



Muhasebe Mesleğinde Etik Dışı Davranışlara Neden Olan Durumlar: Denizli İlinde Bir Uygulama*

Hilal SARI ÖZGÜN¹, Hakan SARITAŞ²



ÖZET

Meslek hayatında etik ve ahlak kavramları gün geçtikçe daha önemli hale gelmektedir. Etik dışı davranışlar sadece içinde bulunulan ortamı değil tüm toplumu ilgilendirmektedir. Tüm meslek gruplarında olduğu gibi muhasebe mesleğinde de muhasebe meslek mensubuna bağlı olarak bir takım sorunlar bulunmaktadır. Muhasebe mesleğinde yaşanan etik dışı davranışlar, özellikle vergi kaçırma, mali yanlışlar, sosyal sorumluluk kavramını göz ardı ederek toplumu ilgilendiren sorunlar olarak ortaya çıkmaktadır. Etik sorunların çözülmesi toplumda yaşanacak olan ekonomik gelişmeye katkıda bulunacak ve refah seviyesinde artışa sebep olacaktır. Muhasebe meslek mensuplarının toplumu ilgilendiren sorumluluğa sahip olmaları gerekmektedir. Fakat güncel olan bazı aksaklıklar sebebiyle meslek mensupları mesleki etiği zaman zaman göz ardı edebilmektedir. Çalışmamızda muhasebe mesleğinde, etik dışı davranışa sebep olan etmenler muhasebe meslek mensuplarına yönelik hazırlanmış olan bir anket çalışmasıyla araştırılmıştır. Çalışmanın amacı; muhasebe meslek mensuplarının etik dışı davranışlarına sebep olan faktörlerin belirlenmesidir. Bu çalışma, Denizli Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odasına kayıtlı olan muhasebe meslek mensupları üzerinde uygulanmıştır. Ankete 187 muhasebe meslek mensubu katılım göstermiştir. Çalışmanın sonucunda muhasebe meslek mensuplarının etik algısını etkileyen değişkenlerin mesleki unvan, yaş, eğitim düzeyi, defter sayısı ve cinsiyet olduğu ve meslek mensuplarının etik algısını etkilemeyen değişkenin ise mensuba ait aylık ortalama gelir düzeyi olduğu sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Muhasebe Meslek Etiği

The Circumstances Causing Unethical Behaviors in Accounting Profession: A Case Study in Denizli City

ABSTRACT

Concepts of ethics and morality have been attached further importance every day. Unethical behaviors are not only related with current environment but also all society. Like all professional groups, various specific issues are encountered in the accounting profession. Socially-related unethical behaviors in accounting profession are mostly encountered as tax evasion, financial mistakes, ignoring social responsibility concept. Resolution of ethical issues would contribute in economic development in the society and develop social welfare. Members of accounting profession are required to have social responsibility. However, members of this profession could sometimes ignore ethical consideration because of various flaws. In the present study on accounting profession, factors causing unethical behavior were investigated by means of a survey prepared for members of accounting profession. Purpose of the study is to determine the factors that cause unethical behaviors of accounting professionals. This study was conducted on professional members registered with the Denizli Chamber of Certified Public Accountants 187 members of accounting profession participated in the survey. As a result of the analysis, the variables effective on ethical perceptions of members of accounting profession were determined as professional title, age, education level, number of bookkeeping, and gender. On the other hand, monthly average income level was found to be ineffective on their perceptions.

Key Words: Accounting, The Ethics Of Accounting Profession

*Bu makale, 18-21 Mayıs 2017 tarihlerinde Almanya Berlin’de gerçekleştirilen “Uluslararası Sosyal ve Beşeri Bilimler Konferansında” sunulmuş özet bildirinin geliştirilmiş halidir.

¹ Pamukkale Üniversitesi, Bekilli MYO, sarih@pau.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-8556-3341>

² Pamukkale Üniversitesi, İİBF, hsaritas@pau.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-8556-3341>

1.Giriş

“Etik” kelimesi Yunanca “Ethos” kelimesinden türetilmiştir. Etik kavramı ideal ve soyut olanı inceleyen felsefedir (Aydın, 2002: 4). Etik; ahlaki davranış ve eylemlerden oluşan bir konu olarak hem felsefe hem de bilim için önemli bir konu olmuştur. Türk Dil Kurumu’na göre etik; “*Çeşitli meslek kolları arasında tarafların uyması veya kaçınması gereken davranışlar bütünü*” olarak tanımlanmıştır (www.tdk.gov.tr).

Etik kavramı doğru ve yanlışlarla ilgilenir ve insan ilişkilerinin özünü içerir. Etik kavramı bireyler, toplum ve kurumlar için neyin doğru ya da yanlış olduğunuz düzenleyen prensiplerden oluşur (Knootz, Weihrich, 1988: 611). Farklı bir deyişle etik; bir insanın başka bir insana davranışı ve kendisinin başkalarından beklediği davranış biçimlerini içerir (Yalçın, 2011: 49). Etiğin kişi ve toplumun ahlak kuralları üzerinde durduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Bir çok kaynakta etik ve ahlak konularından bahsedilmektedir. Etik ve ahlak konuları araştırıldığında ikisinin birbirinden farklı olduğu fakat günlük kullanımda aynı anlamda kullanıldığı görülmektedir. Etik yazılı olan kurallar bütünü iken, ahlak ise yazısız olan kurallar bütünüdür. Etik ile ilgili hemen hemen her mesleğe ait detaylı etik ilkeleri verilmiştir. Başlıca etik kuralları; Tıp etiği, basın etiği, iş etiği, muhasebe etiği, bilim etiği ve kolluk etiğidir (Sözen, 2003: 43-45). Dünyada pek çok mesleğe ait olan etik kurallarını, ortak etik kuralları olarak belirlemek olanaksızdır.

Genel olarak bireylerin ahlak yapıları, bireylerin meslek ahlakı yapılarını da etkileyecektir. Fakat bireyin ahlak yapısının mükemmel olması meslek ahlakının da mükemmel olacağını göstermez, birey ahlaki sorumluluğa sahip olduğunda meslek ahlakına uyumu daha kolay olacaktır. Meslek ahlakında meslek ile ilgili kurallardan bahsedilirken, meslek etiğinde kuralların tartışılması değerlendirilmesi ve karar verilmesinden bahsedilmektedir.

Hemen hemen her mesleğe ait etik unsur etik bulunmaktadır. Bu unsurlar meslek etiğini oluşturmaktadırlar. Meslek etiği mesleğin devamında kamu yararı gözetilerek uyulması gereken kurallar bütünüdür. Dünyada yaşanan ekonomik krizler ve bu krizlerin muhasebe politikalarıyla ilişkilendirilmesi, muhasebe ve denetim konusundaki etik kurallarının ulusal ve uluslararası ekonomiler için önem arz ettiğini göstermektedir (Deran, Savaş, Fırat, 2014). Sosyal sorumluluk kavramı gereğince, muhasebecinin sadece mükellefinin menfaatlerini değil toplum menfaatlerini de göz önünde bulundurması gerekir. Toplum faydasını temel değer olarak gören muhasebe meslek mensupları muhasebe meslek etiği konusunda farkında ve bilgili olmalıdır. Muhasebe mesleğinde mesleki etik kurallarının bazı özellikleri vardır: Bu özelliklere göre muhasebe meslek mensubu bağımsız dürüst ve tarafsız olmalıdır, mesleği yürütmek için yeterli tecrübe deneyimi bulunmalıdır, mesleğini icra ederken yeterli mesleki özeni göstermeli ve sosyal sorumluluklarını her daim hatırlamalıdır (Sayım, Usman, 2016: 135).

Meslek mensuplarının herhangi bir durumun incelenmesinde mesleki yargılarını göz önünde bulundurarak neyin doğru veya yanlış olduğu hakkında fikirlerini belirleyen standartlar meslek etiği kuralları tarafından oluşturulmuştur. Meslek mensubu için etik; “*hak ve sınırları tanımlayan yasal düzenlemeler ile özgürlük arasındaki boşluğu kapatarak denge oluşturan bir dinamiktir.*” (Akdoğan, 2005: 296). Muhasebe meslek mensubu olan kişi için, özgür seçim yapabilmesi ve yasal düzenlemelere dikkat etmesi arasında oluşabilecek karmaşayı engelleyen tek koşul meslek etiği standartları olacaktır.

Muhasebe etiği ise etiğin alt bir bölümünü oluşturmaktadır. Muhasebe meslek etiği; muhasebecilerin mesleklerini icra ederken, mesleki faaliyetlerin yürütülmesi yada yürütülememesi hal ve dönemlerinde, yasal işlemlerin yapılması esnasında, toplumun değer yargıları göz önünde bulundurularak güvenilir ve doğru bilgilerin kamuya sunulması ve müşteriler, kamu, meslektaşlar ve ilgili meslek kuruluşları ile olan ilişkilerde uyulması gereken kurallar bütünüdür (Daştan, 2009: 285).

19.10.2007 tarihli ve 26675 sayılı Resmi Gazete’ de yayınlanarak yürürlüğe giren “Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Meslek Faaliyetlerinde Uycakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik”, TÜRMOB(Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) tarafından kabul edildiği 2006 yılında uygulamada olan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesindeki Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları Etik Standartlar Kurulu (IESBA) tarafından yayınlanan “Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar” esas alınarak yayınlanmıştır. Bu yönetmeliğe, 25.12.2012 tarihli ve 28508 sayılı Resmi Gazete’ de yayınlanan değişiklikle Ek Madde 1 ile Uluslararası Etik Standartlarda yapılan değişikliklerin TÜRMOB tarafından meslek mensuplarına duyurulması düzenlenmiştir (IESBA, 2015: 3).

Muhasebe Meslek Mensubunun uyması gereken temel ilkeler şöyle belirtilmiştir (IESBA, 2015: Madde 100-5):

A) “Dürüstlük - bütün mesleki ilişkilerinde ve iş ilişkilerinde dürüst ve açık sözlü olmak zorundadır.

B) Tarafsızlık -mesleki veya iş yargılamalarında önyargılara, çıkar çatışmalarına yer vermemeli veya bunun gibi diğer şeylerin gereksiz etkilerini önemsememeli, bunlara izin vermemelidir.

C) Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen -uygulamalar, yasalar ve teknik çerçeve içerisinde güncel gelişmelere bağlı olarak, bir müşteri veya işverenin doyurucu mesleki hizmet almasını güvence altına almak için gerekli düzeyde mesleki bilgi ve beceriyi koruması ve uygun teknik ve mesleki standartlarla uyum içinde olmalı ve dikkatli hareket etmelidir.

D) Gizlilik -meslek ve iş ilişkilerinin bir sonucu olarak, elde edilen bilgilerin gizliliğine saygı göstermek zorundadır, açığa vurmamak için yasal, mesleki bir hak veya sorumluluk olmadıkça, tam ve özel yetkisiz olarak üçüncü kişilere bu bilgileri aktaramaz. Meslek ve iş ilişkilerinin bir sonucu olarak, muhasebe meslek mensuplarının veya üçüncü kişilerin kişisel faydaları için gizli bilgiler kullanılamaz.

E) Mesleki Davranış - konu ile ilgili yasalara ve düzenlemelere uymak zorunda, mesleği gözden düşürecek herhangi bir harekettten kaçınmalıdır.”

Kurulun belirlemiş olduğu ilkeler; etik ilkelerinin temelini oluşturmaktadır. Muhasebe meslek mensubu mesleğin icrası aşamasında belirtilen temel etik ilkelerden uzaklaşmamalıdır.

Meslek mensubu zaman zaman kendisini yanlış yönlendirecek bazı tehditler ile karşılaşabilir. Bu tehditler IESBA tarafından belirtilmiştir(Md:100-12); “Kişisel Çıkar Tehdidi”, “Kendi Kendini Teftiş Tehdidi”, “Taraft Tutma Tehdidi”, “Yakınlık Tehdidi”, “Gözdağı Tehdidi”.

Kurul tarafından belirtilmiş olan tehditler muhasebe meslek mensubunu etik ikilem yaşayabileceği bir durumla karşı karşıya getirebilir.

2. Etik İkilem

Etik ikilemler her meslek grubunda karşılaşılabilecek durumdur ve bu ikilemler karar verecek olan kişinin yaşına, cinsiyetine, eğitim durumuna, içinde bulunduğu sosyal ve kültürel çevre gibi pek çok değişkene bağlı olmaktadır. “*Etik ikilem, iki veya daha fazla değer çatışma halidir. Eğer, bu değerlerden birisi korunursa, diğeri korunamamaktadır ya da bir veya daha fazlasını koruyabilmek için, diğerlerini göz ardı etmek zorunluluğu bulunmaktadır*” (Etik Rehberi, 2012: 17).

Meslek hayatında hemen hemen her muhasebe meslek mensubu etik ikilemle karşılaşmaktadır. Bu ikilemler için çeşitli çıkış yolları bulunabilir fakat ikilemler ile başa çıkabilmek için etik dışı bahaneler aranmamalıdır (Kutlu, 2014: 15). Herkesin yanlış yapmış olması, yasal boşlukların bulunması gibi durumlar meslek mensubunu etik dışı davranışlara yönlendirmemelidir.

Etik dışı davranışları geçerli kılan nedenler üç başlık altında toplanmaktadır (Kutlu, 2014: 15): “*Algılanan bir baskı*”, “*Algılanan bir fırsat*”, “*Etik dışı davranışı kabul edilebilir kılan faktörler.*”

Muhasebe meslek mensuplarının etik ikilem yaşayabileceği konuların başında “*müşteri kaybetme endişesi*” gelmektedir. Etik ikilemleri yaşamamanın yolları ise iyi bir eğitim, meslek etiği kurallarının bilinçli bir şekilde uygulanmasından geçmektedir.

2.1 Araştırmaya İlişkin Literatür Taraması

Cohen ve diğerleri (2000) Kanada’da yaptıkları çalışmalarında; işletme bölümü öğrencileri ile muhasebe meslek mensuplarının etik kararlarında farklı davranışlar sergilediklerini tespit etmişlerdir.

Müslümov ve Aras (2002) muhasebe ve finans yönetiminde bulunan kişilerin etik yargılarını etkileyen faktörlerle ilgili çalışmasında; etik yargılar üzerinde en etkili faktör, bireylerin çevresindeki etik değerlerden etkilenme düzeyi olarak tespit ederek; temiz bir etik çevreye sahip olanlar, etik yargılar üzerinde daha olumlu düşüncelere sahiptir sonucuna varmışlardır.

Çukacı (2006) çalışmasında muhasebe meslek mensuplarının dünyaca kabul görmüş etik ilkelerin demografik özelliklere bağlı olmaksızın kabul gördüğünü fakat bazı karmaşık durumlarda hareket özgürlüklerinin engellendiğini belirtmiştir.

Keller ve diğ. (2007) çalışmalarında, çalışanların cinsiyet, eğitim düzeyi, dini ve iş tecrübelerinin etik standartlarını farklılaştırdığını belirtmişleridir.

Kutlu (2008) muhasebe meslek mensuplarının etik ikilem yaşayıp yaşamadıklarını incelediği çalışmasında; etik ikilem yaşanma ihtimalinin yaş, gelir, müşteri sayısı gibi değişkenlerden etkilendiği sonucuna ulaşmıştır.

Sakarya ve Kara (2010) Muhasebe meslek etiği ile ilgili yapmış olduğu çalışmada; muhasebe meslek mensuplarının etik algıları üzerinde cinsiyet, unvan, mesleki deneyim, mükellef sayısı değişkenlerin etkili olduğu fakat eğitim düzeyi ve gelir için etik algılarıyla istatistiksel bir anlamlılığa rastlanmadığını ispatlamışlardır.

Yıldız (2010) muhasebe meslek mensuplarının etik konularına önem verdiği ve gerekli ilgiyi gösterdiği, muhasebenin sosyal sorumluluk kavramı gereği mensupların toplum çıkarlarının kendi çıkarlarından daha üstün olduğunu kabul etmişlerdir. Muhasebe meslek mensubunu etik dışı davranmak zorunda bırakan temel değişkenin mükellef olduğunu, mali denetimin

yeterli düzeyde olmadığı ve kayıt dışı ekonominin yüksek olduğunu da ankete katılan muhasebe meslek mensupları belirtmişleridir.

İşgüden ve Çabuk (2011) Muhasebe meslek mensuplarının etik kurallara özen göstermesi gerektiği, etik ilkelere karşı duyarlı olması gerektiği fakat bu konuda çok titiz davranmadıklarını, meslek mensuplarının maddi ve kişisel çıkarlarının zaman zaman etik ilkelerin önüne geçtiğini tespit etmişlerdir.

Yalçın (2011) yapmış olduğu çalışmada muhasebe meslek mensupları ve işletmelerin muhasebe mesleği etik ilkelerini nasıl algıladıklarını incelenmiştir. Yapılan çalışma sonucunda TURMOB mensubu olan muhasebecilerin bazı etik ilkelere katılımının daha az olduğu, fakat genellikle işletmelerin muhasebe meslek mensuplarının yüksek düzeyde etik ilkelere katılım sağladığı tespit edilmiştir.

Özkan ve Hacıhasanoğlu (2012) muhasebe meslek mensuplarının kişilik özellikleri ile etik davranışları arasındaki ilişkiyi incelemiş kişilik özelliklerinin etik kararlar ile arasında zayıf bir bağın olduğunu ayrıca meslek mensuplarının cinsiyet, mesleki unvan, eğitim düzeyi ve yaş değişkenleri ile etik karar verme süreci arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığına kanaat getirmişlerdir.

Hacıhasanoğlu (2013) Sakarya ilinde faaliyet gösteren bağımsız serbest muhasebeciler üzerinde yaptığı çalışmada, meslek mensuplarının etik algılarının, yaşları ve mükellef sayılarına göre değişiklik gösterdiği sonucuna varmıştır.

Deran vd. (2014) çalışmasında; muhasebe meslek mensubu adayların etik davranışları ile kişisel ve yönetsel becerilerini karşılaştırmış, çalışmanın sonucunda adayların meslek etiğine uygun davranışları olduğu fakat yönetsel ve kişisel becerilerinde etik davranışları kadar başarılı olamadıkları sonucuna ulaşmıştır.

Fidan ve Subaşı (2014) meslek etiği hakkında eğitim alan ve almayan muhasebe meslek mensupları arasındaki farkları incelemiş; mesleki eğitim alan kişilerin geleneksel ve dinsel faktörler, mesleki yetkilerin azlığı, mevzuatın karışık olması gibi sebeplerden, mesleki eğitim almamış kişilerin ise mesleki eğitimler, tecrübe ve meslek yasalarındaki yetersizliklerden etkilendiğini tespit etmiştir.

Sayım ve Usman (2016) çalışmalarında muhasebe meslek mensuplarının etik dışı davranışlarını tetikleyen en önemli faktörün mükellefler olduğu belirlemiş bunun sebebinin ekonomik geçim kaynaklarının mükelleflerden kaynaklandığını ve aynı zamanda meslek mensuplarının yoğun rekabet yüzünden ücretler konusunda etik ikilemler yaşadıklarını vurgulamıştır.

Özçelik ve Angı (2017); muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği ve etik ikilem algılarını incelemiş, mükellef sayısı, kişisel faktörler ve kamu otoritesi gibi faktörlerin etik ikileme yol açtığını, etik ikilemi azaltmak için eğitici programlar, vergi oranlarının düşürülmesi kayıt dışı ekonominin engellenmesi gibi önlemler alınması gerektiğini belirtmiştir.

Yücel (2017) müşteri kaybetme korkusu ile muhasebe meslek mensubunun etik dışı davranışları zamanla normalleştirmeye başladığı ve bu durumun vergi ahlakı yüksek olan kişiler ile toplumun vergi ahlakı üzerinde olumsuz rol oynadığı sonucuna ulaşmıştır.

3. Materyal ve Metot

3.1 Araştırma ile İlgili Bilgiler

Araştırmamızda veriler anket yöntemi kullanılarak elde edilmiştir. Anket; “Birincil kaynaklardan bilgi toplamak için hazırlanmış olan düzenli soru formudur” (İslamoğlu, 2009: 113). Anketin amacı problemi çözebilmek ve hipotezleri test edebilmek için verileri düzenli bir şekilde toplamak ve korumaktır. Araştırmada kullanılmış olan anket soru formu şeklinde hazırlanmış, anketöre gerek duyulmadan cevaplanmıştır. Anketin geçerliği (iç tutarlılığı) “Cronbach’s Alpha” ile ölçülmüştür. Alpha sayısı $\alpha=0,706$ olarak hesaplanmıştır.

Araştırma verileri toplanırken anket formu kullanılmıştır. Anket formunda daha önce Kars ve Erzurum illerinde muhasebe meslek mensupları ve çalışanlarının etik ikilemlerini (Kutlu, 2008) ölçmek amacıyla hazırlanmış geçerlilik ve güvenilirliği olan anket soruları baz alınarak anket yeniden tasarlanmıştır. Denizli ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının sayısı Ocak 2017 tarihi itibari ile 950 olarak tespit edilmiştir. 950 kişilik ana kütlede anket formu 750 kişiye ulaştırılmış 187 kişiden geri dönüş olmuştur. Geri dönüşü yapılan anket formları üzerinden veriler, SPSS 22.0 programı kullanılarak analiz edilmiştir.

3.2 Araştırma Sonucunda Elde Edilen Bulgular

Araştırmada elde edilen bulgulara Tablo 1’de yer verilmiştir. Tablo 1’e göre ankete katılım gösteren muhasebe meslek mensuplarının %77’si Serbest Muhasebeci Mali Müşavirdir (SMMM). Muhasebe meslek mensuplarının yaklaşık %41’i 31-40 yaş aralığında ve %78’i erkektir. Ankete katılım gösteren meslek mensuplarının %72.2 si lisans düzeyinde eğitim almıştır ve %35’inin gelir düzeyi 2.500TL ile 5.000TL arasında değişmektedir. Muhasebe meslek mensuplarına ait bilgiler Tablo 1’de yer almaktadır.

Tablo 1: Muhasebe Meslek Mensuplarına Ait Bilgiler

ÖZELLİK		F(frekans)	%	ÖZELLİK		F(frekans)	%
Meslek	Serbest	7	3.7	Eğitim Düzeyi	Orta	9	4.8
	Muhasebeci				Öğretim		
	SMMM	144	77		Ön Lis.	15	8
	Çalışan	36	19.3		Lisans	135	72.2
Yaş	20-30	27	14.4		Y. Lis.	24	12.8
	31-40	77	41.2		Doktora	4	21.5
	41-50	50	26.7	Defter Sayısı	1-25	48	25.7
	51-60	30	16.0		26-50	54	28.9
	61-70	3	1.6		51-75	35	18.7
					75+	8	4.3
			BağımlıÇ		42	22.5	

Cinsiyet	Kadın	40	21.4	Gelir	0- 2500TL	51	27.3
	Erkek	147	78.6		2501-5000TL	66	35.3
					5001-7500TL	40	21.4
					7500 TL+	30	16

Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarına iletilen Etik Eğitim Programları ile ilgili maddelere verilen yanıtlar Tablo 2’de yer almaktadır. Denizli ilinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının %58’i etik eğitim programlarına katılmış ve %80 etik eğitim programlarını faydalı bulmuştur. Şekil 2’de Meslek mensuplarının etik eğitim programlarına katılma ve faydalı bulup/bulmama durumuna ilişkin veriler bulunmaktadır.

Tablo 2: Etik Eğitim Programına Katılma ve Faydalı Bulma Durumu

	EVET		HAYIR	
	Frekans	%	Frekans	%
Etik Eğitim Programlarına Katıldınız Mı?	110	58.8	77	41.2
Etik Eğitim Programlarını Faydalı Buluyor Musunuz?	150	80.2	37	19.8

Ankette yer alan meslek etiği ile ilgili maddelere verilen yanıtların frekans, yüzde ortalama ve standart sapmaları incelendiğinde ortaya çıkan bulgular şöyle özetlenebilir:

En yüksek katılım ikinci ve onuncu ifadelerde tespit edilmiştir. Ankete katılanların “Muhasebe meslek ahlaki kurallarını bilir ve o kurallara uygun davranırım” ve “Bazı meslek mensuplarının gerçekleştirdiği etik dışı uygulamalar mesleğin saygınlığını azaltmaktadır.” ifadelerine yüksek düzeyde katılım gösterdiği söylenebilir.

En düşük katılım gösteren ifade ise “Etik ikilemden çıkışta en önemli faktör dini inançlarım oluyor” ifadesidir.

Ankette yer alan “Etik ikilem yaşamamdaki nedenlerin başında müşteri kaybetme endişesi gelmektedir” maddesine verilen cevaplar incelendiğinde ankete katılanların yaklaşık %58 i katılmadığı belirtmişlerdir. Bu sonuca göre etik ikilem yaşamadaki başlıca sebebin müşteri kaybetme korkusu olduğu söylenemez.

Ankette vergilerle ilgili üç adet ifade yer almaktadır. Ankete katılanlar “Mükelleflerin vergiden kaçınma girişimi, muhasebecilerin yaşadığı etik ikilemin en önemli nedenidir” ifadesine %42, “Vergi oranlarının düşürülmesi mükelleflerin vergiden kaçınma girişimlerini azaltır” ifadesine %55, “Mükelleflerin vergiden kaçınma girişimlerini azaltacak tedbirler, muhasebecilerin yaşadığı etik ikilemleri azaltır” ifadesine yaklaşık %40 oranı ile kesinlikle katılmaktadır. Genel olarak üç önermenin sonuçları incelendiğinde; etik ikilem yaşama sebebi olarak vergi oranlarının etkili olduğu söylenebilir.

Muhasebe meslek mensuplarının meslektaşlarının etik konusu hakkındaki düşünceleri ise iki adet ifade ile ölçülmeye çalışılmıştır. “Bazı meslek mensuplarının gerçekleştirdiği etik dışı

uygulamalar mesleğin saygınlığını azaltmaktadır” ifadesine ankete katılanların %69’u kesinlikle katılırken; *“Meslektaşlarımın meslek etiği kurallarına uygun davrandığını düşünüyorum”* ifadesine ankete katılanların yaklaşık %48’i katılmamaktadır.

Anket formunda yer alan son ifade ise meslek odalarının etik konusunu ele almaları ile ilgili olarak hazırlanmıştır. *“Mesleğin saygınlığının artırılması için meslek odalarının ve meslektaşlarımın etik konularında gerekli hassasiyeti göstermeleri gerekmektedir”* ifadesine ankete katılan meslek mensuplarının %48’i kesinlikle katıldıklarını belirtmişlerdir. Bu önerme sonucunda meslek odalarının meslek etiği konusunda daha fazla farkındalık yaratmak için çeşitli eğitim, söyleşi ve programlar hazırlaması gerektiğini söyleyebiliriz.

Tablo 3’te ankette yer alan ifadelere ait frekans ve yüzde dağılımları ile ifadelere ait ortalamalar ve standart sapmalara yer verilmiştir.

Tablo 3: Ankette Yer Alan İfadelerin Dağılımlarına Ait Bilgiler

	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Ort	S.s
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%		
Meslek hayatımda etik ikilem yaşadığım durumlar oluyor.	11	5.9	39	20.9	26	13.9	64	34.2	47	25.1	3.51	1.23
Muhasebe Meslek Ahlakı Kurallarını bilir ve o kurallara uygun davranırım	11	5.9	6	3.2	2	1.1	50	26.7	118	63.1	4.37	1.07
Etik ikilemden çıkışta en önemli faktör dini inançlarım oluyor.	69	36.9	40	21.4	26	13.9	38	20.3	14	7.5	2.4	1.35
Etik ikilemden çıkışta en önemli faktör kültürel çevremle ilgili değerlerim oluyor.	11	5.9	44	23.5	28	15	68	36.4	36	19.3	3.39	1.2
Etik ikilem yaşamamdaki nedenlerin başında müşteri kaybetme endişesi gelmektedir.	60	32.1	48	25.7	18	9.6	25	13.4	36	19.3	2.62	1.52

İkilemin sonunda hep etik olan davranışı gerçekleştirim.	4	2.1	16	8.6	26	13.9	55	29.4	86	46.0	4.08	1.06
Mükelleflerin vergiden kaçınma girişimi, muhasebecilerin yaşadığı etik ikilemin en önemli nedenidir.	13	7	30	16.0	19	10.2	46	24.6	79	42.2	3.79	1.32
Vergi oranlarının düşürülmesi mükelleflerin vergiden kaçınma girişimlerini azaltır.	10	5.3	11	5.9	22	11.8	41	21.9	103	55	4.15	1.16
Mükelleflerin vergiden kaçınma girişimlerini azaltacak tedbirler, muhasebecilerin yaşadığı etik ikilemleri azaltır.	2	1.1	16	8.6	25	13.4	70	37.4	74	39.6	4.05	0.98
Bazı meslek mensuplarının gerçekleştirdiği etik dışı uygulamalar mesleğin saygınlığını azaltmaktadır.	11	5.9	4	2.1	15	8.0	28	15.0	129	69.0	4.39	1.11
Meslektaşlarımla meslek etiği kurallarına uygun davrandığımı düşünüyorum	36	19.3	54	28.9	50	26.7	26	13.9	21	11.2	2.68	1.24
Mesleğin saygınlığının artırılması için meslek odalarının ve meslektaşlarımla etik konularında gerekli	1	0,5	6	3.2	7	3.7	83	44.4	90	48.1	4.36	0.75

Öte yandan günümüzde serbest muhasebecilerin “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir” olmaları yönünde çalışmalar yapılmıştır. Yeni mesleğe başlayan her mensup “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir” unvanını kullanmaktadır.

3.3.1.2 Yaş ve Etik Algısı Arasındaki İlişki

Muhasebe meslek mensuplarının yaş gruplarına göre etik algılarının farklı olup olmadığı Kruskal Wallis testi ile ölçülmüştür. Tablo 5’te etik ve yaş algısına ilişkin bilgiler yer almaktadır.

Tablo 5: Yaş ve Etik Algısı İlişkisi

		FREKANS	SIRA ORTALAMASI
YAŞ	20-30	27	111,28
	31-40	77	86,19
	41-50	50	107,69
	51-60	30	71,82
	61-70	3	132,67
Kikare 14.190		Olasılık değeri 0.007	

Muhasebe meslek mensuplarının yaş gruplarına göre etik algılarının farklı olduğu p olasılık değerinden anlaşılmaktadır. Sıra ortalamaları incelendiğinde en fazla etik ikilem yaşayan yaş grubunun 61-70 yaş arası yaş aralığında olduğu ve onu 20-30 yaş aralığının takip ettiği söylenebilir.

3.3.1.3 Eğitim Düzeyi ve Etik Algısı Arasındaki İlişki

Muhasebe meslek mensuplarının eğitim düzeylerine göre etik algılarının farklı olup olmadığı Kruskal Wallis testi ile ölçülmüştür. Tablo 6’da Eğitim Alma Düzeyi ve Etik Algısı ilişkisine dair bilgiler yer almaktadır.

Tablo 6: Eğitim Alma Düzeyi ve Etik Algısı İlişkisi

		FREKANS	SIRA ORTALAMASI
EĞİTİM DÜZEYİ	OrtaÖğretim	9	141,33
	Ön Lis.	15	136,13
	Lisans	135	93,10
	Y. Lis.	24	58,27

	Doktora	4	74,25
Kikare 27.126		Olasılık değeri 0.000	

Testin sonuçlarına göre meslek mensuplarının eğitim düzeyi ve etik algıları istatistiksel olarak farklıdır. Ayrıca sıra ortalamalarına göre etik algısı en yüksek olan grubun Orta Öğretim mezunlarından oluştuğu söylenebilir. Sırasıyla orta öğretim ve ön lisans mezunlarının daha fazla etik ikilem yaşadıkları tespit edilmiştir.

3.3.1.4 Defter Sayısı ve Etik Algısı Arasındaki İlişki

Muhasebe meslek mensuplarının defter sayılarına göre etik algılarının farklı olup olmadığı Kruskal Wallis testi ile ölçülmüştür. Tablo 7’de defter sayısı ve etik algısı arasındaki ilişki incelenmiştir.

Tablo 7: Defter Sayısı ve Etik Algısı Arasındaki İlişki

		FREKANS	SIRA ORTALAMASI
DEFTER SAYISI	1-25	48	87,85
	26-50	54	105,74
	51-75	35	72,29
	75+	8	141,38
	Çalışan	42	95,00
Kikare 15.005		Olasılık değeri 0.005	

Sonuçlara göre meslek mensubunun defter sayısı ile etik algı düzeyi arasında farklılıklar bulunmaktadır. En yüksek farklılığın gözlemlendiği grup 75 yaş üstü meslek mensuplarının bulunduğu gruptur. 75 yaş üstü meslek mensuplarının daha fazla etik ikilem yaşadıkları söylenebilir.

3.3.1.5 Aylık Ortalama Gelir Düzeyi ve Etik Algısı Arasındaki İlişki

Muhasebe meslek mensuplarının aylık ortalama gelirlerine göre etik algılarının farklı olup olmadığı Kruskal Wallis testi ile ölçülmüştür. Tablo 8’de aylık ortalama gelir düzeyi ve etik algısı arasındaki ilişkiye ait bilgiler yer almaktadır.

Tablo 8: Aylık Ortalama Gelir Düzeyi ve Etik Algısı Arasındaki İlişki

		FREKANS	SIRA ORTALAMASI
GELİR DÜZEYİ	0-2500	51	85,21
	2501-5000	66	98,06
	5001-7500	40	106,69
	7501+	30	83,10
Kikare 5.156		Olasılık değeri 0.161	

Gelir düzeylerine göre meslek mensuplarının etik algıları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmamıştır. Denizli ilinde faaliyet gösteren meslek mensupları arasında aylık gelir düzeyi etik ikilem yaşanmasına sebep olmamaktadır.

3.3.2 Mann Whitney_ U Testi Uygulanacak Değişkenler

3.3.2.1 Cinsiyet ve Etik Algısı Arasındaki İlişki

Meslek mensuplarının cinsiyet ve etik algı düzeyleri istatistiksel olarak farklıdır. Kadın mensupların erkeklere göre daha fazla etik ikilem yaşadıkları söylenebilir. Tablo 9’da cinsiyet ve etik algısı arasındaki ilişkiye yer verilmiştir.

Tablo 9: Cinsiyet ve Etik Algısı Arasındaki İlişki

		FREKANS	SIRA ORTALAMASI
CİNSİYET	ERKEK	147	87,29
	KADIN	40	118,65
Z Değeri -3.256		Olasılık değeri 0.001	

3.3.2.2 Etik Eğitimi Programlarına Katılma Düzeyi ve Etik Algısı Arasındaki İlişki

Muhasebe meslek mensuplarının etik eğitim programlarına katılıp katılmama durumlarına göre etik algıları arasında istatistiksel fark incelenmiştir. Testin sonuçlarına göre istatistiksel olarak bir fark bulunmamaktadır. Tablo 10’da etik eğitimi programlarına katılma düzeyi ve etik algısı arasındaki ilişki yer almaktadır.

Tablo 10: Etik Eğitimi Programlarına Katılma Düzeyi ve Etik Algısı Arasındaki İlişki

		FREKANS	SIRA ORTALAMASI
Etik Eğitim Programlarına Katıldınız mı?	EVET	110	89,16
	HAYIR	77	100,92
Z Değeri -1.465		Olasılık değeri 0.143	

Etik Eğitimi Programlarına Katılma Düzeyi ve Etik Algısı Arasındaki istatistiksel fark bulunmamasına rağmen, programa katılmayan mensupların daha fazla etik ikilem yaşadığı sıra ortalamalarına göre tespit edilmiştir.

3.3.2.3 Etik Eğitim programlarını Faydalı Bulma ve Etik Algısı Arasındaki İlişki

Muhasebe meslek mensuplarının etik eğitim programlarını faydalı bulup bulmama durumlarına göre etik algıları arasında istatistiksel fark incelenmiştir. Testin sonuçlarına göre istatistiksel olarak bir fark bulunmaktadır. Tablo 11’de etik eğitim programlarını faydalı bulma ve etik algısı arasındaki ilişkiye yer verilmiştir.

Tablo 11: Etik Eğitim programlarını Faydalı Bulma ve Etik Algısı Arasındaki İlişki

		FREKANS	SIRA ORTALAMASI
Etik Eğitim Programlarını Faydalı Buluyor Musunuz ?	EVET	150	99,26
	HAYIR	37	72,69
Z Değeri -2.680		Olasılık değeri 0.007	

Etik eğitim programlarını faydalı bulan muhasebe meslek mensupları daha fazla etik ikilem yaşamaktadır. Bunun sebebinin mensupları etik konularında daha fazla bilinçli olmalarından kaynaklandığı söylenebilir.

SONUÇ

Bu çalışmada Denizli ilinde faaliyet gösteren Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir ve çalışanlara yönelik olarak bir anket çalışması ile meslek mensuplarının etik algı düzeyleri ile ilgili bilgiler tespit edilmeye çalışılmıştır. Ulaşılan verilere göre yapılmış olan istatistiksel testlerde frekans analizi, non parametrik testlerden Kruskal Wallis ve Mann Whitney_ U Testi uygulanmıştır. Çalışma ile muhasebe meslek mensuplarını etik ikilem yaşayıp yaşamadıkları ve etik ikileme sebep olan durumlar incelenmiştir.

Testlerin sonuçlarına göre meslek mensuplarının etik algısını etkileyen değişkenler mesleki unvan, yaş, eğitim düzeyi, defter sayısı ve cinsiyettir. Defter sayısının (mükellef sayısı) muhasebe meslek mensubunun etik algısını etkilediği önceki çalışmalarda da tespit edilmiştir (Kutlu:2008, Sakarya ve Kara: 2010, Hacıhasanoğlu: 2013, Sayım ve Usman: 2017). Meslek mensuplarının etik algısını etkilemeyen değişken ise mensuba ait aylık ortalama gelir düzeyidir. Meslek mensubunun aylık gelirinden daha fazla defter (mükellef) sayısına odaklandığı görülmüştür. Ankete katılım gösteren kişilerin vergi ile ilgili ifadelerde etik ikilem algılarının yüksek olduğu gözlenmektedir.

Çalışma sonucunda muhasebe meslek mensuplarının etik ikilem algısını azaltabilecek önlemler şöyle sıralanabilir:

-Öncelikli olarak defter sayısı (mükellef sayısı) meslek mensubu için, etik ikilem yaşamasına sebep olan en önemli faktördür. Bu konuda meslek mensupları yoğun rekabet altında bulduklarını ve defter tutma ücretlerinin meslek mensupları arasında oldukça farklılaşmış olduğunu belirtmişlerdir. Bu sorunun çeşitli denetimler ve meslek odaları çalışmaları ile önlenmesi beklenmektedir.

-Vergi ile ilgili sıkıntı yaşan mükellefler sıkıntılarını meslek mensubuna aktarmaktadır. Mükellef baskısı altında kalan meslek mensubu etik ikilemlerle karşı karşıya kalmaktadır. Bu sebeple vergi oranlarının düşürülmesi mükelleflerin vergiden kaçınma girişimini azaltacak ve bu durum her iki kesim içinde uygun olabilecektir.

-Mali denetimler sıklaştırılmalı ve kayıt dışı ekonomi önlenmelidir.

-Meslek mensuplarının karşılaştıkları maddi ve kişisel çıkarlar etik ilkelerin önüne geçmemeli, yönetsel ve kişisel beceriler etik davranışlarla uyumlu olmalıdır.

-Etik ikilemin önlenmesi için mutlaka etik eğitim programları organize edilmeli ve bu programlara katılım zorunlu hale gelmelidir. Çalışmada muhasebe meslek mensuplarının %58.8'i etik eğitim programlarına katıldığı ve tüm katılımcıların %80.2'si etik eğitim programlarını faydalı bulduğu görülmektedir. Denizli iline ait olan bu sonuçlara göre meslek etiği eğitim programlarının faydalı bulunduğu ve tüm Türkiye'de uygulanmasının toplumun ve kamunun yararına olacağı söylenebilir.

- Etik konusu adaylara eğitim hayatında verilmesi gereken bilgilerden biridir ve sürekli mesleki gelişimin içinde yer almaktadır. Meslek mensuplarının eğitim hayatında etik kavramı benimsemesi, etik ikilemlerden uzaklaşmasına sebep olacaktır.

Elde edilen sonuçların Türkiye'de faaliyette bulunan tüm muhasebe meslek mensupları için geçerli olduğu şeklinde bir genelleme yapılmamaktadır. Çalışma muhasebe meslek mensuplarının yaşadıkları etik problemler üzerine bilgiler vermektedir. İlerleyen zamanlarda yapılacak çalışmalarda daha fazla meslek mensubuna ulaşılabilir anket formunda yer alan sorular genişletilebilir.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, H.,(2005). “Muhasebe Meslek Etiğinde Teleolojik ve Deontolojik Yaklaşımların Karşılaştırılmaları”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, C:10, S:1, 295-300.
- COHEN R.J., PANT, L.W., SHARP, D.J. (2001) “An Examination of Differences in Ethical Decision-Making Between Canadian Business Students and Accounting Professionals”, *Journal of Business Ethics*, C:30, S:4, 319-336, Nisan.
- ÇİMEN, M. (2015). Fen ve Sağlık Bilimleri Alanlarında SPSS Uygulamalı Veri Analizi, Palme Yayıncılık, Ankara.
- ÇUKACI, Y. (2006). “Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Meslek Elemanının Etik Anlayışı ve İzmir İlinde Bir Uygulama”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C:8, S:1, 89-111.
- DAŞTAN, A. (2009). “Etik Eğitiminin Muhasebe Eğitimindeki Yeri Ve Önemi: Türkiye Değerlendirmesi”, *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, C:26, S:1, 281-311.
- DERAN, A., SAVAŞ, İ., FIRAT, E. (2014). “Muhasebe Meslek Mensubu Adaylarının Etiksel Davranış, Kişisel Ve Yönetmel Beceri Kriterleri Açısından Değerlendirilmesi”, *Electronic Journal of Vocational Colleges-May/Mayıs*, 42-58.
- FİDAN, M., SUBAŞI, Ş. (2014). “Muhasebe Meslek Mensubu Adaylarının Etik Algıları: İstanbul İli Örneği”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S:64, 111-130, Ekim.
- HACIHASANOĞLU, T. (2013). “Sakarya İlinde faaliyet Gösteren Bağımsız Muhasebecilerin Meslek Etiği Algılama Düzeylerine İlişkin Bir Araştırma”, *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C:14, S: 1, 357-372.
- İSLAMOĞLU, H. (2009). “Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri”, Beta Yayıncılık, İzmit.
- İŞGÜDEN, B., ÇABUK, A. (2006). “Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerindeki Etkileri”, *Sosyal Bilimler Dergisi*, C:9, S:16, Aralık, 59-86.
- KELLER, C., SMİTH, K., SMİTH M. (2007). “Do Gender, Educational Level, Religiosity, And Work Experience Affect The Ethical Decision-Making Of U.S. Accountants?”, *Critical Perspectives on Accounting*, C:18, S:3, 299-314, Mart.
- KUTLU, H. (2008). “Muhasebe Meslek Mensupları Ve Çalışanlarının Etik İkilimleri: Kars Ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, S: 63- 2, 143-170.
- KNOOTZ, H., WEİHRİCH, H. (1988). Management Singapore, McGraw Hill Book Company.
- MÜSLÜMOV, A., ARAS, G. (2002). “Türkiye’de Muhasebe Ve Finansal Yönetim Uygulamalarında Etik Davranışları Etkileyen Faktörlerin Analizi” , XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Bodrum. (erişim tarihi: 06.04.2018, <http://openaccess.dogus.edu.tr/bitstream/handle/11376/421/ETHICS-Bodrum-2002.pdf?sequence=1&isAllowed=y>)

- ÖZÇELİK, H., ANGI, G. (2017). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Ve Etik İnkilem Algıları: Antalya İli Örneği”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, S: 50, 141-158.
- SAKARYA, Ş., 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*, C:12, S: 18, 57-72.
- SAYIM, F., USMAN, Ö. (2016). “Etik Kavramı ve Muhasebe Meslek Mensuplarında Etik Algısı-Yalova Örneği”, *Maliye Dergisi*, S: 170, 131-146, Ocak-Haziran.
- SÖZEN, S. (2003). *Polisin Görev ve Yetkileri*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 1475, Bölüm 3, Eskişehir.
- T.C Başbakanlık Kamu Görevlileri Etik Kurulu (2012). *Kamu Görevlileri Etik Rehberi*, Ankara.
- YALÇIN, S. (2011). “Muhasebe Meslek Mensupları ve İşletmelerin Etik Konusunda Tutumları: Türkiye Araştırması”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S:52, 47-66, Ekim.
- YILDIZ, G. (2010) “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği Ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S: 36, 155-178, Ağustos-Aralık.
- YÜCEL, E. (2017). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Dışı Davranışlarının Vergi Ahlakına Etkisi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S: 73, 229-248, Ocak.