



MESLEK ETİĞİ VE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ETİK SÖZLEŞME ALGISININ KURAMSAL MODELİ

THE PROFESSIONAL ETHICS AND THEORETICAL MODEL OF THE ETHICAL CONTRACT ACCOUNTING PROFESSIONALS PERSPECTIVE

Osman TUĞAY¹, Muhammet Burak KILIÇ²

Öz

Etik sözleşme muhasebecilik mesleği açısından önem taşımaktadır. Bu sebeple etik sözleşme algısının modellenmesi ve kuramsal yapıların ortaya çıkarılması gerekmektedir. Bu çalışmada Antalya, Burdur ve Isparta Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odalarına kayıtlı meslek mensuplarının etik algısına yönelik kuramsal yapılar Doğrulayıcı Faktör Analizi ile değerlendirilmiştir. Sonuç olarak kuramsal yapıların toplam 8 soru ifadesinden ve etik yeterlilik ve özen, etik duyarlılık ve etik davranış olmak üzere üç alt boyuttan oluştuğu görülmektedir. Kuramsal yapı modelinin uyum indeksleri $\chi^2/df = 2,66$, $RMR = 0,048$, $RMSEA = 0,066$, $SRMR = 0,039$, $GFI = 0,97$, $CFI = 0,98$, $NNFI = 0,96$, $NFI = 0,96$ ve $AGFI = 0,94$ olup model kabul edilebilir düzeyde uyum indekslerine sahiptir. Model güvenirliliği ise, $Cronbach \alpha = 0,82$, $AVE = 0,55$ olarak bulunmuştur. Değerler etik sözleşme modelinin geçerli ve güvenilir olduğunu göstermektedir.

Anahtar Kelimeler: *Etik, Muhasebe Meslek Mensubu, Meslek Etiği, Muhasebe Meslek Etiği, Etik Sözleşmesi, Doğrulayıcı Faktör Analizi*

Absract

The ethical contract is an important in terms of accountancy profession. For this reason, it is necessary to model the ethical contract perception and to reveal the theoretical structures. In this study, theoretical constructs related to the ethical perception of professionals registered in Antalya, Burdur and Isparta provinces were evaluated by Confirmatory Factor Analysis. As a result, it is seen that the theoretical constructs consist of 8 sub-questions and three sub-dimensions of ethical competence and care,, ethical sensitivity and ethical behavior. The fit index of the theoretical structure model is found as $\chi^2/df = 2,66$, $RMR = 0,048$, $RMSEA = 0,066$, $SRMR = 0,039$, $GFI = 0,97$, $CFI = 0,98$, $NNFI = 0,96$,

¹ Doç. Dr. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme bölümü, Muhasebe Finansman Anabilim Dalı, otugay@mehmetakif.edu.tr

² Yrd. Doç. Dr. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme bölümü, Sayısal Yöntemler Anabilim Dalı, mburak@mehmetakif.edu.tr

NFI = 0.96 and AGFI 0.94. Accordingly, the model had good fit index at acceptable levels. The model reliability was found as Cronbach $\alpha = 0.82$ and AVE = 0.55. The values show that the ethical perception model is valid and reliable.

Keywords: *Ethics, Accounting Professionals, Professional Ethics, The Ethics Of Accounting Profession, Ethics Contract, Confirmatory Factor Analysis*

1. GİRİŞ

Uluslararası düzeydeki gelişmeler muhasebe mesleğine uluslararası bir kimlik kazandırmıştır. Bu bağlamda muhasebe mesleğinin ortak değeri artık sadece basit bir teknik uzmanlık değildir. Yeni ortak değerler kamu çıkarına hizmet için ortak bir amaca yönelmiş değerlerin bütünüdür ve bu bütün içinde etik değerler en önemli unsurlar arasında yer almaktadır(Utku ve Gürsoy, 2014:9). Her hangi bir meslek dalına ait etik kuralların belirlenip yazılı hale getirilmesi ve bu kurallara uyulması, o mesleğe ve meslek mensuplarına güven açısından oldukça önemlidir. Birçok meslekte olduğu gibi, son yıllarda dünyada ve ülkemizde üzerinde tartışılan önemli konulardan birisi de muhasebe mesleğinde etik kuralların oluşturulması ve uygulamaya nasıl geçirileceği sorunudur(Ergün ve Gül, 2005:144). Özellikle geçmişte dünyada ve ülkemizde yaşanan şirket ve muhasebe skandallarından sonra yasaların her zaman yeterli ve tam anlamıyla etkin olmadığı ortaya çıkmış ve meslek etik ilkeleri tartışılmaya başlanmıştır. Söz konusu tartışmalar, meslek örgütleri tarafından muhasebe meslek etik ilke ve kurallarının tekrar gözden geçirilerek etkinleştirilmesi ve yeni yasaların çıkarılması gereğini ortaya koymuştur(Yıldız, 2010:156).

Bu bağlamda söz konusu gelişmeleri takiben etik kavramı ile ilgili pek çok ülke ilgili kanunlarında değişiklikler yapmış, meslek örgütleri etik ile ilgili eğitim faaliyetlerini arttırmış, bazı üniversiteler de öğrencilerin etiksel davranışlarını, kişisel ve yönetsel becerilerini geliştirmeye yönelik dersleri müfredatlarına ilave etmişlerdir (Deran, vd., 2014:43). Bu kapsamda TÜRMOB tarafından hazırlanan, Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ 27 Mart 2014'te 28954 Sayılı Resmi Gazetede yayınlamıştır. Bu çalışma da etik sözleşme algısının muhasebe meslek mensupları üzerindeki kuramsal yapılarını belirlemek amacıyla yapılmıştır.

2. KURAMSAL ÇERÇEVE

2.1. Ahlak

Ahlak kavramı Türk Dil Kurumu'nun yayımladığı Türkçe sözlük (TDK, 2005)'e göre ahlak; "bir toplum içinde kişilerin benimsedikleri, uymak zorunda buldukları davranış kuralları" olarak tanımlanmaktadır. Kotar (1997)'a göre, Ahlak, "insanın doğuştan getirdiği yada daha sonradan edindiği, bir takım davranış şekilleri, huyları, tavırlar, manevi seviyesini belirten tutum ve davranışlar" olarak tanımlanabilir.

2.2.Etik

Etik kavramı Türk Dil Kurumu'nun yayımladığı Türkçe sözlük(TDK, 2005)'e göre, töre bilimi, ahlak, ahlakî, ahlakla ilgili olarak tanımlanmaktadır. Etik sözcüğü, “ethos” sözcüğünden türetilmiş ve Yunanca “karakter, âdet, huy veya gelenek” anlamına gelmektedir(Aydın, 2001:5).

Literatürde etik ile ilgili farklı tanımlamalar yapılmıştır. Daştan vd, (2015)' ne göre, Etik, iyi ya da kötü davranışın kaynağının analizini ifade etmektedir. Hacıhasanoğlu (2013)'na göre ise etik, insanların kurduğu bireysel ve toplumsal ilişkilerin temelini oluşturan değerleri, kuralları, doğru yanlış ya da iyi-kötü gibi ahlakî açıdan araştıran bir felsefe disiplindir. Akbas vd.(2009)'ne göre, etik kurallar, neyin doğru, neyin yanlış olduğuna işaret etmekte ve kişilere, gruplara ve toplumlara yol göstermektedir

2.3. Meslek Etiği

Etik kavramının mesleklerin icrasında ön plana çıkması yerleşik kuralların ve kanunların hayatta karşılaşılabilecek her türlü durumu ve anlaşmazlığı kavrama ve kapsamada yetersiz kalmasından kaynaklanmaktadır(Sayım ve Usman, 2016: 248). Genel olarak ele alınıp bir değerlendirme yapıldığında her meslekle ilgili yazılı ve yazılı olmayan meslek etiği ile ilgili kuralların var olduğu görülmektedir. Meslekler arasında yapılan işin niteliğine göre farklılıklar bulunmasına karşın, meslek etiği ile ilgili belirli ortak noktalar söz konusudur (Özkan ve Hacıhasanoğlu, 2012:39).

Meslek etiği, genel anlamdaki etik yaklaşımlarının meslek alanlarında somutlaşan biçimleridir (Yıldız, 2002: 20). Meslek etiği “belirli bir meslek grubunun, mesleğe ilişkin olarak oluşturup, koruduğu; meslek üyelerine emreden, onları belli bir şekilde davranmaya zorlayan kişisel eğilimlerini sınırlayan; yetersiz ve ilkesiz üyeleri meslekten dışlayan, meslek içi rekabeti düzenleyen ve hizmet ideallerini korumayı amaçlayan mesleki ilkeler bütünüdür” (Aydın, 2002:3). Bir başka ifadeyle meslek etiği, her türlü meslek alanında o mesleğin mensuplarının davranış ve tutumlarının toplumların yapısına bakmaksızın evrensel boyutta ahlaki bir çizgiye kavuşturmak için oluşturulmuş kurallardır. Meslek etiğinin amacı bir mesleğin icra edilmesine ilişkin standart değerler oluşturmak ve bu değerleri evrensel niteliğe taşıyabilmektir(Gül ve Erol, 2016:57).

Muhasebe meslek mensubunun etik ilkelere uyumu, sunduğu bilginin doğru ve güvenilir olmasını sağlamaktadır. Meslek mensubunun etik dışı davranışları; bir işletmenin kâr dağılımını farklılaştırmak, ödenecek vergi miktarını değiştirmek, bilgi kullanacaklarını etkilemektedir (Özkaya, 2008: 34). Bu da muhasebe meslek mensuplarının karar vermelerinde ve davranışlarında etik ilke ve kurallara uygun davranmaları gerektiğini göstermektedir (Kutlu, 2008: 145).

3. MUHASEBE MESLEK ETİĞİNE YÖNELİK DÜZENLEMELER

Muhasebe mesleğinde meslek etiği ilgili uluslararası düzeyde çalışmalar 1990 yılında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından başlatılmıştır. Daha sonra, “Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)”, “Amerikan Ruhsatlı Kamu Muhasipleri Enstitüsü (AICPA)”, “Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE)”, “Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA)” gibi kuruluşlar tarafından kapsamlı çalışmalar yapılmış ve etik ilke ve kurallar tespit edilmiştir. Özü itibarıyla bir takım

değişiklikler söz konusu olsa da genel kurallar; “bağımsızlık, doğruluk, dürüstlük, gizlilik, kamu yararı, meslek onuru, mesleki özen, mesleki yeterlilik, muhasebe ilke ve standartlarıyla uyum, sır saklama, sosyal sorumluluk, tarafsızlık, haksız rekabet, reklam ve teşvik yasağı, vb.” şeklinde isimlendirilebilir (Daştan, 2009: 285).

Türkiye de ise etik ile ilgili, Maliye Bakanlığı, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB), Sermaye Piyasası Kurulu ve İç Denetçiler Enstitüsü tarafından çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Çalışmamızın kapsamı gereği burada sadece son olarak TÜRMOB tarafından hazırlanan ve 27.03.2014 tarihinde 28954 sayılı Resmi Gazete’ de yayınlanan “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkındaki Tebliğ”, tebliğ ile ilgili açıklamalara yer verilecektir. Bu kapsamda, tebliğin amacı, kapsamı, etik eğitimi ve etik sözleşme ile ilgili açıklamalar ele alınmıştır.

Tebliğin amacı; “etik öğrenme yönünde isteklilik yaratarak, etik eğitimi ve etik davranış gelişimini sağlamak üzere, muhasebe meslek mensupları ile bunların bağlı oldukları meslek odası arasında yapılacak etik sözleşmenin ve sözleşme yapılması öncesinde meslek mensubunun tabi olacağı etik eğitiminin usul ve esaslarını belirlemektir” olarak belirtilmiştir(Mad.1).

Tebliğin kapsamı, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamında Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ya da Yeminli Mali Müşavir ruhsatı almış meslek mensuplarını kapsayacak şekilde sınırlandırılmıştır (Mad.2).

Etik eğitimi, söz konusu tebliğde, mesleki faaliyet icra etmekte olan meslek mensupları ile mesleki faaliyet icra etmeye başlayacak olan meslek mensuplarının kayıtlı oldukları Oda ile “Etik Sözleşme” yapabilecekleri ve “Etik Sözleşme” yapacak olan meslek mensuplarının, sözleşme yapmadan önce “Etik Eğitim” koşulunu yerine getirmeleri gerektiği hükme bağlanmıştır. Tebliğin ikinci bölümünde etik eğitimi kapsamında; eğitim yöntemi, eğitim konuları, etik eğitim başvurusu, süresi ve eğitimin tamamlanması, etik eğitim sorumluları, etik eğitim bedeli konularına yer verilmiştir. Eğitim içeriği ile ilgili bilgiler Tablo 1’de ana başlıklar olarak sunulmuştur.

Tablo 1: Meslek Mensuplarına Verilecek Eğitimin İçeriği.

a) Etik Bilgisi	b) Etik Duyarlık	c) Etik Karar Verme	ç) Etik Davranış
1)Muhasebede etik beklentiler ve tehditler,	1)Mesleki nitelikler,	1)Etik karar verme modelleri,	1) Muhasebede etik ile ilgili örnek olay çalışmaları: Gerçek yaşamdan olaylar ele alınarak etik problemlerin ortaya konması, ihlal edilen etik standartların belirlenmesi, ahlaki düşünce süreci ve karar verme modellerinin tartışılması.
2)Muhasebe skandalları ve itibar ile güvenin yeniden kurulmasının önemi,	2) Muhasebede Etik Standartlar ve ahlaki davranış kuralları,	2)Muhasebede etik sorunlar,	

3) Etik Teoriler,	3) Meslek Mensubunun mesleğe olan sorumluluğu,	3) İlke bazlı yaklaşım ve mesleki yargı,	
4) Ahlakî Gelişim Teorisi,	4) Meslek Mensubunun müşteriye olan sorumluluğu,	4) Denetçinin bağımsızlığı,	
5) Muhasebede ahlakî düşünce geliştirme.	5) Meslek Mensubunun kamuya olan sorumluluğu, 6) Disiplin suçları.	5) Gerçeğe uygun finansal raporlamanın önemi ve kazançların yönetimi,	
		6) İşletmelerde sosyal sorumluluk muhasebesi ve sosyal raporlama,	
		7) İşyeri etiği,	
		8) Kültürlerarası etik,	
		9) İşletmelerde etik ortam ve kurumsal yönetişimin önemi,	
		10) Muhbirlik politikası.	

Kaynak: Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi Ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliği (Mad.6).

Etik sözleşme, Muhasebe Meslek Etiği Sözleşmesi tebliğin üçüncü bölümünde düzenlenmiş ve bu kapsamda; muhasebe meslek etiği sözleşmesi, muhasebe meslek etiği taahhütnamesi, muhasebe meslek etiği sözleşmesi imzalayan meslek mensuplarının ilanı hususları yer almaktadır.

Etik eğitimi tamamlayarak etik eğitimi tamamlama belgesi almış meslek mensupları bağlı oldukları meslek oda ile “Muhasebe Meslek Etiği Sözleşmesi” imzalanacaklardır(Mad.10/1-2). İmzaladıkları söz konusu belgeyi, işyerlerine müşterilerinin rahatlıkla görebilecekleri bir yere asacaklardır(Mad.11). Ayrıca sözleşme imzalayan meslek mensuplarının listesi, bağlı oldukları odanın internet sitesinde ilan edilecektir(Mad.12/1). Etik sözleşmesi ile meslek mensubu, “Muhasebe Meslek Etiği Sözleşmesi”nde belirtilen hususlara uyacağını taahhüt edilmektedir (Md.1-24). Ayrıca muhasebe meslek mensubu imzalamış olduğu Muhasebe Meslek Etiği Taahhütnamesindeki hususlara uygun davranacağını taahhüt etmiş olmaktadır. Bu düzenlemeler ışığında etik sözleşmenin kuramsal yapısının belirlenmesi meslek mensupları için etik sözleşmeye yeni bir bakış açısı getirecektir.

4. UYGULAMA

4.1. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de muhasebe meslek etiğine yönelik yapılan son düzenlemeler kapsamında, muhasebe meslek mensuplarının, etik sözleşme algısının ölçmek, genel etik değerler konusundaki görüşlerinin değerlendirmek ve etik sözleşme algısına yönelik kuramsal bir model önerisi geliştirmek suretiyle literatüre katkıda bulunmaktır.

4.2. Yöntem

Bu araştırmanın evrenini, Antalya, Burdur ve Isparta illerinde faaliyet gösteren Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir (SMMM) unvanına sahip muhasebe meslek mensupları oluşturmaktadır. Araştırma Ocak 2016 – Mayıs 2016 aylarında yapılmıştır. Bu çalışmanın örneklemini Antalya, Burdur ve Isparta SMMMO’na kayıtlı, bağımsız ve aktif olarak çalışan 3215 muhasebe meslek mensubu oluşturmaktadır. Söz konusu muhasebe meslek mensuplarının Anket formu oluşturulurken literatür çalışmalarından ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ’den faydalanılmıştır. Anket formu iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde etik sözleşme ile ilgili görüşlerinin belirlenmesine yönelik 5’li Likert (5. Kesinlikle katılıyorum, 4.Katılıyorum, 3. Fikrim Yok, 2. Katılmıyorum, 1. Kesinlikle Katılmıyorum) ile ölçülen 14 adet soru yer almaktadır. İkinci bölümde ise demografik değişkenlerle ilgili sorular yer almaktadır. Oluşturulan anket formu ilk olarak Burdur’da faaliyet gösteren ve tesadüfî olarak seçilen meslek mensuplarına uygulanmış söz konusu meslek mensuplarının görüş ve önerileri dikkate alınarak anket formu yeniden düzenlendikten sonra 384 meslek mensubuna yüz yüze görüşme yöntemi ile uygulanmıştır. Ayrıca Krejcie ve Morgan (1970) göre, evrendeki birey sayısı biliniyorsa, örnekleme alınacak birey sayısı

$$n = \frac{\chi^2 N p (1 - p)}{d^2(N - 1) + \chi^2 p(1 - p)}$$

formülü ile hesaplanır. Formülde, n örnekleme alınacak birey sayısı, N evrendeki birey sayısı, p ele alınan olayın görülüş oranı, χ^2 , 1 serbestlik dereceli ve istenen hata düzeyde ki-kare tablosundan bulunan teorik değer, d ise olayın görülüş oranına göre yapılmak istenen hata olarak tanımlanır. Burada, N=3215, p=0.5, $\chi_{0.05}^2=3.84$, d=0.05 alındığında

$$\frac{3.84 \cdot 3215 \cdot 0.5 (1 - 0.5)}{0.05^2(3215 - 1) + 3.84 \cdot 0.5(1 - 0.5)} = 343$$

elde edilir. Buna göre evrendeki 3215 birey için 343 örneklemin evreni temsil ettiği belirtilmiştir. Bu bağlamda 3215 meslek mensubunun 384’üne ulaşılmış olması evreni temsil etme noktasında yeterli olduğu söylenebilir. Ayrıca 384 örneklemin % 80’i Antalya, %8’i Burdur ve %12’si Isparta’dan oluşmaktadır. Diğer taraftan evrende ise, meslek mensuplarının %84’ü Antalya, %6’sı Burdur ve %10’u Isparta olup örneklem evrenle uyumludur.

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerine ilişkin bulgular ise aşağıda Tablo 2’de verilmiştir.

Tablo 2: Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri.

Demografik Değişkenler							
Cinsiyet		Frekan	Yüzde	Yaş		Frekan	Yüzde
		s				s	
Cinsiyet	Erkek	322	83,9		20-30	24	6,3
	Kadın	62	16,1		31-40	139	36,2
	Toplam	384	100		41-50	134	34,9
Mesleki Tecrübe	0-5 yıl	36	9,4		51 ve üzeri	87	22,7
	6-10 yıl	70	18,2		Toplam	384	100
	11-15 yıl	84	21,9	Eğitim Düzeyi	Lise	39	10,2
	16-20 yıl	80	20,8		Yüksekokul	47	12,2
	21- 25 yıl	46	12,0		Lisans	266	69,3
	25 yıldan fazla	68	17,7		Lisansüstü	32	8,3
	Toplam	384	100		Toplam	384	100
Faaliyette Bulunulan il	Antalya	306	79,7	Çalışan Sayısı	Çalıştırmıyor	58	15,1
	Burdur	33	8,6		1-5 kişi	295	76,8
	Isparta	45	11,7		6-10 kişi	24	6,3
					11 ve daha fazla	7	1,8
					Toplam	384	100

Tablo 2 genel olarak değerlendirildiğinde, araştırmaya katılanların %83,9'unun erkek, %21,9'unun mesleki tecrübesinin 11-15 yıl arasında, %79,7'sinin Antalya'da faaliyetini sürdürdüğü, %36,2'sinin 31-40 yaş arasında, %69'unun Lisans mezunu olduğu, 1-5 işçi çalıştıran meslek mensuplarının oranının ise %76,8 olduğu görülmektedir.

4.3. Kuramsal Model

Muhasebe meslek etiği ve etik sözleşmeyle ilgili meslek mensuplarının gözlenemeyen kurumsal yapıların belirlenmesi veya gözlenemeyen bir özelliğin ortaya çıkarılması muhasebe bilimi açısından önemlidir. Bu bağlamda, muhasebe meslek etiği ve etik sözleşmeyle ilgili gözlenemeyen değişkenler tarafından oluşturulan bir göstergenin ortaya çıkarılmasında doğrulayıcı faktör analizi önemli bir istatistiksel yöntemdir. Bu amaçla çalışmada meslek etiği ve etik sözleşmeyle ilgili kurumsal yapılarının belirlenmesi için doğrulayıcı faktör analizi uygulanmıştır. Çalışmada doğrulayıcı faktör analizleri için R programında lavaan kütüphanesinde komutlar kullanılmıştır (Rossee, 2012).

4.4. Doğrulayıcı Faktör Analizi

Doğrulayıcı faktör analizinde, Muhasebe Meslek Etiği ve Etik Sözleşmesi anketinin değerlendirilmesine yönelik olarak 14 madde incelemeye alınmıştır. 14 maddeyle yapılan analizlerde, modelinin yeterli uyum indekslerine sahip olmamasından dolayı hata varyansları yüksek olan S1,S4,S6, S8 ve S11 soru ifadeleri analizden çıkarılarak, ölçme modelleri tekrarlanmış ve anlamlı t değerleri elde edilmiştir. Bu bağlamda elde edilen modelin, birinci boyutu, S5, S7, S9 ve S10 soru ifadelerinden ve t değerleri sırasıyla, 15,004, 15,534,15,209 ve 14,167 değerlerinden oluşmaktadır. İkinci boyutu S2 ve S3 soru ifadelerinden ve t değerleri 10,528 ve 10,536 üçüncü boyutu ise S12 ve S13 soru ifadelerinden ve t değerleri 22,017 ve 18,277 değerlerinden oluşmaktadır. Modelin yeterli düzeyde olduğuna ilişkin uyum indeksleri ise Tablo 3’de verilmiştir. Analiz sonucuna göre, modelin χ^2 değeri ile serbestlik derecesinin (df) birbirine oranı 2,66 olup 3 değerinden küçük olması nedeniyle kabul edilebilir uyumda olduğu görülmüştür. RMR değeri 0,048, SRMR değeri 0.039 olup bu değerler 0,05 den küçük olduğundan model mükemmel uyum düzeyindedir. RMSEA değeri 0,066 olup, bu değer 0,08 den küçük olduğundan model kabul edilebilir uyum düzeyindedir. GFI’nın değeri 0,97, CFI 0,98, NNFI 0,96, NFI 0.96 ve AGFI 0.94 olup ölçüm modeli mükemmel düzeyde uyum göstermiştir. Bu değerlere göre oluşturulan modelin uyum değerlerinin mükemmel uyum düzeyine sahip olduğunu göstermektedir. (Schermelleh-Engel, Moosbrugger, 2003; Netemeyer vd., 2003; Bentler, 1990).

Tablo 3: Doğrulayıcı Faktör Analizine İlişkin, Kuramsal Model Performansı Sonuçları.

	Mükemmel Uyum Ölçütü	Kabul Edilebilir Uyum Ölçütü	Model Performansı	Sonuç
χ^2	$0 \leq \chi^2 \leq 2df$	$2df \leq \chi^2 \leq 3df$	45.227	
Df			17	
p değeri			0.000	p<0.001
χ^2/df	0-2	2-3	2.66	Kabul Edilebilir Uyum
RMR	≤ 0.05	≤ 0.08	0.048	Mükemmel Uyum
RMSEA	≤ 0.05	≤ 0.08	0.066	Kabul Edilebilir Uyum
SRMR	≤ 0.05	≤ 0.08	0.039	Mükemmel Uyum
GFI	≥ 0.95	≥ 0.90	0.97	Mükemmel Uyum
CFI	≥ 0.95	≥ 0.90	0.98	Mükemmel Uyum
NNFI	≥ 0.95	≥ 0.90	0.96	Mükemmel Uyum
NFI	≥ 0.95	≥ 0.90	0.96	Mükemmel Uyum
AGFI	≥ 0.90	≥ 0.85	0.94	Mükemmel Uyum

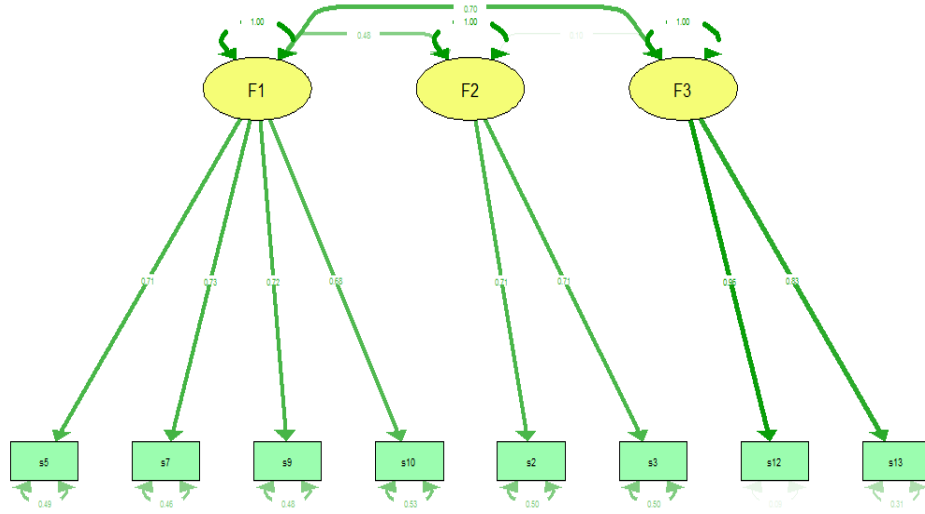
χ^2 : Ki-Kare değeri, df: Serbestlik derecesi. RMR: Kök artık kareler ortalaması (Root Mean Square Residual), RMSEA: Tahminin kök hata kareler ortalaması (Root Mean Square Error of Approximation), SRMR: Standartlaştırılmış kök artık kareler ortalaması (Standardized Root Mean Square Error), GFI: Uyum iyiliği indeksi (Goodness of Fit Index), CFI: Karşılaştırılmalı uyum iyiliği indeksi (Comparative Fit Index), NNFI: Normlaştırılmamış uyum indeksi (Non-normed Fit Index), NFI: Normlaştırılmış uyum indeksi (Normed Fit Index), AGFI: Düzeltilmiş uyum iyiliği indeksi (Adjusted Goodness of Fit Index)

Muhasebe meslek etiği ve etik sözleşme için geliştirilen kuramsal modelin boyutlarına ilişkin tüm değerler Tablo 4’de gösterilmiştir. Burada boyutların isimlendirilmesinde uzman görüşü ve önerileri dikkate alınmıştır. Bu sonuçlara göre, modelin birinci boyutu etik yeterlilik ve özen olarak isimlendirilip, açıklama derecesi en yüksek olan S3, ikinci boyutu etik duyarlılık olup, açıklama derecesi en yüksek olan S12, üçüncü boyutu ise etik davranış olup, açıklama derecesi en yüksek olan S7, olup açıklanma derecesi en yüksek olan soru ifadeleridir. Bu bulgulardan eğitimin yeterli düzeyde olduğu, etik sözleşmenin muhasebe hatalarının azalmasına olumlu katkı sağladığı ve etik sözleşmenin haksız rekabetin azalmasına olumlu katkılar sağladığından etik sözleşme imzalamanın önemli olduğu sonucuna varılmıştır.

Tablo 4: Model Boyutları, Soru İfadeleri ve Açıklanma Dereceleri.

Boyut	Soru İfadeleri	R ²
F1: Etik Yeterlilik Ve Özen	S2: Meslek mensupları etik ilkelerine ne kadar bağlı kalırlarsa mesleğe olan güven ve saygınlık da o kadar artar.	0.501
	S3: Türkiye’de meslek öncesi etik ilkeleri ile ilgili yeterli eğitim verilmektedir	0.503*
F2: Etik duyarlılık	S12: Etik sözleşme muhasebe hatalarının azalmasına olumlu katkı sağlar.	0.914*
	S13: Etik sözleşme muhasebe hilelerinin azalmasına olumlu katkı sağlar.	0.689
F3: Etik Davranış	S5: Etik sözleşmesi mesleğin toplumsal itibarını artırır.	0.511
	S7: Etik sözleşmesi meslek mensupları arasındaki haksız rekabeti azalmasına katkı sağlar	0.538*
	S9: Etik sözleşmesi imzalamak meslek mensuplarına artı bir değer kazandırır.	0.521
	S10: Etik sözleşmesi ve etik sözleşmesinin imzalanması zorunlu hale getirilmeli	0.468

Muhasebe Meslek Etiği ve Etik sözleşmesi modeline ilişkin hata varyansları, standartlaştırılmış faktör yükleri ve faktörler arasındaki ilişki derecesini gösteren birinci düzey DFA yol diyagramı Şekil 1’de gösterilmiştir.



Şekil 1: Muhasebe Meslek Etiği İle İlgili Kuramsal Modele İlişkin DFA Yol Diyagramı.

4.5. Kuramsal Model Güvenirliği

Muhasebe Meslek Etiği ve Etik sözleşmesi ve boyutların güvenilirlik analizleri de yapılmıştır. Modelin ve boyutların güvenilirliğine ilişkin Cronbach α katsayısı ve açıklanan ortalama varyans (AVE, average variance extracted) değerleri Tablo 5’de gösterilmiştir. Genel olarak Cronbach α katsayısı için tavsiye edilen değer 0.6 den büyük olması tavsiye edilir (Sekaran 1992). Çalışmada elde edilen modelin bütün boyutlarının 0.60 den büyük olduğu görülmektedir. Kurulan modelin tamamı için Cronbach α katsayısı ise 0.817 olarak hesaplanmıştır. Benzer şekilde AVE değeri için tavsiye edilen değer 0.5 den büyük olmasıdır (Fornell and Larcker, 1981). Burada da modelin boyutlarının 0.5’den büyük olduğu görülmektedir. Kuramsal Modelin toplam güvenirliliği ise 0.570 bulunmuştur. Bulgulardan, modelin güvenirliliğinin kabul edilebilir düzeyde olduğu görülmektedir.

Tablo 5: Model Güvenirliliğine İlişkin Bulgular.

	F1	F2	F3	Kuramsal Model Güvenirliliği
Cronbach α	0.80	0.668	0.885	0.817
5				
AVE	0.50	0.501	0.804	0.570
9				

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Muhasebe meslek mensuplarının müşterilerine hizmet verirken etik ilkelere uyma yükümlüğü bulunmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının söz konusu muhasebe meslek etiği ilkelerinin bilincinde olmaları ve meslek etiği kavramını anlayış biçimleri, hem mesleğin gelişmesine hem yasalara ve hem de etik ilkelere uygun olarak yürütülmesine önemli katkılar sağlayacaktır. Meslek mensuplarının meslek etiği kurallarına uygun davranması toplumda muhasebe mesleğine olan güvenin artmasını, itibarının korunmasını sağlayacak, haksız rekabeti ve kayıt dışılığı azaltarak ülke ekonomisini geliştirecektir. Bu nedenle meslek mensuplarının mesleki etik kurallarına uygun davranması önem taşımaktadır. Ayrıca meslek etiği kurallarına uyarak çalışmak, muhasebe mesleğinde sunulan hizmetin kalitesini arttırmaktadır. Meslek mensupları mesleklerini icra ederken zaman zaman çelişkiye düşmekte ve karar vermekte zorlanmaktadırlar. Söz konusu çelişkileri ve karar vermedeki güçlükleri aşmada meslek etiği kuralları ve meslek mensuplarının etik gelişim düzeyleri etkili olmaktadır.

Etik olmayan davranışların önüne geçilmesinde en önemli unsur, bireylerin etik değerleri özümsemesine yönelik çocuk yaşlarda verilecek eğitimidir. Aksi takdirde sadece yasal düzenlemelerle etik olmayan davranışları engellemek olanaklı değildir.

Muhasebe meslek mensuplarının etik sözleşme algısının ölçülmesinin amaçlandığı bu çalışmada elde edilen sonuçlar genel olarak değerlendirildiğinde üç boyut belirlenmiştir. Etik yeterlilik ve özen, Etik duyarlılık ve etik davranış olmak üzere üç boyut belirlenmiştir. Etik yeterlilik ve özen açısından, Türkiye’de meslek öncesi etik ilkeleri ile ilgili yeterli eğitim verilmesinin önemli olduğu, meslek mensupları etik ilkelerine ne kadar bağlı kalırlarsa mesleğe olan güven ve saygınlığında o kadar artacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Etik duyarlılık açısından, etik sözleşmenin muhasebe hata ve hilelerinin azalmasına olumlu katkı sağlayacağı tespit edilmiştir.

Etik davranış açısından ise, etik sözleşmenin meslek mensupları arasındaki haksız rekabeti azalmasına önemli bir katkı sağlayacağı, meslek mensuplarına artı bir değer kazandıracığı, mesleğin toplumsal itibarını artıracığı, etik sözleşmenin zorunlu hale getirilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Türkiye’de, muhasebe meslek mensuplarında etik bilincin oluşturulması noktasında üniversitelere ve meslek odalarına önemli görevler düşmektedir. Etik konusu muhasebe eğitimi alan öğrencilere ya ayrı bir ders olarak ya da muhasebe dersleri içinde anlatılmalıdır. Ayrıca meslek odalarının etik bilincin yerleşmesi ve uygulamaya aktarılması amacıyla meslek mensuplarına yönelik seminer ve konferanslar düzenlemesi gerekir. Öte yandan muhasebecilik mesleğinin toplumdaki saygınlığını artırmak için meslek mensuplarının faaliyetlerini icra ederken etik ilkelere uygun davranmaları da oldukça önemlidir.

KAYNAKÇA

Akbaş, H. E., Özsözgün, Ç. A. ve Özarslan, E. (2009). Muhasebe Mesleğinde Etik Algısı Ve Etik Dışı Davranışlarla İlişkisi: İşletme Bölümü Öğrencileri Üzerine Bir İnceleme. *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Hakemli Dergisi, Öneri*, 8(32), 175-184.

- Akdoğan, H. (2003). *Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemi Meslek Mensuplarının Yaklaşımları*, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları, No: 783. Eskişehir.
- Albez, A. ve Yıldırım, S. (2005). Erzurum’da Muhasebecilerin Meslek Etiği Tutumları. *EKEV Akademi Dergisi*, 9(23), 343-360.
- Aydın, P. İ. (2002). *Yönetmelik ve Örgütsel Etik*, Pegem Yayıncılık, İstanbul.
- Bayraktaroğlu, S., Kutanis, R. Ö. ve Özdemir, Y. (2005). Etik Eğitiminde Neredeyiz? İktisadi ve İdari Bilimler Fakülteleri Örneği, 2. Siyasette ve Yönetimde Etik Sempozyumu, Sakarya: 377.
- Bentler, P.M. (1990). Comparative Fit Indexes in Structural Models. *Psychological Bulletin*, 17(2).
- Claes F. and David F. L. (1981). Evaluating Structural Equations Models with Unobservable Variables and Measurement Error. *Journal Marketing Research*. 18(1).
- Daştan, A. (2009). Etik Eğitiminin Muhasebe Eğitimindeki Yeri Ve Önemi: Türkiye Değerlendirmesi. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26(1), 281-311.
- Daştan, A., Bayraktar, Y. ve Bellikli, U. (2015). Muhasebe Mesleğinde Etik İnklem Ve Etik Karar Alma Konularında Farkındalık Oluşturma: Trabzon İlinde Bir Araştırma. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 29(1), 63-82.
- Deran, A., Savaş, İ. ve Fırat, E. (2014). Muhasebe Meslek Mensubu Adaylarının Etiksel Davranış, Kişisel Ve Yönetmelik Beceri Kriterleri Açısından Değerlendirilmesi. *Electronic Journal of Vocational Colleges-May/Mayıs* 4(1), 42-58.
- Ergün, H. ve Kudret, G. (2005). Muhasebe Mesleği Etik Kuralları ve Bu Kuralların Meslek Mensuplarıncı Algılanışı. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 25, 143-154.
- Karabınar, S. ve Çevik, Z. (2014). Türkiye’deki Zorunlu Muhasebe Meslek Kurallarının Ahlak Yaklaşımları Açısından İncelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 16(2), 29-44.
- Kotar, E. (1997). Muhasebe Denetimi Mesleğinde “Ahlak” ın Yeri ve Önemi, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, 30 Nisan-4 Mayıs 1997, Alanya, Antalya.
- Krejcie, Robert, V., and Morgan, W. D. (1970). Determining Sample Size For Research Activities, Educational And Psychological Measurement, Erişim 22 Kasım 2017, https://home.kku.ac.th/sompong/guest_speaker/KrejcieandMorgan_article.pdf.
- Kutlu, H. A. (2008). Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İklimleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma. *Ankara Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 63(2), 143-170.
- Netemeyer, R., W.O. Bearden, S. (2003). *Scaling Procedures: Issues and Applications*, 2nd Ed., USA, Thousand Oaks: Sage Publications.
- Özkaya, İ. N. (2008). Muhasebe Etiği ve Bir Uygulama, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli.
Resmi Gazete, 2014: Sayı 28954.
- Rosseel Y. (2012). lavaan: An R Package for Structural Equation Modeling. *Journal of Statistical Software*, 48(2), 1–36.

- Sayım, F. ve Usman, Ö. (2016). Etik Kavramı ve Muhasebe Meslek Mensuplarında Etik Algısı-Yalova Örneği. *Maliye Dergisi, Ocak-Haziran*, 170, 131-146.
- Schermelleh-Engel, K. ve Moosbrugger, H. (2003). Evaluating the Fit of Structural Equation Models: Test of Significance and Descriptive Goodness-of-Fit Measures. *Methods of Psychological Research Online*, 8(2).
- Sekaran, U. (1992), *Research Methods for Business: A skill building approach*. New York: John Wiley& Sons, Inc.
- Türk Dil Kurumu Sözlüğü, 2005
- Uçma, T. (2007). Muhasebe Meslek Mensubu Olmak İsteyenlerin Etik Değer Anlayışının Belirlenmesi ve Muğla Üniversitesi Uygulaması, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Haziran, (36-38).
- Utku, Demirel B. ve Gürsoy, K. (2014). Eğitimi ve Etik Sözleşme: Muhasebe Meslek Mensupları Açısından İncelenmesi. *Dayanışma Dergisi*, 120, (8-13).
- Yıldız, F. (2002), *Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı*, Der Yayınları, İstanbul.
- Yıldız, G. (2010). Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği Ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 36, Ağustos-Aralık , (155-178).