

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ MESLEK ETİĞİ HAKKINDAKİ ALGI VE TUTUMLARININ İNCELENMESİ: TRB1 BÖLGESİNDE BİR ARAŞTIRMA*

Hamza KAYA¹

Ahmet Fethi DURMUŞ²

Atıf/©: Kaya H. ve Durmuş A. F. (2022). Muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği hakkındaki algı ve tutumlarının incelenmesi: TRB1 bölgesinde bir araştırma. *Hitit Sosyal Bilimler Dergisi*, 15(1), 184-210. doi: 10.17218/hititsbd.1098940

Özet: Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe meslek etiğine dikkat etmeyip sundukları yanlış ve yanıltıcı muhasebe bilgileri sonucunda ortaya çıkan muhasebe skandallarının ilgili tarafları ve dolayısıyla tüm toplumu olumsuz manada etkilediği görülmüştür. Bu nedenle yapılan çalışmalarda muhasebe mesleğinde teknik bilgi ve uzmanlığın tek başına yeterli olmadığı, ayrıca konunun etik boyutunun teknik yönünden daha önemli olduğu anlaşılmıştır. Bu çalışmada muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği hakkındaki algı ve tutumları incelemiştir. Bunların yanında etik dışı davranışları caydıran faktörleri ve temel etik ilkelerin önem derecesine göre sıralamaları çalışmanın diğer bir amacını oluşturmuştur. Böylece TRB1 Bölgesi'nde faaliyet gösteren bağımsız muhasebe meslek mensuplarıyla yüz yüze anket uygulamalı bir araştırma yapılmıştır. Yapılan araştırma sonuçlarına göre; i) etik ilkelerin sıralanmasında "Dürüstlük" ilkesi ilk sırada yerini alarak diğer ilkelere göre daha önemli bulunmuş, ii) meslek etiği algılarında $X=3,68$ gibi bir ortalama bulunmuş, iii) mesleki etik ilke ve kurallara uymalarında etkili olan faktörlerin başında "mesleki eğitim ve deneyim" in geldiği görülmüştür. Ayrıca meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında temel etik ilkelerin bazıları ile cinsiyet, etik eğitimi, eğitim düzeyi, mükellef sayısı mesleğin geleceği ve personel sayısı değişkenleri arasında anlamlı bir farklılığın olduğu; mesleki unvan, yaş, mesleki tecrübe, gelir düzeyi ve iller değişkenleri arasında ise anlamlı bir farklılığın olmadığı tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Etik, Muhasebe, Muhasebe Meslek Etiği, Muhasebe Meslek Mensubu, TRB1 Bölgesi.

Examination of the Perceptions and Attitudes of Accounting Professionals about Professional Ethics: A Research in the TRB1 Region

Citation/©: Kaya H. and Durmuş A. F. (2022). Examination of the Perceptions and attitudes of accounting professionals about professional ethics: a research in the TRB1 region. *Hitit Journal of Social Sciences*, 15(1), 184-210. doi: 10.17218/hititsbd.1098940

Abstract: It has been observed that accounting scandals arising as a result of incorrect and misleading accounting information provided by accounting professionals who do not pay attention to accounting professional ethics negatively affect the relevant parties and therefore the entire society. Therefore, in

Araştırma Makalesi / Research Article

Makale Geliş Tarihi / Submitted: 05.04.2022 Makale Kabul Tarihi / Accepted: 22.6.2022

¹Sorumlu Yazar, Dr., İnönü Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Mezunu, hkayacan72@gmail.com, <http://orcid.org/0000-0002-3432-3356>

²Doç. Dr., İnönü Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, ahmet.durmus@inonu.edu.tr, <http://orcid.org/000-0001-6626-7291>

* Bu çalışma, 2021 yılında İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü tarafından kabul edilen "Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Hakkındaki Algı, Tutum Ve Davranışlarının İncelenmesi: TRB1 Bölgesinde Bir Uygulama" adlı Doktora tezinden türetilmiş ve İnönü Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Birimi Tarafından SDK-2020-2134 Proje Numarası ile Desteklenmiştir.

Etik Onayı: Bu çalışma için etik onay, İnönü Üniversitesi Etik Kurulu'ndan 07.10.2020 tarih ve 2020/19-2 sayılı olarak alınmıştır.

the studies conducted, it was understood that technical knowledge and expertise in the accounting profession were not sufficient alone, and that the ethical aspect of the subject was more important than the technical aspect. The aim of this study is to examine the perceptions and attitudes of professional accountants about professional ethics. In addition, the factors that deter unethical behaviors and the ranking of basic ethical principles according to their importance is another aim of the study. Thus, a face-to-face survey was conducted with independent professional accountants operating in the TRB1 Region (Malatya, Elazığ, Bingöl, Tunceli). According to the results of the research; i) "Honesty" was found to be more important than other principles by taking its first place in the listing of ethical principles, ii) an average of $X=3,68$ was found in the perceptions of professional ethics, iii) "vocational education" is one of the factors that are effective in complying with professional ethical principles and rules. and experience". In addition, there is a significant difference between some of the basic ethical principles and the variables of gender, ethical education, education level, number of taxpayers, future of the profession and number of personnel in the perceptions of professional members towards professional ethics; It was determined that there was no significant difference between the variables of professional title, age, professional experience, income level and provinces.

Keywords: *Ethics, Accounting, Accounting Professional Ethics, Accountant, TRB1 Region.*

1. GİRİŞ

Muhasebe işlevi geçmişten günümüze küçük işletmelerden uluslararası şirketlere, kâr amacı gütmeyen kuruluşlardan devletlere kadar çeşitli kişi ve kuruluşlar tarafından kullanılmaktadır. Muhasebenin sağladığı bilgiler birçok tarafın kritik kararlar almasında etkili olmakta ve bu bilgiler sonucunda karar alıcılar bir şekilde etkilenmektedir. Bu nedenle muhasebenin, modern dünyada önemli bir role sahip olduğu ve tüm bireylerin bir şekilde muhasebeden etkilendiği söylenebilir. Muhasebe mesleğinin en önemli aktörünü bu mesleği icra eden meslek mensupları oluşturmaktadır.

Meslek mensuplarının faaliyetleri sonucu hazırlanan finansal tablolar sunulurken özverili bir çalışmayla zamanında, anlaşılır, tam, doğru ve kapsamlı olarak sunulması ve etik ilke ve kurallara uygun davranılması gerektiği yadsınamaz bir gerçektir. Fakat özellikle son çeyrek yüzyılda tüm dünyada ekonomik alanda yaşanan olumsuz durumlar muhasebe mesleğine yönelik etik ve güven tartışmalarını gündeme getirmiştir.

Dünyada milyon dolarlık şirketlerde (Enron, Global Crossing, WorldCom, Parmalat, Xerox vd.) yaşanan denetim ve muhasebe skandalları, şirket çalışanlarından tedarikçilere, kreditorlerden devlete ve dolayısıyla toplumun bütününe olumsuz etkide bulunmuştur. Ayrıca bu skandallar muhasebe meslek mensuplarının itibarını ve muhasebe mesleğine olan güveni zedelemiştir. Yaşanan skandalların ardından, etik konusuna olan ilgi artmış ve etiğin muhasebe mesleği için önemi daha iyi anlaşılmıştır. Bu bağlamda muhasebe mesleğinin icra edilmesinde meslek mensuplarının etik ilke ve kuralların öneminin bilincinde olup bunlara uymaları, muhasebe mesleğine olan güveni arttıracığından büyük önem arz etmektedir. Her ne kadar mesleğin yürütülmesinde yasal düzenlemeler var olsa da etkin bir şekilde yürütülebilmesi için bu düzenlemeler tek başına yeterli olmamaktadır.

Bu çalışmada; TRB1 bölgesinde (Malatya, Elazığ, Bingöl, Tunceli) bağımsız çalışan meslek mensuplarının (SM, SMMM, YMM) sosyo-demografik özelliklerinin (cinsiyet, mesleki unvan, eğitim düzeyi, etik eğitimi vd.) meslek etiği hakkındaki algı ve tutumlarına etkileri; etik dışı davranışları caydıran faktörleri, temel etik ilkelerin önem derecesine göre sıralamaları yönünden ele alınmıştır. Çalışmanın amacına uygun olarak yüz yüze anket tekniğiyle elde edilen veriler analiz edilmiş, meslek mensuplarının meslek etiği hakkındaki algı ve tutumlarıyla ilgili sonuçlar

paylaşımıştır. Literatürde yer alan diğer çalışmalardan farklı olarak kapsam yönünden geniş olması ve TRB1 bölgesinde uygulanması bu çalışmayı önemli kılmaktadır.

2. MUHASEBE MESLEĞİ VE MESLEK MENSUPLARI

Muhasebe mesleği; “bir ülkenin ekonomik bütünlüğünü oluşturan tüm özel ve kamu birimlerinin muhasebe işlem ve olaylarını mevcut yasalara, ilkelere, kurallara ve standartlara uygun bir şekilde tarafsız, zamanında, doğru ve güvenilir olarak belirli bir yerde ve kendi sorumluluklarında yürüten meslek mensuplarının devamlı olarak edindikleri iş ve uğraşı” şeklinde tanımlanabilir (Yıldız, 2010, s.157). Diğer bir deyişle muhasebe mesleği, işletmeler ve ekonomi açısından oldukça önemli olan mali nitelikli işlem ve olayları muhasebe işlevleri aracılığıyla profesyonel bir şekilde doğru ve güvenilir bir şekilde işleyip bilgi kullanıcılarına sunma işi olarak ifade edilebilir.

Muhasebenin geçmişinin insanlık tarihi kadar uzak bir geçmişe dayandığı bilinmektedir. 19. yüzyılın ikinci yarısından itibaren ekonomik hayatta yaşanan gelişmeler sonucunda kayıt tutma mesleği yeni bir boyut kazanarak muhasebe mesleğine dönüşmüştür (Arıkan, 1993, s.1). Ülkemizde muhasebe mesleği, uzun yıllar icra edilmesine rağmen (Şengel, 2010, s.8) örgütlenme çabaları 1932 yılında başlamış, daha sonraki yıllarda birçok yasal girişim bazı nedenlerle başarısız olmuş ve nihayetinde 1989 yılında 3568 sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik, Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu”nun yayımlanmasıyla yasal bir yapıya kavuşmuş ve örgütlenmesi sağlanmıştır.

Muhasebe meslek mensupları, “muhasebe mesleğini profesyonel bir uğraş olarak yapanlar ve ayrıca bu mesleği yapma ehliyetine haiz olanlar” olarak ifade edilmektedir (Gül ve Erol, 2016, s.54). 1989 yılında 3568 sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu”yla meslek statüsüne kavuşan muhasebe mesleği 2008 yılına kadar 3 gruba (2008 yılında yapılan 5786 sayılı yasal düzenlemeyle “Serbest Muhasebecilik” kaldırılarak 2 gruba) ayrılmıştır. Bu meslekler ve mesleği icra eden meslek mensupları sırasıyla: i) Serbest Muhasebecilik (Serbest Muhasebeci-SM), ii) Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir-SMMM) ve iii) Yeminli Mali Müşavirlik (Yeminli Mali Müşavir-YMM) olmaktadır.

Her mesleğin olduğu gibi muhasebe mesleğinin de kendine özgü ilke ve kuralları bulunmaktadır. Bu mesleği yerine getiren kişilerde ise bir takım kişisel ve teknik nitelikler aranmaktadır. Meslek mensubunda aranan bu kişisel ve teknik nitelikler hem meslek mensubunun hem de mesleğin gelişiminin üzerinde büyük katkıları olacağı bilinen bir gerçektir (Marşap, 1996, s.122).

Muhasebe meslek mensuplarında başkalarına karşı güven oluşturabilmeleri için iki temel nitelik bulunmalıdır. Bu niteliklerden ilki konunun teknik boyutu kısmını oluşturan mesleki bilgi birikimine sahip olmaları iken, diğeri ise etik boyutunu oluşturan sorumluluk bilincine sahip olmalarıdır. Daha düne kadar mesleğin teknik boyutu daha önemli görülmüş, etik boyutu ise genellikle göz ardı edilmiştir. Bu durumun nedeni ise muhasebenin teknik becerilerden oluşan bir meslek olduğu yanılgısından kaynaklandığı görülmüştür (Çiftçi ve Çiftçi, 2003, s.82).

Muhasebe meslek mensuplarının ahlaki (etik) davranışları bu meslekte son derece önemli bir yer tutmaktadır. Bu nedenle muhasebe mesleği için uluslararası niteliğe bürünmüş etik ilke ve kurallar ilgili kuruluşlarca oluşturulmuştur. Muhasebe meslek mensuplarından da beklenen mesleki faaliyetlerinde bu etik ilke ve kurallara tavizsiz bir şekilde uymaktır (Gül, 2015, s.18).

3. MUHASEBE MESLEK ETİĞİ

“Etik” sözcüğü Yunancada “karakter, alışkanlık, gelenek veya töre” anlamlarına gelen 'ethos' sözcüğünden türemiştir (Kolçak; 2016, s.1). Etik kavramı, bireylerin ve grupların davranışlarını

düzenleyen ilkeler ve standartlar topluluğu şeklinde tanımlanmıştır (Çobanoğlu, 2007, s.191). Etik ve ahlak kavramları literatürde ve özellikle günlük hayatta birbirinin yerine kullanıldığı görülmekte ve bazen kafa karışıklığına neden olabilmektedir. Her ne kadar etik ve ahlak kavramları iyi-kötü, doğru-yanlış davranışlarla ilgili olsa da bilimsel açıdan birbirlerinden farklı, ince nüansları bulunan kavramlardır.

Meslek etiği, ilgili mesleğe ilişkin kabul edilebilir olanı kabul edilemez olandan ayırt etmek için kullanılan ahlak temelli davranış standartlarıdır (Feil ve diğerleri, 2017, s.258). Meslek etiğinin bir alt dalı olan muhasebe meslek etiği, meslek mensuplarının, mesleki faaliyetlerini ve iş dünyasında başkalarıyla olan ilişkilerini asgari düzeyde düzenleyen ilke ve kurallar bütünüdür ifade eder (Bilen ve Yılmaz, 2014, s.61). Mesleki etik ilke ve kurallar, muhasebe meslek mensuplarının ilgili çıkar grupları tarafından beklenen beceri ve yeteneklere sahip olduğunu garanti ederek sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlar. Ayrıca kamu yararının korunmasını sağlarken muhasebe mesleğinin güvenilirliğini de arttırmaktadır.

Dünyada ve Türkiye’de muhasebe meslek etiğine ilişkin birçok düzenleme yapılmış ve yapılmaya devam etmektedir. Muhasebe meslek etiği ile ilgili uluslararası alanda en fazla öne çıkan düzenlemeler; “Amerika Ruhsatlı Muhasebe Meslek Mensupları Birliği (American Institute Of Certified Public Accountants, AICPA)” tarafından ilan edilen “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği Standartları” ve uluslararası niteliğe sahip “Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants, IFAC)” bünyesinde yer alan “Muhasebe Meslek Mensupları İçin Uluslararası Etik Standartları Kurulu (International Ethics Standards Board for Accountants, IESBA)” tarafından yayınlanan “Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar (The Code of Ethics for Professional Accountants)” adlı çalışmalardır.

Türkiye’de de ilgili kurum ve kuruluşlar tarafından muhasebe meslek etiği hakkında yasa, yönetmelik ve tebliğlerle birtakım düzenlemeler yapılmıştır (Kurnaz ve Gümüş, 2010, s.162). Bu düzenlemeler literatürde dolaylı olarak yapılan düzenlemeler ve doğrudan yapılan düzenlemeler şeklinde incelenmektedir. Türkiye’de muhasebe meslek etiği ile ilgili doğrudan yapılan ve öne çıkan en önemli düzenleme; IFAC’a üye kuruluşlardan olan TÜRMOB’un, IESBA Etik Kurallar’ını esas alarak yayımladığı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik” adlı çalışmadır.

Doğrudan yapılan düzenlemelerde TÜRMOB en büyük role sahiptir. Kurulduğu günden bugüne meslek etiği alanında birbirinden farklı çalışmalara imza atmış ve halen atmaya devam etmektedir. TÜRMOB, meslek etiği hakkında meslek kararı, yönetmelik ve tebliğ çalışmaları yanında etik ilkelerin yaygınlaştırılmasını ve içselleştirilmesini sağlamaya yönelik 2009 yılından başlayarak bir dizi “Muhasebe Etik Kongresi” de gerçekleştirmiştir.

4. SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MESLEKİ FAALİYETLERİNDE UYACAKLARI ETİK İLKELER HAKKINDA YÖNETMELİK

3568 sayılı Meslek Kanunu’nuzun 50’nci maddesi hükmüne dayanılarak (Madde 4) TÜRMOB tarafından 19.10.2007 tarih ve 26675 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik”, IFAC bünyesinde bulunan Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları Etik Standartlar Kurulu (IESBA) tarafından yayımlanan “Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar (Kısaca IESBA Etik Kurallar)” esas alınarak düzenlenmiştir.

Uluslararası standartlarla uyumlu, çağdaş düzenlemeler içeren (Uysal ve diğerleri, 2019, s.36) bu yönetmeliğin amacı Madde 1’de “*tüm üyeleri en üst derecede meslekî bilgiye sahip, sosyal*

sorumluluk bilinci olan, etik değerlere bağlı, rekabet anlayışı daha kaliteli hizmet sunumu biçiminde oluşmuş, güvenilir ve saygın bir meslek mensupları kitlesi oluşturmak hedefine ulaşmak için muhasebe meslek mensuplarının meslekî ilişkilerinde uymaları gereken asgari etik ilkeleri belirlemektir” şeklinde açıklanmaktadır.

Söz konusu yönetmelik iki bölümden ve “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Meslekî Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler” başlığını taşıyan Ek-1’den oluşmaktadır. Yönetmeliğin birinci bölümünde amaç (m.1), kapsam (m.2), dayanak (m.3) ve tanımlar (m.4) yer alırken, ikinci bölümünde ise Etik Kurulu ve son hükümler yer almaktadır. Yönetmeliğin en önemli kısmını oluşturan Ek-1’de ise etik ilkeler ve hükümleri ayrıntılı bir şekilde ele alınmaktadır.

Yönetmeliğin Ek-1’inde yer alan etik ilkeler üç kısımdan ve seksen sekiz maddeden oluşmaktadır: Altı bölüm ve on yedi maddeden oluşan birinci kısım tüm meslek mensuplarının uyacakları temel etik ilkeleri ve bu ilkelerin uygulanması için gereken kavramsal çerçeveyi sunmaktadır. İkinci ve üçüncü kısımlar ise kavramsal çerçevenin belirli özel durumlarda nasıl uygulanacağını sunmaktadır. On bölümden oluşan ikinci kısım bağımsız çalışan meslek mensupları, altı bölümden oluşan üçüncü kısım ise bağımlı çalışan meslek mensupları için geçerli ilke ve durumları içermektedir. Birinci kısımda yer alan tüm meslek mensuplarının uyacakları beş temel etik ilkeye aşağıda kısaca değinilmiştir.

4.1 Dürüstlük İlkesi

Temel etik ilkelerin ilki olan dürüstlük ilkesi, muhasebe meslek mensuplarının bütün mesleki ve iş ilişkilerinde doğru ve güvenilir olma ve bunların yanında açık sözlü ve adil davranma gibi değerleri ifade etmektedir (Ek-1, Madde 6). Bu ilke gereğince meslek mensubu; bariz bir şekilde yanlış veya yanıltıcı beyan içeren bir bilgi varsa, dikkatsizce sunulmuş beyanlar veya bilgilerin olması mevcutsa ya da olması gereken bilgileri göz ardı eden veya gizleyen, dolayısıyla yanıltıcı mahiyette olan bir durum ile karşılaştığında muhasebe meslek mensubu raporlarla, beyannamelerle, iletişim ya da diğer bilgilerle, varsa bağlantısını sonlandırmak için adımlar atmalı yok ise ilişki kurmamalıdır (Etik Kurallar El Kitabı, 2015, Kısım 110.2). Bu nokta, dünya üzerinde gerçekleşen muhasebe skandallarını önlemek için düzenlemeler yapmanın ya da düzenleyici kurallar seti yayımlamanın tek başına yeterli olmadığını göstergesi niteliğindedir. Dolayısıyla dürüstlük ilkesi daha da önemli bir hale gelmiş ve temel ilkeler arasında ilk sırada yerini almıştır (Uysal ve diğerleri, 2019, s.47).

4.2 Tarafsızlık İlkesi

Tarafsızlık ilkesi, muhasebe mensuplarının tümüne, yanlı olma (önyargı), çıkar çatışması ve diğer bireylerin usulsüz şekildeki baskı ve etkileri sebebiyle mesleki kararlarından ödün vermeme sorumluluğu yüklemektedir (Ek-1, Madde 8). Meslek mensubu, mesleğini icra ederken tarafsızlığını zedeleyebilecek tamamının tanımlanması ve öngörülmesi mümkün olmayan birtakım durumlara daima maruz kalabilir. Bu nedenle meslek mensuplarının üzerine düşen sorumluluk, tarafsızlığını olumsuz anlamda etkileyen veya etkileyecek ortam ya da ilişkilerden kaçınmak olacaktır (Ek-1, Madde 9).

4.3 Meslekî Yeterlilik ve Özen İlkesi

Meslekî yeterlilik ve özen ilkesi, tüm meslek mensuplarına müşteriler veya işverenlere etkin bir hizmet sunmaları için gerekli mesleki bilgi ve beceri düzeyine sahip olmalarını ve hizmet sunarlarken teknik ve mesleki standartlara uygun olarak özenli davranma sorumluluğunu getirmektedir (Ek-1, Madde 10). Meslekî yeterlilik, mesleki yeterliğin elde edilmesi ve mesleki

yeterliliğin korunması olmak üzere iki ayrı aşamada ele alınabilir. Mesleki yeterliliğin elde edilmesi aşaması meslek mensubunun Kanun'daki mesleğe giriş için gerekli olan genel ve özel şartlarının sağlanmasını ifade etmektedir. Mesleki yeterliliğin korunması aşaması ise ilgili teknik, mesleki ve ticari gelişmeler ile meslek hayatıyla ilgili ulusal ve uluslararası gelişmelerin sürekli olarak izlenmesini ve farkındalığını gerektirmektedir. Mesleki özen ise mesleğin icra edilmesinde dikkatli, derinlemesine ve zamanında hareket etme sorumluluğunu kapsamaktadır (Ek-1, Madde 11).

4.4 Gizlilik İlkesi

Gizlilik, meslek mensuplarının mesleki ilişkilerinde edindiği bilgileri açıklamasını gerektirecek bir hak veya görevi olmadıkça diğer kişi veya gruplara açıklamamasını ve bu bilgilerin meslek mensuplarının ya da diğer kişilerin çıkarları için kullanılmamasını ifade eder (Ek-1, Madde 1). Gizlilik ilkesi tüm muhasebe meslek mensuplarına mevcut veya potansiyel müşterisi ya da işvereniyle ilgili elde ettiği bilgilerin gizliliğini koruma yükümlülüğü yüklemektedir. Bu ilke uyarınca meslek mensubu; yasal veya mesleki bir açıklama zorunluluğu ya da yetkisi olmadıkça veya ilgili makam bilgiyi açıklaması için yetki vermedikçe mesleki ilişkide edindiği bilgiyi müşterileri ya da işvereni dışındaki kişilere açıklamaması, ayrıca edindiği gizli bilgileri kendi çıkarına ya da diğer kişilerin yararına kullanmaması veya kullanıyor izlenimi bırakmaması gerekmektedir (Ek-1, Madde 12). Hatta bu gizlilik sorumluluğu müşteri veya işverenle ilişki sona erdiğinde bile devam etmektedir (Ek-1, Madde 13).

4.5 Mesleki Davranış İlkesi

Mesleki davranış, meslek mensubunun yürürlükte olan yasa ve yönetmeliklere uymasını ve mesleğin itibarını düşürecek her türlü davranıştan uzak durmasını ifade eder (Ek-1, Madde 1). Mesleki davranış ilkesi, tüm meslek mensuplarına mesleğin itibarını sarsacak tutum ve davranışlardan kaçınma ve ilgili kanun ve düzenlemelere uyma yükümlülüğünü getirir (Ek-1, Madde 16). Bu bağlamda meslek mensubu kendisinin ve işinin tanıtımını yaparken mesleğin itibarına uygun davranmalıdır, yani mesleğin itibarını zedeleyecek hareketten kaçınmalı, dürüst ve güvenilir olmalıdır. Ayrıca meslek mensubu öyle bir hareket etmelidir ki sahip olduğu nitelikleri, deneyimlerini ve sunacağı hizmetleri abartmamalı ve diğer meslek mensuplarına yönelik doğruluğu ispatlanmamış karşılaştırmalar ve küçük düşürücü göndermelerde de bulunmamalıdır (Ek-1, Madde 17).

5. LİTERATÜR TARAMASI

Albez ve Yıldırım (2005) çalışmalarında Erzurum'da faaliyette bulunan Serbest Muhasebeci (SM) ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) meslek etiği ile ilgili tutumları anket tekniğiyle araştırmışlardır. Yapılan çalışma sonucunda muhasebe mesleğinin etik boyutunun meslek mensupları tarafından ihmal edildiği ve meslek mensuplarını etik dışı davranmaya iten en önemli baskı grubunun mükellefler olduğu belirtilmiştir.

Sakarya ve Kara (2010) çalışmalarında meslek etiğinin muhasebe meslek mensupları (SMMM ve YMM) tarafından nasıl algılandığını araştırmışlardır. Çalışma sonucunda meslek mensuplarının bazı demografik özelliklerine göre (unvan, cinsiyet, mükellef sayısı, mesleki deneyim) dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik, mesleki davranış ve genel olarak etik algılaması değişkenleri ile ilgili meslek etiğine ilişkin algılamalarında anlamlı farkların olduğu, bazılarında ise (eğitim ve gelir düzeyi) herhangi bir farklılığın bulunmadığı tespit edilmiştir.

Kısakürek ve Alpan (2010) çalışmalarında Sivas ilinde faaliyette bulunan bağımsız muhasebe meslek mensuplarının (SM ve SMMM) mesleki etik ilke ve kurallarına uymalarında etkili olan faktörleri, etik dışı davranma nedenleri ve etik ile ilgili konular hakkında meslek mensuplarının

görüşlerini bir anket uygulamasıyla ölçmüşlerdir. Çalışma sonucunda mesleki etik kurallarına uyulmasında “cezaî ve vicdani yaptırımların” etkili olduğu, etik dışı davranma nedenleri arasında ise “meslek mensubunun ahlaki zayıflığı” öne çıkmıştır.

Akenbor ve Tennyson (2014) çalışmalarında Nijerya'da muhasebe mesleğinin etik kurallarını, muhasebe uygulamasında benimsenme düzeyini belirlemek ve aynı zamanda etik kuralların benimsenmesini etkileyen faktörleri belirlemek amacıyla bağımsız denetçi ve muhasebeciler üzerinden bir anket uygulaması yapmışlardır. Çalışma sonuçlarına göre, Nijerya'da muhasebe etiğinin düşük düzeyde benimsendiği tespit edilmiştir. Etik kuralların benimsenmesini etkileyen faktörlerden en yaygın olanı açgözlülük ve kişisel çıkar iken, etik kuralların eksikliği ise en az etkileyen faktör olmuştur. Ayrıca, etik olmayan uygulamalara düşkün olan üyelerin üyeliklerinin reddedilmesi ve ruhsatlarının iptal edilmesi tavsiye edilmiştir.

Kaya (2016) çalışmasında Elazığ ilinde, Gürbüz ve Yılmaz (2016) Eskişehir ilinde, Güney ve Biçer (2016) ise Erzincan ilinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği algılarını ve tutumlarını ölçmek amacıyla anket uygulaması yapmışlardır. Araştırmalardan çıkan ortak sonuç; “muhasebe meslek mensuplarının mesleki etik ilke ve kurallarına uyduklarını” belirtmeleri olmuştur.

Baghdasarian (2017) çalışmasında Los Angeles'de (Kaliforniya, ABD) faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının uygulamadaki etik algısını ve son muhasebe skandallarının muhasebe mesleği üzerindeki etkisini araştırmak ve anlamak için belirlenmiş araştırma soruları üzerinden yüz yüze görüşmeler yapmıştır. Çalışma sonucunda katılımcıların, muhasebe mesleğinin etik itibarını çok güçlü ve olumlu gördükleri tespit edilmiş ve katılımcıların büyük bir çoğunluğu etik davranışlarına inandıklarını ifade etmişlerdir.

6. ARAŞTIRMANIN AMACI, METODOLOJİSİ ve BULGULARI

6.1. Araştırmanın Amacı ve Metodolojisi

Araştırmanın amacı muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği hakkındaki algı ve tutumlarını incelemektir. Bunların yanında etik dışı davranışları caydıran faktörleri ve temel etik ilkelerin önem derecesine göre sıralamaları araştırmanın diğer bir amacını oluşturmaktadır. Bu amaçlar doğrultusunda TRB1 Bölgesi'nde (Malatya, Elazığ, Bingöl, Tunceli) faaliyet gösteren bağımsız muhasebe meslek mensuplarıyla (SM, SMMM, YMM) yüz yüze anket uygulamalı bir araştırma yapılmıştır. Daha önceki çalışmalarda geliştirilmiş, geçerliliği ve güvenilirliği test edilmiş ölçekler anket kapsamına alınmıştır.³ Anket formu 5'li Likert ölçeğine göre (1- Kesinlikle Katılmıyorum, 5- Kesinlikle Katılıyorum) hazırlanmıştır. Bu çalışma için etik onay, İnönü Üniversitesi Etik Kurulu'ndan 07.10.2020 tarih ve 2020/19-2 sayılı olarak alınmıştır.

Araştırma evrenini TRB1 Bölgesi'nde faaliyet gösteren toplamda 486 bağımsız muhasebe meslek mensubu oluşturmaktadır. Çalışmada, araştırma evreninden örneklem çekilirken basit tesadüfi (rassal) örnekleme tekniği kullanılmıştır. Böylece araştırmada 400 muhasebe meslek mensubuna ulaşılmış; anket formunu doldururken itina göstermeyen, eksik dolduran ve hiç doldurmayan meslek mensuplarının anket formları değerlendirme dışında tutulmuş ve toplamda 326 anket formu analize tabi tutulmuştur.

³ Bu çalışmanın ölçeği, İşgüden ve Çabuk (2006); Zeytin (2007); Jackling ve diğerleri (2007); Sakarya ve Kara (2010); Kısakürek ve Alpan (2010); Yalçın (2011); Akenbor ve Tennyson (2014); Gül (2015); Daştan, Bayraktar ve Bellikli (2015); Meriç ve Kaygusuzoğlu (2017); Ekeril ve Onay (2018); Kılı, Türkoğlu ve Gülmez (2018); çalışmalarından da yararlanılarak hazırlanmıştır.

Araştırma çerçevesinde toplamda 8 adet hipotez test edilmiştir. Bu hipotezler aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır.

1. “Temel etik ilkelerine yönelik boyutlar arasında anlamlı bir ilişki vardır.”
2. “Mesleki etik ilke ve kurallara uyulmasında etkili olan faktörler ile temel etik ilkelerine yönelik boyutlar arasında anlamlı bir ilişki vardır.”
3. “Meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında cinsiyete göre anlamlı farklılık vardır.”
4. “Meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında TÜRMOB’un etik eğitimine katılıp katılmamalarına göre anlamlı farklılık vardır.”
5. “Meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında eğitim düzeyine göre anlamlı farklılık vardır.”
6. “Meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında mükellef sayısına göre anlamlı farklılık vardır.”
7. “Meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında personel sayısına göre anlamlı farklılık vardır.”
8. “Meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında mesleğin geleceği ile ilgili düşünceye göre anlamlı farklılık vardır.”

Araştırmada elde edilen veriler “IBM SPSS Statistics 22.0 (Statistical Packages for the Social Sciences/Sosyal Bilimler İçin İstatistik Paketi)” programı ile analiz edilmiştir. Meslek etiği ölçeğinin güvenilirliğini belirlemek için Cronbach alfa testi yapılmış, buna göre ölçeğin Cronbach alfa katsayısı %87,8 olarak belirlenmiştir. Bu sonuç meslek etiği ölçeği güvenilirliğinin oldukça yüksek olduğunu göstermektedir. Normallik testlerinde verilerin normal dağıldığı tespit edilmiş, böylece parametrik analiz teknikleri uygulanmıştır. Sonuç olarak elde edilen veriler; güvenilirlik analizi, betimsel istatistik testleri (frekans, yüzde, aritmetik ortalama, standart sapma), bağımsız gruplar t testi, tek yönlü varyans analizi (ANOVA) ve pearson korelasyon analizi gibi analizler kullanılarak incelenmiştir.

6.2. Araştırmanın Bulguları

Araştırma kapsamında bağımsız değişkenler (mesleki unvan, cinsiyet, yaş, eğitim düzeyi, mesleki tecrübe, mükellef sayısı, aylık ortalama net gelir, personel sayısı) ile ilgili analizler için betimsel istatistikler kullanılmıştır. Aşağıda her bir değişkenin frekans ve yüzdeleri hesaplanmış ve Tablo 1’de sunulmuştur.

Tablo 1. Meslek Mensuplarının Sosyo-Demografik Özelliklerinin Dağılımı

	Kişi Sayısı (f)	Yüzdesi (%)	Kümülatif Yüzdesi
Mesleki Unvan			
SM	12	3,7	3,7
SMMM	303	92,9	96,6
YMM	11	3,4	100,0
Toplam	326	100,0	
Cinsiyet			
Kadın	43	13,2	13,2
Erkek	283	86,8	100,0
Toplam	326	100,0	
Yaş			
25-34 Yaş Arası	26	8,0	8,0
35-44 Yaş Arası	112	34,4	42,3
45-54 Yaş Arası	88	27,0	69,3
55-65 Yaş Arası	80	24,5	93,9
66 Yaş ve Üstü	20	6,1	100,0
Toplam	326	100,0	
Eğitim Düzeyi			
Lise	40	12,3	12,3
Önlisans	13	4,0	16,3
Lisans	224	68,7	85,0
Yüksek Lisans	49	15,0	100,0
Doktora	0	0	100,0
Toplam	326	100,0	
Mesleki Tecrübe			
5 Yıl ve Altı	20	6,1	6,1
6-11 Yıl Arası	58	17,8	23,9
12-17 Yıl Arası	56	17,2	41,1
18-25 Yıl Arası	70	21,5	62,6
26 Yıl ve Üstü	122	37,4	100,0
Toplam	326	100,0	
Mükellef Sayısı			
0-20 Arası	34	10,4	10,4
21-40 Arası	46	14,1	24,5
41-60 Arası	68	20,9	45,4
61-80 Arası	59	18,1	63,5
81 ve Üstü	119	36,5	100,0
Toplam	326	100,0	
Aylık Ortalama Net Gelir			
4.000 TL ve Altı	41	12,6	12,6
4.001-5.500 TL Arası	71	21,8	34,4
5.501-7.000 TL Arası	71	21,8	56,1
7.001-8.500 TL Arası	42	12,9	69,0
8.500 TL Üstü	101	31,0	100,0
Toplam	326	100,0	
Personel Sayısı			
Yalnız	48	14,7	14,7
1-2 Personel	157	48,2	62,9
3-5 Personel	102	31,3	94,2
6 Personel ve Üstü	19	5,8	100,0
Toplam	326	100,0	

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının sosyo-demografik özelliklerinin dağılımına bakıldığında katılımcılar: Mesleki unvanlarına göre incelendiğinde %92,9'u Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM); cinsiyetlerine göre incelendiğinde %86,8'i erkek; yaşlarına göre incelendiğinde %34,4'ü 35-44 yaş aralığında; eğitim düzeylerine göre incelendiğinde %68,7'si lisans mezunu; mesleki tecrübelerine göre incelendiğinde %37,4'ü 26 yıl ve üzerinde; mükellef sayılarına göre incelendiğinde %36,5'i 81 ve üzerinde; aylık ortalama net gelirlerine göre incelendiğinde %31'i 8.500 TL ve üzerinde; personel sayısına göre incelendiğinde ise %48,2'si 1-2 personel çalıştırdığı görülmektedir.

Araştırma kapsamında diğer bağımsız değişkenler (mesleğin geleceği ile ilgili düşünceniz, TÜRMOB'un etik eğitimine katıldınız mı, faaliyet gösterilen il) ile ilgili betimsel istatistikler Tablo 2'de sunulmuştur.

Tablo 2. Meslek Mensuplarının Diğer Bağımsız Değişkenlerine Göre Dağılımı

	Kişi Sayısı (f)	Yüzdesi (%)	Kümülatif Yüzdesi
Mesleğin Geleceği ile İlgili			
Düşünceniz?			
Kötümser	54	16,6	16,6
Kararsız	93	28,5	45,1
İyimser	179	54,9	100,0
Toplam	326	100,0	
TÜRMOB'un Etik Eğitimine			
Katıldınız mı?			
Evet	221	67,8	67,8
Hayır	105	32,2	100,0
Toplam	326	100,0	
Faaliyet Gösterilen İl			
Bingöl	22	6,7	6,7
Elâzığ	94	28,8	35,5
Malatya	199	61,0	96,5
Tunceli	11	3,4	100,0
Toplam	326	100,0	

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının mesleğin geleceği ile ilgili düşüncelerine bakıldığında %54,9'u mesleğin geleceği ile ilgili iyimser düşündüğü; TÜRMOB'un etik eğitimine katılıp katılmamalarına göre incelendiğinde %67,8'i katıldığı; faaliyet gösterdikleri illere göre incelendiğinde %61,0'i Malatya ilinde, %28,8'i Elâzığ ilinde, %6,7'si Bingöl ilinde ve %3,4'ü ise Tunceli ilinde faaliyet gösterdiği görülmektedir.

Tablo 3. Temel Etik İlkelerin Önem Sıralamasının Frekans Dağılımları ve Toplam Puanları

Ölçek Maddeleri	Frekans (f)					Veri Sayısı (n), (%)	Ortalamalar (X)	Toplam Puan (TP)
	Yüzde (%)							
Tüm meslek mensuplarının uyması gereken temel etik ilkelerini size göre en önemliden başlayarak lütfen sıralayınız.	1	2	3	4	5			
1= En Az Önemli 5= En Çok Önemli								
Dürüstlük	2	5	30	76	213	326	4,51	1.471
	0,6	1,5	9,2	23,3	65,3	100,0		
Tarafsızlık	56	57	95	93	25	326	2,92	952
	17,2	17,5	29,1	28,5	7,7	100,0		
Mesleki Yeterlilik ve Özen	41	49	74	104	58	326	3,27	1.067
	12,6	15,0	22,7	31,9	17,8	100,0		
Gizlilik	76	151	63	24	12	326	2,22	723
	23,3	46,3	19,3	7,4	3,7	100,0		
Mesleki Davranış	150	62	62	27	25	326	2,13	693
	46,0	19,0	19,0	8,3	7,7	100,0		

Tablo 3'te katılımcılara meslek mensuplarının uymaları gereken temel etik ilkelerini önem derecesine göre 1 (en az önemli) ile 5 (en çok önemli) puan aralığını baz alarak puanlamaları istenmiştir. Katılımcıların temel etik ilkeleri önem sırasına göre sıralamalarındaki amaç katılımcıların önem verdiği en önemli temel ilkeyi belirlemek ve algı düzeyleri ile karşılaştırmaktır. Katılımcılar, dürüstlük ilkesini en yüksek puanla (TP=1.471; X=4,51) ilk sıraya, mesleki yeterlilik ve özen ilkesini (TP=1.067; X=3,27) ikinci sıraya, tarafsızlık ilkesini (TP=952; X=2,92) üçüncü sıraya, gizlilik ilkesini (TP=723; X=2,22) dördüncü sıraya ve mesleki davranış ilkesini (TP=693; X=2,13) ise son sıraya yerleştirmişlerdir.

Tablo 4'te Pearson Korelasyon Analizi tekniği ile analiz edilen temel etik ilkeleri boyutları arasındaki korelasyon katsayıları gösterilmektedir.

Tablo 4. Temel Etik İlkeleri Boyutları Arasındaki İlişkiye Ait Korelasyon Katsayıları

		Dürüstlük	Tarafsızlık	Mesleki Yeterlilik ve Özen	Gizlilik	Mesleki Davranış
Dürüstlük	Korelasyon (<i>r</i>)	1	0,512**	0,390**	0,370**	0,579**
	Anlamlılık (<i>p</i>)		0,000	0,000	0,000	0,000
Tarafsızlık	Korelasyon (<i>r</i>)	1	0,455**	0,449**	0,566**	
	Anlamlılık (<i>p</i>)		0,000	0,000	0,000	
Mesleki Yeterlilik ve Özen	Korelasyon (<i>r</i>)		1	0,432**	0,558**	
	Anlamlılık (<i>p</i>)			0,000	0,000	
Gizlilik	Korelasyon (<i>r</i>)			1	0,559**	
	Anlamlılık (<i>p</i>)				0,000	
Mesleki Davranış	Korelasyon (<i>r</i>)				1	
	Anlamlılık (<i>p</i>)					-

** İlişki, $p < 0,01$ seviyesinde anlamlı (2-yönlü).

- H_1 : Temel etik ilkelerine yönelik boyutlar arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Tablo 4'te yer alan sonuçlar incelendiğinde beş temel etik ilke arasında orta ve güçlü düzeyde ($0,31 \leq r \leq 0,69$) pozitif yönlü anlamlı bir ilişkinin olduğu görülmektedir. Bu sonuçlara göre H_1 hipotezi tüm değişkenler için kabul edilmiştir. Ayrıca tüm değişkenler arasında mesleki davranış değişkeni, diğer dört değişkene kıyasla en yüksek korelasyon katsayısına sahip olduğu görülmektedir.

Tablo 5'te katılımcıların meslek etiği hakkındaki algı ve tutumları genel etik algıları ve 5 temel etik ilke olmak üzere 6 boyutta incelenmiştir.

Tablo 5. Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Algılarına İlişkin Frekans Dağılımları

Genel Etik Algıları ve Temel Etik İlkeler	Veri Sayısı (n) - (%)	Ortalamalar (\bar{X})	Standart Sapma (SS)
1- Genel Etik Algısı Boyutu (11 İfade)	326	4,17	0,454
2- Dürüstlük İlkesi Boyutu (4 İfade)	326	3,26	0,752
3- Tarafsızlık İlkesi Boyutu (4 İfade)	326	3,65	0,788
4- Mesleki Yeterlilik ve Özen İlkesi Boyutu (4 İfade)	326	3,70	0,873
5- Gizlilik İlkesi Boyutu (4 İfade)	326	4,15	0,708
6- Mesleki Davranış İlkesi Boyutu (5 İfade)	326	3,63	0,786

Tablo 5'te meslek mensuplarının genel etik algılarının en yüksek ortalamaya ($\bar{X}=4,17$) sahip olduğu görülmektedir. Muhasebe mesleğinin temel etik ilkeleri boyutlarının ortalamaları incelendiğinde ise gizlilik ilkesi boyutu en yüksek ortalamayla ($\bar{X}=4,15$) ilk sırada, dürüstlük ilkesi boyutu ise en düşük ortalamayla ($\bar{X}=3,26$) son sırada yer almaktadır. Diğerlerinin ortalaması sırasıyla; mesleki yeterlilik ve özen ilkesi boyutu ($\bar{X}=3,70$), tarafsızlık ilkesi boyutu ($\bar{X}=3,65$) ve mesleki davranış ilkesi boyutu ($\bar{X}=3,63$) şeklindedir. Son sırada olan dürüstlük ilkesi boyutu her ne kadar ortalama olarak 3'ün üzerinde olsa da meslek mensuplarının dürüstlük algısıyla ilgili birtakım sorunların olduğu sonucuna varılabilir. Diğer taraftan meslek mensuplarının genel olarak meslek etiği algıları ($\bar{X}=3,68$) istenilen seviyede olmasa da yüksek bir seviyede olduğu görülmektedir.

Aşağıda yer alan Tablo 6'da katılımcıların mesleki etik ilke ve kurallara uymalarında etkili olan faktörlere verdikleri yanıtlar ve sonuçlar gösterilmektedir.

Tablo 6. Meslek Mensuplarının Mesleki Etik İlke ve Kurallara Uymalarında Etkili Olan Faktörlerin Frekans Dağılımları

Ölçek Maddeleri	Frekans (f)					Veri Sayısı (n) - (%)	Ortalamalar (X)	Standart Sapma (SS)
	Yüzde (%)							
Meslek mensuplarının mesleki etik ilke ve kurallara uymalarında etkili olan faktörlerin etki düzeyini lütfen belirtiniz.	Çok Etkisiz	Etkisiz	Fark Etmez	Etkili	Çok Etkili			
1= Çok Etkisiz 5= Çok Etkili								
1- Mesleki eğitim ve deneyim	5	10	14	139	158	326	4,33	0,824
2- Karakter özelliği	5	12	16	122	171	326	4,36	0,857
3- Meslek yasası	6	32	42	145	101	326	3,93	0,998
4- İnançlar	33	53	88	90	62	326	3,29	1,235
5- Kültürel değerler	15	44	79	124	64	326	3,55	1,091
6- Sosyal çevre	15	27	73	149	62	326	3,66	1,024
7- Aile terbiyesi	6	18	31	140	131	326	4,14	0,931
8- Devlete olan bağlılık	13	21	39	128	125	326	4,02	1,060
9- Cezai yaptırımlar	9	26	34	138	119	326	4,02	1,020
Ölçeğin Ortalaması ve Standart Sapması							3,92	0,632

Tablo 6'daki faktörler değerlendirildiğinde, meslek mensuplarının mesleki etik ilke ve kurallara uymalarında etkili olan faktörlerin başında mesleki eğitim ve deneyimin (%91,1) geldiği görülmektedir. Diğerleri ise sırasıyla; karakter özelliği (%89,9), aile terbiyesi (%83,1), cezai yaptırımlar (%78,8), devlete olan bağlılık (%77,6), meslek yasası (%75,5), sosyal çevre (%64,7), kültürel değerler (%57,6) ve inançlar (%46,6) şeklinde olduğu görülmektedir. Sonuç olarak meslek mensuplarının mesleki etik ilke ve kurallara uymalarında etkili olan faktörlerin genel ortalamasına bakıldığında ($X=3,92$) faktörlerin etkisinin yüksek düzeyde olduğu görülmektedir.

Tablo 7. Etik İlke ve Kurallarına Uyulmasında Etkili Olan Faktörler ile Temel Etik İlkelerin Boyutları Arasındaki İlişkiye Ait Korelasyon Katsayıları

		Mesleki				
		Dürüstlük	Tarafsızlık	Yeterlilik ve Özen	Gizlilik	Mesleki Davranış
n=326						
Mesleki eğitim ve deneyim	<i>r</i>	0,115*	0,249**	0,196**	0,360**	0,300**
	<i>p</i>	0,038	0,000	0,000	0,000	0,000
Karakter özelliği	<i>r</i>	-0,122*	-0,002	0,023	0,174**	0,026
	<i>p</i>	0,028	0,966	0,679	0,002	0,636
Meslek yasası	<i>r</i>	0,280**	0,227**	0,259**	0,224**	0,374**
	<i>p</i>	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
İnançlar	<i>r</i>	-0,096	-0,025	-0,047	-0,069	-0,066
	<i>p</i>	0,082	0,655	0,399	0,213	0,231
Kültürel değerler	<i>r</i>	0,000	-0,042	-0,032	0,021	-0,035
	<i>p</i>	0,995	0,453	0,565	0,706	0,528
Sosyal çevre	<i>r</i>	-0,023	-0,033	-0,039	-0,024	0,018
	<i>p</i>	0,675	0,554	0,484	0,667	0,750
Aile terbiyesi	<i>r</i>	0,010	0,089	0,038	0,106	0,049
	<i>p</i>	0,861	0,107	0,497	0,056	0,374
Devlete olan bağlılık	<i>r</i>	0,169**	0,186**	0,161**	0,193**	0,267**
	<i>p</i>	0,002	0,001	0,004	0,000	0,000
Cezai yaptırımlar	<i>r</i>	-0,013	0,077	0,204**	0,072	0,094
	<i>p</i>	0,812	0,166	0,000	0,196	0,089

**İlişki, $p < 0,01$ seviyesinde anlamlı (2-yönlü)

*İlişki, $p < 0,05$ seviyesinde anlamlı (2-yönlü)

- H₂: Mesleki etik ilke ve kurallara uyulmasında etkili olan faktörler ile temel etik ilkelerine yönelik boyutlar arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Tablo 7’de yer alan sonuçlar incelendiğinde etik ilke ve kurallara uyulmasında etkili olan faktörler ile beş temel etik ilkelerden bazıları arasında pozitif ve negatif yönde, zayıf ve orta düzeyde ($0,00 < r \leq 0,49$) istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğu görülmektedir. Mesleki eğitim ve deneyim, meslek yasası ve devlete olan bağlılık değişkenlerinin, beş değişkenin tümüyle anlamlı ilişkisinden dolayı H₂ hipotezi kabul edilmiştir. Diğer taraftan, inançlar, kültürel değerler, sosyal çevre ve aile terbiyesi değişkenleri ile dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış değişkenleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkinin olmadığı ($p > 0,05$) tespit edilmiş, dolayısıyla bu değişkenler için H₂ hipotezi reddedilmiştir.

7.1 Kategorik Değişkenlerin Farklılıklarının İncelenmesi

Temel etik ilkeleri oluşturan araştırma değişkenleri (dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış alt boyutları) ile sosyo-demografik (kategorik) değişkenler arasındaki farklılıkların tespit edilmesi için analiz tekniklerinden “Bağımsız Gruplar T Testi” ve “Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA)” uygulanmıştır. Meslek mensuplarının cinsiyet ve etik eğitimi değişkenleri ile temel etik ilkeler hakkındaki algı ve tutumları arasında herhangi bir farklılığın olup olmadığı “Bağımsız Gruplar T Testi”yle; geriye kalan kategorik değişkenler ile temel etik ilkeler hakkındaki algı ve tutumları arasında herhangi bir farklılığın olup olmadığı “Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA)” testi ile analiz edilmiştir.

Tablo 8. Cinsiyet Değişkenine Göre Temel Etik İlkelerin Boyutlarındaki Farklılıkların Karşılaştırılması (T Testi Analizi)

Boyutlar	Cinsiyet	n	X	SS	T Testi		
					t	sd	p
Dürüstlük	Kadın	43	3,4651	0,68265	1,965*	324	0,050*
	Erkek	283	3,2244	0,75765			
Tarafsızlık	Kadın	43	3,7326	0,81357	0,727	324	0,468
	Erkek	283	3,6387	0,78465			
Mesleki Yeterlilik ve Özen	Kadın	43	3,9012	0,77563	1,612	324	0,108
	Erkek	283	3,6714	0,88439			
Gizlilik	Kadın	43	4,1453	0,76422	-0,034	324	0,973
	Erkek	283	4,1493	0,70082			
Mesleki Davranış	Kadın	43	3,8140	0,68507	1,639	324	0,102
	Erkek	283	3,6035	0,79813			

Tablo 8’de “H₃: Meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında cinsiyet değişkenine göre anlamlı farklılık vardır.” hipotezi test edilmiştir. Tablo incelendiğinde meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında sadece dürüstlük boyutunun cinsiyet değişkenine göre anlamlı bir farklılığı görülmektedir ($t_{[324]}=1,965$; $p<0,05$). Diğer boyutlarda anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Bu sonuçlara göre, kadın meslek mensuplarının dürüstlük algıları ($X=3,465$), erkek meslek mensuplarının dürüstlük algılarından ($X=3,224$) daha olumlu bir düzeydedir. Dolayısıyla sadece dürüstlük boyutu için H₃ hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 9. Etik Eğitimi Değişkenine Göre Temel Etik İlkelerin Boyutlarındaki Farklılıkların Karşılaştırılması (T Testi Analizi)

Boyutlar	Etik Eğitimi	n	X	SS	T Testi		
					t	sd	p
Dürüstlük	Evet	221	3,3167	0,73300	2,124*	324	0,034*
	Hayır	105	3,1286	0,77763			
Tarafsızlık	Evet	221	3,7206	0,74218	2,327*	324	0,021*
	Hayır	105	3,5048	0,86184			
Mesleki Yeterlilik ve Özen	Evet	221	3,7523	0,81707	1,520	324	0,129
	Hayır	105	3,5952	0,97652			
Gizlilik	Evet	221	4,1934	0,68934	1,656	324	0,099
	Hayır	105	4,0548	0,74112			
Mesleki Davranış	Evet	221	3,7005	0,76767	2,319*	324	0,021*
	Hayır	105	3,4857	0,80902			

Tablo 9’da “H₄: Meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında TÜRMOB’un etik eğitimine katılıp katılmamalarına göre anlamlı farklılık vardır.” hipotezi test edilmiştir. Tablo incelendiğinde meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında; dürüstlük boyutunun ($t_{[324]}=2,124$; $p<0,05$), tarafsızlık boyutunun ($t_{[324]}=2,327$; $p<0,05$) ve mesleki davranış boyutunun ($t_{[324]}=2,319$; $p<0,05$) TÜRMOB’un etik eğitimi değişkenine göre anlamlı bir farklılığı görülmektedir. Diğer iki boyutta anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Bu sonuçlara göre, TÜRMOB’un etik eğitimine katılan meslek mensuplarının dürüstlük ($X=3,317$), tarafsızlık ($X=3,721$) ve mesleki davranış algıları ($X=3,701$), TÜRMOB’un etik eğitimine katılmayan meslek

mensuplarının dürüstlük ($X=3,129$), tarafsızlık ($X=3,505$) ve mesleki davranış algılarından ($X=3,486$) daha olumludur. Dolayısıyla dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki davranış boyutları için H_4 hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 10. Eğitim Düzeyi Değişkenine Göre Temel Etik İlkelerin Boyutlarındaki Farklılıkların Karşılaştırılması (ANOVA Testi)

Boyutlar	Eğitim Düzeyi	n	\bar{X}	SS	ANOVA Testi		
					F	sd	p
Dürüstlük	Lise	40	3,2938	0,67198	2,015	3	0,112
	Önlisans	13	3,1154	0,60909			
	Lisans	224	3,3069	0,75751			
	Yüksek Lisans	49	3,0306	0,79325			
	Doktora	-	-	-			
	Toplam	326	3,2561	0,75164			
Tarafsızlık	Lise	40	3,6188	0,76792	3,385	3	0,018*
	Önlisans	13	3,4423	0,94182			
	Lisans	224	3,7321	0,77062			
	Yüksek Lisans	49	3,3622	0,78406			
	Doktora	-	-	-			
	Toplam	326	3,6511	0,78788			
Mesleki Yeterlilik ve Özen	Lise	40	3,7500	0,83205	1,740	3	0,159
	Önlisans	13	3,6538	0,74679			
	Lisans	224	3,7522	0,85528			
	Yüksek Lisans	49	3,4439	0,98988			
	Doktora	-	-	-			
	Toplam	326	3,7017	0,87319			
Gizlilik	Lise	40	4,0438	0,66479	3,649	3	0,013*
	Önlisans	13	3,8269	1,13369			
	Lisans	224	4,2310	0,65648			
	Yüksek Lisans	49	3,9439	0,77605			
	Doktora	-	-	-			
	Toplam	326	4,1488	0,70827			
Mesleki Davranış	Lise	40	3,6350	0,74955	1,510	3	0,212
	Önlisans	13	3,3846	0,69982			
	Lisans	224	3,6821	0,76472			
	Yüksek Lisans	49	3,4612	0,91306			
	Doktora	-	-	-			
	Toplam	326	3,6313	0,78642			

Tablo 10'da " H_5 : Meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında eğitim düzeyine göre anlamlı farklılık vardır." hipotezi test edilmiştir. Tablo incelendiğinde meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında tarafsızlık ve gizlilik boyutlarının, eğitim düzeyi değişkenine göre anlamlı farklılığın olduğu görülmektedir (sırasıyla: ($F=3,385$; $p<0,05$); ($F=3,649$; $p<0,05$)). Diğer boyutlarda anlamlı bir farklılık bulunmamıştır ($p>0,05$). Dolayısıyla tarafsızlık ve gizlilik boyutları için H_5 hipotezi kabul edilmiştir.

Anlamlı farklılığın ortaya çıktığı tarafsızlık boyutunda farklılıkların hangi eğitim düzeyi kategorileri arasında olduğunu belirlemek üzere, "Gruplar Arası Çoklu Karşılaştırma" (Post Hoc

Multiple Comparisons) testlerinden, varyansların eşit dağılması nedeniyle ($p=,540>0,05$), en yaygın kullanılan “Scheffe” testi yapılmıştır. Bu test sonucuna göre, eğitim düzeyi lisans olan meslek mensuplarının tarafsızlık algılarının ($\bar{X}=3,732$) eğitim düzeyi yüksek lisans olan meslek mensuplarının tarafsızlık algılarından ($\bar{X}=3,362$) daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.

Diğer bir anlamlı farklılığın ortaya çıktığı gizlilik boyutunda farklılıkların hangi eğitim düzeyi kategorileri arasında olduğunu belirlemek üzere, “Gruplar Arası Çoklu Karşılaştırma” (Post Hoc Multiple Comparisons) testlerinden, varyansların eşit dağılmaması nedeniyle ($p=0,008<0,05$), “Games-Howell” testi yapılmıştır. Bu test sonucunda eğitim düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunamamıştır.

Tablo 11. Mükellef Sayısı Değişkenine Göre Temel Etik İlkelerin Boyutlarındaki Farklılıkların Karşılaştırılması (ANOVA Testi)

Boyutlar	Mükellef Sayısı	n	\bar{X}	SS	ANOVA Testi		
					F	sd	p
Dürüstlük	0 - 20	34	3,2647	0,72807	3,103	4	0,016*
	21 - 40	46	3,4674	0,68030			
	41 - 60	68	3,1985	0,72734			
	61 - 80	59	3,0000	0,77125			
	81 ve üstü	119	3,3319	0,76199			
	Toplam	326	3,2561	0,75164			
Tarafsızlık	0 - 20	34	3,5588	0,72837	2,019	4	0,091
	21 - 40	46	3,7228	0,83038			
	41 - 60	68	3,5441	0,77501			
	61 - 80	59	3,4958	0,67831			
	81 ve üstü	119	3,7878	0,83020			
	Toplam	326	3,6511	0,78788			
Mesleki Yeterlilik ve Özen	0 - 20	34	3,5368	0,86193	1,391	4	0,120
	21 - 40	46	3,5543	0,83983			
	41 - 60	68	3,6801	0,89656			
	61 - 80	59	3,6102	0,82951			
	81 ve üstü	119	3,8634	0,88403			
	Toplam	326	3,7017	0,87319			
Gizlilik	0 - 20	34	4,0515	0,68196	1,819	4	0,005*
	21 - 40	46	4,0000	0,77639			
	41 - 60	68	4,0809	0,75365			
	61 - 80	59	4,0085	0,69631			
	81 ve üstü	119	4,3424	0,63184			
	Toplam	326	4,1488	0,70827			
Mesleki Davranış	0 - 20	34	3,5353	0,95565	2,550	4	0,002*
	21 - 40	46	3,5783	0,74860			
	41 - 60	68	3,4647	0,70091			
	61 - 80	59	3,4610	0,83232			
	81 ve üstü	119	3,8588	0,72689			
	Toplam	326	3,6313	0,78642			

Tablo 11’de “H₆: Meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında mükellef sayısına göre anlamlı farklılık vardır.” hipotezi test edilmiştir. Tablo incelendiğinde meslek mensuplarının

meslek etiğine yönelik algılarında dürüstlük, gizlilik ve mesleki davranış boyutlarının, mükellef sayısı değişkenine göre anlamlı bir farklılığı görülmektedir (sırasıyla: ($F=3,103$; $p<0,05$); ($F=1,819$; $p<0,05$); ($F=2,550$; $p<0,05$)). Diğer boyutlarda anlamlı bir farklılık bulunmamıştır ($p>0,05$). Dolayısıyla dürüstlük, gizlilik ve mesleki davranış boyutları için H_6 hipotezi kabul edilmiştir.

Anlamlı farklılığın ortaya çıktığı boyutlarda farklılıkların hangi mükellef sayısı kategorileri arasında olduğunu belirlemek üzere “Scheffe” testi uygulanmıştır. Bu test sonuçlarına göre:

- Mükellef sayısı 21-40 arası olan meslek mensuplarının dürüstlük algıları ($X=3,467$) mükellef sayısı 61-80 arası olan meslek mensuplarının dürüstlük algularından ($X=3,000$) daha yüksek olduğu tespit edilmiştir ($Levene testi=,745$; $p>0,05$).
- Gizlilik boyutunda mükellef sayısı kategorileri arasında anlamlı bir farklılık bulunmamıştır ($Levene testi=,683$; $p>0,05$).
- Mükellef sayısı 81 ve üstü olan meslek mensuplarının mesleki davranış algılarının ($X=3,859$) mükellef sayısı 41-60 ve 61-80 arası olan meslek mensuplarının mesleki davranış algularından (sırasıyla: $X=3,465$; $X=3,461$) daha yüksek olduğu tespit edilmiştir ($Levene testi=0,081$; $p>0,05$).

Tablo 12. Personel Sayısı Değişkenine Göre Temel Etik İlkelerin Boyutlarındaki Farklılıkların Karşılaştırılması (ANOVA Testi)

Boyutlar	Personel Sayısı	n	X	SS	ANOVA Testi		
					F	sd	p
Dürüstlük	Yalnızım	48	3,3229	0,80550	2,464	3	0,062
	1 - 2 Personel	157	3,1433	0,73118			
	3 - 5 Personel	102	3,3922	0,74504			
	6 Personel ve Üstü	19	3,2895	0,72774			
	Toplam	326	3,2561	0,75164			
Tarafsızlık	Yalnızım	48	3,7813	0,75022	1,648	3	0,178
	1 - 2 Personel	157	3,5525	0,77265			
	3 - 5 Personel	102	3,7230	0,78263			
	6 Personel ve Üstü	19	3,7500	0,97895			
	Toplam	326	3,6511	0,78788			
Mesleki Yeterlilik ve Özen	Yalnızım	48	3,7500	0,85986	,997	3	0,394
	1 - 2 Personel	157	3,6290	0,82071			
	3 - 5 Personel	102	3,7451	0,97047			
	6 Personel ve Üstü	19	3,9474	0,76639			
	Toplam	326	3,7017	0,87319			
Gizlilik	Yalnızım	48	4,0417	0,73538	2,355	3	0,072
	1 - 2 Personel	157	4,0796	0,75693			
	3 - 5 Personel	102	4,2696	0,59044			
	6 Personel ve Üstü	19	4,3421	0,72749			
	Toplam	326	4,1488	0,70827			
Mesleki Davranış	Yalnızım	48	3,6750	0,81122	5,501	3	0,001*
	1 - 2 Personel	157	3,4599	0,76140			
	3 - 5 Personel	102	3,8392	0,75677			
	6 Personel ve Üstü	19	3,8211	0,81621			
	Toplam	326	3,6313	0,78642			

Tablo 12’de “ H_7 : Meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında personel sayısına göre anlamlı farklılık vardır.” hipotezi test edilmiştir. Tablo incelendiğinde meslek mensuplarının

meslek etiğine yönelik algılarında mesleki davranış boyutunun, personel sayısı değişkenine göre anlamlı farklılığın olduğu görülmektedir ($F=5,501$; $p<0,05$). Diğer boyutlarda anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Dolayısıyla mesleki davranış boyutu için H_7 hipotezi kabul edilmiştir.

Anlamlı farklılığın ortaya çıktığı mesleki davranış boyutunda farklılıkların hangi personel sayısı kategorileri arasında olduğunu belirlemek üzere, Scheffe testi yapılmıştır. Bu test sonucuna göre, personel sayısı 3-5 aralığında olan meslek mensuplarının mesleki davranış algıları ($\bar{X}=3,839$) personel sayısı 1 veya 2 olan meslek mensuplarının mesleki davranış algılarından ($\bar{X}=3,460$) daha yüksek olduğu tespit edilmiştir ($Levene\ testi=0,522$; $p>0,05$).

Tablo 13. Mesleğin Geleceği Değişkenine Göre Temel Etik İlkelerin Boyutlarındaki Farklılıkların Karşılaştırılması (ANOVA Testi)

Boyutlar	Mesleğin Geleceği	n	X	SS	ANOVA Testi		
					F	sd	p
Dürüstlük	Kötümser	54	3,0417	0,82666	3,625	2	0,028*
	Kararsız	93	3,2124	0,71849			
	İyimser	179	3,3436	0,73389			
	Toplam	326	3,2561	0,75164			
Tarafsızlık	Kötümser	54	3,5046	0,94356	2,083	2	0,126
	Kararsız	93	3,5887	0,76226			
	İyimser	179	3,7277	0,74402			
	Toplam	326	3,6511	0,78788			
Mesleki Yeterlilik ve Özen	Kötümser	54	3,4028	0,92580	4,581	2	0,011*
	Kararsız	93	3,6747	0,85639			
	İyimser	179	3,8059	0,84822			
	Toplam	326	3,7017	0,87319			
Gizlilik	Kötümser	54	4,1667	0,71869	,559	2	0,573
	Kararsız	93	4,0833	0,71791			
	İyimser	179	4,1774	0,70185			
	Toplam	326	4,1488	0,70827			
Mesleki Davranış	Kötümser	54	3,4852	0,83472	1,632	2	0,197
	Kararsız	93	3,5935	0,85539			
	İyimser	179	3,6950	0,72957			
	Toplam	326	3,6313	0,78642			

Tablo 13'te "H₈: Meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında mesleğin geleceği ile ilgili düşünceye göre anlamlı farklılık vardır." hipotezi test edilmiştir. Tablo incelendiğinde meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında dürüstlük ve mesleki yeterlilik ve özen boyutlarının, mesleğin geleceği değişkenine göre anlamlı bir farklılığı görülmektedir (sırasıyla: ($F=3,625$; $p<0,05$); ($F=4,581$; $p<0,05$)). Diğer boyutlarda anlamlı bir farklılık bulunmamıştır ($p>0,05$). Dolayısıyla dürüstlük ve mesleki yeterlilik ve özen boyutları için H_8 hipotezi kabul edilmiştir.

Anlamlı farklılığın ortaya çıktığı boyutlarda farklılıkların hangi mesleğin geleceği ile ilgili düşünceler kategorileri arasında olduğunu belirlemek üzere "Scheffe" testi uygulanmıştır. Bu test sonuçlarına göre:

i. Mesleğin geleceği ile ilgili düşünceleri iyimser olan meslek mensuplarının dürüstlük algıları ($X=3,344$) mesleğin geleceği ile ilgili düşünceleri kötümser olan meslek mensuplarının dürüstlük algılarından ($X=3,042$) daha yüksek olduğu tespit edilmiştir (*Levene testi*=0,606; $p>0,05$).

ii. Mesleğin geleceği ile ilgili düşünceleri iyimser olan meslek mensuplarının mesleki yeterlilik ve özen algıları ($X=3,806$) mesleğin geleceği ile ilgili düşünceleri kötümser olan meslek mensuplarının mesleki yeterlilik ve özen algılarından ($X=3,403$) daha yüksek olduğu tespit edilmiştir (*Levene testi*=0,642; $p>0,05$).

8. SONUÇ VE ÖNERİLER

Meslek etiği her meslekte olduğu gibi muhasebe mesleğinde de büyük bir önem taşımaktadır. Son zamanlarda gündeme gelen en önemli konulardan biri muhasebe meslek etiği ile ilgili tartışmalar olmaktadır. Yaşanan muhasebe skandalları ile uluslararası kuruluşlar tarafından meslek mensupları yakın markaja alınmış, mesleklerinde uymaları gereken etik ilke ve kurallar yayımlanmıştır. Böylece muhasebe mesleği, artık teknik bilgiden çok etik yönü ağır basan mesleklerden biri olarak kabul edilmiştir. Bu amaçla, bu çalışmada güncelliğini yitirmeyen konulardan biri olan “etik olgusu” incelenmiş, TRB1 bölgesinde (Malatya, Elazığ, Bingöl, Tunceli) faaliyette bulunan bağımsız muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği hakkındaki algı ve tutumları konusundaki yaklaşımları anket tekniği kullanılarak ölçülmüş ve yapılan analizlerden aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir:

- Tüm meslek mensuplarının uyması gereken temel etik ilkelerinin katılımcılar tarafından en önemliden başlanarak en az önemliye doğru sıralanması istenmiş ve dürüstlük ilkesi en önemli ilke olarak kabul edilmiştir. Çalışmanın bu sonucu Gürbüz ve Yılmaz (2016)’ın yapmış olduğu çalışma sonucuyla farklılık taşımaktadır. Söz konusu çalışmada meslek mensupları ilk sırayı mesleki davranışa son sırayı ise dürüstlük ilkesine vermektedir.
- Muhasebe mesleğinin temel etik ilkeleri boyutlarının ortalamaları incelendiğinde gizlilik en yüksek ortalamayla ilk sırada, dürüstlük ise en düşük ortalamayla son sırada yer almıştır. Son sırada olan dürüstlük ilkesi her ne kadar ortalama olarak 3’ün üzerinde olsa da meslek mensuplarının dürüstlük algısıyla ilgili birtakım sorunların olduğu sonucuna varılabilir. Diğer taraftan meslek mensuplarının genel olarak meslek etiği algıları istenilen seviyede olmasa da yüksek bir seviyede olduğu söylenebilir. Fakat bir önceki maddedeki sonuca göre katılımcılar, ilkeleri sıralarken ilk sıraya dürüstlük ilkesini getirmişlerdir. Bu durum meslek mensuplarının dürüstlükle ilgili sorun yaşadıklarının kanıtı olarak değerlendirilebilir.
- Meslek mensuplarının mesleki etik ilke ve kurallara uymalarında etkili olan faktörlerin etki düzeyleri ortalamalarına göre sıralandığında, ilk sıraya mesleki eğitim ve deneyimin geldiği son sıraya ise inançların geldiği görülmektedir. Muhasebe mesleğinde mesleki eğitimin önemi bu denli ortaya çıkmışken TÜRMOB ve odalar bu konuya daha çok eğilmeli gerek yüz yüze gerek çevrimiçi eğitimleri arttırmalıdır.

Meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında temel etik ilkelerin bazıları ile cinsiyet, etik eğitimi, eğitim düzeyi, mükellef sayısı mesleğin geleceği ve personel sayısı değişkenleri arasında anlamlı bir farklılığın olduğu; mesleki unvan, yaş, mesleki tecrübe, gelir düzeyi ve iller değişkenleri arasında ise anlamlı bir farklılığın olmadığı tespit edilmiştir. Bu sonuçlara göre:

- Kadın meslek mensuplarının dürüstlük algıları, erkek meslek mensuplarının dürüstlük algılarından daha olumlu bir düzeyde olduğu tespit edilmiştir. Literatür incelendiğinde cinsiyet değişkeni için söz konusu sonuçlara benzer ve farklı sonuçların olduğu görülmektedir. Daştan ve diğerleri (2015) ve Marşap ve diğerleri (2018) tarafından yapılan çalışmalarda meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında cinsiyete göre (Daştan vd.; dürüstlük, tarafsızlık

ve gizlilik boyutlarında; Marşap vd.; gizlilik, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen boyutlarında) anlamlı bir farklılık bulurken; Sakarya ve Kara (2010), Özkan ve Hacıhasanoğlu (2012), Ekergil ve Onay (2018) cinsiyet değişkenine göre anlamlı bir farklılık bulamamıştır.

- TÜRMOB'un etik eğitimine katılan meslek mensuplarının dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki davranış algıları, TÜRMOB'un etik eğitimine katılmayan meslek mensuplarının dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki davranış algılarından daha olumlu olduğu tespit edilmiştir. Bu sonuçla etik eğitimin meslek mensupları üzerinde ne derece etkili olduğu anlaşılabilir. Literatür incelendiğinde TÜRMOB'un etik eğitimi değişkeni için bu çalışmanın sonuçlarından farklı olarak Marşap ve diğerlerinin (2018) çalışmasında etik eğitimi değişkenine göre anlamlı bir farklılık bulunmamıştır.
- Eğitim düzeyi lisans olan meslek mensuplarının tarafsızlık algılarının eğitim düzeyi yüksek lisans olan meslek mensuplarının tarafsızlık algılarından daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Literatür incelendiğinde eğitim düzeyi değişkeni için söz konusu sonuçlara benzer ve farklı sonuçların olduğu görülmektedir. Özkan ve Hacıhasanoğlu (2012) ve Daştan ve diğerleri (2015) tarafından yapılan çalışmalarda meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında eğitim düzeyine göre (Özkan ve Hacıhasanoğlu; dürüstlük boyutunda, Daştan vd.; gizlilik, mesleki yeterlilik ve özen boyutlarında) anlamlı bir farklılık bulurken; Sakarya ve Kara (2010), Hacıhasanoğlu (2013), Marşap ve diğerleri (2018) tarafından yapılan çalışmada eğitim düzeyi değişkenine göre anlamlı bir farklılık bulunmamıştır.
- Mükellef sayısı 21-40 arası olan meslek mensuplarının dürüstlük algıları mükellef sayısı 61-80 arası olan meslek mensuplarının dürüstlük algılarından daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Literatür incelendiğinde mükellef sayısı değişkeni için söz konusu sonuçlara benzer ve farklı sonuçların olduğu görülmektedir. Sakarya ve Kara (2010), Hacıhasanoğlu (2013) ve Ekergil ve Onay (2018) tarafından yapılan çalışmalarda meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında mükellef sayısına göre (Sakarya ve Kara; tarafsızlık boyutunda, Hacıhasanoğlu; mesleki yeterlilik ve özen ve mesleki davranış boyutlarında, Ekergil ve Onay; gizlilik boyutunda) anlamlı bir farklılık bulurken; Meriç ve Kaygusuzoğlu (2017) tarafından yapılan çalışmada mükellef sayısı değişkenine göre anlamlı bir farklılık bulunmamıştır.
- Mesleğin geleceği ile ilgili düşünceleri iyimser olan meslek mensuplarının dürüstlük algıları ile mesleki yeterlilik ve özen algıları mesleğin geleceği ile ilgili düşünceleri kötümser olan meslek mensuplarının dürüstlük algıları ile mesleki yeterlilik ve özen algılarından daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Literatür incelendiğinde mesleğin geleceği ile ilgili düşünceler değişkeni için bu çalışma sonuçlarına benzer olarak Meriç ve Kaygusuzoğlu'nun (2017) çalışmalarında da mesleğin geleceği ile ilgili düşünceler değişkenine göre (mesleki yeterlilik ve özen boyutunda) anlamlı bir farklılık bulunmuştur.
- Personel sayısı 3-5 aralığında olan meslek mensuplarının mesleki davranış algıları personel sayısı 1 veya 2 olan meslek mensuplarının mesleki davranış algılarından daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Literatür incelendiğinde personel sayısı değişkeni için bu çalışma sonuçlarından farklı olarak Meriç ve Kaygusuzoğlu'nun (2017) çalışmalarında personel sayısı değişkenine göre anlamlı bir farklılık bulunmamıştır.

Çalışma genel olarak değerlendirildiğinde meslek mensuplarının meslek etiği hakkındaki algı düzeylerinin genel olarak yüksek olduğu fakat dürüstlük ilkesi hakkındaki algı düzeylerinin diğer ilkelere göre daha alt seviyede olduğu görülmektedir. Bu da mesleğin itibarı yönünden meslek mensuplarından beklenen bir durum değildir. Bunun farkında olan meslek mensuplarının, temel etik ilkeleri sıralarken dürüstlük ilkesini ilk sıraya aldıkları görülmektedir.

Bu çalışmanın kısıtını, zamanlama ve veri toplama maliyetinin yüksek olması oluşturmaktadır. Bununla birlikte farklı bölgeler dikkate alınarak karşılaştırmaların yapılması gelecek çalışmalar için öneri niteliği taşımaktadır.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Çıkar Çatışması: Yoktur

Finansal Destek: Bu çalışma, 2021 yılında İnönü Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü tarafından kabul edilen "Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Hakkındaki Algı, Tutum ve Davranışlarının İncelenmesi: TRB1 Bölgesinde Bir Uygulama" adlı doktora tez çalışmasından geliştirilerek oluşturulmuştur. İnönü Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Birimi tarafından SDK-2020-2134 proje numarası ile desteklenmiştir.

Etik Onay: Bu çalışma için etik onay, İnönü Üniversitesi Sosyal ve Beşerî Bilimler Bilimsel Araştırma ve Yayın Etik Kurulu'ndan 07.10.2020 tarih ve 2020/19-2 sayılı olarak alınmıştır.

Yazar Katkısı: Hamza Kaya (%80), Ahmet Fethi Durmuş (%20).

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: None

Funding: This study was developed from the doctoral thesis study titled "Examination of Perceptions, Attitudes and Behaviors of Accounting Professionals about Professional Ethics: An Application in TRB1 Region", which was accepted by İnönü University, Institute of Social Sciences in 2021. It was supported by Inonu University Scientific Research Projects Unit with project number SDK-2020-2134.

Ethical Approval: The approval of the Inonu University Social Sciences and Humanities Scientific Research and Publication Ethical Committee no 2020/19-2 dated 07.10.2020 was obtained for this study.

Author Contributions: Hamza Kaya (80%), Ahmet Fethi Durmuş (20%).

KAYNAKÇA

- Akenbor, C.O. ve Tennyson, O. (2014). Ethics of accounting profession in Nigeria. *Journal of Business and Economics*, 5(8), 1374-1382. doi: 10.15341/jbe(2155-7950)/08.05.2014/016
- Albez, A. ve Yıldırım, S. (2005). Erzurum'da muhasebecilerin meslek etiği tutumları. *Ekev Akademi Dergisi*, (23), 343-360. Erişim adresi: <https://scholar.google.com.tr/citations?user=BtzkgT0AAAAJ&hl=tr>
- Arıkan, Y. (1993). Temiz Toplum. *Mali Çözüm Dergisi*, (22).
- Aymankuy, Y. ve Sarıoğlu, M. (2005). Muhasebe meslek mensuplarının meslek etiğine yaklaşımları ve Balıkesir il merkezinde bir uygulama. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(14), 23-45. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/863848>
- Baghdasarian, A. (2017) A phenomenological study of certified public accountants' perception of ethics in the accounting profession (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Pepperdine University, The Graduate School of Education and Psychology, Malibu, USA.
- Bilen, A. ve Yılmaz, Y. (2014). Muhasebe mesleğinde etik ve etikle ilgili çalışmalar. *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 2(6), 57-72. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/370687>
- Çiftçi, Y. ve Çiftçi, B. (2003). Muhasebe mesleğinde meslek etiği (Türkiye'deki düzenlemeler ve uluslararası düzenlemelerle karşılaştırılması. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 10, 79-96. Erişim adresi: www.scholar.google.com/scholar?cluster=13222001454925299287&hl=en&oi=scholar
- Çobanoğlu, E. (2007). Pazarlama etiği. *İş Hayatında Etik*, S. Tevrüz (Ed.), İstanbul: Beta Basım Yayın.

-
- Daştan, A., Bayraktar, Y. ve Bellikli, U. (2015). Muhasebe mesleğinde etik ikilem ve etik karar alma konularında farkındalık oluşturma: Trabzon ilinde bir araştırma. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 29(1), 63-82. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/atauniiibd/issue/2716/36036>
- Ekergil, V. ve Onay, A. (2018). Muhasebecilerin ve mükelleflerin IESBA'nın etik ilkeleri temelinde muhasebecilerin mesleki davranışlarına bakışı: Eskişehir ilinde bir araştırma. *Business & Management Studies: An International Journal BMIJ*, 6(2), 622-655. Erişim adresi: <https://earsiv.anadolu.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/11421/18904/18904.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Feil, A. A., Diehl, L. ve Schuck, R. J. (2017). Professional ethics and accounting students: analysis of the intervening variables. *Cadernos EBAPE.BR*, 15(2), 256-273. Erişim adresi: www.scielo.br/j/cebape/a/cvkhxSWcYLkNTkxjx8P5FCG/?format=html&lang=en
- Gül, H. (2015). Muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılık, çalışma ahlakı ve mesleki etik davranış ilişkilerinin değerlendirilmesi (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Çanakkale On Sekiz Mart Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale. Erişim adresi: https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=18byPid1fYznb5l6gWkezQ&no=ppKHWUBptija_AL374fALw
- Gül, H. ve Erol, M. (2016). Muhasebe Meslek mensuplarında işe bağlılık ve çalışma ahlakının mesleki etik davranışa etkisi. *Mali Çözüm Dergisi*, 26(137), 51-74. Erişim adresi: <https://www.proquest.com/openview/9a87190801c0d01ce71558f973175c6c/1?pq-origsite=gscholar&cbl=2042748>
- Gürbüz, H. ve Yılmaz, V. (2016). Muhasebe meslek etiği ve Eskişehir il merkezinde bir uygulama. 7. Uluslararası Girişimcilik Kongresi, Kırgızistan/Bişkek, 417-438. Erişim adresi: https://www.researchgate.net/publication/308890790_MUHASEBE_MESLEK_ETIGI_VE_E_ESKISEHIR_IL_MERKEZINDE_BIR_UYGULAMA
- Hacıhasanoğlu, T. (2013). Sakarya ilinde faaliyet gösteren bağımsız muhasebecilerin meslek etiği algılama düzeylerine ilişkin bir araştırma. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 14(1), 357-372. Erişim adresi: <http://www.ajindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423875015.pdf>
- İşgüden, B. ve Çabuk, A. (2006). Meslek etiği ve meslek etiğinin meslek yaşamı üzerindeki etkileri. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(16), 59-86. Erişim adresi: <http://sbe.balikesir.edu.tr/dergi/edergi/c9s16/makale/c9s16m4.pdf>
- Jackling, B., Cooper, B.J., Leung, P. ve Dellaportas, S. (2007). Professional accounting bodies perceptions of ethical issues, causes of ethical failure and ethics education. *Managerial Auditing Journal*, 22(9), 928-944. Erişim adresi: www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/02686900710829426/full/html
- Kaya, G. A. (2016) Muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği hakkındaki düşüncelerine ilişkin Elazığ'da bir araştırma. *The Journal of Academic Social Science Studies*, (52), 183-199. Erişim adresi: https://jasstudies.com/?mod=makale_tr_ozet&makale_id=28080
- Kıllı, M., Türkoğlu, H. ve Gülmez, C. (2018). Muhasebe meslek mensuplarının etik algısı: Malatya ilinde bir araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 11(1), 45-62. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/395481>
-

-
- Kısakürek, M. ve Alpan, N. (2010). Muhasebe meslek etiği ve Sivas ilinde bir uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (47), 213-228. Erişim adresi: <http://journal.mufad.org.tr/attachments/article/108/16.pdf>
- Kurnaz, N. ve Gümüş, Y. (2010). Muhasebe bölümü öğrencilerinin muhasebe mesleği ile ilgili etik dışı davranışlara ilişkin algı analizi: Dumlupınar Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (46), 157-174. Erişim adresi: <http://journal.mufad.org.tr/attachments/article/143/14.pdf>
- Kolçak, M. (2016). *Meslek etiği*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Marşap, B. (1996). Muhasebe mesleği, fonksiyonları ve meslek mensuplarının nitelikleri. *Yaklaşım Dergisi*, 37, 119-123. Erişim adresi: https://www.researchgate.net/publication/339384130_MUHASEBE_MESLEGI_-_FONKSIYONLARI_ve_MESLEK_MENSUPLARININ_NITELIKLERI#fullTextFileContent
- Marşap, B., B. L., Elitaş, Z., Yanık, Z. ve Altınay, A.T. (2018). Denetime Ahlak Felsefesi penceresinden bir bakış, etik değerler ve faydacılık çatışması üzerine bir inceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(Özel Sayı), 897-910. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/mbdd/issue/42789/518383>
- Meriç, A. ve Kaygusuzoğlu, M. (2017). Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe meslek etiği ile ilgili görüşleri üzerine bir araştırma: Adıyaman örneği. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, (60), 86-109. doi:10.16992/ASOS.12997
- Muhasebe Meslek Mensupları İçin Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESBA), (2015). Muhasebe meslek mensupları için etik kurallar el kitabı, Ankara: TÜRMOB Yayınları. Erişim adresi: <https://www.turmobil.org.tr/ekutuphane/detailPdf/58717b3a-355d-48d3-8712-b7e9744b0ba4/muhasebe-meslek-mensuplari-icin-etik-kurallar-el-kitabi--turkce-----2014>
- Özkan, A. ve Hacıhasanoğlu, T. (2012). Muhasebe meslek mensuplarının kişilik özellikleri ve etik karar verme davranışları arasındaki ilişkiler. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 5(2), 37-52. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/niguibfd/issue/19751/211394>
- Sakarya, Ş. ve Kara, S. (2010). Türkiye’de muhasebe meslek etiğine yönelik düzenlemeler ve meslek mensupları tarafından algılanması üzerine bir alan araştırması. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 12(18), 57-72. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/kmusekad/issue/10218/125606>
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete Sayı No: 26675, 19.10.2007. Erişim adresi: www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/10/20071019-8.htm
- Şengel, S. (2010). Sürekli muhasebe meslek eğitiminin önemi ve bir değerlendirme. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (47), 81-94. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/mufad/issue/35626/395974>
- Uysal, T. U., Türker, M. ve Kurt, G. (2019). Etik ve etik kurallar muhasebe meslek mensupları için. Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları. Erişim adresi: https://sayistay.gov.tr/files/830_Etik_ve_Etik_Kurallar.pdf
-

-
- Yalçın, S. (2011). Muhasebe meslek mensupları ve işletmelerin etik konusunda tutumları: Türkiye araştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 47-66. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/mufad/issue/35631/396074>
- Yıldız, G. (2010). Muhasebe mesleğinde meslek etiği ve Kayseri il merkezinde bir uygulama. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 36, 155-178. Erişim adresi: http://iibf.erciyes.edu.tr/dergi/sayi36/010_g-yildiz.pdf
- Zeytin, M. (2007). Bağımsız muhasebe meslek mensuplarını hata ve etik dışı davranışlara yönlendiren faktörler. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya. Erişim adresi: <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=Lh-76QPBmYTC6Jf5-QvxDw&no=OmfoKfR2DzziWC-rO2T6gg>

SUMMARY

The accounting profession is seen as one of the few professions with a predominant social responsibility aspect. The role of members of the profession practicing the profession is extremely important for users of accounting information. Because the information they provide helps managers, investors, creditors, government and other information users make critical economic decisions.

Information provided by professionals who have a responsibility to act in the public interest must be presented in a timely, complete and accurate manner, regardless of the interest of a particular client, employer or organization. Otherwise, information users will not be able to make sound decisions on critical issues, and they will not be able to benefit from the accounting information presented and suffer damage. This, in turn, may lead to the loss of trust in the accounting profession, accounting and auditing scandals as it happened in the last quarter century, and also it can cause entire society to suffer.

It has been understood that only technical knowledge and expertise are not sufficient in the accounting profession, and that the ethical dimension of the subject is more important than technical knowledge. Thus, the issue of ethics in the presentation of financial information has now been accepted as the biggest issue of the accounting profession and has gradually become one of the important research topics of the accounting profession. The loss of trust in the accounting profession in the world and in our country and the company scandals brought a great scrutiny to the accounting profession and forced the governments to make new regulations. The most important regulation that stands out among the laws, regulations and written notices on professional accounting ethics in Turkey has been the regulation on "Ethical Principles to be Followed by Certified Public Accountants and Certified Public Accountants in their Professional Activities". In the regulation, the basic ethical principles that are the subject of this study and that all members of the profession must comply with are included. These principles are; integrity, objectivity, professional competence and care, confidentiality and professional behavior.

The aim of this study is to examine the perceptions, attitudes and behaviors of professional accountants about professional ethics with a series of statistical methods. In addition to these, the factors that lead and deter unethical behaviors; The ranking of the basic ethical principles according to the degree of importance and the solution proposals against unethical behaviors constitute another aim of the study. For these purposes, a face-to-face survey was conducted with independent accounting professionals operating in the TRB1 Region (Malatya, Elazığ, Bingöl, Tunceli), the data obtained were analyzed with various statistical methods.

Within the scope of the research, socio-demographic characteristics constituting the independent variables were analyzed using frequency and percentage techniques from descriptive statistics. In addition, the statements regarding each dependent variable in the questionnaire were analyzed with descriptive statistics such as frequency, percentage, arithmetic mean and standard deviation, and presented in tables.

CPAs are in the majority with 92.9%, men have a rate of 86.8%, women have a rate of 13.2%, the majority in age variable is between 35-54 years old, their education level is at undergraduate level, the majority in professional experience is 26 years and The number of taxpayers is 81 and above, the average monthly net income is 8.500 TL or more, the majority of the personnel are those who employ 1-2 personnel, and those who are optimistic about the future of the profession are in the majority, according to TURMOB. It was determined that the participants in the ethics training were predominant and the highest participation was in the province of Malatya within the TRB1

Region. Accordingly, it can be said that in the accounting profession, CPAs constitute the majority in terms of title, males in terms of gender, and undergraduate graduates in terms of education.

The participants were asked to rank the basic ethical principles that all professionals must comply with, starting from the most important to the least important. The participants brought the "Honesty Principle", which they consider the most important, to the first place. It can be said that the fact that the Principle of Integrity was put in the first place by the participants shows that this principle is one of the most abused principles among the professionals.

When the averages of the basic ethical principles of the accounting profession are examined, confidentiality is in the first place with the highest average ($\bar{X}=4.15$), and honesty ($\bar{X}=3.26$) is in the last place with the lowest average. The average of the others, respectively; professional competence and care ($\bar{X}=3.70$), objectivity ($\bar{X}=3.65$) and professional behavior ($\bar{X}=3.63$). Although the honesty principle, which is in the last place, is above 3 on average, it can be concluded that there are some problems with the honesty perception of the professionals. On the other hand, it can be said that the professional ethics perceptions of the members of the profession in general ($\bar{X}=3.68$) are at a high level, although not at the desired level.

When the study is evaluated in general, it is seen that the perception levels of the members of the profession about professional ethics are generally high, but their perception levels about the principle of honesty are lower than the other principles. This is not a situation expected from the members of the profession in terms of the reputation of the profession. It is seen that the members of the profession who are aware of this place the principle of honesty in the first place when listing the basic ethical principles.