA İşletmelerinin Finansal Performanslarının Çok Kriterli Karar Verme Yöntemleri İle Ölçümü ve Yöntemlerin Karşılaştırılması. *Ege Akademik Bakış Dergisi*, 18(1):63-80.
- Kaya, Y., ve Özdemir, S.(2014). Muhasebe Meslek Mensuplarının Sundukları Hizmetin Müşteri Tarafından İlişkisel Pazarlama Anlayışı Doğrultusunda Değerlendirilmesine Yönelik Ampirik Bir Çalışma. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 6(14):157-171.
- Kersulienne, V., and Turskis, Z. (2014). A Hybrid Linguistic Fuzzy Multiple Criteria Group Selection of a Chief Accounting Officer. *Journal of Business Economics and Management* 15(2): 232-252.
- Koç, F., ve Şahin, N.K. (2015). Muhasebecilik Hizmetlerinde Değişirme Maliyetleri. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 7(2):326-348.

- Kurutüzüm, A., ve Atsan, N. (2001). Analitik Hiyerarşi Yöntemi ve İşletmecilik Alanındaki Uygulamaları. *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, 1(1):83-105.
- Li, E.L. (2013). Study of the Decision-Making Model of Outsourcing Service Provider Selection. *International Journal of u- and e- Service, Science and Technology*, 6(2): 43-52.
- Oğuzlar, A. (2007). Analitik Hiyerarşi Süreci İle Müşteri Şikayetlerinin Analizi. *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, 14:122-134.
- Ömürbek, V., ve Kozak, H. (2013). Birleşik Mamullerde Maliyet Dağıtım Yönteminin Belirlenmesinde Analitik Hiyerarşi Sürecinin Kullanılması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 15(2): 79-97.
- Özgüven, N. (2011). Vakıf Üniversitesi Tercihinin Analitik Hiyerarşi Süreci İle Belirlenmesi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 30:279-290.
- Saaty, T.L. (1994). *How to make A Decision:The Analytic Hierarchy Process*. *Interfaces*, 24:19-44
- Saaty, T. L., Peniwati, K. and Shang, J. S. (2007). The Analytic Hierarchy Process and Human Resource Allocation: Half The Story. *Mathematical and Computer Modelling*, 46:1041-1053.
- Tayyar, N., Akcanlı, F., Genç, A., ve Erem, I. (2014). BİST'e Kayıtlı Bilişim Ve Teknoloji Alanında Faaliyet Gösteren İşletmelerin Finansal Performanslarının Analitik Hiyerarşi Prosesi (AHP) ve Gri İlişkisel Analiz (GİA) Yöntemiyle Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 61:19-40.
- Tetik, N., Kınay, F. ve Ciğer, A. (2008). Antalya İlindeki Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Durum Analizi ve Beklentilerini Saptamaya Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 38:70-79.
- Tunca, M.Z., Bülbül, H. ve Ömürbek, N.(2015). AHP Temelli TOPSIS ve ELECTRE Yöntemiyle Muhasebe Paket Programı Seçimi. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8:53-71.
- Urfalıoğlu, F., ve Genç, T. (2013). Çok Kriterli Karar Verme Teknikleri İle Türkiye'nin Ekonomik Performansının Avrupa Birliği Üye Ülkeleri İle Karşılaştırılması. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 35(2):329-360.
- Usul, H., ve Uyar, G. (2012). Algılanan Hizmet Kavramının Muhasebeci Seçimine Etkisi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 4(7):65-72.
- Uzay, Ş., ve Tanç, Ş.G. (2004). Muhasebecilerin Sorunları ve Beklentileri: Kayseri ve Nevşehir İlleri Uygulaması. *Muhasebe Finansman Dergisi*, 22:94-104.

- Ünal, S., İçigen, F.K. ve Gürdal, H.(2017). “BİST Seramik Sanayi Firmalarının Finansal Performanslarının AHP ve GRA Yöntemleriyle Ölçülmesi”. *Yönetim, Ekonomi ve Pazarlama Araştırmaları Dergisi*, 1(4):1-12.
- Yalçın, S.(2010). Kriz Ortamında Kobilerin Muhasebeci Seçimini Etkileyen Faktörler: Kütahya Araştırması. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 28:195-212.
- Yılmaz, M., Eroğlu, A. ve Erdaş M.L. (2017). AHP ve TOPSIS Yöntemleri ile İşletme Kredibilitesinin Değerlendirilmesi: BİST'te Kayıtlı İşletmeler Üzerine Bir Çalışma. *International Journal of Academic Value Studies*, 3:411-432.
- Yurdakul, M. (2002). Measuring a Manufacturing System's Performance Using Saaty's System With Feedback Approach. *Integrated Manufacturing Systems*, 13(1):25-34.