

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ETİK DUYARLILIKLARI İLE İLGİLİ VERGİ MÜFETTİŞLERİNİN ALGILARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Engin DİNÇ¹
Mehmet TUNÇER²

ÖZ

Etik kavramı günümüzde tartışılan konuların başında gelmektedir. Muhasebe elemanlarının etik ilkelere duyarlılıkları ise toplumun çeşitli katmanlarınca farklı algılanmaktadır. Bu katmanlardan biri de vergi müfettişleridir. Bu çalışmada, vergi müfettişlerinin muhasebe meslek mensuplarının etik ilkelere duyarlılıkları ile ilgili algılarının tespit edilmesi amaçlanmıştır. Ayrıca vergi müfettişlerinin algıları, tecrübe, eğitim düzeyi, bölgeler ve cinsiyetleri itibarıyla farklılık analizine tabi tutulmuştur. Araştırmada, t-testi ile ANOVA testi kullanılmıştır. Veri seti ise anket yöntemiyle derlenmiştir. Derlenen veriler, SPSS istatistik programında analiz edilmiştir. Araştırma sonucunda, muhasebe meslek mensuplarının etik duyarlılığı hakkında vergi müfettişlerinin olumsuz düşüncelere sahip olduğu tespit edilmiştir. Vergi müfettişlerine göre; muhasebe meslek mensuplarının tarafsızlıkları, dürüstlükleri, mesleki yeterlilikleri ve özenleri, gizliliğe riayetleri ve profesyonel davranışları oldukça yetersizdir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Etik, Vergi Müfettişleri

JEL Sınıflandırması: M40, M49

A SURVEY ON THE PERSPECTIVE OF TAX INSPECTORS ABOUT ETHICAL SUSCEPTIBILITIES OF THE MEMBERS OF ACCOUNTING PROFESSION

ABSTRACT

The concept of ethics is one of the main issues discussed today. The ethical susceptibilities of the members of accounting profession are perceived differently by various strata of society. One of these layers are the tax inspectors. In this study, it has attempted to identify the thinking of the tax inspectors about the ethical sensitivity of the accounting profession members. In addition, perceptions of tax inspectors were subjected to difference analysis in terms of gender, experience, education level and region. In the study, t-test and ANOVA test was used. Data sets were collected with the survey method. The compiled data were analyzed using SPSS. In conclusion, it has been found to have negative thoughts of the tax inspectors about the ethical sensitivity of the accounting profession members. According to the tax inspectors, the accounting profession members are quite insufficient in terms of ethical principals as objectivity, integrity, professional competence and due care, confidentiality and professional behavior.

Keywords: Accounting, Ethics, Tax Inspectors

JEL Classification: M40, M49

¹ Doç.Dr., Karadeniz Teknik Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, engindinc66@gmail.com

² Doç.Dr., Karadeniz Teknik Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, mtuncer@ktu.edu.tr

1. Giriş

Teknoloji ve iletişimdeki gelişmelerle birlikte, ticaret hayatı baş döndürücü bir boyuta ulaşmıştır. Dünya nüfusunun hızla artması, talep ve arzda da artışa neden olmuştur. İnsanların ihtiyaçları değişen teknoloji ile birlikte şekil değiştirmiştir. İnsanların değişen bu ihtiyaçları karşılama arzuları, rekabeti de en üst noktaya ulaştırmıştır. Dünya ekonomilerinde dönen akıl almaz miktardaki paradan insanların bazıları büyük miktarda pay alırken, bazıları çok küçük miktarda pay almaktadır. Pastadan daha fazla pay alma hırsı insanları farklı davranmaya yönlerebilmektedir. Özellikle, emeğinin karşılığını alamama duygusu, milli gelirin adil dağılmadığı ve toplanan vergilerin adil harcanmadığı düşüncesi ve adaletsiz ücret politikaları insanları isyan noktasına getirebilmektedir. Bunun sonucunda insanlar, gözlerini bürüten para hırsı ile yolsuzluk, rüşvet, vergi kaçakçılığı, zimmet, çıkar amaçlı örgüt kurmak gibi eylemlere teşebbüs eder hale gelebilmektedir. Bu durum, insanların kafalarındaki ahlak olgusunun dejenere olmasından kaynaklanmaktadır.

Dünya ülkelerinde yaşanan bu gayri ahlaki davranışların engellenmesi amacıyla ceza yasaları devreye sokulmuştur. Ancak ceza yasalarının bu olayları tek başına önlemediği yaşanan şirket skandalları ile görülmüştür. Ceza yasalarının yanında insanların dini ve kültürel inançlarının da güçlü olması gerekir. Ahlaki değerleri zayıf bir insanın, yanlış ve yasak işlerle para kazanmaya güdülenme ihtimali çok yüksektir. Bu nedenle, paranın yoğun olarak hareket ettiği kurumlarda çalışan insanların, yanlış düşüncelere meyiletmesinin önüne geçilmesinin yolu olarak, “etik değerlere bağlılık” ilkesi benimsenmeye başlanmıştır. İşletmeler, bu amaçla, etik kurallar geliştirmekte, çalışanlara bu kurallara uyacaklarına dair taahhütnameler imzalatmakta ve etik kurallara uymayanların iş akitlerini feshetmektedirler. Böylece, bir firma kültürü oluşturulmaya çalışılmaktadır.

İşletmelerde oluşan firma kültürü yaratma ve kurumsallaşma düşüncesi, meslek mensuplarına da sirayet etmiştir. Birçok meslek örgütü, kendi etik kurallarını geliştirerek yayımlamış ve üyelerine bu kurallara uymalarını tavsiye etmişlerdir. Bu konuda yoğun çalışma yapılan meslek dallarından biri de muhasebedir. Muhasebe mesleği ile ilgili uluslararası alanda IFAC (Uluslararası Finansal Muhasebe Komitesi) etik ilkeler yayımlamıştır. Aynı zamanda da ulusal alanda TÜRMOB (Türkiye Muhasebe Odaları Birliği) ve KGK (Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu) IFAC’ın çalışmalarından esinlenerek meslek elemanlarının uymaları gereken etik ilkeleri yayımlamışlardır.

Bu çalışmada muhasebe meslek mensuplarının uyması gereken etik kurallar hakkında bilgi verilip, meslek mensuplarının bu kurallara hangi düzeyde uyduğuna ilişkin vergi müfettişlerinin algıları araştırılmıştır. Çalışmada önce mesleki etik ve muhasebe mesleğinde etik kavramları hakkında bilgi verilmiştir. Daha sonra araştırma tanıtılmış ve literatür taraması yapılmıştır. Son olarak, araştırmadan elde edilen bulgular yorumlanmıştır.

2. Kavramsal Çerçeve

Günümüzde, hangi meslek olursa olsun etik kavramı son derece önemli bir araştırma konusu olmuştur. Özellikle, farklı meslek grubundaki insanların etik davranma kabiliyetleri, etik dışı davranışa sebep olan faktörler ve meslek dışındaki insanların meslek içindikilere bakış açıları farklı zamanlarda farklı araştırmaların konusunu oluşturmuştur. Buna göre, genel olarak mesleki etik kavramı ve özel olarak muhasebe mesleğinde etik kavramı hakkında bilgi vermek gerekmektedir.

2.1. Mesleki Etik Kavramı

Latince 'Ethos' sözcüğünden türetilmiş olan etik kavramı, günlük yaşama uygulanabilen, hangi davranışların doğru hangilerinin yanlış olduğu sorusuna cevap veren kurallar bütünü olarak tanımlanmaktadır (Needles vd., 2002:27). Etik, toplum tarafından genel kabul görmüş yazılı veya sözlü ilke ve kurallardan oluşur. Bir olay hakkında, iyi ya da kötü, olumlu ya da olumsuz, doğru ya da yanlış diyebilmek için, olayların özü araştırılmalı ve bu toplumun kabul ettiği ilke ve kurallarla karşılaştırılmalıdır. Bu açıdan etik, toplumun değer yargılarının, verilen kararlara istinaden oluşan sonuçların ahlaki etkileri ile ilişkisini araştıran bir felsefe dalı olarak tanımlanabilir. Etik kavramı bazı araştırmacılar tarafından ahlak kavramı ile eşdeğer olarak kullanılmaktadır. Ancak, bazı araştırmacılar da, ahlakın etik kavramı içinde yer alan bir olgu olduğunu kabul etmektedirler. Bunlara göre ahlak; bireylerin toplumun diğer üyeleri ile olan ilişkilerinden, deneyimlerinden, gelenek ve göreneklerden kaynaklanan, akıl ürünü olan, toplumsal dayanışmayı artıran ilkeler ve değerler bütünüdür (Civelek ve Durukan, 1998:31).

Bireydeki ahlak olgusu, kişinin yetiştiği ortam, aldığı eğitim, ailenin kültürel seviyesi ve dini inançlar tarafından şekillendirilmektedir. Ahlak ile etik kavramları birbirinden ayrı iki kavram değildir. Bu iki kelime birbiri ile iç içe girmiş, birbirini tetikleyen olgulardır. Ahlak bilinci arttıkça, etik davranışlar da artar. Dünyadaki tüm toplumlarda, bireyler arasındaki ilişkileri şekillendirecek, tüm bireyler tarafından genel kabul görmüş yazılı ya da yazılı olmayan kurallar ya da standartlar mevcuttur. Bu kurallar ya da standartlar ölçü alınarak, neyin doğru ya da neyin yanlış olduğu muhakemesinin yapılması kolaylaşır.

Sanayileşmenin sonucunda şirket kavramının ortaya çıkması ve sonrasında çok ortaklı hatta çok uluslu şirketlerin türemesi ile ahlak kavramı boyut değiştirmiştir. Çok ortaklı şirketlerde meydana gelen önemli hata ve hileler sonucunda işletmelerin zarar etmesi ya da iflas etmesi, toplumun birçok üyesini olumsuz yönde etkilemektedir. Toplumdaki bu tür huzursuzluklar, meslek etiğinin doğmasına neden olmuştur. Meslek etiği, işletmelerdeki yöneticilerin; şirket ortaklarının ve özellikle toplumun menfaatlerini gözetecek şekilde karar almalarını sağlayan ilkeler bütünüdür. Meslek etiği, sadece işletme yönetimini ilgilendiren bir olgu değil, aynı zaman-

da bütün meslekleri icra edenleri ilgilendiren bir olgudur. Meslek etiği, nasıl davranılması gerektiğini gösteren sağduyu ile ilgili görev ve sorumluluğu ifade eder (Sözbilir ve Yenigün, 2001:30). İşletme yönetimleri, bu amaçla personelin nasıl davranması gerektiği ile ilgili ilkeler belirleyip bunları ilan etmeye başlamışlar ve artık günümüzde bu anlayış kurumsallaşmanın önemli faktörlerinden biri olarak kabul edilmeye başlanmıştır. İşletmelerdeki bu anlayış değişikliği, meslek örgütlerini de etkilemiştir. Bir çok meslek örgütü, meslek içi etik kuralları geliştirmeye ve bunları mensuplarına iletmeye başlamışlardır. Bu meslek gruplarından biri de muhasebe mesleğidir.

2.2. Muhasebe Mesleğinde Etik

Meslek etiği, mesleki faaliyetlerle ilgili, neyin doğru neyin yanlış olduğu hususlarında değerlere dayalı kuralları ortaya koyar (Selimoğlu, 2001:5). Muhasebe mesleğinde de, meslek elemanlarına neyin doğru neyin yanlış olduğunu kolayca belirleyebilmelerine yönelik olarak çeşitli ilke ve kurallar belirlenmiştir. Bu ilke ve kuralların belirlenmesinin sebebi, muhasebe mesleğinin, işletmeler için stratejik öneme sahip olmasıdır. Çünkü muhasebe oyunları ile işletmelerin ortakları ve toplum çok rahatlıkla yanlış yönlendirilebilmektedir. Özellikle 2000’li yıllarda yaşanan skandallar, muhasebe mesleğindeki etik davranışın önemini daha berrak olarak gözler önüne sermiştir.

Muhasebe mesleğine yönelik meslek ahlakı olgusu ilk defa Amerika Birleşik Devletleri’nde 1966 yılında ortaya çıkmıştır. Bu tarihte, Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı Standartları yayımlanmıştır. Bu standartlar daha sonra AICPA (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasipleri Enstitüsü) tarafından tekrar ele alınarak 1988 yılında yeniden yayımlanmıştır. AICPA’nın yayınladığı bu standartlar; “Bağımsızlık”, “Dürüstlük ve Objektiflik”, “Uzmanlık ve Teknik Standartlar”, “Müşteriye Karşı Sorumluluklar”, “Meslektaşlara Karşı Sorumluluklar”, “Diğer Sorumluluklar ve Uygulamalar” şeklinde sınıflandırılmıştır (Selimoğlu, 1997:150-151).

Muhasebe mesleğinde etik yaklaşımla ilgili önemli çalışmalardan biri de 1992 yılında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan “Muhasebeciler İçin Meslek Ahlakı” adlı çalışmadır. Bu çalışma, uluslararası olması açısından önemlidir. Bu çalışmada, meslek ahlakı kuralları; “tüm meslek mensuplarına yönelik”, “sadece serbest meslek mensuplarına yönelik” ve “sadece bağımlı çalışan meslek mensuplarına yönelik” olarak hazırlanan etik kurallar şeklinde üç bölümde incelenmiştir (TÜRMOB, 2009:261-263).

Türkiye’de ise, muhasebe mesleği ile ilgili etik çalışmalar, TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) tarafından yönlendirilmektedir. Bu konuda, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)’nın da yaptığı çalışmalar olmakla birlikte SPK daha çok bağımsız denetçiler açısından konuya yaklaşmıştır. Bu nedenle, doğrudan muhasebe mesleğine yönelik olarak ilk çalışmanın TÜRMOB tarafından yayımlanan Mecburi Meslek Kararı (18.10.2001 Tarih, 24557 Sayılı Resmi Gazete) ve Etik İlkelere Ait Yönetmelik’tir (19.10.2007

Tarih, 26675 Sayılı Resmi Gazete). 2007 yılında yayımlanan ve tüm meslek mensuplarının uymaları zorunlu *Temel Etik İlkeler*; “*Dürüstlük*”, “*Tarafsızlık*”, “*Mesleki Yeterlilik ve Özen*”, “*Gizlilik*” ve “*Mesleki Davranış*” olarak açıklanmıştır. Bağımsız meslek mensuplarının uyacakları etik kurallar ise; “*Müşteri Kabulü*”, “*Sözleşme Kabulü*”, “*Çıkar Çatışmaları*”, “*İkincil Görüşler*”, “*Ücretler ve Diğer Gelirler*”, “*Mesleki Hizmetlerin Pazarlanması*”, “*Hediyeler ve Ağırlamalar*”, “*Müşteri Varlıklarının Muhafazası*”, “*Tüm Hizmetlerde Tarafsızlık*”, “*Güvence Sağlama Amaçlı Sözleşmeler*”, “*Bağımsızlık*” ve “*Sözleşme Dönemi*” ile ilgilidir. Bağımlı çalışan meslek mensupları için de; “*Giriş, Tehdit ve Önlemler*”, “*Potansiyel Çıkarlar*”, “*Bilginin Hazırlanması ve Raporlanması*”, “*Yeterli Uzmanlık Bilgisi ile Hareket Etme*” ve “*Finansal Çıkarlar*” şeklinde etik ilkeler oluşturulmuştur (TÜRMOB, 2009:280).

3. Literatür Taraması

Dünyada ve Türkiye’de muhasebe mesleğindeki etik değerler ile ilgili çok sayıda araştırma gerçekleştirilmiştir. Yapılan araştırmaların bir kısmı, meslek etiğinin önemi bir kısmı da mesleki etik eğitimi üzerine odaklanmıştır. Bir kısım çalışmalar ise toplumun farklı kesimlerinin muhasebe meslek mensuplarına bakış açılarını ortaya koymayı hedeflemiştir.

Canning ve O’Dwyer (2003:167-178) yaptıkları çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının kendi muhasebe örgütlerine bakış açılarını incelemiş ve meslek mensuplarının meslek örgütü yöneticilerine karşı kuşku ile yaklaştığı ve bu durumun meslek örgütünün otoritesine karşı ciddi sorun yarattığı sonucuna varmışlardır. 2003 yılında yapılan bir diğer çalışmada, muhasebe mesleğinin önündeki sorunlara odaklanılmış ve bu sorunlar, muhasebe mesleğinin giderek ticarileşmesi, iş hayatının git-tikçe karmaşıklaşması ve ahlaki değerlerdeki değişim olarak ortaya konulmuştur (Neu, Friesen ve Everett, 2003:91-93).

Muhasebe mesleğindeki etik değerler konusunda Türkiye’de de çalışmalar yapılmıştır. Ergün ve Gül’ün (2005:144-154) yaptığı çalışmada, meslek mensuplarının etik değerlere bakış açıları incelenmiştir. Çalışmada, meslek mensuplarının özellikle mesleki yeterlilik, tarafsızlık ve mesleki davranış ile ilgili etik kurallara daha fazla önem verdikleri sonucunu ortaya koymuşlardır.

Kısakürek ve Alpan (2010:213-229), Sivas ili özelinde yaptıkları bir çalışma ile meslek elemanlarını etik dışı davranmaya zorlayan sebepleri araştırmışlardır. Araştırmada; etik dışı davranışa genelde ahlaki zayıflıkların neden olduğu, etik dışı davranışın önlenmesinde cezai ve vicdani yaptırımların şart olduğu sonucuna varılmıştır.

Sakarya ve Kara’nın (2010:57-72) yaptığı çalışmada, meslek etiği açısından meslek mensuplarının algılamaları incelenmiştir. Araştırma sonucunda, meslek

mensuplarının kendi meslektaşlarına yönelik olarak algılarının pozitif olduğu tespit edilmiştir.

Yalçın (2011:47-67) yaptığı çalışmada meslek mensupları ile işletmelerin etik konusundaki tutumlarını araştırma konusu yapmıştır. Çalışma sonucunda, meslek mensupları ile işletmelerin muhasebe etiğine karşı tutumları arasında farklılık belirlenmiştir. Farklılığın ise, tarafların özel menfaatlerinden ileri geldiği görülmektedir. Genel olarak ise, işletmelerin muhasebe meslek mensuplarının etik davranmaları ile algılarının olumlu olduğu belirlenmiştir. Ancak bu algının, muhasebe meslek mensuplarınınki ile karşılaştırıldığında düşük kaldığı ortaya çıkmıştır.

Güney ve Çınar'ın (2012:91-107) Erzurum ili özelinde yaptığı çalışmada ise meslek mensuplarının etik algıları incelenmiştir. Araştırma sonucunda ise, meslek mensuplarının etik ilkelerin önemini farkında oldukları, bunlara aykırı davranışları tasvip etmedikleri ancak uygulamada etik dışı davranışların olduğunu düşündükleri ortaya çıkmıştır.

Aymankuy ve Sarıoğlan (2005:23-45), Balıkesir ilinde yaptıkları bir çalışma ile muhasebe meslek mensuplarının meslek etiğine yaklaşımlarını konu edinmişlerdir. Çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının yarıya yakınının mesleki etik kurallarını benimsemedikleri sonucuna varılmıştır.

İşgüden ve Çabuk (2006:59-86) da Balıkesir'de yaptıkları çalışmada, meslek mensuplarının meslek etiği ile ilgili algıları üzerinde durmuşlardır. Çalışma sonucunda ise, meslek mensuplarının meslek etiğinin önemine haiz oldukları ancak maddi ve kişisel çıkarların etik dışı davranışlara sebep olabildiği vurgusu yapılmıştır.

Altan (2004:29-54) ise, 5 ilde yaptığı çalışma ile muhasebe mensuplarının toplumun çeşitli katmanlarında nasıl algılandığını ölçmeye çalışmıştır. Çalışmada, toplumun farklı katmanlarının muhasebe meslek mensupları ile ilgili algılarının pozitif yönde olduğu sonucu ortaya çıkmıştır.

Bu çalışmaların tamamı incelendiğinde, hepsinin genelde meslek mensupları ve işletmeler üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir. Oysaki, muhasebe mesleğinin sürekli temas halinde olduğu bir başka kesim de vergi inceleme elemanlarıdır. Buna rağmen, vergi inceleme elemanlarının muhasebe meslek mensuplarına bakış açılarını irdeleyen herhangi bir çalışmaya rastlanılmamıştır. Bundan dolayı, bu çalışmanın hedef kitlesi olarak Türkiye'deki vergi müfettişleri belirlenmiş ve çalışmanın amacı da vergi müfettişlerinin muhasebe meslek elemanlarına mesleki etik ilkeleri açısından bakış açılarının belirlenmesi olarak tespit edilmiştir.

4. Araştırma

4.1. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Hipotezi

Muhasebe mesleği, son yıllarda gittikçe artan bir öneme sahip olmaya başlamıştır. Uluslararası alanda, muhasebe mesleğini örgütlenmesi ve belirlenen etik kuralları ile meslek mensuplarının yine kendi örgütlerince denetlenmesi şeklinde bir mekanizma geliştirilmiştir. Bu mekanizmanın amacı muhasebe mesleğinin saygınlığını artırmak yanında muhasebeden kaynaklanan şirket skandallarının önüne geçebilmektir. Bu amaçla, tüm dünyada ve Türkiye’de mesleğe yönelik etik ilkeler belirlenmiş ve bu ilkelerle ilgili meslek mensuplarının aydınlatılması için eğitimler gerçekleştirilmiştir. Etik ilkelerin yayımlandığı tarihten bu yana, muhasebe meslek mensuplarının bu ilkelere uyumuyla ilgili önemli ve olumlu gelişmeler yaşanmıştır. Ancak, bu gelişmelerin yeterli olduğunu söylemek mümkün değildir. Çünkü, muhasebe meslek mensuplarının etik ilkelere riayetiyle ilgili toplumun çeşitli kesimlerinde önemli düzeyde olumsuz algılar mevcuttur (Altan, 2004:29-54).

Muhasebe mesleğiyle iletişim halinde olan işletme yöneticileri, işletme sahipleri, yatırımcılar, bankalar ve muhasebe meslek mensupları gibi kesimlerin yanında muhasebe mesleği ile devamlı iç içe olan diğer bir kesim de vergi müfettişleridir. Vergi müfettişleri ile muhasebe meslek mensupları, meslekleri icabı devamlı birbirleriyle temas halindedirler. Bu temas, bazen işbirliği, bazen de çatışma şeklinde kendini gösterebilir. Örneğin; vergi beyannamelerinin kurallara uygun olarak düzenlenmesinde meslek mensupları vergi idaresinin işini kolaylaştırırlar. Buna karşın, vergi cezalarına itiraz örneğinde olduğu gibi pek çok konuda da aralarında ihtilaf ortaya çıkar. Bu durum, vergi müfettişleri ile muhasebe meslek mensuplarının birbirlerine bakış açılarının önemini ortaya koymaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının davranışlarını algılamaya yönelik mükellef ve işletme sahipleri gibi toplumun değişik kesimleri üzerinde yapılmış çok sayıda araştırma mevcut iken, vergi müfettişlerinin algıları üzerinde yapılmış bir çalışma yoktur. Bu nedenle, çalışmanın hedef kitlesi olarak Türkiye genelinde görev yapmakta olan vergi müfettişleri seçilmiştir. Çalışmada, etik davranış açısından, vergi müfettişlerinin muhasebe meslek mensuplarına bakış açılarının belirlenmesi amaçlanmıştır. Araştırmanın hipotezleri aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

H1: Muhasebe meslek mensuplarının etik davranışlarına ilişkin vergi müfettişlerinin genel algıları olumludur.

H2: Tecrübeleri itibariyle vergi müfettişlerinin genel algıları arasında farklılıklar vardır.

H3: Görevli oldukları bölgeler itibariyle vergi müfettişlerinin genel algıları arasında farklılıklar vardır.

H4: Eğitim düzeyleri itibariyle vergi müfettişlerinin genel alguları arasında farklılıklar vardır.

H5: Cinsiyetleri itibariyle vergi müfettişlerinin genel alguları arasında farklılıklar vardır.

4.2. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada, muhasebe meslek mensuplarına yönelik vergi müfettişlerinin algularını ölçmek için IFAC'ın yayımladığı ve TÜRMÖB tarafından 2007 yılında Türkçeye çevrilen ve yönetmelik şeklinde düzenlenen Temel Etik İlkeler kullanılmıştır. Bu ilkeler; “Dürüstlük”, “Tarafsızlık”, “Mesleki Yeterlilik ve Özen”, “Gizlilik” ve “Mesleki Davranış (Profesyonel Davranış)” tır. Bu beş ilke ile ilgili, vergi müfettişlerinin muhasebe meslek mensupları ile ilgili düşüncelerini ölçmek için anket hazırlanmıştır. Anketin birinci bölümünde yaş, cinsiyet ve eğitim durumu ile ilgili demografik özellikler yer almış, ikinci bölümde ise yukarıda belirtilen 5 temel ilke ile ilgili dörder adet alt soru hazırlanmıştır. Ankette, araştırmaya dahil olan vergi müfettişlerinin düşüncelerini öğrenmek için nicel verilere dayalı araştırmalarda yaygın olarak kullanılan beşli Likert ölçeği tercih edilmiştir. Buna göre, katılımcıların sorulan her bir soruyu onaylayıp onaylamadıklarını belirlemek üzere “1=Kesinlikle Katılmıyorum, 2=Katılmıyorum, 3=Kısmen Katılıyorum, 4=Katılıyorum, 5=Kesinlikle Katılıyorum” ifadeleri verilerek, kendilerinden bunlara katılma derecelerine göre birini işaretlemeleri istenmiştir.

Anketin uygulanmasında, KTÜ – İİBF -Maliye Bölümü-son sınıf öğrencilerinden bitirme tezi alanlar anketör olarak görevlendirilmiştir. Anketörler, 2013 yılı yaz döneminde ikametgâhlarının bulunduğu bölgelerdeki Vergi Denetim Kurulu (VDK)'na bağlı olan Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları'nda bulunan vergi müfettişlerine ulaşarak anketlerin doldurulmasını sağlamışlardır.

VDK'nın (2013) verilerine göre, anketin uygulandığı dönemde Türkiye genelinde yaklaşık 5357 vergi müfettişi bulunmaktadır. Ancak, mevcut dönemde anketin uygulama alanını oluşturan Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları'nda görevli vergi müfettişi sayısı 4297 idi. Buna göre; %5 anlamlılık düzeyinde, +/- %5 örneklem hatasına ve 0,8'lik bir gerçekleşme olasılığına göre bu ana kütlede incelenmesi gereken örnek sayısı 234'tür (Baş, 2008:41). Saha çalışmasında farklı bölgelerden, 500'ün üzerinde vergi müfettişi ile temasa geçilmiş, ancak bunlardan sadece 257'si anketleri doldurmayı kabul etmiştir. Anketlerin doldurulmasında, yüz yüze anket yöntemi uygulanmıştır.

Dolduran anketler, daha sonra SPSS analiz programına yüklenerek ham veriler oluşturulmuştur. Demografik özellikler ile ilgili veriler frekans analizine tabi tutulmuş, etik ilkeler ile ilgili belirlenen alt sorular yukarıda belirlenen etik ilkeler başlığı altında birleştirilerek yeni bir veri seti oluşturulmuştur. Bu şekilde, analize daha uygun veriler elde edilmiştir. Etik ilkeler açısından belirlenen ham verilerin ortalama değerleri hesaplanarak, vergi müfettişlerinin genel bakış açıları belirlenmiştir. Daha

sonra aynı ham veriler, Tek Yönlü ANOVA testine tabi tutularak, vergi müfettişlerinin tecrübe, eğitim düzeyleri ve bölgeleri itibarıyla görüşleri arasında bir farklılık bulunup bulunmadığı belirlenmeye çalışılmıştır. Ayrıca t-testi uygulanarak cinsiyetlerine göre vergi müfettişlerinin bakış açıları arasında bir farklılık bulunup bulunmadığı ölçülmeye çalışılmıştır.

4.3. Araştırmanın Geçerlilik ve Güvenilirliği

Geçerlilik, bir test ya da ölçeğin, ölçülmek istenen olguyu temsil etme yeteneği olarak tanımlanabilir. Geçerlilik farklı şekillerde sınıflandırılmaktadır. Örneğin, içerik geçerliliği ve yapısal geçerlilik bunlardan bazılarıdır. İçerik geçerliliği, anketlerin yeterli sayıda olup olmadığı ve anketin ölçülmek istenen olguyu temsil edebilecek soruları içerip içermediğinin sorgulanmasıdır (Altunışık vd., 2010:121). Çalışmada kullanılan anket soruları, tamamen IFAC'ın açıkladığı ve TÜRMOB'un 2007 yılında buradan tercüme ederek yayımladığı, Temel Etik İlkeler ve bunların açıklamalarından yararlanılarak hazırlanmıştır. IFAC'ın açıkladığı etik ilkeleri ve bunların açıklamaları tüm dünyada olduğu gibi Türkiye'de de kabul görmüş ve aynı Türkçe'ye çevrilerek yayımlanmıştır. Bu nedenle, anketteki soruların içerik geçerliliğinin olduğunu söylemek mümkündür. Yapısal geçerlilik ise, bir ölçeğin ölçülmek istenen şeyi ne ölçüde ölçebileceğinin belirlenmesidir (Altunışık vd., 2010:121). Bu amaçla, çalışmada kullanılan anket soruları önce anket konusunda uzman öğretim elemanlarına okutulmuş, onlardan alınan öneriler ışığında gerekli düzeltmeler yapıp Trabzon'da görev yapan 10 vergi müfettişine doldurtulmuştur. Yapılan bu ön araştırma sonucunda anket sorularının amaca yönelik çalıştığı sonucuna varılmıştır.

Güvenilirlik, bir testin veya ölçeğin ölçülmek istenen olguyu tutarlı ve istikrarlı bir biçimde ölçme derecesi olarak tanımlanmaktadır (Altunışık vd., 2010:122). Güvenilir bir test, benzer koşullar altında benzer sonuçlar verir. Bir araştırmanın güvenilir olup olmadığını belirlemek için genelde "Cronbach Alpha" katsayısı kullanılır. Bu katsayı, 0 ile 1 arasında çıkar. Araştırmalarda, Cronbach Alpha katsayısı genelde aşağıdaki gibi sınıflandırılarak yorumlanır (Kalaycı, 2006:405):

$0.00 \leq \alpha < 0.40$ ise ölçek güvenilir değil,

$0.40 \leq \alpha < 0.60$ ise ölçek güvenilirliği düşük,

$0.60 \leq \alpha < 0.80$ ise ölçek oldukça güvenilir,

$0.80 \leq \alpha < 1.00$ ise ölçek yüksek derecede güvenilirdir.

Araştırmada, kullanılan ankette, 5 başlık altında yer alan toplam 20 soru mevcuttur. Her ana başlık altında dörder soru yer almaktadır. Buna göre, her ana başlık altında yer alan soruların Alpha Katsayısı ve tüm soruların Alpha Katsayısı Tablo 1'deki gibi hesaplanmıştır.

Tablo 1: Güvenilirlik Katsayıları

Faktör	Cronbach Alpha Katsayısı
Dürüstlük	0,846
Tarafsızlık	0,890
Mesleki Yeterlilik ve Özen	0,794
Gizlilik	0,892
Profesyonel Davranış	0,784
Tüm Değişkenlerin Alpha'sı	0,939

Tablo 1'deki sonuçlara göre, tüm değişkenlerin Alpha Katsayısı 0,939 olarak çıkmıştır. Bu durum, araştırmada kullanılan anket sorularının güvenilir olduğunu göstermektedir.

5. Araştırmanın Bulguları

5.1. Katılımcılara Ait Genel Bilgilerin İncelenmesi

Araştırmaya katılan vergi müfettişleri ile ilgili genel özellikler aşağıda Tablo 2'de özetlenmiştir. Buna göre, katılımcıların büyük kısmı lisans mezunudur. Katılımcıların %25'lik bir kısmının ise yüksek lisans mezunu olduğu görülmektedir. Doktora yapmış çok az vergi müfettişi bulunmaktadır. Vergi müfettişi olmak için en az dört yıllık fakülte mezunu olma şartının olduğu Türkiye'de, Tablo 2'deki verilerin normal olduğu düşünülebilir.

Katılımcıların, yaklaşık %80'inin erkeklerden oluştuğu, %20'sinin ise kadınlardan oluştuğu görülmektedir.

Tablo 2'ye göre, ankete katılan vergi müfettişlerinin yarısı 30-40 yaş arasındadır. %35'lik bölüm ise 30 yaş altındadır. Yaşı 40'ın üzerinde olan katılımcıların oranı ise %14'tür. Bu veriler incelendiğinde, katılımcı vergi müfettişlerinin yaş ortalamasının oldukça düşük olduğu görülmektedir. Bunun sebebinin, Türkiye'deki Vergi Denetim Kurulu çatısı altındaki yeni yapılanma ve bu kapsamda son dönemlerde çok sayıda vergi müfettişinin işe alımı olduğu söylenebilir. Katılımcıların neredeyse yarısının (%45,5) Marmara Bölgesi'nde görevli vergi müfettişlerinden oluştuğu görülmektedir. Çalışma kapsamındaki 4297 vergi müfettişinin yaklaşık %42'si olan 1799'unun Marmara Bölgesi'nde görev yapıyor olması da (VDK, 2013), araştırma tekniği itibarıyla bu bölgede bu düzeyde anket yapılmasını haklı çıkarmaktadır. Daha sonra ise sırasıyla İç Anadolu ve Karadeniz Bölgelerinden yüksek katılım gerçekleşmiştir.

Tablo 2: Katılımcıların Demografik Özellikleri (n:257)

Eğitim	Sayı	Yüzde	Tecrübe	Sayı	Yüzde
Lisans	191	74,3	30 yaş altı	90	35,0
Yüksek lisans	63	24,5	30'lu yaşlar	131	51,0
Doktora	3	1,2	40'lı yaşlar	20	7,8
Toplam	257	100,0	50 yaş ve üzeri	16	6,2
			Toplam	257	100,0

Cinsiyet	Sayı	Yüzde	Bölgeler	Sayı	Yüzde
Erkek	205	79,8	Marmara	117	45,5
Kadın	52	20,2	İç Anadolu	53	20,6
Toplam	257	100,0	Karadeniz	36	14,0
			Akdeniz	22	8,6
			Ege	16	6,2
			Diğer	13	5,1
			Toplam	257	100,0

5.2. Vergi Müfettişlerinin Genel Algıları

Vergi müfettişlerinin, etik davranış açısından meslek mensuplarına bakış açılarına yönelik yargılara verdikleri cevapların özet sonuçları aşağıda verilmiştir. Yargıların; "1=Kesinlikle Katılmıyorum, 2=Katılmıyorum, 3=Kısmen Katılıyorum, 4=Katılıyorum, 5=Kesinlikle Katılıyorum" şeklinde ölçeklendirildiği ankette, 4 ortalamasının üzerindeki değerler olumlu bakış açısını, 3'ün altındaki ortalama değerler ise olumsuz bakış açısını simgelemektedir.

Tablo 3: Muhasebe Meslek Mensuplarının Dürüstlükleri ile İlgili Vergi Müfettişlerinin Düşüncesi

Etik İlkeler	Yargılar	Ort.	Std. Sapma
Dürüstlük	Mesleki ilişkilerinde güvenilirlerdir	2,8366	,78346
	Mesleki ilişkilerinde adililerdir	2,7843	,74543
	Mesleki ilişkilerinde açık sözlüdürler	2,6265	,92310
	Mesleki ilişkilerinde yanlış beyanlarda bulunmazlar	2,5564	,95899

Dürüstlikle ilgili sorular incelendiğinde, en yüksek ortalamanın 2,8 ve en düşük ortalamanın 2,5 olduğu görülmektedir. Bu durum, vergi müfettişlerinin, muhasebe Yıl:7 Sayı:14, Kış 2015 ISSN 1307-9832

sebe meslek mensuplarının güvenilir, adil ve açık sözlü olma vasıflarına pek fazla güvenmedikleri şeklinde yorumlanabilir. Bir başka ifadeyle, vergi müfettişlerinin muhasebe meslek mensuplarının dürüstlükleri konusunda kuvvetli şüpheleri olduğu söylenebilir.

Tablo 4: Muhasebe Meslek Mensuplarının Tarafsızlıkları ile İlgili Vergi Müfettişlerinin Düşüncesi

Etik İlkeler	Yargılar	Ort.	Std. Sapma
Tarafsızlık	Mesleki ilişkilerinde yanlı davranmazlar	2,4724	,86043
	Üçüncü kişilerin baskı ve etkisi nedeniyle mesleki kararlarını değiştirmezler	2,4405	,87485
	Mesleki kararlarında yaşadıkları çıkar çatışmasından etkilenmezler	2,2835	,88820
	Tarafsızlıklarını etkileyecek her türlü ortamdan uzak dururlar	2,2695	,87313

Tarafsızlıkla ilgili sorulara verilen cevapların ortalama değerleri incelendiğinde, değerlerin dürüstlük ile ilgili olanlardan da düşük olduğu görülmektedir. Ortalama değerler 2,2 ile 2,4 arasındadır. Bu durum, vergi müfettişlerinin muhasebe meslek mensuplarının tarafsız davrandıkları yönündeki söylemlere pek inanmadıkları şeklinde yorumlanabilir. Özellikle çıkar çatışmalarından uzak durma ve bağımsızlığı zedeleyecek ortamlardan kaçınma gibi etik davranışlar konusunda vergi müfettişlerinin kuvvetli şüphelerinin bulunduğu söylenebilir.

Tablo 5: Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Yeterlilik ve Özenlerine İlişkin Vergi Müfettişlerinin Düşüncesi

Etik İlkeler	Yargılar	Ort.	Std. Sapma
Mesleki Yeterlilik ve Özen	Mesleki bilgi ve donanımına sahiptirler	2,9922	,82601
	Mesleki alandaki gelişmeleri takip etmektedirler	2,9570	,82254
	Mesleki çalışmalarında hata yapmamaya azami dikkat gösterirler	2,7992	,98759
	Mesleki eğitimlere titizlikle katılırlar	2,7912	,76501

Mesleki yeterlilik ve özen açısından bakıldığında, ortama değerlerin 2,7 ile 2,9 arasında olduğu görülmektedir. Bu değerler, önceki değerlere göre biraz daha yüksek gözükse de, genel anlamda ortalamanın 3'ün altında olması, vergi müfettişlerinin, muhasebe meslek mensuplarının yeterlilik ve özenlerine inanmadıklarını göstermektedir. Bu durumda, vergi müfettişlerinin muhasebe meslek mensuplarının yeterli ve özenli oldukları konusunda şüphelerinin bulunduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 6: Muhasebe Meslek Mensuplarının Gizliliğe Riayetleri ile İlgili Vergi Müfettişlerinin Düşüncesi

Etik İlkeler	Yargılar	Ort.	Std. Sapma
Gizlilik	Öğrenmiş oldukları sırların korunması hususunda hassastırlar	2,9377	,92492
	Öğrenmiş oldukları sırları, bir başkası lehine ya da aleyhine kullanmazlar	2,8706	,91516
	Öğrenmiş oldukları sırları, kendi çıkarları için kullanmazlar	2,8031	,94127
	Öğrenmiş oldukları sırları, mükellefle ilişkisi bittikten sonra dahi kullanmazlar	2,7969	,93187

Gizlilik etik ilkesi açısından, verilen sorulara cevaplar incelendiğinde, ortalama değerlerin hepsinin 3'ün altında olduğu görülmektedir. Bu durum, vergi müfettişlerinin muhasebe meslek mensuplarının gizliliğe azami dikkat ettiği inancında olmadıkları şeklinde yorumlanabilir.

Tablo 7: Muhasebe Meslek Mensuplarının Profesyonel Davranışları ile İlgili Vergi Müfettişlerinin Düşüncesi

Etik İlkeler	Yargılar	Ort.	Std. Sapma
Profesyonel Davranış	Diğer meslektaşlarına karşı küçültücü göndermelerde bulunmazlar	2,8504	,92893
	Mesleğin itibarını zedeleyecek her türlü davranıştan uzak dururlar	2,7266	,86060
	Sunduğu hizmetlerle ilgili abartılı iddialarda bulunmazlar	2,6848	,90457
	Kanun ve yönetmeliklere uyulması hususunda hassastırlar	2,6226	,98502

Muhasebe meslek mensuplarının profesyonel davranıp davranmadıkları konusunda hazırlanan sorulara verilen cevapların ortama değerleri 2,6 ile 2,7 arasında çıkmıştır. Bu değerlerin 3'ün altında olması, vergi müfettişlerinin, meslek mensuplarının profesyonellikleriyle ilgili şüpheleri olduğu şeklinde yorumlanabilir. Bir başka deyişle, vergi müfettişlerinin muhasebe meslek mensuplarının profesyonel davranmadıklarına olan inançlarının kuvvetli olduğu söylenebilir.

Yukarıdaki yargılar, beş temel etik ilke açısından birleştirilmiş ve aşağıdaki tablo ortaya çıkarılmıştır.

Tablo 8: Vergi Müfettişlerinin Genel Bakış Açılı

Etik İlkeler	Ortalama	Std.Sapma
Mesleki Yeterlilik ve Özen	2,8807	,67638
Gizlilik	2,8515	,80320
Profesyonel Davranış	2,7189	,71739
Dürüstlük	2,7001	,70909
Tarafsızlık	2,3645	,75462

Tablo 8'deki ortalama değerlerin tümünün 3'ün altında olduğu görülmektedir. Bu durumda, vergi müfettişlerinin, etik davranış açısından muhasebe meslek mensuplarına bakış açılarının olumsuz olduğunu söylemek mümkündür. En olumsuz bakış açısı ise tarafsızlık olgusunda ortaya çıkmıştır. Bu durumda, vergi müfettişlerinin, muhasebe meslek mensuplarının mesleklerinde dürüst, tarafsız oldukları, gizliliğe riayet ettikleri, mesleki yeterliliğe sahip oldukları ve profesyonel davrandıkları konusunda kuvvetli şüpheleri bulunduğu söylenebilir.

Sonuç olarak, “*H1: Muhasebe meslek mensuplarının etik davranışları açısından vergi müfettişlerinin genel algıları olumludur.*” şeklindeki araştırma hipotezi reddedilmiştir.

Vergi müfettişlerinin bu olumsuz bakış açılarının; yaş, eğitim durumu, cinsiyet ve bölgelere göre değişkenlik gösterip göstermediği aşağıda incelenmeye çalışılmıştır.

5.3. Katılımcıların Yaşlarına Göre Farklılık Analizi

Vergi müfettişlerinin yukarıda belirtilen olumsuz bakış açılarının, yaş grupları arasında farklılık gösterip göstermediği Tek Yönlü ANOVA testi ile analiz edilmiştir.

Tablo 9: Yaşlara Göre Katılımcıların Ortalama Değerleri

		30 Yaş Altı	30'lu Yaş	40'lı Yaş	50 Yaş Üzeri
Dürüstlük	Ortalama	2,6185	2,6660	3,1250	2,9062
	Std.Sapma	0,64634	0,73289	0,63089	0,77929
Tarafsızlık	Ortalama	2,2907	2,3200	2,8667	2,5156
	Std.Sapma	0,68971	0,74470	0,82735	0,90124
Mesleki Yeterlilik ve Özen	Ortalama	2,7694	2,9020	3,0583	3,1094
	Std.Sapma	0,64369	0,67404	0,69464	0,79040
Gizlilik	Ortalama	2,7037	2,8747	3,1583	3,1094
	Std.Sapma	0,70877	0,84835	0,71732	0,89893
Profesyonel Dav- ranış	Ortalama	2,5639	2,6889	3,2250	3,2031
	Std.Sapma	0,65510	0,71056	0,65343	0,75949

Tablo 9 incelendiğinde, 40 yaş altındaki vergi müfettişlerinin, 40 yaş üzerindeki vergi müfettişlerine göre muhasebe meslek mensupları hakkında daha olumsuz bir bakış açısına sahip olduğu görülmektedir. Yaş arttıkça, bakış açılarında, olumluya doğru nispeten bir yönelme olduğu görülmektedir. Ancak bu olumluya doğru yönelme hiçbir zaman genel anlamda bir olumlu bakışa dönmemektedir. Ortalama değerler incelendiğinde gözükten farklılıkların istatistiksel olarak anlamlı olup olmadığı ANOVA testi ile ortaya konulabilmektedir. Buna göre, her bir etik ilke açısından yapılan test ile bulunan sonuçlar Tablo 10'da özetlenmiştir.

Tablo 10: Yaş Gruplarına Göre Katılım Düzeyindeki Farklılıklar

	F	Anlamlılık
Dürüstlük	3,438	,018
Tarafsızlık	3,720	,012
Mesleki Yeterlilik ve Özen	1,946	,123
Gizlilik	2,624	,050
Profesyonel Davranış	7,800	,000

Tablo 10'a göre, anlamlılık (sig.) düzeyi 0,05'ten düşük olan dört adet etik ilke belirlenmiştir. Buna göre, dürüstlük, tarafsızlık, gizlilik ve profesyonel davranış etik ilkeleri açısından, istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar mevcuttur. Bu farklılıkların, hangi gruplardan kaynaklandığını belirlemek için çoklu karşılaştırma analizi yapılması gerekir. Çoklu karşılaştırmada hangi analizin kullanılacağına ise değişkenlerin homojen olup olmadığına göre karar verilir. Yapılan Levene Testi sonucunda, tüm etik değerler açısından anlamlılık düzeyinin 0,05'ten yüksek olduğu görülmüştür. (Dürüstlük: 0,732; Tarafsızlık: 0,764; Mesleki Yeterlilik: 0,877; Gizlilik: 0,631; Profesyonel Davranış: 0,724). Anlamlılık düzeyinin 0,05'ten büyük olması verilerin homojen dağıldığının göstergesidir. Verilerin homojen çıkması nedeniyle, çoklu karşılaştırmada Tukey Testi uygulanmasına karar verilmiştir. Yapılan analiz sonucunda belirlenen anlamlı ilişkiler Tablo 11'de özetlenmiştir.

Tablo 11: Yaş Göre PostHoc (Çoklu Karşılaştırma) Test Sonuçları

Bağımsız Değişken	1.Grup	2.Grup	Anlamlı Farklılık	Std. Hata	Anlamlılık
Dürüstlük	30 Yaş Altı	40'lı Yaşlar	-,50648	,17284	,019
	30'lu Yaşlar	40'lı Yaşlar	-,45897 [*]	,16785	,034
Tarafsızlık	30 Yaş Altı	40'lı Yaşlar	-,57593 [*]	,18364	,010
	30'lu Yaşlar	40'lı Yaşlar	-,54669 [*]	,17834	,013
Gizlilik	30 Yaş Altı	40'lı Yaşlar	-,45463 [*]	,19669	,098
Mesleki Davranış	30 Yaş Altı	40'lı Yaşlar	-,66111 [*]	,17067	,001
		50 ve Üzeri Yaşlar	-,63924 [*]	,18732	,004
	30'lu Yaşlar	40'lı Yaşlar	-,53607 [*]	,16575	,008
		50 ve Üzeri Yaşlar	-,51419 [*]	,18284	,027

Tablo 11 yorumlandığında, %5 anlamlılık düzeyinde, özellikle 40 yaş altı ile 40 yaş ve üzerindeki vergi müfettişleri arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar olduğu görülmektedir. Tabloya göre, 40 yaş altındaki vergi müfettişlerinin, 40 yaş üstüdekilere göre, meslek mensuplarının etik davranışlarıyla ilgili daha olumsuz düşüncelere sahip oluklarını söylemek mümkündür.

Sonuç olarak, vergi müfettişlerinin yaşlarının muhasebe meslek mensubuna bakış açısı üzerinde etkili olduğu, genç yaşta vergi müfettişlerinin muhasebe meslek mensuplarına yönelik daha olumsuz bakış açısına sahip oldukları söylenebilir.

Bu durum, literatürde muhasebe meslek mensuplarının ve işletme yöneticilerinin bakış açılarına göre tam ters yöndedir. Buna göre, muhasebe meslek mensupları (Ergün ve Gül, 2005 - Sakarya ve Kara, 2010) ile işletme yöneticilerinin (Yalçın, 2011) bakış açıları genelde olumlu iken, vergi müfettişlerinin bakış açısı genelde olumsuzdur.

Bu durumda, “H2: Tecrübeleri itibariyle vergi müfettişlerinin genel algıları arasında farklılıklar vardır.” hipotezinin kabul edildiğini söylemek mümkündür.

5.4. Katılımcıların Bölgelerine Göre Farklılık Analizi

Katılımcıların verdiği cevaplar, bölgelere göre analiz edildiğinde, her bir etik ilke açısından belirlenen ortalama değerler Tablo 12’de özetlenmiştir. Tabloya göre, dürüstlük açısından en düşük ortalamanın Marmara Bölgesi’ne ait olduğu görülmektedir. En yüksek ortalamanın ise Akdeniz Bölgesi ve sonrasında Karadeniz Bölgesi’ne ait olduğu görülmektedir.

Tablo 12: Bölgelere Göre Katılımcılar Arasındaki Farklılıkların İncelenmesi

		Marmara	Ege	Akdeniz	Doğu	Karadeniz	İç Ana- dolu
Dürüstlük	Ortalama	2,5677	2,6094	3,0909	2,6731	2,9583	2,6887
	Std.Sapma	0,67655	0,95293	0,93715	0,57177	0,53285	0,64656
Tarafsızlık	Ortalama	2,1873	2,3750	2,7765	2,2692	2,5602	2,4717
	Std.Sapma	0,69790	0,88034	0,91047	0,73216	0,69110	0,72831
Mesleki Yeterlilik ve Özen	Ortalama	2,8376	2,7031	3,0455	2,7500	3,0255	2,8947
	Std.Sapma	0,61333	0,77577	0,99892	0,79057	0,71764	0,54893
Gizlilik	Ortalama	2,6731	2,4844	3,2614	2,9231	3,1528	2,9638
	Std.Sapma	0,73518	1,03065	1,08693	0,43761	0,58639	0,80621
Mesleki Davranış	Ortalama	2,6004	2,5625	3,0682	2,7308	2,9167	2,7453
	Std.Sapma	0,67519	1,03883	0,95488	0,63296	0,61237	0,61137

Tablo 12 incelendiğinde, bölgeler arasında ortalama değerler arasında farklılıklar olduğu göze çarpmaktadır. Göze çarpan, bu farklılıkların istatistiksel olarak anlamlı olup olmadığına bakmak için Tek Yönlü ANOVA testinden yararlanılmıştır. Tablo 13’teki değerler incelendiğinde, mesleki yeterlilik haricinde, diğer tüm etik ilkeler açısından anlamlılık düzeyinin 0,05’in altında olduğu görülmektedir. Bu durum, mesleki yeterlilik haricinde, diğer tüm etik ilkeler açısından bölgeler arasındaki farklılıkların istatistiksel olarak anlamlı olduğunu göstermektedir.

Tablo 13: Bölgelere Göre Katılım Düzeyindeki Farklılıklar

	F	Anlamlılık
Dürüstlük	3,309	,007
Tarafsızlık	3,505	,004
Mesleki Yeterlilik ve Özen	1,008	,413
Gizlilik	4,498	,001
Profesyonel Davranış	2,464	,033

ANOVA testi sonucunda, bölgeler arasında farklılık bulunduğu ortaya çıkmıştır. Ancak, bu farklılıkların hangi bölgeler arasında olduğunu görmek için çoklu karşılaştırma analizi yapılması gerekir. Bunun için, değişkenlerin homojen olup olmadığının belirlenmesi gerekir. Anlamlılık düzeyinin 0,05'in üzerinde olması varyansların homojen olduğu, aksi halde ise homojen olmadığı anlamına gelmektedir. Yapılan Levene Testi sonucunda, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki yeterlilik açısından varyansların homojen olduğu, ancak gizlilik ve profesyonel davranış açısından varyansların homojen olmadığı sonucu ortaya çıkmıştır. (Dürüstlük: 0,133; Tarafsızlık: 0,891; Mesleki Yeterlilik: 0,319; Gizlilik: 0,004; Profesyonel Davranış: 0,007). Bundan dolayı çoklu karşılaştırma analizinin yapılmasında, homojen olan etik ilkeler için Tukey çoklu karşılaştırma yöntemi, homojen olmayan etik ilkeler için Tamhane çoklu karşılaştırma yöntemi kullanılmıştır.

Tablo 14: Bölgelere Göre PostHoc (Çoklu Karşılaştırma) Test Sonuçları

Bağımsız Değişken	1.Grup	2.Grup	Anlamlı Farklılık	Std. Hata	Anlamlılık
Dürüstlük	Marmara	Akdeniz	-,52325*	,16119	,017
		Karadeniz	-,39067*	,13220	,040
Tarafsızlık	Marmara	Akdeniz	-,58919*	,17122	,009
		Karadeniz	-,37286	,14043	,088
Gizlilik	Marmara	Akdeniz	-,58829*	,18058	,016
		Karadeniz	-,47970*	,14811	,017
	Ege	Akdeniz	-,77699*	,25532	,031
		Karadeniz	-,66840	,23349	,051
Mesleki Davranış	Marmara	Akdeniz	-,46775	,16438	,054

Çoklu karşılaştırma sonucunda, %5 anlamlılık düzeyinde, özellikle Marmara Bölgesi ile Akdeniz ve Karadeniz Bölgesi arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar belirlenmiştir. Yani, Marmara Bölgesi'ndeki vergi müfettişleri, Akdeniz ve Karadeniz Bölgeleri'ndekilere göre daha olumsuz düşünülmektedirler.

Bu durumda, "H3: Görevli oldukları bölgeler itibariyle vergi müfettişlerinin genel alguları arasında farklılıklar vardır." hipotezinin kabul edildiğini söylemek mümkündür.

5.5. Eğitim Düzeylerine Göre Katılımcılar Arasındaki Farklılıkların İncelenmesi

Bilindiği gibi vergi müfettişi olabilmek için asgari dört yıllık fakülte mezunu olma şartı bulunmaktadır. Bu yüzden, eğitim düzeyleri iki sınıfta incelenerek lisans ve lisansüstü eğitime sahip olan vergi müfettişleri arasında, etik davranış açısından muhasebe meslek mensuplarına bakış açılarında farklılık olup olmadığı t-testi ile analiz edilmiştir. Yapılan analizin sonuçları Tablo 15'te özetlenmiştir.

Tablo 15: Eğitim Düzeylerine Göre Katılım Düzeyindeki Farklılıklar

		Ortalama	Std. Sapma	t	Anlamlılık
Dürüstlük	Lisans	2,6776	,71767	-,865	,388
	Lisansüstü	2,7652	,68483		
Tarafsızlık	Lisans	2,3695	,75012	,183	,855
	Lisansüstü	2,3497	,77311		
Mesleki Yeterlilik ve Özen	Lisans	2,8783	,68515	-,097	,923
	Lisansüstü	2,8876	,65543		
Gizlilik	Lisans	2,8473	,82674	-,142	,887
	Lisansüstü	2,8636	,73665		
Profesyonel Davranış	Lisans	2,7134	,73715	-,209	,834
	Lisansüstü	2,7348	,66199		

Tablo 15 incelendiğinde, tarafsızlık hariç diğer etik ilkeler açısından lisans eğitim düzeyine sahip vergi müfettişlerinin, lisansüstü eğitim düzeyine sahip vergi müfettişlerine göre daha olumsuz bir bakış açısına sahip oldukları görülmektedir. Ancak, anlamlılık düzeyine bakıldığında, tüm etik ilkeler açısından anlamlılık düzeyinin 0,05'in çok üzerinde olduğu görülmektedir. Bunun anlamı, hiçbir etik ilke açısından vergi müfettişlerinin eğitim düzeyleri arasındaki farklılığın istatistiksel olarak anlamlı olmadığıdır. Çünkü, ortalama değerler birbirlerine çok yakın çıkmaktadır. Bu nedenle, eğitim düzeyleri itibariyle vergi müfettişlerinin düşünceleri arasında anlamlı bir farklılık olmadığı görülmektedir.

Bu durumda, "H4: Eğitim düzeyleri itibariyle vergi müfettişlerinin genel algıları arasında farklılıklar vardır." hipotezi reddedilmiştir.

5.6. Cinsiyete Göre Ortalama Değerler

Vergi müfettişlerinin cinsiyetlerine göre, muhasebe meslek mensuplarına bakışları arasında bir farklılık olup olmadığı t-testi ile analiz edilmiştir. Analiz sonuçları Tablo 16'da özetlenmiştir.

Analiz sonucunda, gizlilik haricindeki diğer tüm etik ilkeler açısından, erkek vergi müfettişlerinin kadın vergi müfettişlerine göre daha olumsuz düşüncelere sahip olduklarını söylemek mümkündür. Ancak, erkek ve kadınlar arasındaki bu farklılığın, istatistiksel olarak anlamlı olduğunu söylemek mümkün değildir. Çünkü, anlamlılık düzeyi tüm etik ilkeler için 0,05'in çok üzerinde çıkmaktadır. Bu durumda, vergi müfettişlerinin muhasebe meslek mensuplarının etik davranışlarına karşı bakış açılarının cinsiyetlerine göre değişmediğini söylemek mümkündür.

Bu durumda, "H5: Cinsiyetleri itibariyle vergi müfettişlerinin genel algıları arasında farklılıklar vardır." hipotezi reddedilmiştir.

Tablo 16: Cinsiyete Göre Katılım Düzeyindeki Farklılıklar

	Cinsiyet	Ortalama	Std. Sapma	t	Anlamlılık
Dürüstlük	Erkek	2,6890	,72165	-,495	,621
	Kadın	2,7436	,66213		
Tarafsızlık	Erkek	2,3313	,74047	-1,401	,162
	Kadın	2,4952	,80210		
Mesleki Yeterlilik ve Özen	Erkek	2,8512	,68113	-1,389	,166
	Kadın	2,9968	,65074		
Gizlilik	Erkek	2,8606	,81410	,359	,720
	Kadın	2,8157	,76525		
Profesyonel Davranış	Erkek	2,7085	,73979	-,458	,647
	Kadın	2,7596	,62615		

6. Sonuç

Muhasebe meslek mensuplarının uymaları zorunlu olan etik ilkeler ilgili meslek kuruluşlarınca yayımlanmıştır. Bu etik ilkelere muhasebe meslek mensuplarının ne ölçüde uydukları konusunda tereddütler vardır. Bu konuda ulusal ve uluslararası düzeyde birçok araştırma da yapılmıştır. Ancak bu araştırmalar içinde, vergi müfettişlerinin algılarına yönelik yapılmış bir çalışma mevcut değildir. Bu nedenle, bu çalışma, muhasebe meslek mensuplarının etik duyarlılıklarına yönelik vergi müfettişlerinin algılarını araştırmayı hedeflemiştir.

Türkiye'nin altı farklı bölgesinde bulunan 257 vergi müfettişi üzerinde yapılan araştırma sonucunda vergi müfettişlerinin; muhasebe meslek mensuplarının etik ilkelere riayetleri konusunda oldukça karamsar bir bakış açısında sahip oldukları belirlenmiştir. Bu karamsar bakış açısı; tarafsızlık, dürüstlük, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve profesyonel davranış şeklinde sıralanan bütün etik ilkeler açısından gözlemlenmiştir. Bunlar içinde, en kötü bakış açısı tarafsızlık ilkesine yönelik algılarda ortaya çıkmıştır. Buna göre vergi müfettişlerinin, muhasebe meslek mensuplarının tarafsız ve bağımsız olmadıklarına ağırlıklı olarak inandıkları görülmektedir. Diğer ilkelere göre, mesleki yeterlilik ve özen ile gizlilik ilkeleri açısından bakış açılarının nispeten yumuşadığı ancak yine de olumsuz bakış açısının net bir şekilde görüldüğü belirlenmiştir.

Vergi müfettişlerinin algılarının yaş, eğitim durumu, cinsiyet ve bölgelere göre değişkenlik gösterip göstermediği incelenmiştir. Buna göre; vergi müfettişlerinin yaşlarının muhasebe meslek mensubuna bakış açısı üzerinde etkili olduğu, genç yaştaki vergi müfettişlerinin muhasebe meslek mensuplarına yönelik daha olumsuz bakış açısına sahip oldukları görülmüştür. Özellikle 40 yaş altındaki vergi müfettişlerinin diğerlerine göre daha olumsuz düşündükleri açıkça belirlenmiştir. Bölgeler itibarıyla karşılaştırma yapıldığında, Marmara Bölgesi'ndeki vergi müfettişlerinin daha

olumsuz düşündükleri tespit edilmiştir. Eğitim ve cinsiyet değişkenleri dikkate alınarak yapılan karşılaştırma ise vergi müfettişlerinin algıları arasında herhangi bir anlamlı farklılık bulunamamıştır.

Kaynaklar

ALTAN, Mikail (2004), “Muhasebecilik Mesleğinin Toplumda Algılanma Biçimi Üzerine Bir Araştırma”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 11: 29-54.

ALTUNİŞİK, Remzi, COŞKUN, Recai, BAYRAKTAROĞLU, Serkan ve ENGİN YILDIRIM (2010) Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri, Sakarya Yayıncılık, Sakarya.

AYMANKUY, Yusuf ve Mehmet SARIOĞLAN (2005), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama”, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 14: 23-45.

BAŞ, Türker, Anket, Seçkin Yayınları, Ankara, 2008.

CANNİNG, Mary and Brendan O'DWYER (2003), "A Critique of the Descriptive Power of the Private Interest Model of Professional Accounting Ethics", Accounting, Auditing and Accountability Journal, 16(2): 159-185.

CİVELEK, Mehmet A. ve M. Banu DURUKAN (1998), “Günümüz Koşullarında Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı”, Türkiye 3. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, ISMMMO Yayınları, Yayın No: 20, İstanbul: 130-143.

ERGÜN, Halil ve Kudret GÜL (2005), “Muhasebe Mesleği Etik Kuralları ve Bu Kuralların Meslek Mensuplarınca Algılanışı”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 25: 144-154.

GÜNEY, Selami ve Orhan ÇINAR (2001), “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) Etik Algıları: Erzurum Örneği”, Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt 26, Sayı 2: 91-107.

İŞGÜDEN, Burcu ve Adem ÇABUK (2006), “Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerine Etkileri”, Balıkesir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 16: 59-86.

KISAKÜREK, Mustafa ve Nesrin ALPAN (2010), “Muhasebe Meslek Etiği ve Sivas İlinde Bir Uygulama”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 47: 213-229.

NEEDLES, Belverd E., POWERS, Marian and Susan V. CROSSON (2002), Principles of Accounting, First Edition, Houghton Mifflin Company, New York.

NEU, Dean, FRIESEN, Constance and Jeffery EVERETT (2003), "The Changing Internal Market for Ethical Discourses in the Canadian CA Profession", *Accounting, Auditing, and Accountability Journal*, 16(1): 70-103.

SAKARYA, Şakir ve Suat KARA (2010), "Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması", *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 12(18): 57-72.

SELİMOĞLU, Seval Kardeş (1997), "Muhasebede Meslek Ahlakı Yaklaşımı", III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu: Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, 4 Mayıs 1997, Alanya: 144-158.

SELİMOĞLU, Seval Kardeş (2001), Muhasebe Eğitiminin Meslek Mensubu Adaylarına Ahlaki Doğruları Kazandırmadaki Rolü, XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 23-27 Mayıs 2001, Antalya: 127-152.

SÖZBİLİR, Naciye ve YENİGÜN, Tekin (2001), "Muhasebe Mesleğinde Etik", XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu: Muhasebe Eğitiminde Yeni Ufuklar, Antalya, Mayıs.

TEPE, Hakan (1999), "Bir Felsefe Dalı Olarak Etik", *Doğu Batı Düşünce Dergisi*, Felsefe Sanat ve Kültür Yayınları, Sayı 4: 12-14.

TÜRMOB (2009), *Meslek Hukuku, Mesleki Değerler ve Etik*, TESMER Yayın No:88, Ankara.

YALÇIN, Selçuk (2011), "Muhasebe Meslek Mensupları ve İşletmelerin Etik Konusundaki Tutumları: Türkiye Araştırması", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim 2011: 47-67.

<http://www.vdk.gov.tr/default.aspx?nsw=Zv2b3A2xkCpcV+lewJJuQw==&nm=1015>

