

MESLEK ETİĞİ VE MUHASEBE MESLEK ELEMANLARININ ETİK İLKELERE DUYARLILIK DÜZEYİNİN ARAŞTIRILMASI

Yrd.Doç.Dr. Erdal ÖZKOL*
Arş.Gör. Dündar KÖK**
Arş.Gör. Muhsin ÇELİK**
Arş.Gör. Seçkin GÖNEN**

ÖZET

Bu çalışmada, Türkiye’de, İzmir Serbest Muhasebeci Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası’na kayıtlı olarak faaliyet gösteren muhasebe meslek elemanlarının, ulusal ve uluslararası meslek kuruluşlarınca belirlenen etik ilkelere duyarlılık düzeyi araştırılmıştır

Veri toplama yöntemi olarak anket çalışması tercih edilmiş olup örnek kütle 67 Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir’den oluşmaktadır. Araştırmanın değişkenleri, TÜRMOB tarafından tanımlanan etik ilkelerden oluşmaktadır ve ulaşılan veriler istatistiksel olarak analiz edilmektedir.

Araştırma sonuçları, cinsiyet, meslek unvanı ve mesleki deneyim kriterleri açısından meslek elemanlarının etik ilkelere duyarlılık düzeylerinde anlamlı bir farklılık oluşmadığını göstermiştir. Bununla birlikte etik ilkelerin boyutları arasında anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Bu sonuca bağlı olarak yapılan regresyon analizinde bağımsızlık ve haksız rekabet boyutlarını en iyi tahminleyen boyutun mesleki bilgi ve yeterlilik olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Etik, Etik İlkeler, Meslek Etiği, Muhasebe Mesleği

PROFESSIONAL ETHICS AND THE RESEARCH OF SENSITIVITY LEVEL OF THE ACCOUNTING PROFESSION STAFFS TO ETHICAL PRINCIPLES

ABSTRACT

In this study, sensitivity level of accounting profession staff, active in İzmir, to ethical principals determined by the national and international associations is examined.

As data collection, questionnaire method has been preferred and sample has been formed of 67 accountants. The variables of the research consist of ethical principles that are identified by Union of Chambers of Certified Public Accountants of Turkey (TÜRMOB), and received data are analyzed statistically.

The results of the research has been showed that there is no significant difference between the members’ tendency level to ethical principles according to gender, professional title and business experience criteria. And also it is determined that there is significant relationship between the dimensions of ethical principles. In the regression analysis performed related with this result, it is determined that the best predictor of independence and unfair competition dimensions are professional knowledge and sufficiency.

Key Words: Ethics, Ethical Principles, Professional Ethics, Accounting Profession.

* Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı

** Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı

1. GİRİŞ

Günümüzde küreselleşme ve rekabet olguları etrafında gelişen dinamikler, toplumsal yapıları derinden etkilerken, öteden beri varolan, paylaşılması gereken, ortak, dolayısıyla evrensel değerlerin varlığını da tekrar gündeme getirmiştir. Yıkıcı pazar koşulları, işletme yapılarını, ayakta kalabilme pahasına sadece kar odaklı davranışlara zorlayabilmekte, bu da toplumların öteden beri sahip oldukları değerler yumağının insan merkezli bakışında düşünce-davranış farklılaşmasına neden olan bir takım kırılmalara neden olabilmektedir. İşletmeler ve örgütlü meslek kuruluşları da, düşünce ile davranış farklılaşmasının arasında kalan bu etik çatışma alanının düzenlenmesi amacıyla, hem evrensel hem de faaliyet gösterilen alana özel değerleri içeren bir takım etik ilkeler belirlemek durumuyla karşı karşıya kalmaktadırlar.

Muhasebe fonksiyonu, her şeyden önce işletmeler ve işletme ile ilgili çıkar grupları arasında bilgi alışverişini sağlayan önemli süreçleri barındırdığından, muhasebe meslek elemanlarının faaliyetleri sırasında etik ilkelere gösterdikleri duyarlılığın derecesi, iletişim ortamının ve bilgilendirme sürecinin zedelenmemesi açısından kritik bir noktada konumlanmaktadır. Bu noktalardan hareketle bu çalışmada, muhasebe meslek elemanlarının etik ilkelere duyarlılık düzeyleri ölçülmeye çalışılmıştır.

2. GENEL OLARAK ETİK KAVRAMI

Yunanca karakter ve alışkanlık anlamına gelen “ethos” kelimesinden türetilen¹ etik, ahlak kavramını da içine alan bir disiplin olup, “nasıl davranılması gerektiğini gösteren sağduyu ile ilgili görev ve sorumluluğu” ifade etmektedir². Ahlak, bireyin diğer bireyler, kurumlar ve devlet ile olan ilişkilerinde toplumun deneyimlerinden, gelenek ve göreneklerinden kaynaklanan, akıl ürünü olan toplumsal uyum, birliktelik ve dayanışmayı artırıcı, dolayısıyla toplumun ekonomik, sosyal ve politik yapılarına istikrar sağlayıcı prensiplerin, standartların ve değerlerin bütünüdür³.

Etik ve ahlak kavramları birbirleri ile çok yakından ilişkili olup bu iki kavram arasındaki temel fark, etik kavramının genel olarak ahlaki davranışları konu alan bir disiplini ifade etmesidir. Etik, toplum tarafından genel kabul gören ilke ve ilkeler bütünü olarak kabul edilmekle birlikte, ahlaka göre daha formel bir yapıya sahiptir denilebilir⁴. Bir başka açıdan etik, felsefi bir disiplinin adı olup ahlakın felsefesini yapmaktadır ve bu yönüyle davranış biçimini tanımlayan kuralları konu edinmektedir⁵.

Etik anlamında ahlak ise, bulunduğu yer ve geleneğe göre değil, bulunduğu yer ve geleneğe dahil şartlar altında kendine uygun karar alma ve davranış tarzında bulunmadır. Böylece

1 Solomon, Robert, **Morality and The Good Life**, Mc Graw-Hill, New York, 1984, s.3.

2 Sözbilir Naciye, Yeniğün Tekin, “**Muhasebe Mesleğinde Etik**”, 20. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muhasebe Eğitiminde Yeni Ufuklar, Antalya, 2001, s.30.

3 Civelek A. Mehmet, Durukan M. Banu. “Günümüz Koşullarında Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı”, **Türkiye 3. Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, İSMMMO Yayınları, Yayın No:20, İstanbul, 1998, s.31.

4 Yıldırım Oya, ÇukacıYusuf, “Muhasebe Sürecinde Kamuyu Aydınlatma Açısından Muhasebe Meslek Elemanın Davranışlarında Etik Boyutu ve İzmir İlinde Bir Uygulama”, **Türkiye 21. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Muhasebe Uygulamalarında Etik ve Kamuyu Aydınlatma, Bodrum-Muğla, 2002, s.13.

5 Josephson, Michael, “Teaching Ethical Decision Making and Principled reasoning”, **Business Ethics Readings and Cases in Corporate Morality**, Ed. W. Michael Hoffman ve Robert E. Frederick, 3. Baskı, Mc Graw Hill, New York, 1995, s.83.

etik, toplumda yaygın olan moral değerlerden daha özel, daha bireysel, daha felsefidir. Ahlaki bir tavır alma anlamında içselleştirilmiş ahlak olan etik, geleneksel değil, evrenseldir. Çünkü etik coğrafyaya, sınırlara ve topluluklara göre şekillenmez. Asıl anlamda etik; niyet ile yapılan arasındaki aynılığı sağlamaktır.

Mesleki etik, mesleki faaliyetin sürdürülmesi aşamasında ahlaki ve mesleki ilkelere göre hareket etme disiplini olarak kabul edilir. Herhangi bir mesleğin yerine getirilmesinde meslek mensupları meslek etiğine ne kadar bağlı kalırlarsa, o meslek, toplum içinde o kadar saygı ve güven kazanacaktır.

Bazı etik kurallarının bütünü, belirli bir mesleği temsil edebilir. Birbirinden farklı ne kadar meslek varsa o kadar da, etik vardır denilebilir. Üstelik farklı olmakla da kalmaz, birbiriyile zıtlık içine dahi düşebilirler. Örneğin; bir doktorun görevleri ile tüccarın görevleri farklıdır. Bazen doktorlar bildiği gerçeği gizlemek zorunda kalabilirler. Bu bakış açısıyla etik kurallar üç grupta toplanabilir⁷:

- Düzenleyici kurallar: Tartışma gerektirmeyen, davranış ve kurallar arasında tam örtüşme sağlayan bağlayıcı etik kurallardır
- İlham veren: Kişinin ulaşmaya çalıştığı standartları belirleyen etik kurallardır
- Eğitsel: İşle ilgili durumlarda kişisel bilincin önemini ön plana çıkarır

Meslek etiğinin ayırt edici özelliği, kamu vicdanının ona karşı gösterdiği ilgisizliktir. Bir

mesleki görevi yerine getirmede yapılan hata, söz konusu meslek çevresinin dışında pek eleştirilmez. Çünkü, herkes o mesleğin gerektirdiği sorumlulukların ne olduğunu tam olarak bilemeyebilir. Örneğin; ticaret ve sanayi çevrelerinde kredi değerliliğini zayıflatan bir fiilde bulunmak itibarı zedeler. Başka bir çevrede ise, mesleki suçlar kamu vicdanını etkilese de önemi, suçların ağırlık derecesine göre değişir. Bir meslek kuruluşu ne kadar iyi organize olmuşsa, vicdanlar üzerindeki etik kontrolleri de o kadar etkili olacak ve mesleki etik gelişecektir⁸.

3. MESLEK ETİĞİNE İLİŞKİN KARAR ALMA YAKLAŞIMLARI

Meslek elemanının bağımsız olarak seçimini yapabildiği alan ile yasal düzenlemelerle sınırlı alan arasında yer alan boşluk, ahlaksal yargı ile dengelenmektedir. Böyle bir konumlamada ve bağımsız seçim, yasal düzenlemeler ve ahlaksal yargı dinamiklerinin yer aldığı kararlarda birey "eğer kanunlara aykırı değil ise ahlak dışı değildir" yargısına düşmeyecektir. İlgili kurum ve kuruluşlar meslek etiği prensiplerinin önemini fark ederek bunları yazılı kurallar ya da standartlar haline dönüştürüp, meslek kültürü olarak bütün meslek mensuplarına benimsetilirse, yanlış kararlara ortaya çıkabilecek problemler kolayca çözümlenebilecektir. Fakat mesleki etik standartları somut kurallar halinde tanımlanamadıkları için "doğru davranış" ile ilgili anlaşmazlıklar ve ikilemler her zaman söz konusu olacaktır. Bu bağlamda meslek elemanlarının meslek etiğine ilişkin kararlarını etkileyen *teleolojik ve deontolojik* olarak adlandırılan iki tür yaklaşım bulunmaktadır⁹:

6 Bayrak, Sabahat, **İş Ahlakı ve Sosyal Sorumluluk**, Beta Yayınları, İstanbul, 2001, s.2.

7 Vinten, G. "Business Ethics: Busybody or Corporate Conscience?" **Manageriel Auditing Journal**, Vol. 5, No:2, 1990, s.11.

8 İşseveroğlu Gülsün, "Meslek Ahlakı", <http://www.isguc.org/gissever1.htm>.

9 Selimoğlu Kardeş, Seval, "Muhasebede Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı", **Türkiye 3. Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, İSMMMO Yayınları, Yayın No:20, Alanya, 1997, s.6-7-8.

Teleolojik Yaklaşım, fayda maliyet karşılaştırması ile karar vermede en yüksek faydayı sağlayacak alternatifin doğru olduğu ilkesini esas almaktadır. Bu yaklaşım, bireyci ve faydacı yaklaşım olmak üzere ikiye ayrılmaktadır:

Bireyci yaklaşımda, doğru olanın, uzun dönemde bireye fayda sağlayan davranış ya da yaklaşım biçimi olduğu kabul edilmektedir. Bu anlamda bireyler kendilerine uzun dönemde en önemli avantajı sağlayacak duruma göre karar verirler. Bu davranış modelinde en önemli nokta, bireyin kendisi için iyi-kötü değerlendirmesinde kendisine en üstün faydayı sağlayan sonuçtur. Her birey kendi çıkarlarını öne çıkarma güdüsüyle hareket ettikçe genel çıkarlar da üste çıkacaktır. Bu da bir anlamda gelişme demektir. Bu yaklaşım, ancak dürüstlük, doğruluk ve benzeri kavramlar temeline oturduğu zaman gerçek anlamına ulaşır.

Faydacı yaklaşımda ise bir eylemin bütün sonuçları değerlendirilmektedir. Kişinin doğrudan neden olmadığı yan etkiler ve doğmamış nesiller açısından sonucun olası etkileri, bütün sonuçları oluşturur¹⁰. Bu yaklaşımda, çok sayıda bireye en fazla faydayı sağlayacak kararın doğru karar olduğu savunulmaktadır. Öncelikle karardan etkilenecek taraflar için muhtemel seçenekler değerlendirilir. Daha sonra, söz konusu taraflar içerisinde çoğunluğu oluşturan gruba en fazla tatmini ve faydayı sağlayacak davranış biçimi esas alınır.

Meslek elemanlarının meslek etiğine ilişkin kararlarını etkileyen ikinci tür yaklaşım olan

Deontolojik Yaklaşım, Kant tarafından geliştirilmiştir ki bu yaklaşımda birey ve gruplar, temel görev ve haklarına göre davranışlarını belirlerler. Bireyin hareket biçimini belirleyen ahlaki zorunluluklar ve görevlerdir. Kısaca, Kant bir faaliyetin görev hissi ile yapıldığı zaman ahlaki bir değeri olduğunu ifade etmektedir¹¹. Bu yaklaşıma göre, bir davranışın iyi ya da kötü olarak tanımlanabilmesi için çoğunluk gösterge olarak alınamaz; çoğunluğun ya da en yüksek faydanın söz konusu olmadığı durumlarda da tanınması gereken haklar ve yükümlülükler olduğu görüşü deontolojik yaklaşımın temel felsefesini oluşturmaktadır.

4. MESLEK ETİĞİNİN MUHASEBE MESLEĞİNDEKİ YERİ

Bir işletme yöneticisi, işletmenin karlı çalışıp çalışmadığını, finansal sorumluluklarını yerine getirip getiremeyeceğini muhasebe verilerine dayanarak öğrenmektedir. Muhasebe, işletme faaliyetlerin yürütülmesinde ve denetlenmesinde yöneticilerin en büyük yardımcısıdır. Muhasebeden gelen bilgiler veya muhasebe verilerinin analizi yoluyla geliştirilen bilgiler, alınacak işletme kararlarının temelini oluşturur¹². İşletmelerin alacakları kararların gerçekçi olabilmesi muhasebe verilerinin gerçeği yansıtmasına bağlıdır.

Muhasebe mesleğinin konuları, muhasebe meslek elemanlarının farklı sonuçlara ulaşmasına neden olabilecek bir yapıya sahiptir¹³. Muhasebeciler de, her meslek grubunda olduğu gibi çelişkide kaldıkları ve karar vermekte zor-

10 Preuss, L. "On Ethical Theory in Accounting" *Managerial Accounting Journal*, Vol; 13, 1998, s.501.

11 <http://www.iep.utm.edu/d/duties.htm>

12 Acar Durmuş, Tetik Nilüfer, "Tekdüzen Hesap Planına Uygun Genel Muhasebe", Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta, 1999, s.10.

13 Moizer, P., "An Ethical Approach to the Ethics faced by Auditors", *Critical Perspectives On Accounting*, Vol. 6 No.5, 1995. s. 415.

landıkları durumlarla karşılaşabilmektedirler. Bunların nasıl çözümleneceği, meslek elemanlarının uygulamada en çok ihtiyaç duydukları konulardan biridir¹⁴.

Bu olumsuzluklara karşın, muhasebe meslek örgütleri, mesleğin etik kurallarını oluşturmuşlardır. Etik kuralların varlığı ahlak dışı davranışlara bir sınır getirerek, olası belirsiz durumlarda yol göstermeye çalışır niteliktedir¹⁵.

Muhasebe mesleği ülkemizde 3568 sayılı yasa ile birlikte yasal çerçevesine kavuşmuştur. Son yıllarda, meslek elemanlarının faaliyetlerini sürdürmeleri açısından, meslek yasası ile muhasebe uygulamalarında tek düzeni sağlayan, MSUG Tebliği'nin yayınlanmış olması meslek standartlarının yükselmesi, uygulamada etik ve ahlak kurallarının yerleşmesi bakımından olumlu bir gelişmedir.

Dünya genelinde profesyonel muhasebecilik mesleğini icra edecek meslek elemanlarında olması gereken genel özellikler şu şekilde sıralanabilir¹⁶;

- Üniversite eğitimi almış olmak,
- Staj programını tamamlamış olmak,
- Mesleki yeterlilik sınavında başarı sağlamak,

Bu koşulların yerine getirilmesi ile gerek-

li mesleki donanıma sahip meslek elemanı, kendisini sürekli geliştirmek için meslek içi eğitim seminerleri ile mesleki gelişimini sağlayacaktır. Bu eğitimler sonucu muhasebe meslek elemanı, mesleğini icra ederken kanunlara, meslek yasalarına, toplumda genel kabul görmüş değer yargılarına da önem vererek güvenilirliği ve güvenilir bilgilerin topluma, ilgili çıkar gruplarına ulaştırılmasını sağlamaktadır İşletmelerin, mali tablolarını hazırlayanlar etik kuralların bilincinde olmalı ve bu kurallar çerçevesi içinde çalışmalıdırlar¹⁷.

Muhasebe ve denetim mesleği; ülkenin iktisadi bütünlüğünü oluşturan, kurum, işletme, dernek, sendika gibi hesapsal birimlerin muhasebe ve denetleme işlerini yasalara, kurallara, ilkelere uygun, tarafsız, nesnel, sır tutar ve güvenilir bir tutumla, belirli bir yerde ve kendi sorumluluklarında yapan bireylerin sürekli olarak edindikleri iş ve uğraş alanıdır¹⁸. Bu nedenle muhasebe mesleğini yerine getiren meslek elemanın, gerekli bilgi birikimine ve isteğe sahip olması gerekir. Bazı muhasebe şirketleri yönetim ve bilgi danışmanlığı gibi geleneksel olmayan alanlarda faaliyet gösterebilirler de mali krizlerle de mücadele etmektedirler¹⁹. Böyle bir durumda şirketlerin bir yandan varlığını sürdürmek ve bir yandan da karı maksimize etmek için meslek etiğine uygun ve isabetli kararlar alarak faaliyetlerini sürdürmeleri gerekmektedir.

14 Mugan, Can Şıngı, "Ahlak, Toplumsal ve Kişisel Değerler: Muhasebe Mesleği ve Eğitimi Üzerindeki Etkileri", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 1, s.2 Haziran 1999, s14.

15 Siegel, P. H., O' Shaughnessy, J., Rigsby, J.T., "A Reexamination of the Journal Auditors' Code of Ethics", **Journal of Business Ethics**, Vol. 14, 1995, s.957.

16 Pekdemir Recep, **Muhasebe Mesleğinde Uzmanlaşma**, İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayınları, Yayın No:27, İstanbul,1999,s.6.

17 Akbulut Yıldız, "Meslek Ahlakı Kriterleri ve Muhasebe Mesleği Üzerine Bir Araştırma", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:1, Sayı:1,1999, s.125-126.

18 Yazıcı Mehmet, "Bağımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleği Üzerine Araştırma", **Yüksek Ticaret Mezunları Derneği Yayını**, İstanbul, 1986, s.10.

19 Hellerstein, Rebeca, "Accounting Ethics", **Regional Review**, Summer 1995, Vol:5, Issue:3, s.3.

5. TÜRKİYE'DE MUHASEBE MESLEĞİNDEKİ ETİK BOYUTLARIN GELİŞİMİ

Muhasebe mesleğinin dünyadaki en üst kurumu, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation Of Accountants - IFAC)'dur. Günümüz itibarıyla 118 ülkeden 159 kuruluş IFAC'ın üyesidir ve IFAC dünya muhasebecilerinin yüksek kalitede hizmet vermelerini destekleyerek, kamu yararını korumak amacıyla faaliyet göstermektedir. IFAC üyeleri; kamuda, sanayide, ticarete, devlette ve akademia hizmet vermekte olan 2,5 milyon meslek mensubunu temsil etmektedir²⁰.

Türkiye'den de, "Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği" (TMUD) 1977 yılında Kurucu Üye olarak IFAC'a üye olmuştur. 1994 Yılında da "Türkiye Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği" (TÜRMOB) IFAC'a üye olmuştur. IFAC, etik kuralları ile de meslek mensuplarının tüm dünya çapında dürüstlük, şeffaflık ve uzmanlık gibi değerlere sahip çıkmalarını teşvik etmektedir.

Türkiye'de 13.06.1989 Tarih ve 20194 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir'in Çalışma Usul Esasları Hakkındaki Yönetmelik, muhasebe mesleğinin genel standartlarını ortaya koyar²¹. Bunlar; Mesleki Unvan ve Yeterlilik, Mesleki Eğitim ve Bilgi, Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık, Sır Saklama, Sorumluluk (Sosyal Sorumluluk, İşletme Sahip ve Yönetici-

lerine Karşı, Meslektaşlara Karşı Sorumluluk), Bağımsızlık, Haksız Rekabet'tir

Son olarak 18.10.2001 tarih 24557 sayılı Resmi Gazete'de etik ilkeler, "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlakı Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı" adı altında yayınlanmıştır

6. SEÇİLMİŞ LİTERATÜR

Bugüne kadar yurt içinde ve yurt dışında etik konusyla ilgili birçok uygulamalı çalışma yapılmıştır. Araştırma kapsamında incelenen çalışmaların niteliği ise, son yıllarda yapılmış olması ve daha çok etik düşünce/tutum/anlayış boyutu ile etik yargılar/davranışlar arasında ve demografik özellikler arasında ilişki olup olmadığını araştıran çalışmalar olmalarıdır

Shafer, Moris ve Ketchand²²; 2001 yılında, AICPA'ya üye denetçilerin ahlaki kararları üzerinde kişisel değerlerin etkisinin ölçülmesine yönelik yaptıkları çalışmada, Rokeach'ın geliştirdiği Değer Araştırması'ı (RVS) kullanmışlardır. Bu çalışma, profesyonel denetçilerin ahlaki kararlarını etkileyen değerlerin rolünü belirleyebilmek için yapılan ilk çalışmadır. Araştırma sonucunda, kurulan hipotezin aksine, kişisel değer tercihlerinin denetçilerin etik çıkmazının ahlaki şiddet algısını değiştirmedeği tespit edilmiştir. Ayrıca bu çalışmada yapılan varyans analizlerinde, cevaplayıcıların deneyimleri, yaşları, cinsiyet ve pozisyonları gibi demografik özellikleri ile ahlaki yargıları ya da davranışlarının amacı arasında anlamlı ilişkiler bulunamamıştır

20 <http://www.turmob.org.tr/uluslararasi/IFAC.doc>

21 Yıldırım ve Çukacı, a.g.e. s.16-17.

22 Shafer, William E., Roselyn E. Moris, Alice A. Ketchand, "Effects Of Personal Values On Auditors' Ethical Decisions", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 14 No..3. 2001, pp 254-277.

Ziegenfuss ve Martinson²³, 2002 yılında yaptıkları çalışmada IMA'nın etik kodlarını veri olarak IMA üyelerinin etik anlayış ve yargıları arasındaki ilişkileri analiz etmişlerdir. Baker'in etik kodlara atomistik-deontolojik yaklaşımının benimsendiği bu çalışma sonucunda, IMA üyelerinin etik çıkmazları tanıma ve çözmede IMA'nın belirlediği etik kodları kullanım oranı ile üyelerin etik anlayış ve yargıları arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Aynı çalışmada IMA üyelerinin etik anlayış ve yargıları ile kişisel etik felsefesi, kurumsal etik değerleri, yaş ve sertifikaları arasında zayıf bir ilişki bulunmuştur.

Aras ve Müslümov²⁴ 2002 yılında, Türkiye'deki muhasebe ve finans yöneticilerinin etik yargılarını hangi faktörlerin etkilediğini analiz amacıyla yaptıkları çalışmada, IMA'nın etik kodları ile şirket etik değerleri, çevre etkisi, demografik değişkenler ve etik yargı değişkenleri arasındaki ilişkileri test etmişlerdir. Çalışma sonucunda şirket etik değerleri, çevre etkisi ve yaşın uygulayıcıların etik yargıları üzerinde etkili faktörler olduğu belirlenmiştir. Yaşın etik yargılar üzerinde etkisi çift yönlü bulunmuştur; genç uygulayıcıların çevre bilinci ile ilgili etik yargıları olumlu iken, karlılık hedefine yönelik etik dışı uygulamalar konusundaki yargıları ise daha olumsuzdur.

Elias²⁵ 'ın 2004 yılında yaptığı çalışmada, kamu muhasebecilerinin kar yönetimi anlayışlarında ortak ahlaksal değerlerin etkisi ölçülmüştür. Araştırma sonuçları, yüksek (düşük) ahlaksal değerlere sahip örgütlerde çalışan sertifikalı

kamu muhasebecilerinin kar yönetimi faaliyetlerini ahlaki olmayan (ahlaki) faaliyetler olarak algıladıklarını göstermiştir Aynı çalışmada, ahlaksal değerlerin anlaşılmasında demografik etkenlere dayanan anlamlı farklılıkların olduğu da tespit edilmiştir.

7. MESLEK ETİĞİ VE MUHASEBE MESLEK ELEMANLARININ ETİK İLKELERE DUYARLILIK DÜZEYİNİN ARAŞTIRILMASI

Muhasebe meslek elemanlarının uluslararası ve ulusal bağlamda belirlenen etik ilkelere duyarlılık düzeyinin araştırılması amaçlanan bu çalışmanın uygulama kısmında, araştırmanın amacı ve yöntemine ilişkin bilgiler verildikten sonra, kavramsal çerçeveden hareketle oluşturulan değişkenler, yapılan anket çalışmasından elde edilen cevaplar ışığında istatistiksel açıdan test edilerek değerlendirilmiştir.

7.1. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları

Çalışmanın ana kütesini, İzmir'de aktif faaliyette bulunan; İzmir Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı muhasebe meslek elemanları oluşturmaktadır. Araştırma örneklemini sadece Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir unvanıyla faaliyet gösteren meslek elemanlarından oluşmaktadır; Yeminli Mali Müşavirler ve bir kurum yada kuruluşu bağlı olarak faaliyet gösteren meslek elemanları araştırma kapsamı dışında tutulmuşlardır

23 Ziegenfuss, Douglas E., Otto B. Martinson, "The IMA Code of Ethics And IMA Members' Ethical Perception And Judgment", *Managerial Auditing Journal*, Vol.17 No.4, 2002, pp.165-173.

24 Aras Güler ve Alövsat Müslümov, Türkiye'de Muhasebe ve Finansal Yönetim Uygulamalarında Etik Davranışları Etkileyen Faktörlerin Analizi, *Türkiye 21. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, Muhasebe Uygulamalarında Etik ve Kamuyu Aydınlatma, Bodrum-Muğla, 2002, pp.57-78.

25 Elias, Rafik Z., "The Impact Of Corporate Ethical Values On Perceptions Of Earnings Management", *Managerial Auditing Journal*, Vol.19, No.1, 2004, pp.84-98.

Belirlenen örnek kütlede seçimde basit tesadüfi örneklem yöntemi uygulanmıştır. Seçilen örnek kütle sayısı, ilk etapta 160 kişilik SM ve SMMM grubunu kapsayacak şekilde oluşturulmuş, ancak çeşitli sınırlılıklardan dolayı yüz yüze yapılan anketlerden ancak 67 adeti değerlendirme kapsamına alınabilmektedir. Anketlerin geri dönüşüm oranı % 41.8 olarak gerçekleşmiştir.

7.2. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmanın veri tabanının oluşturulmasında, belirlenen değişkenler doğrultusunda hazırlanan bir anket formu kullanılmıştır. Formun oluşturulması öncesinde muhasebe meslek elemanlarıyla yüz yüze görüşmeler yapılarak, konuya ilişkin problemler tespit edilmiş, elde edilen izlenim ve veriler, formun son şeklini almasında kullanılmıştır. Kullanılan anket, belirlenen değişkenleri içeren önermelerden oluşan 5'li Likert Ölçeği formundadır.

Hazırlanan anket iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, ankete katılan meslek elemanlarının cinsiyeti, yaşı, deneyimi, eğitim durumu ve unvanı gibi demografik özellikleri tanımlanmaktadır. Anketin ikinci bölümünde ise, meslek etiği kapsamındaki değişkenleri ifade eden 27 adet önerme cümlesi oluşturulmuştur.

7.2.1. Araştırmanın Değişkenleri

Araştırmanın değişkenleri, TÜRMOB'un benimsediği "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlakı Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı" esas alınarak belirlenen altı ayrı değişkenden oluşmaktadır. Söz konusu değişkenler şunlardır;

- Doğruluk ve Tarafsızlık
- Mesleki Bilgi ve Yeterlilik
- Gizlilik

- Bağımsızlık
- Sorumluluk
- Haksız rekabet

Hazırlanan anket formundaki 27 adet önermeden; 5 adeti doğruluk ve tarafsızlık, 4 adeti mesleki yeterlilik, 2 adeti gizlilik, 6 adeti bağımsızlık, 4 adeti sorumluluk ve 6 adeti de haksız rekabet boyutlarını yansıtır şekilde düzenlenmiştir.

7.2.2. Araştırmanın Analiz Yöntemi

Araştırma verilerinin değerlendirilmesinde, SPSS for Windows 11.0 paket programı kullanılmıştır. Yapılan bütün analizlerde aksi belirtilmedikçe güven düzeyi %95 kabul edilmiştir.

Araştırmanın hipotezleri test edilirken, bağımsız örneklem için t testi" (Independent-samples t test), "tek faktörlü varyans analizi" (One-Way ANOVA), Pearson Korelasyon Analizi (Pearson Correlation) ve İleriye Doğru Eliminasyon Yöntemine Dayalı Regresyon Analizi (Stepwise Regression Analysis) uygulanmıştır.

Araştırmada oluşturulan önermelerin güvenilirliklerini test için Alfa katsayısı (coefficient alpha) hesaplanmış; test sonucunda $\alpha=0,6540$ değerine ulaşılmıştır.

7.3. Araştırmanın Hipotezleri ve Yapılan Analizler

Çalışmada, öncelikle 4 ana hipotez ele alınmaktadır. Bu hipotezlerin test edilmesinden sonra, korelasyon analizinin sonuçlarından hareketle, aralarında ilişki bulunan, boyutları en iyi tahminleyen, değişkenler belirlenmeye çalışılmıştır. Araştırmanın temel hipotezleri aşağıdaki gibidir:

H1: Meslek elemanlarının cinsiyetine göre etik ilkelere duyarlılık düzeyi farklılaşmaktadır.

III: Meslek elemanlarının unvanlarına göre etik ilkelere duyarlılık düzeyi farklılaşmaktadır

IIII: Meslek elemanlarının deneyimine göre etik ilkelere duyarlılık düzeyi farklılaşmaktadır

Hıv: Etik ilkelerin boyutları arasında anlamlı ilişki vardır

7.3.1 Ankete Katılanların Demografik Özellikleri

Ankete katılan kişilerin demografik özellikleri aşağıdaki tabloda özetlenmektedir.

Tablo 1: Demografik Özellikler

<i>DEMOGRAFİK ÖZELLİKLER</i>	<i>FREKANS</i>	<i>ORAN</i>
1. CİNSİYET		
<i>Kadın</i>	11	16.4
<i>Erkek</i>	56	83.6
2. MESLEKİ DENEYİM		
<i>0-5 yıl</i>	8	11.9
<i>6-10 yıl</i>	9	13.4
<i>11-15 yıl</i>	13	19.4
<i>15 yıldan fazla</i>	37	55.3
3. MESLEK UNVANI		
<i>SM</i>	34	50.7
<i>SMMM</i>	33	49.3

Anket kapsamındaki meslek elemanlarının cinsiyet dağılımı %16.4 kadın (1 kişi) ve %83.6 Erkek (56 kişi) şeklinde gerçekleşmiştir.

Anket kapsamındaki meslek elemanlarının deneyimlerinin %55.3 oranında 15 yıldan fazla olduğu görülmektedir. Deneyimleri 11-15 yıl arasında olan meslek elemanlarının oranı %19.4, 6-10 yıl arasında deneyime sahip olan meslek elemanlarının oranı ise %13.4 düzeyindedir Deneyimi 0-5 yıl arasında olan meslek elemanı oranı %11.9 olarak gerçekleşmiştir.

Meslek elemanlarının meslek unvanı ayırımında, %50.7 oranıyla Serbest Muhasebecilik unvanı taşıyan meslek elemanı sayısı 34'tür. Meslek elemanlarından %49.3'ü ise Serbest Muhasebeci Mali Müşavir unvanıyla faaliyetlerini sürdürdüğünü belirtmişlerdir.

7.3.2. Etik İlke Boyutlarının Ortalama ve Standart Sapmalarının İncelenmesi

Araştırma kapsamında değer yargısı ve davranışsal boyutlarda belirlenen toplam 6 değişkenin ortalama ve standart sapmaları Tablo 2'de ayrıntılı olarak gösterilmiştir

Tablo 2: Etik İlke Boyutlarına İlişkin Tanımsal İstatistik Analizi Sonuçları

Etik İlke Boyutları	Değişken Sayısı	Değişken Ortalamalarının Toplamı	Değişken Ortalamalarının Ortalamaları	Standart Sapma
Doğruluk ve Tarafsızlık	5	17.79	3.55	1.13
Mesleki Bilgi ve Yeterlilik	4	15.58	3.89	0.87
Gizlilik	2	8.25	4.12	0.69
Bağımsızlık	6	21.11	3.51	1.22
Sorumluluk	4	13.51	3.37	1.01
Haksız Rekabet	6	21.28	3.54	1.08
TOPLAM	27	97.52	21.98	

Öncelikle bütün boyutlar değerlendirildiğinde, etik ilke boyutlarının ortalamalar açısından “orta derecede iyi yakın” duyarlılık düzeylerini işaret ettiği gözlenmektedir. Bununla birlikte, boyutlarından doğruluk ve tarafsızlık, mesleki bilgi ve yeterlilik ve gizlilik boyutlarına ilişkin, “değişken ortalamalarının ortalama değerlerinin”, bağımsızlık, sorumluluk ve haksız rekabet boyutlarına ilişkin ortalama değerlerinden, daha iyi dereceleri ifade ettiği de görülmektedir.

Gizlilik boyutunu temsil eden sorulara verilen cevapların ortalamaları, 4.12 ile en yüksek seviyededir. Buradan hareketle anket kapsamındaki meslek mensuplarının etik ilkelere duyarlılık düzeyinin “gizlilik” boyutu için, “iyi” seviyede yoğunlaştığını gözlemek mümkündür. Ortalamalar açısından en düşük ortalama değer, 3.37 ile “sorumluluk” boyutuna aittir. Bu durumda meslek mensuplarının sorumluluk boyutuna ilişkin duyarlılık düzeylerinin, “orta derecede” ölçüleri ifade etmesine rağmen, görece daha düşük olduğu söylenebilir.

Standart sapmalar çerçevesinde bir değerlendirme yapıldığında, gizlilik ve mesleki yeterlilik konusunda sağlanan düşük standart sapma değerlerinin, bu boyutlara ilişkin yapılan yo-

rumları güçlendirdiği görülmektedir. Diğer boyutlar için standart sapmalar kabul edilebilir değerlerde olmakla birlikte, görece yüksek değerlerdedir. Bağımsızlık boyutu, standart sapmasının aldığı değerle (1.22) görece en yüksek sapmalı boyut olarak tespit edilmiştir. En az sapmalı boyut ise, ortalama değeri itibariyle de yüksek puanlı olan gizlilik boyutudur (0.69).

7.3.3. Hipotezlerin Test Edilmesi

Bu genel bilgilerden sonra, çalışmanın ana amacını oluşturan hipotezler, $\alpha=0,05$ önem düzeyinde aşağıda analiz edilmektedir. Cinsiyet, mesleki deneyim ve mesleki unvandan oluşan demografik özelliklere göre, etik ilke boyutlarında anlamlı bir fark olup olmadığı test edilirken, cinsiyet ve mesleki unvan kriterlerinde “bağımsız örneklem için t-testi” (Independent-Samples T test), mesleki deneyim kriterinde ise “Tek Faktörlü Varyans Analizi” (One-Way ANOVA) kullanılmıştır.

Araştırmanın test için oluşturulan, “HI: Meslek elemanlarının cinsiyetine göre etik ilkelere duyarlılık düzeyi farklılaşmaktadır” ilk hipotezine ilişkin veriler Tablo 3’de gösterilmektedir.

Tablo 3: Cinsiyet – Etik İlke Boyutları İlişkisi

Cinsiyet	Boyutlar					
	Doğruluk ve Tarafsızlık	Mesleki Bilgi ve Yeterlilik	Gizlilik	Bağımsızlık	Sorumluluk	Haksız Rekabet
Erkek	17,40	15,36	8,64	20,30	13,00	20,55
Kadın	17,86	15,62	8,18	21,27	13,60	21,43
t testi	- 0.495	-0.288	0.721	-0.994	-0.773	-1.000
P	0.622	0.775	0.473	0.324	0.442	0.321

Tablo 3’de gösterilen bilgiler dikkate alındığında, p değerlerinden hiçbirinin %5’den küçük bir değeri göstermediği görülmektedir. Başka bir deyişle, cinsiyet değişkeni açısından, meslek mensuplarının etik ilkelere duyarlılık düzeylerini belirleyen hiçbir boyutta % 5 düzeyinde anlamlı bir fark gözlenmemektedir. Bu durumda, “meslek elemanlarının cinsiyetine göre etik ilkelere duyarlılık düzeyi farklılaşmaktadır” şeklindeki H₁ hipotezi reddedilmektedir.

Bu sonucun çıkmasında anket kapsamın-

daki “kadın meslek elemanı” sayısının düşük seviyelerde kalmasının (%16.4) etkili olduğu, kadın meslek elemanı örneklem sayısı artırıldığında, sonuçların farklılaşabileceği düşünülmektedir.

Araştırmanın test için oluşturulan, “H_{III}: Meslek elemanlarının unvanına göre etik ilkelere duyarlılık düzeyi farklılaşmaktadır” ikinci hipotez test edilmesi ile ilgili olarak yapılan “bağımsız örneklem için t testi” analizinden elde edilen veriler Tablo 4’te sunulmuştur.

Tablo 4: Mesleki Unvan – Etik İlke Boyutları İlişkisi

Mesleki Unvan	Boyutlar					
	Doğruluk ve Tarafsızlık	Mesleki Bilgi ve Yeterlilik	Gizlilik	Bağımsızlık	Sorumluluk	Haksız Rekabet
SM	18,15	15,15	8,26	21,50	13,52	21,44
SMMM	17,41	16,03	8,24	20,70	13,50	21,13
t testi	1.127	-1.358	0.047	1.117	0.027	0.463
P	0.264	0.179	0.963	0.268	0.979	0.645

H₁₁ hipotezi için; meslek elemanlarının meslek unvanı değiştiğinde, etik ilkelere duyarlılık düzeyinde hiçbir boyut için anlamlı bir fark gözlenmemiştir; Seçilen örneklem için hesaplanan p değerlerinin bütünü %'5'ten büyüktür ve aldıkları değerler Ho red alanına denk gelmektedir.

Meslek unvanı değiştiğinde, etik ilkelere duyarlılık düzeyinin farklılaşacağını iddia eden H₁₁ hipotezi, bu durumda reddedilmektedir An-

ket kapsamındaki meslek elemanları bağlamında, % 5 anlamlılık düzeyinde, meslek unvanı değiştiğinde, etik ilkelere duyarlılık düzeyinin farklılaşmadığı ifade edilmelidir

Araştırmanın üçüncü hipotezini oluşturan “H₁₁₁: Meslek elemanlarının deneyimine göre, etik ilkelere duyarlılık düzeyi farklılaşmaktadır” hipotezinin test edilmesinde, tek faktörlü varyans analizi (One-Way ANOVA) uygulanmıştır. Analiz sonucunda bulunan veriler Tablo 5’de şu şekilde gösterilmiştir.

Tablo 5: Mesleki Deneyim – Etik İlke Boyutları İlişkisi

		Boyutlar					
		Doğruluk ve Tarafsızlık	Mesleki Bilgi ve Yeterlilik	Gizlilik	Bağımsızlık	Sorumluluk	Haksız Rekabet
Mesleki	F testi	0,347	1,516	0,876	2,304	1,448	0,098
Deneyim	P	0,791	0,219	0,458	0,086	0,238	0,961

Tek faktörlü varyans analizine göre, meslek elemanlarının deneyimlerine bağlı olarak, etik ilkelere duyarlılık düzeylerinde hiçbir boyut açısından anlamlı bir fark bulunamamıştır ve “Meslek elemanlarının deneyimine göre etik ilkelere duyarlılık düzeyi farklılaşmaktadır” şeklinde dizayn edilen H₁₁₁ hipotezi reddedilmektedir.

7.3.4. Etik İlkelerin Boyutları Arasındaki İlişkinin İncelenmesi

Araştırmanın dördüncü hipotezi olan “H₁₁₁: Etik ilke boyutları arasında anlamlı bir ilişki vardır” hipotezini test için, değişkenlerin korelasyon katsayıları hesaplanmıştır. Elde edilen sonuçlar Tablo 6’da gösterilmektedir.

Tablo 6: Etik İlke Boyutları Arasındaki İlişki

BOYUTLAR	Uygulanan Korelasyon Testi	BOYUTLAR		
		Bağımsızlı	Sorumluluk	Haksız Rekabet
Doğruluk ve Tarafsızlık				
	Pearson Korelasyon	0,138	-0,069	0,251
	Anlamlılık (çift yönlü)	0,284	0,59	0,047*
Mesleki Bilgi ve Yeterlilik				
	Pearson Korelasyon	0,256	0,169	0,272
	Anlamlılık (çift yönlü)	0,047*	0,181	0,031*
Gizlilik				
	Pearson Korelasyon	0,223	0,186	0,262
	Anlamlılık (çift yönlü)	0,081	0,137	0,037*

* % 5 anlamlılık düzeyinde (çift yönlü) ilişki vardır

Boyutlar arasındaki ilişkilerin incelenmesi sonucunda, doğruluk ve tarafsızlık boyutuyla haksız rekabet boyutu arasında % 5 önem düzeyinde, anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir. Ayrıca mesleki bilgi ve yeterlilik boyutuyla bağımsızlık boyutu ve haksız rekabet boyutu arasında da % 5 önem düzeyinde, anlamlı bir ilişkinin varlığı söz konusudur. Aynı şekilde gizlilik ve haksız rekabet boyutları arasında da yine % 5 önem düzeyinde, anlamlı bir ilişki olduğu saptanmıştır.

Öte yandan doğruluk ve tarafsızlık, mesleki bilgi ve yeterlilik ve gizlilik ile sorumluluk boyutu arasında % 5 önem düzeyinde, herhangi bir anlamlı ilişkiye rastlanmamıştır.

Bu bilgilere dayanılarak, araştırmannın “etik ilkelerin boyutları arasında anlamlı ilişki vardır” şeklindeki dördüncü hipotezi, doğruluk ve tarafsızlık, mesleki bilgi ve yeterlilik, gizlilik

ve bağımsızlık boyutları açısından kabul edilirken, sorumluluk boyutu açısından reddedilmektedir.

7.3.5. Boyutları En İyi Tahminleyen Değişkenlerin Belirlenmesi

Anket kapsamındaki muhasebe meslek elemanlarının, belirlenen boyutları en iyi tahminleyen değişkenlerin hangileri olduğu sorusuna cevap bulabilmek için İleriye Doğru Eliminasyon Yöntemine Dayalı Regresyon Analizi (Stepwise Regression Analysis) gerçekleştirilmiştir.

Tablo 6’da hesaplanan korelasyon katsayılarına göre, aralarında ilişki olduğu belirlenen boyutlar arasında, regresyon analizi yapıldığında ulaşılan sonuçlar aşağıdaki şekildedir;

Tablo 7: Bağımsızlık Boyutunu En İyi Tahminleyen Değişkenin Regresyon Değerleri

Model	Metod	Regresyona Giren Değişken	R Değeri	R ² Değeri	Tahminin Standart Hatası
1	Stepwise*	Mesleki Bilgi ve Yeterlilik (M)	0.258	0.067	2.7432

* $F \leq 0.05$ ise değişken regresyona girer, $F \geq 0,10$ ise değişken regresyona girmez, çözümden çıkarılır

Hesaplanan regresyon değerlerine göre, bağımsızlık boyutunu en iyi tahminleyen boyutun mesleki bilgi ve yeterlilik (M) olduğu tespit edilmiştir. Bu boyutun bağımsızlık boyutunu açıklamada %6.7 oranında etkili olduğu R² değerinden anlaşılmaktadır.

Örneklem bağlamında, bağımsızlık boyutunu en iyi tahminleyen mesleki bilgi ve yeterliliğe ilişkin analiz sonuçları ise Tablo 8’de gösterilmektedir.

Tablo 8: Bağımsızlık Boyutunu En İyi Tahminleyen Mesleki Bilgi ve Yeterlilik Boyutuna İlişkin Değerler

Regresyona Giren Değişken	F Değeri	Anlamlılık Düzeyi	Sabit Değer	Regresyona Giren Değişkenin Katsayısı
Mesleki Bilgi ve Yeterlilik (M)	4.071	0.048	16.793	0.28

Bu doğrultuda belirlenen regresyon denklemi $\hat{Y} = 16.793 + 0.28M$ olarak bulunmuştur.

Aynı analiz, yine Tablo 6’da hesaplanan korelasyon değerlerinden hareketle, haksız rekabet boyutu için de uygulanabilmektedir. Bu bilgiler ışığında yapılan analiz sonuçları Tablo 9’da aşağıdaki şekilde gösterilmiştir:

Tablo 9: Haksız Rekabet Boyutunu En İyi Tahminleyen Boyutun Regresyon Değerleri

Model	Metod	Regresyona Giren Değişken	R Değeri	R ² Değeri	Tahminin Standart Hatası
1	Stepwise*	Mesleki Bilgi ve Yeterlilik (M)	0.269	0.073	2.6517

* $F \leq 0.05$ ise değişken regresyona girer, $F \geq 0,10$ ise değişken regresyona girmez, çözümden çıkarılır

Yapılan regresyon analizinde, haksız rekabet boyutunu en iyi tahminleyen boyut da, mesleki bilgi ve yeterlilik olarak tespit edilmiştir. Bu boyutun haksız rekabet boyutunu açıklamada, %8.85 oranında etkili olduğu R^2 değerinden anlaşılmaktadır.

Haksız rekabet boyutunu en iyi tahminleyen konumundaki, mesleki bilgi ve yeterliliğe ilişkin analiz sonuçları ise Tablo 10'de gösterilmektedir.

Tablo 10: Haksız Rekabet Boyutunu En İyi Tahminleyen Mesleki Bilgi ve Yeterlilik Boyutuna İlişkin Değerler

Regresyona Giren Değişken	F Değeri	Anlamlılık Düzeyi	Sabit Değer	Regresyona Giren Değişkenin Katsayısı
Mesleki Bilgi ve Yeterlilik (M)	4.459	0.039	16.759	0.284

Tablo 10'daki değerlerden hareketle oluşturulan regresyon denklemi ise, örneklem bağlamında $\hat{Y} = 16.759 + 0.284 M$ şeklinde bulunmuştur.

8. SONUÇ VE ÖNERİLER

Muhasebe meslek elemanlarının etik ilkelere duyarlılık düzeylerini araştıran çalışma sonuçları, şu başlıklar altında sıralanmaktadır:

- Etik ilkelere duyarlılık düzeyleri, değişken ortalamaları açısından genelde orta değerleri göstermekle birlikte, en yüksek duyarlılık düzeyine sahip etik ilke boyutu gizlilik, görece en düşük duyarlılık düzeyine sahip etik ilke boyutu ise, sorumluluk olarak tespit edilmiştir.
- Cinsiyet, meslek unvanı ve mesleki deneyim kriterleri açısından meslek elemanlarının etik ilkelere duyarlılık düzeylerinde, %5 önem seviyesinde anlamlı bir farklılık gözlenmemiştir. Bu sonuç, Shafer, Moris ve Ketchand (2001)'in çalışmasındaki demografik değişkenler-ahlaki yargı ve davranış

ilişkisinde bulunan sonuçlarla paralelken, Ziegenfuss ve Martinson (2002), Aras ve Müslümov (2002) ile Elias (2004)'ün çalışmalarındaki demografik özellikler-etik yargı/anlayış ilişkileri açısından bulunan sonuçlar bakımından farklıdır.

- Korelasyon analizi sonucunda, boyutlar arasında anlamlı ilişkiler bulunmuştur; mesleki bilgi ve yeterlilik ile bağımsızlık; doğruluk ve tarafsızlık, mesleki bilgi ve yeterlilik ve gizlilik boyutları ile de haksız rekabet boyutları arasında anlamlı ilişkiler tespit edilmiştir.
- İleriye doğru eliminasyon metoduna dayalı regresyon analizinde, hem bağımsızlık hem de haksız rekabet boyutunu en iyi tahminleyen değişken, mesleki bilgi ve yeterlilik olarak belirlenmiştir.

- Korelasyon ve regresyon analizlerinde öne çıkan bağımsızlık, mesleki bilgi ve yeterlilik ile haksız rekabet boyutları, araştırma kapsamındaki meslek elemanlarıyla yapılan yüzyüze görüşmelerde ve çalışmanın yüzde analizi verilerinde de farklılaşan boyutlar olarak ön plandaydı; cevaplayıcılar ekonomik kriz ortamını, düşünce-davranış farklılaşmasına zemin hazırlayan temel faktör olarak ifade etmişlerdir. Böyle bir ortamda faaliyet gösteren meslek mensubunun, etik düşünce/tutumu ile davranışları arasında kalan ahlaksal yığı alanı ya da etik çatışma alanını, ekonomik kriz ortamının şekillendirdiği, açık şekilde gözlenmiştir. Kriz ortamından en çok yara alan etik ilke boyutlarının bağımsızlık, mesleki bilgi ve yeterlilik ile haksız rekabet boyutları olduğu gözlemi, “büroda çalışan kıdemli bir elemanın sürekli aynı işi yada işyerini denetlememesi gereği”, “faaliyetlerle ilgili ücretlerin karşılıklı belirlenmesi ve cari ücretten fazla/eksik belirlenmemesi gereği”, “medya yoluyla yapılan yayınlarda çalışılan kurumun öne çıkarıl maması gereği”, “yardım alınan uzmanın sadece hizmeti değil, ahlak gereklerinin de göz önünde tutulması gereği” ile “mükellefin genel ahlak davranışı dışındaki uygulamalarından rahatsızlık duyulması halinde iş ilişkisinin devam ettirilmemesi gereği” sorularına verilen cevapların görece olumsuz yöne doğru farklılaşmasıyla da desteklenmektedir.
- Yapılan regresyon analizinde; bağımsızlık ve haksız rekabet boyutlarını en iyi tahminleyen değişkenin mesleki bilgi ve yeterlilik olarak ölçülmesinin, bu araştırmanın önemli sonuçlarından birini işaret ettiği düşünülmektedir. Mesleki bilgi ve yeterlilik kavramı, aslında

meslek etiğinin iki temel niteliğini barındırmaktadır Bunlar, konunun teknik boyutunu ifade eden, mesleki bilgi birikimine sahip olunması ile etik boyutu ifade eden sorumluluk bilincidir. Uygulanan mesleki eğitim programlarında, muhasebenin sadece teknik becerilerden oluşan bir meslek olduğu yanlışına düşülmesi, meslekle ilgili teknik boyutun etik boyuttan daha ön planda tutulmasına, bu da meslek elemanlarında ya da meslek adaylarında sorumluluk bilincinin eksik oluşmasına neden olmaktadır. Başka bir deyişle, meslek etiğine ilişkin teorik söylemlerde etik ilkeler, ön kabuller olarak meslek elemanının bilgi dağarcığına ilave edilirken, davranış temeli eksik bırakılmaktadır Bu sonuç dikkate alınarak, mesleki eğitimde, etik ilkelerin yanında ahlaki bir karakter gelişimine fırsat verecek şekilde, sorumluluk bilinciyle iç içe geçmiş bir eğitim programının öncelenmesi gerekliliği vurgulanmalıdır Bu iç içe geçmişlik, sadece etik değerlerin doğruluğu/yanlışlığı konusundaki kanaatin belirtilmesini değil, bir tutum ve/veya davranış olarak gerçekleştirilmesini de sağlayacaktır. Böylece etik söylemlerin yerini ahlaki tavır ve davranışlar alacaktır.

Bu nitelikte bir mesleki eğitimi sağlayacak staj ya da eğitim programının aktif eğitim temelli yürütülmesinin meslek etiği konusunda olumlu değişikliklere sebep olabileceği düşünülmektedir; kabaca bilgi ve eylemi bir arada öğrenme metodu olarak tanımlanabilecek aktif eğitim metodunun, potansiyel meslek elemanlarını barındıran üniversitelerin ilgili bölümlerinde lisans düzeyinde yürütülmesinin ise, meslek elemanı olma yolunda istekli olan adayların daha ilk aşamada etik ilkeleri içselleştirmesine katkı sağlayacağı düşünülmektedir

KAYNAKÇA

ACAR, Durmuş ve Nilüfer TETİK, **Tekdüzen Hesap Planına Uygun Genel Muhasebe**, Süleyman Demirel Üniversitesi Yayını, Isparta, 1999.

AKBULUT, Yıldız, “Meslek Ahlakı Kriterleri ve Muhasebe Mesleği Üzerine Bir Araştırma”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:1, Sayı:1,1999.

ARAS Güler ve Alövsat MÜSLÜMOV, Türkiye’de Muhasebe ve Finansal Yönetim Uygulamalarında Etik Davranışları Etkileyen Faktörlerin Analizi, Türkiye 21. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, **Muhasebe Uygulamalarında Etik ve Kamuyu Aydınlatma**, Bodrum-Muğla, 2002.

BAYRAK, Sabahat, **İş Ahlakı ve Sosyal Sorumluluk**, Beta Yayınları, İstanbul, 2001.

CİVELEK A. Mehmet ve M. Banu DURUKAN. “Günümüz Koşullarında Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı”, Türkiye 3. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, ISMMMO Yayınları, Yayın No:20, İstanbul, 1998.

ELIAS, Rafik Z., “The Impact of Corporate Ethical Values on Perceptions of Earnings Management”, **Managerial Auditing Journal**, Vol.19, No.1, 2004.

HELLERSTEIN, Rebeca, “Accounting Ethics”, **Regional Review**, Vol:5, Issue:3, Summer 1995.

İŞSEVEROĞLU, Gülsün, “Meslek Ahlakı”, <http://www.isguc.org/gissever1.htm>.

JOSEPHSON, Michael, “Teaching Ethical Decision Making and Principled Reasoning”, **Business Ethics Readings and Cases in Corporate Morality**, Ed. W. Michael Hoffman ve Robert E. Frederick, 3. Baskı, Mc Graw Hill, New York, 1995.

MOIZER, P, “An Ethical Approach to the Ethics Faced by Auditors”, **Critical Perspectives On Accounting**, Vol. 6 No.5, 1995.

MUGAN, Can Şimga, “Ahlak, Toplumsal ve Kişisel Değerler: Muhasebe Mesleği ve Eğitimi Üzerindeki Etkileri”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 1, Sayı:2, 1999.

PEKDEMİR, Recep, **Muhasebe Mesleğinde Uzmanlaşma**, İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayınları, Yayın No:27, İstanbul,1999.

PREUSS, L. “On Ethical Theory in Accounting” **Managerial Accounting Journal**, Vol; 13, 1998.

“Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlakı Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı”, **Resmi Gazete**, 18.10.2001 Tarih 24557 Sayı.

SELİMOĞLU, Seval Kardeş, “**Muhasebede Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı**”, Türkiye 3. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMMO Yayınları, Yayın No:20, Alanya, 1997.

SHAFER, William E., Roselyn E. Moris, Alice A. Ketchand, “Effects of Personal Values on Auditors’ Ethical Decisions”, **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol. 14 No.3. 2001.

SIEGEL, P. H., O’ SHAUGHNESSY, J., RIGSBY, J.T., “ A Reexamination of the Journal Auditors’ Code of Ethics”, **Journal of Business Ethics**, Vol. 14, 1995.

SOLOMON, Robert, **Morality and the Good Life**, Mc Graw-Hill, New York, 1984.

SÖZBİLİR Naciye ve Tekin YENİGÜN, “Muhasebe Mesleğinde Etik”, 20. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, **Muhasebe Eğitiminde Yeni Ufuklar**, Antalya, 2001.

VINTEN, G. "Business Ethics: Busybody or Corporate Conscience?" **Manageriel Auditing Journal**, Vol. 5, No.2, 1990.

YAZICI, Mehmet, "**Bağımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleği Üzerine Araştırma**", Yüksek Ticaret Mezunları Derneği Yayını, İstanbul, 1986.

YILDIRIM Oya ve Yusuf ÇUKACI, "Muhasebe Sürecinde Kamuyu Aydınlatma Açısından Muhasebe Meslek Elemanının Davranışlarında Etik Boyutu ve İzmir İlinde Bir Uygulama", Türkiye 21. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, **Muhasebe Uygulamalarında Etik ve Kamuyu Aydınlatma**, Bodrum-Muğla, 2002.

ZİEGENFUSS, Douglas E., Otto B. Martinson, "The IMA Code of Ethics and IMA Members' Ethical Perception and Judgement", **Managerial Auditing Journal**, Vol.17, No.4, 2002.

<http://www.iep.utm.edu/d/duties.htm>

<http://www.turmob.org.tr/uluslararasi/IFAC.doc>