

SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN (SMMM) ETİK ALGILARI: ERZURUM ÖRNEĞİ

Selami GÜNEY^(*)
Orhan ÇINAR^(**)

Özet: Etik, iş etiği, meslek etiği gibi kavramların son zamanlarda iş dünyasında ve literatürde dikkat çeken kavramlar arasında yer aldığı gözlenmektedir. Bu çalışmada serbest muhasebeci mali müşavirlerin etik ile ilgili görüşleri araştırılmaktadır. Erzurum ilinde 102 meslek mensubu ile yapılan çalışmada meslek mensuplarının etik ilkelerinin önemini farkında oldukları, bunlara aykırı davranışları tasvip etmedikleri ancak uygulamada etik dışı davranışların olduğunu düşündükleri ve etik konusunda meslek kuruluşlarından daha fazla eğitim desteği talep ettikleri tespit edilmiştir. Ayrıca etik ilkelere bağlılığın eğitim ve gelir düzeyi ile doğru orantılı olarak arttığı sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Etik, İş Etiği, Meslek Etiği, Muhasebe Mesleği
JELL Sınıflandırması: M00

A STUDY ON ETHICS: ACCOUNTANTS' VIEWS IN THE PROVINCE OF ERZURUM

Abstract: It is observed that ethics, business ethics and professional ethics are among concepts on which the attention of business world and literature focused recently. In this study the views of accountants related to ethics were investigated. The sample of the study is 102 accountants employed in the province of Erzurum. Findings indicate that accountants are aware of the importance of ethical principles and disapprove unethical conducts but they think that in practice it is possible to be faced to unethical conducts and they expect more educational support from their professional organizations. Another result is that the higher level of education or income, the more commitment to ethical principles.

Keywords: Ethics, Work Ethics, Professional Ethics, Accounting
Profession JELL Classification: M00

I. Giriş

Küreselleşme olgusuyla birlikte yaşanan yoğun rekabet, teknolojik değişim ve gelişmeler işletmeler için önemli fırsatlar oluştururken aynı zamanda onların rekabet avantajlarını yitirmelerine, başarısızlığa uğramalarına da yol açmaktadır. Bu bağlamda “amaçları gerçekleştirmek uğruna ne gerekiyorsa onu yapma”nın doğru olup olmadığı tartışma konusu olmaktadır.

Her toplumda bireylerin davranışlarına yol gösteren kurallar bulunmaktadır. Bu kurallar vasıtasıyla düzen sağlanmakta ve başıboşluk önlenmektedir. İş ve meslek hayatında da kuralların olması kaçınılmazdır. Bu

^(*) Yrd. Doç. Dr., Erzincan Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

^(**) Yrd. Doç. Dr., Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

bağlamda dikkatler, etik, iş etiği, meslek etiği gibi kavramlar üzerinde yoğunlaşmaktadır.

Muhasebe, işletme ile çıkar grupları arasında bir köprü görevi gördüğünden, muhasebenin sağladığı bilgiler geniş bir kesim tarafından kullanılmakta ve bu kesimlerin verecekleri kararları doğrudan etkilemektedir. Bu bakımdan muhasebe uygulamalarında etik önemli bir konu olmaktadır. Diğer taraftan yakın zamanda ortaya çıkan muhasebe skandalları; ilgili yasalara, meslek etiğine ve toplumsal değerlere yeterince özen gösterilmediğini ortaya koymaktadır.

Bayraktar (2007) yaptığı çalışmada Türkiye’de muhasebe hilesi yapanların bunu iki amaçla yaptıklarını ifade etmektedir. Bunlardan birincisi, işletmeyi olduğundan iyi göstermek; ikincisi ise, işletmeyi olduğundan kötü göstermektir. Çalışma sonucunda konuya ilişkin olarak en çok rastlanan olaylar olarak şunlar tespit edilmiştir: vergi kaçırma, zimmetlerin ve yolsuzlukların gizlenmesi, belge sahtekârlığı (naylon fatura), kayıt dışı işlemler, uydurma hesaplar kullanma.

Kirik (2007) tarafından yapılan çalışmada ise muhasebede hata ve hilelerin yoğun olarak var olduğu, bunların temelinde ise sadece muhasebecilerin değil; özellikle mükellefler, hükümet politikaları, vergi uygulamaları, mesleki örgütlenme ve toplumsal yapı gibi faktörlerin de etkili olduğu ifade edilmektedir. Hile konusunda özellikle mükelleflerin istek ve baskıları, meslek mensuplarını zor durumda bırakmakta ve meslek mensupları kamu çıkarı ile mükellef çıkarı arasında çelişki yaşamaktadırlar. Ayrıca, mali denetimin yeterli olmaması, yasal boşluklar ve meslek mensubunun mükelleflere parasal yönden bağımlı olmaları (gelir kaynağı), mükelleflerin bu baskılarını arttırmaktadır. Zira bazı mükellefler muhasebecilerin ücretlerini verirken, sanki “daha az vergi ödettirsin” diye vermektedir. Benzer bir sonuç İşgüden ve Çabuk (2006) tarafından yapılan çalışmada da elde edilmiştir. Meslek mensupları yaptıkları işlerde baskı altında kalmadan karar almalarının mümkün olmadığını ifade etmişler ve mali denetimin yetersizliği ve yasal boşluklardan dolayı mükelleflerin baskılarını artırdıklarını belirtmişlerdir. Yine Armankuy ve Sarioğlan (2005)’in çalışmalarında da meslek mensuplarını doğrudan veya dolaylı olarak etik dışı davranışlara iten etkenlerin başında mükelleflerin ikinci olarak yasaların geldiği ifade edilmektedir.

Zeytin (2007)’in yaptığı çalışmada ise meslek mensuplarını hataya iten en önemli sebep olarak “mevzuatın sürekli değişmesi” gösterilmektedir. Ayrıca etik dışı davranışı engelleyen en önemli faktörün devlete olan bağlılık ve bunu izleyen diğer faktörlerin ise vicdan, utanma duygusu ve alınacak ceza korkusu olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Muhasebe uygulamalarında önemi gittikçe artan bir konu olduğundan, etikle ilgili olarak farklı örneklerle daha çok çalışmanın yapılmasının ve bu bağlamda Erzurum’da muhasebe meslek mensuplarının etik ile ilgili algılarının tespit edilmesinin faydalı olacağı düşünülmüştür.

Çalışma iki bölümden oluşmaktadır. Konuyla ilgili kuramsal çerçeveden sonra Erzurum'da muhasebe meslek mensuplarıyla yapılan bir alan araştırmasına yer verilmektedir. Araştırmada muhasebe meslek mensuplarının etik ilkelerinin öneminin farkında oldukları, bunlara aykırı davranışları tasvip etmedikleri ancak uygulamada etik dışı davranışların olduğunu düşündükleri ve etik konusunda meslek kuruluşlarından daha fazla eğitim desteği talep ettikleri tespit edilmiştir. Ayrıca etik ilkelere bağlılığın eğitim ve gelir düzeyi ile doğru orantılı olarak arttığı sonucuna ulaşılmıştır.

II. Kuramsal Çerçeve

“Etik”, ahlak felsefesinin diğer adıdır. Ahlak, belli bir dönemde, belli insan topluluklarının benimsediği ve üyelerin davranışlarına yol gösteren temel kurallar kümesini ifade eder. Etik ise ahlak olgusunu ve ahlaki kavramları mantıksal ve kuramsal temelde çözümlenmeye çalışan felsefenin bir alt dalıdır (Yazıcı, 2009:105). Etik, etimolojik olarak neyin doğru neyin yanlış olduğunu araştıran, insan hayatının gerçek amacının ne olması gerektiğini soruşturan, ahlaklı ve erdemli bir yaşayışın hangi unsurları içerdiğini irdeleyen bir kavramdır. Bu anlamda etik, sadece var olan yazılı kurallara uymayı değil, aynı zamanda bunlar üzerinde düşünmeyi de gerektirmektedir (Uçma, 2007:4-5).

İş etiği ise iş hayatında karşılaşılan ahlaki sorunları inceler. İş etiği, dürüstlük üzerine kuruludur ve toplumun beklentilerinden adil rekabete, reklamcılıktan halkla ilişkilere, sosyal sorumluluktan tüketicinin bağımsızlığına kadar çok farklı boyutlara sahiptir. Bir başka deyişle, iş etiği, genel etik ilkelerinin iş hayatındaki uygulamasıdır (Başpınar ve Çakıroğlu, 2011:61; Köseoğlu ve Bektaş, 2007:25).

Toplumsal hayatın sürdürülebilirliği, paylaşım ve dolayısıyla farklı kişilerin farklı görevleri yapmasıyla mümkün olmaktadır. Her farklı görev ise değişik mesleklerin oluşmasına yol açmaktadır. İnsan ihtiyaçlarının, iş yapma biçimlerinin ve teknolojinin zamanla değişmesiyle birlikte meslekler de zamanla çeşitlenmekte, bazıları yok olmakta, bazıları daha önem kazanmakta ve yeni meslekler ortaya çıkmaktadır (İGİAD, 2008:17).

Amatörlük, bir işi para karşılığı beklemeden zevk için yapmaktır. Profesyonellik veya mesleklik ise bunun tam karşıtıdır. Profesyonellik, hayatını yapılan işten kazanmayı, işin maharetli ve gereklerine uygun tarzda yapıldığını gösteren bir ifadedir. (Arslan, 2001:73). Herhangi bir iş ya da uğraşın meslek sayılabilmesi için o iş ya da uğraşın en azından belli bir tekniğe ve kurumsallaşmış değerler manzumesine sahip olması gerekir (Elgin, 2006:20). Bir uğraşın meslek olarak kabul edilebilmesi için (Marşap, 1996:119-123):

- Karmaşık ve sürekli gelişen bir bilgi yapısı içermesi,
- Uygulamada karşılaşılan sorunların çözümünde mesleki yargı kullanması,

- Kamu yararına hizmet edecek bir sorumluluk taşıması gerekmektedir.

Her meslek dalı kendi içinde bir ahlak düzeni oluşturmaya çalışır. Doğruluk, dürüstlük, sözünde durma gibi ilkeler klasik ticaret ahlakının temelidir ve bunlar tüm meslekler için geçerlidir ancak bunun dışında bir öğretmen, doktor, hâkim, avukat, gazetecinin mesleklerini icra ederken uymaları gereken veya uymaları beklenen başka ahlaki ilkeler bulunmaktadır (Aktan, 2008:99-121). İşte buna meslek ahlakı denir. Yani meslek ahlakı, ilgili mesleğe mensup kişilerin uymaları gereken kuralları ifade eder.

Mesleki etik, bir meslek grubunun, mesleğe ilişkin olarak oluşturup koruduğu, meslek üyelerini belirli şekilde davranmaya zorlayan, kişisel eğilimlerini sınırlayan, yetersiz ve ilkesiz üyeleri meslekten dışlayan, meslek içi rekabeti düzenleyen ve hizmet ideallerini korumayı amaçlayan mesleki ilkeler bütünlüğüdür (Koç, 2010:9-10; Aydın, 2001:4).

Toplumsal dengesizliklerin ortaya çıkmasında iş ve meslek etiğinin standartlarının düşmesi temel faktörlerden biri olarak görülmektedir. Ülkemizde ortak kamu yararının hiçe sayılması, vergi vermeden ekonomik faaliyette bulunma, kamu kaynaklarının israfı, rüşvet ve adam kayırmacılık gibi davranışların toplumu kirlettiği çeşitli kesimler tarafından ileri sürülmekte ve temiz bir toplum talebi dile getirilmektedir (İşgüden ve Çabuk, 2006:59-86). Diğer taraftan yoğun rekabet koşullarında işletmeler veya bireyler ayakta kalabilmenin yollarını aramaktadırlar. Bu bağlamda, iş denince sadece para, kar ve başarıyı aklına getiren işletme veya kişiler genelde şu görüşleri öne sürmektedirler (Şimşek vd., 2008:480):

- Gemisini kurtaran kaptan.
- Yakalanmadığın sürece ne yaparsan yap.
- Dürüstlük şimdiye kadar kimi zengin etmiş.
- Herkes yapıyor ben niye yapmayayım.
- Yapanın yanına kar kalıyor.
- İş hayatında kazık atmayan var mı?
- Battı balık yan gider.
- Düşenin dostu olmaz.
- Bedava sirke baldan tatlıdır.

Ancak herkesin hakkını alabilmesini sağlayan, insani değerlerin ön plana çıkarıldığı ve taraflarca kabul gören bir düzene geçilmesi herkes için daha yararlı bir durumdur. Bu noktada, özellikle, meslek etiği ve sosyal sorumluluk kavramları önem kazanmaktadır. Kendi çıkarlarını her şeyin üstünde tutan ve mesleki etik ilkelerine uymayan meslek mensupları, hem topluma hem de mesleğe yarardan çok zarar vermektedirler.

Ayboğa (2001:32), profesyonelliğin gerekleriyle mesleki etik kurallarının örtüştüğünü belirterek mesleki etiğini 10 temel maddeye dayandırmaktadır. Buna göre mesleki etik;

- 1- Kişisel etiğe dayanır,
- 2- Dürüstlüğe dayanır,
- 3- Namus gerektirir,
- 4- Doğru söylemeyi gerektirir,
- 5- Güvenilir olmayı gerektirir,
- 6- Bir iş planı gerektirir,
- 7- Hem içsel hem de dışsal alarak uygulanmayı gerektirir,
- 8- Kar gerektirir,
- 9- Değerlere sahip olmayı gerektirir,
- 10- Üst yönetimin benimsemesini gerektirir.

Muhasebe, bilimsel yapısını oluşturan temel kavramalar ve genel kabul görmüş ilkeler çerçevesinde, işletmeleri ilgilendiren ekonomik ve mali olayları, bir sistem bütünlüğü içerisinde kaydeden, raporlayan, denetleyen ve ilgililere tarafsız şekilde bilgi üreten bir bilimdir (Albez ve Yıldırım, 2005:343-360). Tanımdan görüldüğü üzere muhasebenin en önemli görevlerinden biri ilgililere doğru ve güvenilir bilgi sunmaktır. Muhasebe meslek mensubunun göstereceği ahlaki veya gayri ahlaki tutum ve davranışın, bilgi kullanıcılarını etkileyeceği açıktır. Bu bağlamda muhasebede mesleki ahlak, son derece önemlidir.

Mesleki ahlak kurallarının oluşumunda önemli ölçüde mesleğin özellikleri etkili olmaktadır. Muhasebe mesleğinin gereklerini yerine getirebilmek için bu mesleği yürütecek kişilerin mesleki bilgi, beceri ve deneyimlerinin yanında, mesleki ahlak niteliklerine de sahip olmaları gerekmektedir (Aymanıy ve Sarıoğlan, 2005:23-45).

Uyar (2005), muhasebe mesleğine yönelik etik kuralların bir bölümünün yasayla belirlendiğini bir kısmının ise meslek örgütleri tarafından yazılı hale getirildiğini ifade etmekte ve bu konudaki düzenlemeleri iki başlık altında toplamaktadır:

A-Ulusal Düzenlemeler

- Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliđi tarafından yapılan düzenlemeler
- Maliye Bakanlığı tarafından yapılan düzenlemeler
- Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılan düzenlemeler
- Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yapılan düzenlemeler

B-Uluslararası Düzenlemeler

- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yapılan düzenlemeler
- Amerikalı Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından yapılan düzenlemeler

Uyar (2005) ulusal ve uluslararası düzenlemelere göre muhasebe mesleğinde etikle ilgili ilkeleri şu şekilde sıralamaktadır: sosyal sorumluluk,

bağımsızlık, dürüstlük, güvenilirlik, tarafsızlık, sır saklama, mesleki özen ve titizlik, mesleki yeterlilik, meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan işler yapmama, hizmet akdi ile çalışmama, şarta bağlı ücret uygulamama, ticari faaliyette bulunmama, en az ücretin karşısında iş kabul etmeme ve reklam yasağı.

Muhasebe mesleğini icra edenler, devletten topluma, mesleki kuruluşlardan müşterilere kadar çok geniş bir alanda sorumlulukları olan kişilerdir. Devletin en önemli gelir kalemi olan verginin daha sağlıklı tahakkuk ve tahsili için muhasebe ve muhasebe mesleği vazgeçilmez bir unsurdur. Ancak, bu cümleden hareketle muhasebe mesleği sadece vergiyi tespit etmeye yarayan bir meslek olarak algılanamaz ve yalnızca bu kalıba sıkıştırılmaz. Zira muhasebe meslek mensupların çalışmaları ile işletme faaliyet sonuçları tespit edilmekte, yatırım ve kâr dağıtım politikaları belirlenmekte, finansal kararlar alınmakta ve kişi/kurumların bilgi ihtiyacı karşılanmaktadır. Bu bağlamda muhasebe meslek mensuplarının karar ve davranışlarının etik ilkelere uygunluğu kişi, kurum ve toplum nezdinde önemli bir konu olmaktadır.

III. Araştırma

A.Amaç

Bu çalışmanın temel amacı serbest muhasebeci mali müşavirlerin (SMMM) etik ile ilgili görüşlerini tespit etmektir. İkinci olarak SMMM'lerin kişisel özelliklerine göre görüşlerinin farklılaşma durumu araştırılmaktadır.

B.Yöntem

Araştırma, tarama modeli kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Veri toplamak için anket tekniği kullanılmıştır. Araştırmanın evreni 2011 yılında Erzurum'da çalışmakta olan 214 SMMM'dir. Araştırmada 110 kişiye ulaşılmış, eksiksiz doldurulan 102 anket değerlendirmeye alınmıştır. Araştırmaya katılanların anket sorularını titizlikle cevapladıkları varsayılmıştır. Bu araştırmanın sonuçları araştırmanın yapıldığı il ile sınırlıdır.

Literatürde konu ile ilgili olarak daha önce yapılan çalışmalar incelenmiş ve çok farklı anketlerin kullanıldığı görülmüştür:

- Armarkuy ve Sarıoğlu (2005): 12 madde
- Çukacı (2006): 22 madde 6 boyut
- İşgüden ve Çabuk (2006): 21 madde 7 boyut
- Zeytin (2007): 58 madde 11 boyut
- Kirik (2007): 37 madde
- Kutlu (2008): 9 madde
- Kartal ve Taş (2010): 32 madde 8 boyut
- Sakarya ve Kara (2010): 35 madde 6 boyut

Bu çalışmalardan da faydalanılarak, SMMM'lerin etik ile ilgili görüşlerini tespit etmek üzere veri toplamak amacıyla kullanılan anket araştırmacılar tarafından geliştirilmiştir. Katılımcıların iş yoğunlukları, soruları

anlama düzeyleri, sabırla cevaplayabilmeleri gibi hususlar dikkate alınarak 10 sorudan oluşan kısa bir form geliştirilmiştir. Anket sorularının geçerliliği ile ilgili olarak uzman görüşü alınmıştır. Anket formunda sunulan ifadelere verilecek cevaplar 5'li Likert ölçeğine göre düzenlenmiştir (1-Hiç katılmıyorum, 2-Az katılıyorum, 3-Orta düzeyde katılıyorum, 4-Katılıyorum, 5-Tamamen katılıyorum).

Anket sorularına verilen cevapların değerlendirilmesi için Tablo-1'deki aralıklar kullanılmıştır. Aralıkların eşit olduğu varsayımından hareket edilerek, aritmetik ortalamalar için puan aralığı; 0.80 olarak bulunmuştur. Puan Aralığı = (En Yüksek Değer-En Düşük Değer)/4 = (5-1)/4 = 4/5 = 0.80. Böylece Tablo-1'de verilen aritmetik ortalamaların değerlendirme aralığı elde edilmiştir.

Tablo 1: *Aritmetik Ortalamaların Değerlendirme Aralığı*

Aralık	Seçenek
1.00-1.80	Hiç Katılmıyorum
1.81-2.60	Az Katılıyorum
2.61-3.40	Orta Düzeyde Katılıyorum
3.41-4.20	Katılıyorum
4.21-5.00	Tamamen Katılıyorum

Veriler, SPSS for Windows programı ile bilgisayara aktarılmış, istatistiksel analizlerde frekans, yüzde, aritmetik ortalama, t testi ve varyans analizi kullanılmıştır. Grupların karşılaştırılmasında, fark görülen durumlara yer verilmiştir.

C. Bulgular

Katılımcıların Kişisel Bilgileri

Araştırmaya katılan meslek mensuplarından 2 tanesi kadın, 100 tanesi erkektir. Tablo-2'de araştırmaya katılanların kişisel bilgileri yer almaktadır.

Tablo 2: *Araştırmaya Katılanların Kişisel Bilgileri*

	Frekans	Yüzde (%)
Eğitim		
Lise	9	8,82
Önlisans	14	13,73
Lisans	65	63,73
Yüksek Lisans	12	11,76
Doktora	2	1,96
Deneyim		
1-5 yıl	18	17,65
6-10 yıl	42	41,17
11-15 yıl	24	23,53
15 yıldan fazla	18	17,65

Tablo 2: Araştırmaya Katılanların Kişisel Bilgileri (Devam)

Yaş	25-30	23	22,55
	31-40	41	40,19
	41-50	24	23,53
	50'den fazla	14	13,73
Gelir	1000 TL'den az	10	9,80
	1001-1500 TL	15	14,71
	1501-2000 TL	23	22,55
	2501-3000 TL	23	22,55
	3000 TL'den fazla	31	30,39
Günlük Çalışma Saati	0-4 saat	1	0,98
	4-8 saat	24	23,53
	8-12 saat	47	46,08
	12 saatten fazla	30	29,41
Hafta sonu çalışma durumu	Çalışmıyor	16	15,69
	Sadece Cumartesi günleri çalışıyor	48	47,06
	Cumartesi ve Pazar günleri çalışıyor	38	37,25
Mükellef sayısı	1-24	5	4,90
	25-49	42	41,18
	50-74	38	37,26
	75-99	8	7,84
	100 veya daha fazla	9	8,82

Araştırmaya katılanların %76'sı günde 8 saatten daha fazla çalışmaktadırlar. Hafta sonlarında da çalışanların oranı %84'tür. Bu bulgu meslek mensuplarının iş yükünün çok fazla olduğunu göstermektedir.

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının %64'ü lisans, %14'ü önlisans, %14'ü lisansüstü ve %9'u ise lise mezunudur. Bu bilgilere göre meslek mensuplarının %78'i en az dört yıllık yükseköğrenim görmüş kişilerden oluşmaktadır. Serbest muhasebecilik unvanının kaldırılması, serbest muhasebecilik ve mali müşavirlik için en az dört yıllık üniversite mezunu olma şartı getirilmesi ile gelecekte bu oranın daha da artacağını söylemek mümkündür.

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının %41'i 6-10 yıl, %24'ü 11-15 yıl, %18'i 15 yıldan fazla ve %18'i ise 1-5 yıl arasında deneyime sahip olduklarını belirtmişlerdir. Bu sonuçlara göre %83'e varan oranla Erzurum ilinde çalışan meslek mensuplarının iş deneyimi konusunda oldukça tecrübeli olduğu söylenebilir.

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının %40'ı 31-40 yaş aralığında, %24'ü 41-50 yaş aralığında, %23'ü 25-30 yaş aralığında ve %14'ü ise 50 ve üzeri yaşlarda olduklarını beyan etmişlerdir. Erzurum ilinde meslek

mensuplarının %63'ünün 25-40 yaş aralığında olması yakın gelecekte meslek mensubu sıkıntısının olmayacağına bir göstergesi olarak görülebilir.

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının aylık gelirlerine bakıldığında; %30'u 3000 TL'den daha fazla, %23'ü 2501-3000 TL, %23'ü 1501-2000 TL, %15'i 1001-1500 TL ve %10'u ise 1000 TL'den az gelir elde ettiklerini beyan etmişlerdir. Buna göre meslek mensuplarının %70'i 3000 TL'den az gelir elde etmektedir. Bu sonuç, genel olarak meslek mensuplarının çalışma saatlerine göre yeterli gelir elde edemedikleri şeklinde yorumlanabilir.

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının mükellef sayılarına bakıldığında, %41'i 25-49 aralığında, %37'si 50-74 aralığında, %8'i 75-99 aralığında, %9'u 100 den daha fazla ve %5'i ise 1-24 aralığında mükellefe sahip olduklarını beyan etmişlerdir. Erzurum ilinde Haziran 2011 verilerine göre 21100 adet vergi mükellefi bulunmaktadır. Ancak, bunların 8447 tanesi basit usulde vergi mükellefidirler ve sadece beyanname döneminde muhasebeciye ihtiyaç duymaktadırlar. Dolayısıyla, muhasebe meslek mensuplarının düzenli gelir elde ettikleri mükellef sayısı; 9794 tanesi gelir vergisi mükellefi ve 2859 tanesi kurumlar vergisi mükellefi olmak üzere toplam 12653 adettir (GİB, 2011). Erzurum ilinde TÜRMOB verilerine göre odaya kayıtlı serbest muhasebeci mali müşavir sayısı 284'tür (TÜRMOB, 2011). Ancak bu meslek mensuplarından 70 tanesi bir kuruma veya firmaya bağımlı olarak çalışmaktadır. Geriye kalan 214'ü ise bağımsız olarak çalışmaktadır. Buna göre, Erzurum ilinde SMMM başına yaklaşık olarak 59 adet mükellef düşmektedir. Bu sonuçlara göre araştırmaya katılan meslek mensuplarının %46'sı ortalamanın altında mükellef sayısına sahiptir.

Ortalamalar

Anket sorularına verilen cevapların ortalamaları ve değerlendirme sonuçları Tablo-3'te verilmiştir.

Tablo 3: Anket Sorularına Verilen Cevapların Ortalamaları

Sorular	N=102	Standart Sapma	Ortalama	Değerlendirme
1-Meslek mensupları, etik ilkelerine ne kadar bağlı kalırlarsa mesleğin saygınlığı da o kadar artar.		1,0111	4,22	Tamamen Katılıyorum
2-Muhasebe meslek mensupları, etik ilkelerine uymaktadırlar.		1,4514	3,28	Orta
3-Meslek mensupları, mesleki karar alırken dış baskılardan etkilenmezler.		1,4309	3,15	Orta
4-Meslek mensupları, mükellefleri ile ilgili bilgileri, ilgisi olmayan başka şahıslara açıklamaktadırlar.		1,4013	2,61	Orta
5-Meslek mensubu, mükellef ile ne kadar samimi olursa olsun, etik ilkelerden vazgeçmez.		1,3911	3,19	Orta

Tablo 3: Anket Sorularına Verilen Cevapların Ortalamaları (Devamı)

6-Meslek mensuplarının gelir düzeyi arttıkça, meslek ilkelerine bağlılıkları artar.	1,1323	3,84	Katılıyorum
7-Meslek mensubunun, yasal boşlukları mükellef lehine kullanması <u>normaldir</u> .	1,4385	3,01	Orta
8-Meslek kuruluşları meslek mensuplarına etikle ilgili daha fazla eğitim vermelidir.	,9483	4,18	Katılıyorum
9-İşyerlerinde çalışan işçilerin gerçek ücretleri üzerinden SGK'lı <u>gösterilmemesi normaldir</u> .	1,4926	2,57	Az Katılıyorum
10-Maliye Bakanlığı'nca 2010 yılında yapılan denetimlerde Avukat, Doktor ve Kuyumcu gibi meslek mensuplarına ait yıllık gelir beyanlarının 1000 TL olması <u>normaldir</u> .	1,3163	1,99	Az Katılıyorum

Aşağıda anket sorularının ortalamaları değerlendirilmektedir.

“Meslek mensupları, etik ilkelerine ne kadar bağlı kalırlarsa mesleğin saygınlığı da o kadar artar.” ifadesine meslek mensupları tamamen katıldıklarını belirtmişlerdir. Bu bulgu, etik ilkelerine bağlılığın mesleğin saygınlığını artırmada son derece önemli olduğu görüşünün meslek mensuplarınınca paylaşıldığını göstermektedir. Ayrıca, 9 ve 10. ifadelere katılım düzeyi azdır. Bu da meslek mensuplarının etik dışı davranışları tasvip etmedikleri anlamına gelmektedir. Benzer sonuçlar daha önce yapılan çalışmalarda da elde edilmiştir. İşgüden ve Çabuk (2006), Çukacı (2006) ve Kartal ve Taş (2010)'ın yaptıkları çalışmalarda muhasebe meslek mensuplarının, ulusal ve uluslararası meslek örgütleri tarafından kabul gören meslek etiği davranışlarını benimsedikleri sonuçları elde edilmiştir. Yine Zeytin (2007)'in yaptığı araştırmaya göre bağımsız meslek mensuplarının genel olarak, muhasebe mesleğinin saygın bir meslek olduğu görüşünü paylaştıkları ve muhasebe meslek etiği davranışlarını benimsedikleri ortaya çıkmıştır.

2, 3, 4, 5 ve 7. ifadelere katılım orta düzeydedir. Bu bulgular, meslek mensuplarının etiğin önemini kavramış olmalarına rağmen, uygulamada etik ilkelerine aykırı davranışların gösterilebildiğini ortaya koymaktadır. Meslek mensuplarının uygulamada etik ilkelerine uygun davranış göstermemelerinin sebepleri mükelleflerin baskıları, yoğun rekabet veya denetim mekanizmasının etkisizliği olabilir.

“Meslek mensuplarının gelir düzeyi arttıkça, meslek ilkelerine bağlılıkları artar.” ifadesine meslek mensupları katılmaktadırlar. Bu bulgu, gelir düzeyi artan meslek mensuplarında profesyonel anlayışın yerleşmesi şeklinde açıklanabilir.

“Meslek kuruluşları meslek mensuplarına etikle ilgili daha fazla eğitim vermelidir.” ifadesine meslek mensupları katılmaktadırlar. Bu bulgu, meslek mensuplarının etik konusunda eğitime önem verdiklerini, eğitim talep ettiklerini

ancak meslek kuruluşlarının bu talebi karşılamada yetersiz kaldıklarını göstermektedir.

Daştan (2009), makalesinde çeşitli skandallarla muhasebe mesleğinin zedelendiğini belirtmekte ve bu yüzden etik eğitiminin muhasebede çok önemli olduğunu ifade etmekte, muhasebe mesleğine yönelik toplumsal güvenin korunması ve mesleğin kredibilitesinin artırılmasının meslek mensuplarının etik değerlere sahip olması ile sağlanabileceğini, bunun yolunun da eğitimden geçtiğini ileri sürmektedir. Araştırmamızda etik eğitimi ile ilgili olarak elde edilen bu bulgu Daştan'ın görüşleriyle paralellik arz etmektedir.

Karşılaştırmalar

Anket sorularına verilen cevaplar, katılımcıların kişisel bilgilerine göre karşılaştırılmış, iki grup olması durumunda t testi, daha fazla grup olması durumunda ise varyans analizi yapılmıştır. Aşağıda sadece fark görülen durumlara yer verilmiştir.

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının eğitim durumlarına göre anket sorularına verdikleri cevapların ortalamalarının farklı olup olmadığını tespit etmek üzere varyans analizi uygulanmıştır. Çünkü katılımcılar, eğitim durumlarına göre beş grup altında toplanmıştır. SPSS for Windows programında, katılımcıların eğitim durumlarına göre yapılan varyans analizi sonucunda 2, 3 ve 5. sorular için ortalamaların farklılaştığı tespit edilmiştir. 2. soru için F değeri 4,623 ve p değeri 0,002 olarak elde edilmiştir. $p < 0,05$ olması durumunda en az bir grubun ortalaması diğerlerinden farklıdır. 2.soru için $p = 0,002$ 'dir ve bu değer de 0,05'ten küçük olduğundan katılımcıların eğitim durumlarına göre ortalamalarının farklı olduğu sonucunda ulaşılmaktadır. Bu istatistiksel açıklamalar 3 ve 5.sorular için de geçerlidir.

Tablo-4'e göre 2, 3 ve 5.sorulara verilen cevaplarda katılımcıların eğitim düzeyi yükseldikçe ortalamalar da artmaktadır. Buna göre uygulamada etik ilkelerine bağlılık, mesleki karar alırken dış baskıları dikkate almama, mesleki faaliyetlerde duygulardan arınık davranma konularında eğitimin olumlu etkilerinin olduğu görülmektedir.

Tablo 4: Katılımcıların Eğitim Durumlarına Göre Ortalamaların Karşılaştırılması

	Ortalama	F	P*
Muhasebe meslek mensupları, etik ilkelerine uymaktadırlar.			
Lise	1,56	4,623	0,002
Önlisans	3,00		
Lisans	3,48		
Yüksek Lisans	3,75		
Doktora	4,00		
Meslek mensupları, mesleki karar alırken dış baskılardan etkilenmezler.			
Lise	1,56	3,407	0,012
Önlisans	3,14		
Lisans	3,32		
Yüksek Lisans	3,33		
Doktora	3,50		
Meslek mensubu, mükellef ile ne kadar samimi olursa olsun, etik ilkelerden vazgeçmez.			
Lise	1,44	5,368	0,001
Önlisans	2,63		
Lisans	3,38		
Yüksek Lisans	3,50		
Doktora	4,50		

*p<0,05 ise ortalamalar arasında fark vardır.

Katılımcıların gelir durumlarına göre yapılan karşılaştırmada 4. ve 9. ifadeler için fark tespit edilmiştir (Tablo-5). Olumsuz olan bu ifadelere verilen cevaplarda gelir düzeyi yükseldikçe ortalamalar da düşmektedir. Buna göre mükelleflerin bilgilerinin başkalarına açıklanması, işçilerin normal ücretleri üzerinden SGK'lı gösterilmemesi gibi etik dışı olarak kabul edilen davranışlar, meslek mensuplarının gelir düzeyi arttıkça tasvip edilmemektedir. Bu bulgu, meslek mensuplarının gelir düzeyi ile profesyonel anlayışları arasında bir ilişki olduğuna işaret etmektedir.

Benzer sonuçlar, Kutlu (2008)'nin yapmış olduğu çalışmada da elde edilmiştir. Kutlu'nun yaptığı çalışmada muhasebe meslek mensuplarından eğitim ve gelir düzeyi yüksek olanların daha az etik ikilem yaşadıkları ortaya çıkmıştır.

Tablo 5: Katılımcıların Gelir Durumlarına Göre Ortalamaların Karşılaştırılması

Soru numarası	Ortalama	F	p*
Meslek mensupları, mükellefleri ile ilgili bilgileri, ilgisi olmayan başka şahıslara açıklamaktadırlar.			
1000 TL'den az	3,20	4,049	0,004
1001-1500 TL	3,26		
1501-2000 TL	2,95		
2501-3000 TL	2,52		
3000 TL'den fazla	1,90		
İşyerlerinde çalışan işçilerin gerçek ücretleri üzerinden SGK'lı <u>gösterilmemesi normaldir.</u>			
1000 TL'den az	3,40	2,780	0,031
1001-1500 TL	3,07		
1501-2000 TL	2,87		
2501-3000 TL	2,00		
3000 TL'den fazla	2,26		

*p<0,05 ise ortalamalar arasında fark vardır.

IV. Sonuç ve Öneriler

Erzurum ilinde serbest muhasebeci mali müşavirler ile yapılan bu çalışmada meslek mensuplarının etik ilkelerinin öneminin farkında oldukları, bunlara aykırı davranışları tasvip etmedikleri ancak uygulamada etik dışı davranışların gözlemlendiği ve etik konusunda meslek kuruluşlarından daha fazla eğitim desteği talep ettikleri tespit edilmiştir. Ayrıca etik ilkelere bağlılığın eğitim ve gelir düzeyi ile doğru orantılı olarak arttığı sonucuna ulaşılmıştır.

Araştırma bulgularına göre meslek mensuplarının etik konusunda eğitim ihtiyaçlarının meslek kuruluşları tarafından yeterince karşılanmadığı görülmektedir. Üye aidatları ile desteklenen ve meslek mensuplarını çeşitli platformlarda temsil etme özelliği olan meslek odalarının bu konuda daha aktif olmaları beklenmektedir. Bu bağlamda oda bünyesinde oluşturulacak etik kurulları vasıtasıyla etik kurallarının yerleşmesini sağlamak için belirli periyotlarda tüm meslek mensuplarının katılımının mecbur olacağı paneller, konferanslar ve eğitim seminerleri düzenlenebilir. Ayrıca bu eğitimler sertifika programlarına bağlanarak eğitim sonucunda meslek mensuplarına sertifika verilebilir. Eğitim konusunda üzerinde durulması gereken bir başka konu, stajyer meslek mensuplarının etik eğitimi konusudur. Mesleğin müstakbel mensubu olan stajyerlere mesleğe başlamadan önce etik konusunda gerekli eğitim verilmelidir. Bunun yanında mesleğe girişte yapılan sınavlarda etik, bir sınav konusu olarak ele alınmalı ve bu sayede meslek etiğinin aday meslek mensupları tarafından benimsenmesi sağlanmalıdır.

Uygulamada etik ilkelere göre davranışın olması gereken düzeye ulaşmamasında önemli bir etken denetim konusudur. Meslek mensupları

arasında etik dışı davranışların “yapanın yanına kar kalması” düşüncesi etiğin yaygınlaşmasını önlemektedir.

Bilindiği üzere denetim fonksiyonu, meslek odaları tarafından yapılan denetim ve vergi idaresi tarafından yapılan denetim olarak ikiye ayrılmaktadır.

Meslek örgütü, bünyesindeki denetim kurullarını daha aktif olarak çalıştırmalı, etik dışı davranışta bulunan meslek mensuplarına caydırıcı cezalar uygulamalı ve duyurmalı, ayrıca her ne şekilde olursa olsun etik dışı davranışta bulunan meslek mensuplarının cezalarında indirim yapmamalıdır. Hatta etik dışı davranışların meslekten men edilmede önemli bir unsur olduğunun meslek mensuplarınca algılanması sağlanmalıdır.

Denetim fonksiyonunun diğer ayağını oluşturan vergisel denetimlerin yetersizliği meslek mensuplarını etik dışı davranışlara iten diğer bir etken olarak karşımıza çıkmaktadır. Denetim kadrolarının %65’inin boş olduğu bir denetim kurumunun, yaklaşık 3 milyon vergi mükellefini sağlıklı bir şekilde denetlemesi zor görünmektedir. Örneğin, 2010 yılında vergi mükelleflerinin sadece %3’ü denetlenebilmiştir. Meslek mensuplarının etik dışı davranışlarının denetimler sırasında ortaya çıkarılmaması hem meslek mensupları arasında haksız rekabete yol açmakta hem de meslek mensuplarının etik kurallara uyumunu güçleştirmektedir. Bu yüzden gerek odalar vasıtasıyla gerekse vergi idaresi vasıtasıyla yapılan denetimler artırılarak meslek mensuplarının yaptıkları yanlışlıkların yanlarına kar kalmayacağı gösterilmeli ve böylece etik kurallarına uyum göstermeleri sağlanmalıdır.

Etik kurallarının meslek mensupları arasında yerleşmemesinin nedenlerinden biri olarak halen Türkiye’de uygulanan meslek mensubu seçme sistemi gösterilebilir. Mükellefin kendi muhasebecisini seçmesi esasına dayanan bu sistemde her şey mükellefin isteğine bırakılmıştır. Her geçen gün meslek mensubu sayısı oransal olarak mükellef sayısından daha fazla artmaktadır. Bunun sonucu olarak meslek mensupları arasında yasak olmasına rağmen rekabet yaşanmakta ve meslek mensuplarının mükellef kaybetmemek için etik kurallarının dışına çıkma eğilimleri ortaya çıkmaktadır. Ayrıca mükelleflerin etik dışı isteklerinin meslek mensubu tarafından dikkate alınmaması durumunda mükelleflerin defterlerini alıp başka muhasebeciye gitme teşebbüsü, meslek etiğinin yerleşmesini engelleyen bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Tüm bu sebeplerden dolayı meslek mensupları arasında mükellef dağılımı açısından adaletsizlikler ortaya çıkmaktadır. Meslek mensupları arasında meslek etiğinin yerleşmesini sağlamak için mükellef dağılımında adalet sağlayan mükellefin mücbir sebepler dışında muhasebecisini değiştirmesini zorlaştıran yeni bir muhasebeci atama sistemi geliştirilmelidir. Bu dağılımı meslek örgütleri ve vergi idaresinden yetkililerin bir araya gelerek oluşturacağı bir kurulun yapması hem meslek mensupları arasında yaşanan rekabete son verecek hem de mükellef kaybetme korkusundan kurtulan meslek mensuplarının mükelleflerin etik dışı isteklerine karşı koymaları daha kolaylaşmış olacaktır.

Kaynaklar

- Aktan, C. C. (2008). "Meslek Ahlakı ve Sosyal Sorumluluk", *İş Ahlakı Dergisi*, İGİAD, 1-1:99-121.
- Albez, A. ve Yıldırım, S. (2005). "Erzurum'da Muhasebecilerin Meslek Etiği Tutumları", *Ekev Akademi Dergisi*, 9:343-360.
- Arslan, M. (2001). İş ve Meslek Ahlakı, Nobel.
- Ayboğa, H. (2001). "Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Etiği-Ahlakı", *Ege Akademik Bakış Dergisi*, 1-2:28-44.
- Aydın, İ. P. (2001). Yönetmel Mesleki ve Örgütsel Etik, Ankara:Pegem.
- Aymankuy, Y. ve Sarıoğlu, M. (2005). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama", *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8-14:23-45.
- Başpınar, N. Ö. ve Çakıroğlu, D. (2011). Meslek Etiği, Nobel.
- Bayraktar, A. (2007). Türkiye'de Muhasebe Hileleri Tarihi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Çukacı, Y. C. (2006). "Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Meslek Elemanının Etik Anlayışı ve İzmir İlinde Bir Uygulama", *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8-1:89-111.
- Daştan, A. (2009). "Etik Eğitiminin Muhasebe Eğitimindeki Yeri ve Önemi: Türkiye Değerlendirmesi", *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 26-1:381-311.
- Elgin, T. (2006). Meslek Etiği ve Etik Kodu: Jandarma Teşkilatı için Etik Kodu Önerisi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- GİB, (2011). http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/20111.htm [Erişim Tarihi: 24.11.2011]
- İGİAD, (2008). İş Ahlakı Raporu, İktisadi Girişim ve İş Ahlakı Derneği, İstanbul.
- İşgüden, B. ve Çabuk, A. (2006). "Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerindeki Etkileri", *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 9-16:59-86.
- Kartal, C. ve Taş, E. (2010). "Mesleki Uyum Sürecinde Muhasebe Meslek Etiği: Bir Alan Çalışması", *9. Ulusal İşletmecilik Kongresi*, 6-8 Mayıs, Zonguldak, 88-93.
- Kirik, Z. (2007). Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar'da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Koç, V. (2010). Muhasebe Meslek Etiği ve Meslek Mensuplarının Mükellefin Vergi Uyumunu Üzerindeki Etkileri: Manisa İli Örneği, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

- Köseoğlu, M. A. ve Bektaş, Ç. (2007). İş Etiği ve Rekabet Stratejileri Yönetimi, Gazi Kitabevi.
- Kutlu, H. A. (2008). “Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İnkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 63-2: 143-170.
- Marşap, B. (1996). “Muhasebe Mesleği Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri”, *Yaklaşım Dergisi*, 37:119-123.
- Sakarya, Ş. ve Kara, S. (2010). “Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması”, *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 12-18: 57-72.
- Şimşek, M. Ş., Akgemci, T. ve Çelik, A. (2008). Davranış Bilimlerine Giriş ve Örgütlerde Davranış, Gazi Kitabevi.
- TÜRMOB,(2011).www.turmob.org.tr/TurmobWeb/turkce/popup.aspx?Sayfa=/Arsiv/turmobwebdb/dosyalar/istatistikler10.pdf [Erişim Tarihi: 24.11.2011]
- Uçma, T. (2007). Muhasebe Meslek Mensubu Olmak İsteyenlerin Etik Değer Anlayışlarının Belirlenmesi ve Muğla Üniversitesi Uygulaması, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Uyar, S. (2005). “Muhasebe Mesleğinde Etikle İlgili Düzenlemeler”, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/suleyman/001>, [Erişim Tarihi: 19.04.2011].
- Yazıcı, S. (2009). Felsefeye Giriş, Ankara:Öncü Kitap.
- Zeytin, M. (2007). Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarını Hata ve etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Faktörler, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.