



Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması

Şakir Sakarya¹

Suat Kara²

¹Balıkesir Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü

²Balıkesir Üniversitesi Sındığı MYO

Özet

Bilindiği gibi son yıllarda bütün dünyada yaşanan olumsuz gelişmeler toplumun her alanında olduğu gibi muhasebe mesleğinde de etik ve güven tartışmalarını gündeme getirmiştir. Bu noktadan hareketle çalışmada Türkiye’de muhasebe meslek etiğine yönelik yapılan düzenlemeler ve meslek mensupları tarafından nasıl algılandığı araştırılmıştır. Çalışmada, öncelikle etik kavramı ve muhasebe mesleğinde meslek etiği konuları ele alındıktan sonra ülkemizde bu yönde yapılan düzenlemeler incelenmiştir. Daha sonra da ülkemizde muhasebe meslek etiğine yönelik yapılan düzenlemelerin meslek mensupları tarafından algılanmasına yönelik ankete dayalı araştırma ve sonuçlarına yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Etik, Meslek Etiği, Muhasebe Meslek Etiği

The Regulations to Accounting Professional Ethics in Turkey and A Field Survey on Perception By Accountants

Abstract

As it is known, the negative developments occurred all over the world in recent years has been brought up in discussions on ethics and trust in the accounting profession as well as in all areas of society. Acting from this point in this study, the regulations for the accounting profession and professional ethics how to be perceived by members in Turkey were investigated. In this study after handling firstly the concept of ethics and professional ethics in the accounting profession, the regulations put into effect with this respect in our country were searched. Then, results for the survey-based research on how the regulations for the accounting professional ethics were perceived by accountant members in our country has been included.

Keywords: Ethics, Professional Ethics, Accounting Professional Ethics

1. GİRİŞ

Etik, yaşamın her alanında davranışları yönlendiren standartların ve prensiplerin bir bütünü olarak doğruyu ve yanlış ayırt etmek biçiminde algılandığı için, tarihsel süreç içinde farklı toplumlar ve kültürler hep kendi kurallarını oluşturmuşlardır. Bu kuralların temelleri bazen dine ve geleneklere, bazı durumlarda ise meslek gruplarının özelliklerine bağlı olarak şekillenmiştir. Bu bağlamda genel olarak etik ve meslek etiği, dünyada ve ülkemizde neredeyse her alanda gündeme gelmekte ve bunun sonucu olarak da farklı düzeylerde de olsa her meslek dalında kendine özgü “meslek etiği” ile ilgili kuralların oluşturulması yönünde çabaların olduğu görülmektedir.

Son yıllarda bütün dünyada yaşanan olumsuz gelişmeler toplumun her alanında olduğu gibi muhasebe mesleğinde de etik ve güven tartışmalarını gündeme getirmiştir. Muhasebe mesleğinde sunulan hizmetin kalitesi, finansal verilerin doğru ve güvenilir olması, meslek mensuplarının tarafsızlık, gizlilik, dürüstlük, güvenilirlik ve sorumluluk gibi mesleki etik kurallarına uymasına bağlıdır. Bu nedenle mesleğin yürütülmesinde meslek mensuplarının etik kurallarının öneminin bilincinde olması çok önemlidir (Bilen, 2008:27). Çünkü muhasebe mesleğinin etkin şekilde yürütülmesinde yasal düzenlemeler tek başına yeterli değildir.

Günümüzde artık etik değerlere sahip olmayan bir meslek düşünülmemektedir. Etik değerler meslekleri meslek yapan, mesleklere kişilik kazandıran, mesleği belli normlara oturtan değerlerdir ki buda iş dünyasında başarılı ve sağlıklı ilişkilerin geliştirildiği ortamları oluşturmaktadır (Selimoğlu, 2006:437).

Çalışmamızda, öncelikle etik kavramı ve muhasebe mesleğinde meslek etiği konuları üzerinde durulmakta ve daha sonra da ülkemizde muhasebe meslek etiğine yönelik yapılan düzenlemelerin meslek mensupları tarafından algılanmasına yönelik araştırma ve sonuçlarına yer verilmektedir.

2. Genel Olarak Etik Ve Muhasebe Mesleğinde Etik

2.1. Genel Olarak Etik Kavramı

Etik olgusu, son yıllarda dünyada ve ülkemizde neredeyse her alanda sıkça gündeme gelmektedir. Etik en genel anlamda ahlaki açıdan doğru - yanlış ya da iyi - kötü ile ilgilidir. Bu noktadan hareketle etik kavramı genel olarak, yarar, iyi, kötü, doğru ve yanlış gibi kavramları inceleyen, bireysel ve grupsal davranış ilişkilerinde neyin iyi neyin kötü olduğunu belirleyen ahlaki ilkeler, değerler ve standartlar sistemi olarak tanımlanmaktadır (Hatcher, 2004:358). Diğer bir tanıma göre etik, günlük yaşamımıza uygulanabilen, hangi davranışların doğru, hangilerinin yanlış olduğu sorusuna

cevap veren kurallar bütünüdür ve etik davranışlar kişisel kararların ve tercihlerin bir ürünüdür (Needles et al, 2002:27; Fırat ve Üçoğlu, 2009:52). Daha kısa ve genel tanımla etik; Bir kişinin veya toplumun ahlak standartlarını araştırarak disiplindir (Velasquez, 2002:11). Tanımlardan da anlaşılacağı üzere, etiğin özünde doğru ve yanlış ölçütleri yatmaktadır. Bu nedenle etik değerler, medeni toplumların üzerinde yükseldiği temeli oluşturlar (Smith ve Smith, 2007:381).

2.2. Meslek Etiği ve Muhasebe Mesleğinde Etik

Genel etik değerleri yanında, her mesleğin kendine has özel etik değerleri söz konusudur ve meslek mensuplarında söz konusu bir takım özel etik kurallar aranmaktadır (Kırlıoğlu ve Akyel, 2003:60). Şüphesiz, global dünyada var olan çok sayıda meslek türü için ortak etik kuralları belirlemek ise oldukça güçtür. Bu nedenle, her mesleğin kendine özgü şartları mesleki etik kuralların belirlenmesinde önemli bir rol oynar.

Meslek etiği, belirli bir meslek grubuna ilişkin ortaya konmuş ve o mesleği yerine getirenlerin uyguladığı veya uygulamaya zorlandığı kurallar bütünüdür (Daştan, 2009:284) ve mesleki faaliyetle ilgili neyin doğru, neyin yanlış olduğu hususlarında değerlere dayalı kuralları ortaya koyar (Selimoğlu, 2001:5). Diğer bir ifadeyle meslek etiği her meslek grubu için, mesleğin gerektirdiği kişisel, mesleki ve ahlaki niteliklere sahip olunması gerekliliği şeklinde açıklanabilir (Aymanıkuy ve Sakarya, 2003:188).

Günümüzde her meslekte, mesleğin gereklerinin yerine getirilebilmesi için meslek mensuplarının bir takım kişisel, mesleki ve ahlaki niteliklere sahip olması gerekmektedir. Meslek mensuplarının bu niteliklere sahip olmaları, hem meslek mensubunun, hem de mesleğin gelişmesine büyük katkılar sağlayacaktır.

Etikle yakından ilgilenen bir disiplin de muhasebe ve muhasebe eğitimidir (Kiracı ve Elitaş, 2009:66). Şüphesiz mesleğe yönelik toplumsal güveni korumak ve mesleğin kredibilitasını artırmak, muhasebe meslek mensuplarının etik değerlere sahip olmaları ile mümkün olabilir. Bu yüzden muhasebe mesleğini yapacak kişilerin bilgi, beceri ve deneyimlerini kullanma yanında meslek etiğinin gerektirdiği gibi davranması gereklidir (Gül ve Ergün, 2004:57). Çünkü muhasebe meslek mensuplarının meslek etiğine uymaları veya uymamaları toplumun geniş kesimlere önemli etkiler yapmaktadır (Aymanıkuy ve Sarıoğlu, 2005:43).

Muhasebe meslek etiği, muhasebe meslek mensuplarınınca gerek faaliyetlerin yürütülmesi sırasında gerekse herhangi bir sebeple mesleki faaliyetin yürütülmediği durum ve dönemlerde, kanunlara uygun işlemlerin yapılması yanında toplumun değer yargılarına da önem verilerek güvenilir bilgilerin topluma sunulması ve müşteriler, toplum, meslektaşlar ve ilgili meslek kuruluşları ile olan ilişkilerde uyulması gereken kurallar bütünüdür (Daştan, 2009:285). Muhasebe meslek

etiği, muhasebecilerin iş dünyasındaki ilişkilerini düzenleyen ilke ve kuralların bütünüdür (Azaltun ve Kaya, 2006:107).

Yukarıda da ifade edildiği gibi, diğer mesleklerde olduğu gibi muhasebe mesleğinde de kendine özgü etik kuralları vardır. Bu kuralların bir bölümü hukuki çerçevede yasalaştırılmış, bir bölümü ise meslek örgütleri tarafından yazılı kurallara dönüştürülmüştür (Kutlu, 2008:144). Şüphesiz mesleğe yönelik toplumsal güveni korumak ve mesleğin kredibilitasını artırmak, muhasebe meslek mensuplarının etik değerlere sahip olmaları ile mümkün olabilir.

3. Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Yapılan Düzenlemeler

Muhasebe mesleğinde meslek etiğine yönelik gerek Türkiye’de gerekse uluslararası alanda kapsamlı çalışmalar yapılmış ve etik kuralları belirlenmiştir. Türkiye’de muhasebe mesleğinde etik değerleri oluşturmak amacıyla özellikle son yıllarda ciddi çabaların olduğu gözlenmektedir. Bu bölümde muhasebe meslek etiğine yönelik olarak ülkemizde yapılan düzenlemeler dolaylı ve doğrudan yapılan düzenlemeler olmak üzere iki başlık altında incelenmektedir.

3.1. Dolaylı Olarak Yapılan Düzenlemeler

Ülkemizde muhasebe meslek etiğine yönelik dolaylı olarak yapılan düzenlemeler kısaca aşağıdaki başlıklar altında özetlenmiştir.

3.1.1. Maliye Bakanlığı Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ne (MSUGT) göre muhasebenin temel kavramları 12 başlık altında toplanmıştır. Bu kavramlardan **sosyal sorumluluk kavramı, tarafsızlık ve belgelendirme kavramı, tutarlılık kavramı ve tam açıklama kavramı, özün önceliği kavramı** MSUGT’ye göre muhasebe mesleğinde etik ile ilgili düzenlemelerdendir (Ünsal, 2008:6).

Bilindiği gibi muhasebe meslek mensupları mesleği yürürlükteki mevzuat ile genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve temel kavramları çerçevesinde yürütürler. Bu temel kavramlardan biri olan **“sosyal sorumluluk kavramı”** diğer kavramlar içinde etik ile bire bir ilişkili bir kavram olup, etik kurallarına uyumu zorunlu kılmaktadır. Çünkü sosyal sorumluluk kavramı diğer tüm kavram ve ilkelerin uygulanışlarındaki etkinliği doğrudan etkilemektedir. Muhasebe açısından bu kavram meslek mensubunun üstlendiği sorumluluğu yerine getirmesini, muhasebenin kapsamını, anlamını ve amacını ifade etmektedir (Selimoğlu, 2006:444). Sosyal sorumluluk kavramı ve ahlaki değerlerle oluşturulmuş muhasebe bilgilerini kullanan bilgi kullanıcılarının alacakları kararlarda o derece güvenilir ve doğru olacağından toplumun da çıkarları korunmuş olacaktır.

3.1.2. 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

Türkiye’de muhasebe mesleğini düzenleyen 3568 Sayılı Kanun’da, meslek etiği ayrıca düzenlenmemiş, sadece uyulması gereken kurallar olarak bazı düzenlemeler yapılmıştır. Bu kurallar ile muhasebe mesleğinde çalışma disiplini, mesleki güven ve etik amaçlanmıştır.

3.1.3. Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik

3 Ocak 1990 tarih ve 20390 sayılı Resmî Gazetede yayınlanan yönetmeliğin ikinci bölümünde meslek mensuplarının çalışma usul ve esasları belirtilmiştir. Yönetmeliğe göre meslek etiğini sağlamaya yönelik düzenlemeler maddeler halinde açıklanmıştır. Bunlar aşağıdaki Tablo.2’de sunulmuştur.

3.1.4. Sermaye Piyasası Kurulu(SPKur.) Tarafından Yapılan Düzenlemeler

2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu (SPK)’nda kamuyu aydınlatma ilkesinin (md. 22 d ve e’de) esas alındığı ve SPKur. tarafından yayınlanan tebliğlerde meslek etiğiyle ilgili bazı konulara yer verildiği görülmektedir. SPKur.’nun Seri: X, No:7, 12, 15 Sayılı Tebliğler ve Seri: X, No:16 Sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim

Hakkında Tebliğdir. Bu tebliğlerde bağımsız denetimle ilgili olarak şu konulara yer verilmektedir; Bağımsız Denetim Faaliyeti, Bağımsız Denetim Kuruluşları, Bu Kuruluşların Yetkilendirilmesi, Bağımsız Denetçiye İlişkin Standartlar, Bağımsız Denetim Faaliyetine İlişkin Standartlar, Raporlamaya İlişkin Standartlar.

4 Mart 1996 tarih ve 22570 sayılı resmî Gazetede yayınlanan Seri X, No:16 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğin ikinci bölümünde de bağımsız denetim kuruluşlarının yönetici ve denetçilerinde aranılan nitelikler ayrıntılı biçimde açıklanmıştır. Bu niteliklerden etikle ilgili olanları şöyle sıralanmaktadır; Mesleki yeterlilik(m.8), Bağımsızlık ilkeleri(m.9), Mesleki özen ve titizlik(m.12), Ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı(m.13), Reklam yasağı(m.14), Sır saklama yükümlülüğü(m.15), Karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet(m.16), Ekip çalışmasında görev, yetki ve sorumluluk dağılımı (m.17).

Ayrıca 12.06.2006 tarih ve 26196 sayılı RG’de yayınlanan Seri: X no:22 nolu Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları hakkında tebliğin ikinci kısım birinci bölümü (Bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmelerine, yönetici ve bağımsız deneticilere ilişkin esaslar) mad.4’de (b, e, f, g, h bentlerinde) yönetici ve bağımsız denetçiye ilişkin hususlar ile bağımsız denetçilerin nitelikleri ikinci bölüm mad. 7’de 3568 sayılı meslek kanuna atfen sayılmıştır.

Ayrıca SPKur. tarafından yayınlanan “Sermaye

Tablo 1. 3568 Sayılı, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Etik İlgili Olan Maddeler

Madde 1.	Kanunun amacı işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak.
Madde 2.	Meslek mensubunda bulunması gereken şartlar
Madde 3.	Unvanların haksız kullanılmaması
Madde 4.	Genel şartlar (kamu haklarından mahrum bulunmama, ağır hapis, memuriyetten çıkarılmama, meslek şeref ve haysiyetine uymayan davranışlar)
Madde 11	Yemin
Madde 12	Tasdik ve tasdikten doğan sorumluluklar
Madde 13	Meslekle ilgili çalıştırılmayacaklar ve işbirliği dahi yapılamayacağı
Madde 29	Mesleki etik, düzen ve gelenekleri korumak
Madde 43	Meslek sırları
Madde 44	Reklam Yasağı
Madde 45	Yasaklar (ticaret yasağı, hizmet akdi vb.)
Madde 46	Ücret
Madde 48	Disiplin suçları

Tablo 2. Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

Madde 4	Meslek unvanı ile yeterlilik ilkesi
Madde 6	Dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık
Madde 7	Sır saklama
Madde 8	Sorumluluk (sosyal sorumluluk İşletmelere ve meslektaşlara karşı sorumluluk)
Madde 9	Bağımsızlık
Madde 10	Haksız rekabet
Madde 42	Meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan haller
Madde 43	Ticari faaliyette bulunmama
Madde 44	Hizmet akdi ile çalışmama
Madde 45	Reklam yasağı
Madde 46	En az ücretin karşısında iş kabul edememe

Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkındaki 1 No’lu tebliğ’in birinci bölümünde (md. 3) muhasebenin temel kavramları sıralanmış ve muhasebe politikalarının seçilmesinde ve bu politikaların uygulanmasında bu kavramların esas alınacağı açık olarak belirtilmiştir.

Aynı Tebliğin üçüncü bölümünde Mali Tablolara İlişkin Şekil ve esaslar sıralanmış ve mali tabloların işletmelerin varlıkları, kaynakları, mali durumu ve kar veya zararı hakkında gerçeği ve doğruyu yansıtacak bir biçimde hazırlanması gerektiği açıkça vurgulanmıştır ki buda yine meslek mensuplarıyla ve etikle ilişkilendirilebilir. SPK mevzuatı incelendiğinde daha çok bağımsız denetim faaliyeti yapacak meslek mensupları açısından birtakım kuralların konulmuş olduğu görülmektedir.

3.2. Doğrudan Yapılan Düzenlemeler

3.2.1. Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Meslek Ahlakı Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı

Türkiye’de muhasebe meslek etiği ile ilgili doğrudan yapılmış ilk düzenleme 18.10.2001 tarih ve 24557 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren “Serbest

Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Meslek Ahlakı Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı” olmuştur.

3568 sayılı Kanun’a göre ruhsat almış Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin taşınmaları gereken asgari nitelikler, yasal davranışları ve sorumlulukları 3568 sayılı Yasa ile bu Yasa’ya dayanılarak çıkarılan Yönetmeliklerle düzenlenmiştir. Bu mecburi meslek kararının amacı yasal gerekleri aşan ölçüde meslek mensuplarının kendilerini kontrol etmeleri amacıyla moral ilkeler sistemini, toplum, müşteriler ve diğer meslek mensuplarıyla ilişkilerde uyulması gereken ve yerine getirilmesi gereken kuralları içermektedir(md.1). Bu mecburi meslek kararı ile saptanan meslek ahlak kuralları Serbest Muhasebecileri, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirleri ve Yeminli Mali Müşavirleri ve muhasebe meslek şirketlerini (muhasebe, denetim, müşavirlik ve tasdik şirketleri) kapsamaktadır(md.2).

Bunun yanında TÜRMOB tarafından farklı zamanlarda yayımlanmış diğer bazı meslek kararları da bulunmaktadır. TÜRMOB tarafından yayımlanmış olan bu meslek kararları da aşağıdaki Tablo.4’de ayrıntılı olarak sunulmuştur.

Tablo 3. TÜRMOB Mecburi Meslek Kararındaki Etik İlgili Düzenlemeler

Madde 6	Muhasebe ilkelerine ve Standartlarına Uyuma Zorunluluğu
Madde 7	Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık
Madde 8	Mesleki Özen ve Titizlik
Madde 9	Tasdik işlerinde ve Denetimde Bağımsızlık Kuralı
Madde 10	Sır Saklama
Madde 11	Ücretler
Madde 12	Denetim Standartları ve Muhasebe ilkeleri
Madde 13	Öngörü Yasağı
Madde 14	Haksız Rekabet Yasağı
Madde 15	Personel Sağlanması
Madde 16	Dürüst Olmayan Davranışlar
Madde 17	Reklam ve Teşvik Yasağı
Madde 18	Ücretlerin Düşürülmesi ve Komisyon Yasağı
Madde 19	Bağdaşmayan İşler
Madde 21	Diğer Meslek Mensupları Aleyhinde Konuşma Yasağı
Madde 20	Denetimde Kamu Sorumluluğu

Tablo 4. TÜRMOB Tarafından Yayımlanan Mecburi Meslek Kararları

1 nolu	Emanet Para Makbuzu Kullanımına İlişkin Mecburi Meslek Kararı 26.01.1996 tarih ve 22535 sayılı R.G. de yayımlanan
2 nolu	Ortaklık Bürosu İle İlgili Mecburi Meslek Kararı 20.03.1996 tarih ve 22586 sayılı R.G. de yayımlanan
3 nolu	Serbest Muhasebeci Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Kaşe Kullanma Usulleri İle İlgili Mecburi Meslek Kararı 18.10.2001 tarih ve 24557 sayılı R.G. de yayımlanan
4 nolu	SM, SMMM'lerin V.U.K. mükerrer 227'e göre imzalanacak vergi beyannamelerin de uyulacak esaslara ilişkin mecburi meslek kararı. 18.10.2001 tarih ve 24557 sayılı R.G. de yayımlanan
5 nolu	Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Etik Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı 18.10.2001 tarih ve 24557 sayılı R.G. de yayımlanan
6 nolu	Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet Ve Reklam Yasağı Yönetmeliği 21.11.2007 tarih ve 26707 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan
7 nolu	Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik 21.11.2007 Tarih Ve 26707 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanan

Görüldüğü gibi farklı zamanlarda düzenlenen ve yukarıda adı geçen mecburi meslek karar(ları)ında muhasebe meslek etiği ile ilgili düzenlemelere geniş bir şekilde yer verilmiştir.

3.2.2. Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu(IFAC)'nın bağımsız bir standart belirleyici organı olan Muhasebeciler için Etik Standartlar Kurulu(IESBA), Haziran 2005'de yürürlüğü koyulan ve 2006 ve 2009'da revize edilen “**Muhasebe Meslek Mensubu için Mesleki Etik İlkeleri**” ile skandallarla itibarı sarsılan muhasebe mesleğinin itibarını güçlendirmeyi amaçlamıştır(IFAC, 2009:5). Bu ilkelerden yola çıkarak, 3568 sayılı yasa kapsamında Resmi Gazetede 19.10.2007 tarihinde “**Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik**” yayınlanmıştır. Bu yönetmeliğe göre, temel etik ilkeleri **dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış** olarak sınıflandırılmaktadır. Yönetmelikte ayrıca, kişisel çıkar, yeniden değerlendirme, taraf tutma, yakınlık ve yıldırma amaçlı tehditler karşısında alınması gereken önlemler de sıralanmıştır.

Bu Yönetmeliğin amacı; “tüm üyeleri en üst derecede meslekî bilgiye sahip, sosyal sorumluluk bilinci olan, etik değerlere bağlı, rekabet anlayışı daha kaliteli hizmet sunumu biçiminde oluşmuş, güvenilir ve saygın bir meslek mensupları kitlesi oluşturmak hedefine ulaşmak için muhasebe meslek mensuplarının meslekî ilişkilerinde uymaları gereken asgari etik ilkeleri

belirlemektir.”(md.1)

Adı geçen yönetmelikte etik ilkeler üç kısımdan oluşmaktadır. **Birinci kısım** tüm meslek mensuplarının uyması gereken temel etik ilkelerini ve bu ilkelerin uygulanması için gereken kavramsal çerçeveyi sunmaktadır. Kavramsal çerçeve; meslek mensuplarının temel ilkelere uyum ile ilgili tehditleri belirlemeleri, bu tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için koruyucu önlemleri almaları için gerekli bir rehberdir.

İkinci ve üçüncü kısımlar kavramsal çerçevenin belirli özel durumlarda nasıl uygulanacağını ortaya koymaktadır. İkinci kısım bağımsız çalışan meslek mensupları, üçüncü kısım ise bağımlı çalışanlar için geçerli ilke ve durumları içermektedir.

Yönetmeliğin 1. maddesinde tüm meslek mensuplarının uyması gereken zorunlu temel etik ilkeleri aşağıdaki gibi beş başlık altında sunulmuştur(md.1). Bunlar;

a) Dürüstlük: Meslek mensuplarının tüm meslekî ve iş ilişkilerinde doğru sözlü ve dürüst davranmalarıdır. (İkinci bölüm Madde:6–7).

b) Tarafsızlık: Yanlı veya önyargılı davranarak; üçüncü kişilerin haksız ve uygunsuz biçimde yaptıkları baskıların meslek mensuplarının meslekî kararlarını etkilememesi veya engellemesidir. (Üçüncü bölüm Madde:8–9).

c) Meslekî Yeterlilik ve Özen: Meslek mensubunun meslekî faaliyetlerini yerine getirirken teknik ve meslekî standartlara uygun olarak, özen ve gayret içinde davranmasıdır. (Dördüncü bölüm Madde:10–11).

e) Gizlilik: Meslek mensubunun meslekî ilişkileri sonucunda elde ettiği bilgileri açıklamasını gerektirecek bir hak veya görevi olmadıkça üçüncü kişi veya gruplara açıklamaması ve bu bilgilerin meslek mensubunun veya

üçüncü kişilerin çıkarları için kullanılmamasıdır. (Beşinci bölüm Madde:12–13–14–15).

d) Meslekî Davranış: Meslek mensubunun mevcut yasa ve yönetmeliklere uymasını ve mesleğin itibarını zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınmasını ifade etmektedir. (Altıncı bölüm Madde:16–17).

Yine ilgili yönetmeliğin; ikinci maddesi kavramsal çerçeveyi, üçüncü maddesi tehditleri, dördüncü maddesi tehditlere karşı önlemleri ve beşinci maddesi de etik çatışmanın çözülmesi yer vermektedir.

SMMM ve YMM'lerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik'in bölümleri ayrıntılı olarak aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Şüphesiz meslek mensubunun belirleyici özelliklerinden birisi kamu yararına uygun hareket etme sorumluluğudur. Bu sorumluluğun yerine getirilebilmesi için meslek mensubunun bu Yönetmelikle getirilen etik ilkelerine uyması gerekmektedir.

4. Muhasebe Meslek Etiğinin Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması

4.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı, Türkiye'de muhasebe meslek etiğine yönelik yapılan düzenlemeler ve meslek etiğinin muhasebe meslek mensupları tarafından algılanma

düzeyini belirlemektir. Konunun uygulamadaki durumunu ortaya koymak üzere araştırmanın kapsamı, sınırlılıkları ve yöntemine ilişkin bilgiler verildikten sonra, kavramsal çerçeveden hareketle oluşturulan değişkenler, yapılan anket çalışmasından elde edilen veriler doğrultusunda istatistiksel açıdan test edilerek değerlendirilmiştir.

4.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Çalışmanın ana kütesini, Balıkesir, Bursa, İstanbul ve İzmir'de SMMM ve YMM odalarına kayıtlı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir unvanlarıyla faaliyet gösteren meslek mensupları oluşturmaktadır. Balıkesir, Bursa, İstanbul ve İzmir'e kayıtlı 721 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir'e anket gönderilmiş ve bunlardan 289'u geri dönmüştür. Ancak geri dönen 289 anketten 63'ü veri eksikliği nedeniyle değerlendirme dışı tutularak 226'sı analize dahil edilmiştir. Anketlerin geri dönüş oranı %31,4 olarak gerçekleşmiştir.

Araştırmada kullanılan anket formu iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde ankete katılan meslek mensuplarının cinsiyet, eğitim düzeyi, meslek unvanı, deneyim, mükellef sayısı ve aylık gelir gibi demografik özelliklere ilişkin sorulara yer verilmiştir. İkinci bölümde

Tablo 5. SMMM ve YMM'lerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik

BİRİNCİ KISIM	Tüm Meslek Mensuplarının Uyacakları Temel Etik İlkeleri, Temel etik ilkeleri, Kavramsal çerçeve, Tehditler, Tehditlere karşı önlemler, Etik Çatışmanın Çözülmesi
Birinci Bölüm	İlkelerin Genel Uygulanış Biçimi
İkinci Bölüm	Dürüstlük
Üçüncü Bölüm	Tarafsızlık
Dördüncü Bölüm	Meslekî Yeterlilik ve Özen
Beşinci Bölüm	Gizlilik
Altıncı Bölüm	Meslekî Davranış
İKİNCİ KISIM	Bağımsız Çalışan Meslek Mensuplarının Uyacakları Etik İlkeler
Birinci Bölüm	Giriş
İkinci Bölüm	Meslekî Atamalar, Müşteri kabulü, Sözleşme kabulü, Meslekî atamalardaki değişiklikler
Üçüncü Bölüm	Çıkar Çatışmaları
Dördüncü Bölüm	İkincil Görüşler
Beşinci Bölüm	Ücretler ve Diğer Gelirler
Altıncı Bölüm	Meslekî Hizmetlerin Pazarlanması
Yedinci Bölüm	Hediyeler ve Ağırılama
Sekizinci Bölüm	Müşteri Varlıklarının Muhafazası
Dokuzuncu Bölüm	Tüm Hizmetlerde Tarafsızlık
Onuncu Bölüm	Güvence Sağlama Amaçlı Sözleşmeler, Bağımsızlık ve Sözleşme Dönemi
ÜÇÜNCÜ KISIM	Bağımlı Çalışan Meslek Mensuplarının Uyacakları Etik İlkeler
Birinci Bölüm	Giriş, Tehdit ve Önlemler
İkinci Bölüm	Potansiyel Çıkarlar
Üçüncü Bölüm	Bilginin Hazırlanması ve Raporlanması
Dördüncü Bölüm	Yeterli Uzmanlık Bilgisi ile Hareket Etme
Beşinci Bölüm	Finansal Çıkarlar
Altıncı Bölüm	Teşvikler

ise, belirlenen değişkenler doğrultusunda muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği algılama düzeylerini ifade eden ve 5'li Likert ölçeğinde tanımlanan 35 adet önerme cümlesi yer almaktadır. Ölçekte 1: Kesinlikle Katılmıyorum ve 5: Kesinlikle Katılıyorum şeklinde tanımlanmıştır.

4.3. Araştırmanın Değişkenleri

Araştırma, altı ayrı değişkenden oluşmaktadır. Bu değişkenler TÜRMOB Etik Yönetmeliği çerçevesinde belirlenmiştir. Söz konusu değişkenler; **Dürüstlük, Tarafsızlık, Mesleki Yeterlilik ve Özen, Gizlilik, Mesleki Davranış ve Genel Olarak Etik Algılaması**'ndan oluşmaktadır.

Hazırlanan anket formundaki 35 adet önermeden; 5'i dürüstlük, 5'i tarafsızlık, 5'i mesleki yeterlilik ve özen, 5'i gizlilik, 5'i mesleki davranış ve 10'u da genel olarak etik algılamasının etki boyutlarını yansıtır şekilde düzenlenmiştir.

4.4. Araştırma Verilerinin Analizi

Araştırmada öncelikli olarak anketin güvenilirlik düzeyinin tespiti için güvenilirlik testi yapılmış ve güvenilirlik katsayısı Cronbach Alpha değeri 0.753 olarak hesaplanmıştır. Bu sonuca göre anketin oldukça güvenilir olduğu ortaya çıkmaktadır. Çünkü Alpha katsayısına bağlı olarak ölçeğin güvenilirliği aşağıdaki gibi sınıflandırılmaktadır (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.

Buna göre anket sonuçlarının kabul edilebilir düzeyde güvenilirliğe sahip olduğu söylenebilir.

Araştırma verilerinin değerlendirilmesinde, SPSS 17.0 paket programı kullanılmıştır. Araştırmanın hipotezleri test edilirken, Bağımsız Örneklemeler için T-Testi, Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA) ve Pearson Korelasyon Analizi uygulanmıştır. Meslek mensuplarının cinsiyet, unvan ve eğitimi için verilen değişkenlerle ilgili etik algılamalarında herhangi bir farklılık olup olmadığı T-Testi; mesleki deneyim, mükellef sayısı ve aylık gelir değişkenlerine ilişkin etik algılamalarında herhangi bir farklılık olup olmadığı ise ANOVA testi ile analiz edilmiştir. Değişkenler arasında ilişki olup olmadığı ise korelasyon analizi ile test edilmiştir.

4.5. Araştırmanın Hipotezleri

Çalışmada temel olarak 6 hipotez ele alınarak, $\alpha=0,05$ anlamlılık düzeyinde test edilmiştir. Araştırmanın temel hipotezleri aşağıdaki gibidir:

H₁: Meslek mensuplarının cinsiyetine göre muhasebe meslek etiğine bakışı farklılaşmaktadır.

H₂: Meslek mensuplarının eğitimine göre muhasebe meslek etiğine bakışı farklılaşmaktadır.

H₃: Meslek mensuplarının ünvanına göre muhasebe

meslek etiğine bakışı farklılaşmaktadır.

H₄: Meslek mensuplarının deneyimine göre muhasebe meslek etiğine bakışı farklılaşmaktadır.

H₅: Meslek mensuplarının mükellef sayısına göre muhasebe meslek etiğine bakışı farklılaşmaktadır.

H₆: Meslek mensuplarının aylık gelirlerine göre muhasebe meslek etiğine bakışı farklılaşmaktadır.

4.6. Araştırma Bulguları ve Analizi

Araştırma sonuçlarına ilişkin bulgular ve analiz sonuçları temel olarak aşağıdaki başlıklar altında açıklanmıştır.

4.6.1. Demografik Özelliklerin Analizi

Çalışmanın bu bölümünde muhasebe meslek mensuplarına ait demografik özellikler ve analiz sonuçlarına ilişkin araştırma sonuçları verilmiştir.

Tablo:6'da muhasebe meslek mensuplarına ait demografik özellikler ve analiz sonuçlarına ilişkin bilgiler verilmiştir. Tablodan da görüleceği gibi anket uygulanan meslek mensuplarının büyük kısmı (%70,3) İstanbul ile İzmir ilinde faaliyet göstermektedir. Cinsiyet olarak dağılımlarına bakıldığında ise çok büyük bir kısmının (%79,2) erkek olduğu saptanmıştır. Yine ankete katılan meslek mensuplarının eğitim düzeyleri incelendiğinde çok büyük bir çoğunluğunun (%82,3) lisans mezunu olduğu, doktora mezununun ise hiç olmadığı görülmektedir. Yine ankete katılan meslek mensuplarımızın büyük çoğunluğunun (%82,7) SMMM olduğu diğerlerinin (%17,3) ise YMM olduğu belirlenmiştir. Anket sonuçları mesleki deneyim açısından incelendiğinde yarısından daha fazlasının (%66) 11 yılın üstünde olduğu görülmektedir. Mükellef sayısı açısından bakıldığında ise büyük çoğunluğunun (%69,9) 1-50 arasında mükellefe sahip olduğu, %22,6'sının ise 51-100 arasında mükellefe sahip oldukları görülmektedir. Aylık gelir açısından incelendiğinde ise büyük bir kısmın (%43,8) 3000-6000 TL arasında gelire sahip olduğu, önemli bir kısmının (%20,4) ise 3000 TL'den daha az gelirinin olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca araştırmaya katılanların %3,5'i gelirini beyan etmektен kaçınmışlardır.

4.6.2. Meslek Mensuplarının Muhasebe Meslek Etiği Hakkındaki Görüşleri

Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe meslek etiği hakkındaki görüşleri Tablo:7'de verilmektedir. Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının muhasebe meslek etiği hakkındaki görüşleri 5'li likert ölçeği üzerinde değerlendirilmiştir. Ölçekte 1: Kesinlikle Katılmıyorum ve 5: Kesinlikle Katılıyorum şeklinde tanımlanmıştır.

Tablo 7'de ankete cevap veren meslek mensuplarının dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik, mesleki davranış ve genel olarak etik algılaması ile ilgili algılamalara ilişkin, aritmetik ortalamaları ve standart sapma değerleri yer almaktadır. Tablodan da

Tablo 6. Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri

Demografik Bilgiler (N=226)		f	%	Kümülatif %
Bağlı Bulunulan Oda	Balıkesir	32	14,2	14,2
	Bursa	35	15,5	29,7
	İstanbul	87	38,5	68,2
	İzmir	72	31,8	100,0
	Toplam	226	100,0	-
Cinsiyet	Bay	179	79,2	79,2
	Bayan	47	20,8	100,0
	Toplam	226	100,0	-
Eğitim	Lisans	186	82,3	82,3
	Y. Lisans	40	17,7	100,0
	Doktora	0,0	0,0	100,0
	Toplam	226	100,0	-
Mesleki Unvan	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)	187	82,7	82,7
	Yeminli Mali Müşavir (YMM)	39	17,3	100,0
	Toplam	226	100,0	-
Mesleki Deneyim	1-5 Yıl	27	11,9	11,9
	6-10 Yıl	50	22,1	34,0
	11-20 Yıl	88	38,9	72,9
	20 Yıldan Fazla	61	27,1	100,0
	Toplam	226	100,0	-
Mükellef Sayısı	1- 25 arası	71	31,4	31,4
	26 – 50 arası	87	38,5	69,9
	51 – 100 arası	51	22,6	92,5
	101’den fazla	17	7,5	100,0
	Toplam	226	100,0	-
Aylık Gelir	3000 TL’den az	46	20,4	20,4
	3000 – 6000 TL arası	99	43,8	64,2
	6000 – 10000 TL arası	48	21,2	85,4
	10000 – 20000 TL arası	16	7,1	92,5
	20000 TL’den fazla	9	4,0	96,5
	Cevapsız	8	3,5	100,0
	Toplam	226	100,0	-

görülebileceği gibi, meslek mensupları söz konusu tüm önermelerde ifade edilen meslek etiği uygulamalarını genelde onaylamaktadırlar. Diğer bir ifadeyle meslek mensuplarının cevapları (her ifadeye ilişkin verilen aritmetik ortalamalardan da anlaşılacağı üzere) “kararsızım” ya da “katılıyorum” a yakın seçeneklerde yoğunlaşmaktadır.

Tabloda yer alan sonuçlara göre “dürüstlük” ve “mesleki davranış” değişkenlerini temsil eden ifadelerle verilen cevaplar incelendiğinde, anket kapsamındaki meslek mensuplarının meslek etiğinde dürüst davranma bakış açısının olumlu düzeyde yoğunlaştığını belirtmek mümkündür. Diğer boyutların ortalama değerleri

incelendiğinde, **tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik, genel olarak etik algılaması** boyutlarında ortalamaların orta değeri olan 3’ün üzerinde olduğu görülmektedir. Diğer bir ifadeyle meslek mensuplarının bu boyutlardaki görüşlerinin de olumlu yöne kaydığı görülmektedir. Bu noktadan hareketle meslek mensuplarının belirtilen boyutlarda meslek etiğine ilişkin çok olumsuz görüşler bildirmediği sonucuna ulaşılmaktadır.

Standart sapmalar açısından bir değerlendirme yapıldığında, “**rekabetin artması meslek etiği gelişimini olumlu yönde etkiler**” ifadesi, standart sapmanın aldığı değer (1,3135) görece en yüksek sapmaya sahip boyut

Tablo 7. Meslek Mensuplarının Muhasebe Meslek Etiği Hakkındaki Düşünceleri

İFADELER		N	Stnd. Sapma	Ort.
DÜRÜSTLÜK	1.) Türkiye’de meslek mensupları etik ilkelerine uymada yeterli özeni göstermektedir.	226	1,2236	3,7170
	2.) Meslek mensupları yasaların yetersiz kaldığı durumlarda da etik ilkelerine bağlı kalmaktadırlar.	223	1,1249	2,8422
	3.) Meslek mensupları mükelleflerin ve kamunun çıkarlarını eşit şekilde korumaktadır.	220	0,9630	2,7636
	4.) Meslek mensupları etik ilkelerine ne kadar bağlı kalırlarsa mesleğe olan güven ve saygınlık da o kadar artar.	223	0,7642	4,5964
	5.) Mükellefler meslek etiğine yeterli saygıyı göstermektedir.	217	1,2606	2,8525
TARAFSIZLIK	6.) Meslek mensupları mesleki kararlarını dış etkenlerden etkilenmeden alabilmektedir.	226	1,1551	3,4646
	7.) Meslek mensupları yasal çerçevede mükelleflerin hakkını korumaktadır.	223	0,8026	4,0942
	8.) Meslek mensupları kamu ve mükellef baskısı olmadan karar vermektedirler.	218	1,1930	3,2156
	9.) Türkiye’de etik ilkelerinin yerleşmesi için firmaların üst yönetimlerinin de etik ilkelerini desteklemesi gerekir.	224	0,7394	4,5179
	10.) Meslek mensupları yasaları mümkün olduğunca mükellefler lehine uygulamaktadır.	215	1,0768	3,7860
MESLEKİ YETERLİLİK VE ÖZEN	11.) Etik konusuna mutlaka eğitim – öğretim sürecinde yer verilmelidir.	225	0,8552	4,4578
	12.) Türkiye’de meslek öncesi etik ilkeleri ile ilgili yeterli eğitim verilmektedir.	224	1,1193	2,8929
	13.) Meslek içi eğitim ve seminerlerin artırılması etik ilkelerinin daha iyi algılanmasını sağlar.	223	0,9644	4,5256
	14.) Meslek mensupları kendilerini yeterince geliştirmektedir.	224	1,0800	2,5473
	15.) Meslek mensupları muhasebe ilke ve standartlarını tam ve doğru olarak uygulamaktadır.	220	1,1030	2,3273
GİZLİLİK	16.) Meslek mensupları mükellefleri ile ilgili bilgileri üçüncü şahıslara açıklamaktadır.	225	1,1872	2,0756
	17.) Mükelleflerin isteği doğrultusunda yasalarca öngörülen bilgileri vermektedirler.	225	0,9396	3,8800
	18.) Meslek mensupları ilgili taraflara doğru ve yeterli bilgileri vermektedir.	223	0,9108	3,8982
	19.) Meslek mensupları ilgisiz kişi ve kurumlara bilgi vermemektedir.	225	1,1795	3,9283
	20.) Meslek mensupları ilgili taraflara gerektiğinde bilgi vermektedir.	217	0,8121	4,1200
MESLEKİ DAVRANIŞ	21.) Meslek mensuplarının meslekleri ile ilgili hem yasal hem de etik ilkelere uymaları oldukça önemlidir.	226	0,5967	4,6681
	22.) Ahlaki değerlerin yasalara bağlanması oldukça zordur.	222	1,1220	3,7252
	23.) Türkiye’de muhasebe meslek etiği ile ilgili yeterli yasal düzenleme yoktur.	224	1,1981	3,2902
	24.) Zamanla meslek mensupları ile mükellefler arasındaki ilişkiler etik davranışları etkiler.	224	1,1981	3,2902
	25.) Meslek mensuplarının gelir düzeyi etik davranışları etkilemez.	223	1,1341	3,6518
GENEL OLARAK ETİK ALGILAMASI	26.) Meslek etiği, mesleki faaliyetlerin sürdürülmesi aşamasında ahlaki ve mesleki ilkelere göre hareket etme disiplini olarak kabul edilir.	223	0,7402	4,3094
	27.) Meslek etiği muhasebe skandalları sonucu gündeme gelmiştir.	224	1,2119	3,4554
	28.) Meslek mensuplarına etik ilkelere uyulması noktasında toplumsal baskı yapılmaktadır.	223	1,0913	2,6816
	29.) Bir ülkedeki ekonomik gelişmişlik, etik gelişimi destekleyen başlıca faktörlerden birisidir.	221	1,0005	3,9412
	30.) Etik ilkeleri konusunda toplumsal hassasiyetin artması meslek etiğinin gelişmesine olumlu katkı sağlar.	224	0,6541	4,3571
	31.) Mükelleflerin finansal gücünün yüksek olması meslek etiği gelişimini olumlu yönde etkiler.	224	1,1049	3,7813
	32.) Bürokratik engeller meslek etiği gelişimini yavaşlatır.	226	1,0362	3,7566
	33.) Rekabetin artması meslek etiği gelişimini olumlu yönde etkiler.	224	1,3135	2,9688
	34.) Önümüzdeki yıllarda meslek etiğindeki gelişmeler daha da iyiye gidecektir.	226	1,0046	3,7611
	35.) Türkiye’de meslek etiğinin yerleşmesi için şirketlerin kurumsallaşmasının tamamlanması gerekir..	225	1,0252	4,1067

olarak belirlenmiştir. En az sapmaya(0,5967) sahip ifade ise “**Meslek mensuplarının meslekleri ile ilgili hem yasal hem de etik ilkelere uymaları oldukça önemlidir**” ifadesi olmuştur.

4.6.3. Araştırma Hipotezlerinin Test Edilmesi

Araştırmada öncelikle muhasebe meslek etiğine ilişkin 6 değişkende elde edilen katılımcı görüşlerinde cinsiyet, mesleki deneyim, eğitim, mesleki unvan, mükellef sayısı ve gelirden oluşan demografik özelliklere göre anlamlı farklılık olup olmadığı test edilmiştir. Cinsiyet, eğitim ve mesleki unvan düzeyi değişkenlerine göre farklılık incelenirken “**Bağımsız Örneklem için t testi**”, mesleki deneyim, mükellef sayısı ve gelir düzeyi değişkenlerine göre farklılık test edilirken ise “**Tek Yönlü Varyans Analizi – Analysis of Variance(ANOVA)**” kullanılmıştır. Daha sonra meslek etiğine ilişkin 6 değişken arasında anlamlı ilişki olup olmadığını test etmek için “**Pearson Korelasyon Analizi**” yapılmıştır.

4.6.3.1. Meslek Mensuplarının Etik Algılamalarının Cinsiyete Göre Karşılaştırılması

Etik Algılamaların, cinsiyet değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğini test etmek için **t testi** kullanılmıştır. Çalışmada test edilen hipotezler aşağıdaki gibi ifade edilebilir.

H_0 : Meslek mensuplarının meslek etiği algılamasında cinsiyete göre anlamlı farklılık yoktur.

H_1 : Meslek mensuplarının meslek etiği algılamasında cinsiyete göre anlamlı farklılık vardır.

Tablo 8.'de yer alan t testi sonuçlarına göre sadece 1 değişkende (genel olarak etik algılaması) cinsiyet değişkenine göre anlamlı farklılık ortaya çıktığı görülmektedir. Araştırmaya katılan meslek mensuplarının yalnızca cinsiyetleri ile genel olarak etik algılaması ($p < 0,05$) boyutu arasında 0.05 anlamlılık düzeyinde farklılıklar bulunmaktadır. Bu sonuçlara göre cinsiyet değişkeni için **H_0 hipotezi** reddedilmektedir. Anlamlı farklılığın ortaya çıktığı bu boyutta erkek ve

bayan katılımcıların ortalama değerleri incelendiğinde bayan meslek mensuplarının ortalamasının (3,4064) ile erkek meslek mensuplarının ortalamasından (3,0426) daha yüksek olduğu görülmektedir. Bu doğrultuda bayan meslek mensuplarının meslek etiğine daha duyarlı olduğu ve değişkende belirtilen ifadelere daha olumlu baktığı sonucuna varılmaktadır.

4.6.3.2. Meslek Mensuplarının Etik Algılamalarının Eğitim Düzeylerine Göre Karşılaştırılması

Etik algılamaların, eğitim değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğini test etmek için yine **t testi** kullanılmıştır. Çalışmada test edilen hipotezler aşağıdaki gibi ifade edilebilir.

H_0 : Meslek mensuplarının meslek etiği algılamasında eğitime göre anlamlı farklılık yoktur.

H_1 : Meslek mensuplarının meslek etiği algılamasında eğitime göre anlamlı farklılık vardır.

Tablo:9'da meslek mensupların etik algılamalarının eğitim düzeylerine göre karşılaştırılmasına ilişkin yapılan **T-Testi** sonuçları yer almaktadır. Söz konusu tablo incelendiğinde meslek mensuplarının dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik, mesleki davranış ve genel olarak etik algılaması değişkenleri ile ilgili meslek etiğine ilişkin algılamalarında 0,05 anlamlılık düzeyinde herhangi bir farklılık bulunmamaktadır. Dolayısıyla, tüm değişkenlerde **H_0 hipotezi** kabul edilecektir.

4.6.3.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Algılamalarının Unvanlara Göre Karşılaştırılması

Etik Algılamaların, unvan değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğini test etmek için **t testi** kullanılmıştır. Çalışmada test edilen hipotezler aşağıdaki gibi ifade edilmektedir.

H_0 : Meslek mensuplarının meslek etiği algılamasında unvana göre anlamlı farklılık yoktur.

H_1 : Meslek mensuplarının meslek etiğini algılamasında unvana göre anlamlı farklılık vardır.

Tablo 8. Cinsiyete Göre Etik Algılamalarına İlişkin t Testi Sonuçları

Değişkenler	Cinsiyet	N	Ortalama	S.Sapma	T	P(sig)
Dürüstlük	Bay	179	3,1169	0,69616	2,53	0,801
	Bayan	47	3,3883	0,67431		
Tarafsızlık	Bay	179	3,8285	0,55703	0,338	0,736
	Bayan	47	3,7979	0,53436		
Mesleki Yeterlilik Ve Özen	Bay	179	3,5992	0,62151	0,403	0,687
	Bayan	47	3,5574	0,67017		
Gizlilik	Bay	179	3,5709	0,60468	-0,342	0,733
	Bayan	47	3,6043	0,55559		
Mesleki Davranış	Bay	179	3,7175	0,48996	-1,395	0,164
	Bayan	47	3,8351	0,59972		
Genel Olarak Etik Algılaması	Bay	179	3,0426	0,43913	1,852	0,045*
	Bayan	47	3,4064	0,48281		

* $p < 0,05$, %5 önem düzeyinde katılımcıların cinsiyetine göre anlamlı farklılık vardır.

Tablo 9. Eğitim Düzeyine Göre Etik Algılamalarına İlişkin t-Testi Sonuçları

Değişkenler	Eğitim	N	Ortalama	S.Sapma	T	P(sig)
Dürüstlük	Lisans	186	3,5362	0,69804	1,185	0,237
	Y. Lisans	40	3,3938	0,64849		
Tarafsızlık	Lisans	186	3,8156	0,54809	-0,383	0,702
	Y. Lisans	40	3,8525	0,57244		
Mesleki Yeterlilik Ve Özen	Lisans	186	3,5987	0,63062	0,419	0,675
	Y. Lisans	40	3,5525	,63730		
Gizlilik	Lisans	186	3,5559	0,60069	-1,200	0,231
	Y. Lisans	40	3,6800	0,55618		
Mesleki Davranış	Lisans	186	3,7435	0,51652	0,094	0,925
	Y. Lisans	40	3,7350	0,51717		
Genel Olarak Etik Algılaması	Lisans	186	3,7104	0,46422	-0,279	0,781
	Y. Lisans	40	3,7324	0,38746		

*p<0,05, %5 önem düzeyinde katılımcıların eğitim düzeyine göre anlamlı farklılık vardır.

Tablo:10'da yer alan t testi sonuçlarına göre 2 boyutta (dürüstlük ve mesleki davranış) unvan değişkenine göre anlamlı farklılık ortaya çıktığı görülmektedir. Araştırmaya katılan meslek mensuplarının unvanları ile **dürüstlük** ve **mesleki davranış** değişkeni arasında %5 (p<0,05) anlamlılık düzeyinde farklılıklar bulunmaktadır. Bu sonuçlara göre iki değişken için **H₀ hipotezi** reddedilmektedir.

Anlamlı farklılığın ortaya çıktığı bu değişkenlerde SMMM ve YMM katılımcıların ortalama değerleri incelendiğinde, **dürüstlük** değişkeninde YMM unvanlı meslek mensuplarının ortalamasının(3,6577), SMMM unvanlı meslek mensuplarının ortalamasından (3,4804) daha yüksek olduğu görülmektedir. **Mesleki davranış** boyutunda ise, SMMM'lerin ortalamasının(3,7766) YMM'lerin ortalamasından(3,5756) daha yüksek olduğu görülmektedir.

Tablo 10. Unvanlarına Göre Etik Algılamalarına İlişkin T-Testi Sonuçları

Değişkenler	Unvan	N	Ortalama	S.Sapma	T	P(sig)
Dürüstlük	SMMM	187	3,4804	0,69810	-1,463	0,045*
	YMM	39	3,6577	0,63975		
Tarafsızlık	SMMM	187	3,8364	0,55640	0,850	0,396
	YMM	39	3,7538	0,52808		
Mesleki Yeterlilik Ve Özen	SMMM	187	3,5757	0,64505	-0,773	0,440
	YMM	39	3,6615	0,55848		
Gizlilik	SMMM	187	3,5840	0,62056	0,336	0,737
	YMM	39	3,5487	0,44890		
Mesleki Davranış	SMMM	187	3,7766	0,51268	2,235	0,026*
	YMM	39	3,5756	0,50261		
Genel Olarak Etik Algılaması	SMMM	187	3,7173	0,45889	0,217	0,828
	YMM	39	3,7000	0,41549		

*p<0,05, %5 önem düzeyinde katılımcıların eğitim düzeyine göre anlamlı farklılık vardır.

4.6.3.4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Algılamalarının Deneyime Göre Karşılaştırılması

Meslek etiğine ilişkin değişkenlerden deneyim değişkenine göre farklılık olup olmadığını test etmek için **tek yönlü ANOVA analizi** yapılmıştır. Çalışmada test edilen hipotezler aşağıdaki gibi ifade edilebilir.

H₀: Meslek mensuplarının meslek etiğine bakışta deneyime göre anlamlı farklılık yoktur.

H₁: Meslek mensuplarının meslek etiğine bakışta deneyime göre anlamlı farklılık vardır.

Tablo:11'deki sonuçlara göre ANOVA'nın temel varsayımı olan varyansların homojenliği sonuçları incelendiğinde, p(sig) değerleri 0.05'ten büyük olduğu

için varyansların homojen olduğu söylenebilir (Kalaycı, 2006:38). Buna göre, ANOVA'nın temel varsayımı sağlandığı için, elde edilen sonuçların sağlıklı olduğu ifade edilebilir.

Tablo:11'de yer alan analiz sonuçları doğrultusunda meslek mensuplarının mesleki yeterlilik ve özen ve mesleki davranış değişkenlerine ilişkin meslek etiğine bakış açılarında mesleki deneyimlerine göre anlamlı farklılıkların ortaya çıktığı görülmektedir. Diğer bir ifadeyle bu değişkenler için **H₀ hipotezi** reddedilmektedir.

Anlamlı farklılığın ortaya çıktığı bu değişkenlerde farklılıkların hangi mesleki deneyim kategorileri

Tablo 11. Deneyime Göre Etik Algılamalarına İlişkin ANOVA Testi Sonuçları

Değişkenler	Kareler Toplamı	Kareler Ortalaması	F	P(sig)	Homojenlik
Dürüstlük	0,310	0,103	0,215	0,886	0,160
Tarafsızlık	0,391	0,130	0,425	0,735	0,286
Mesleki Yeterlilik Ve Özen	2,713	0,904	2,314	0,047*	0,322
Gizlilik	1,842	0,614	1,759	0,156	0,426
Mesleki Davranış	2,166	0,722	2,782	0,042*	0,174
Genel Olarak Etik Algılaması	0,201	0,067	0,327	0,806	0,943

*p<0,05, %5 önem düzeyinde katılımcıların eğitim düzeyine göre anlamlı farklılık vardır.

arasında olduğunu belirlemek üzere, “**Gruplar Arası Çoklu Karşılaştırma**” (Post Hoc Multiple Comparisons) testlerinden “**Tukey**” testi yapılmıştır.

Anlamlı farklılığın olduğu değişkenlerde çoklu karşılaştırma testinin sonuçları ve boyutların tanımlayıcı istatistikleri Tablo:12’de verilmiştir. Tabloda yer alan sonuçlara göre, varyans analizi sonucunda anlamlı farklılığın ortaya çıktığı 2 değişken bulunmaktadır. Bu değişkenler incelendiğinde, mesleki yeterlilik ve özen boyutunda farklılığın 6–10 yıl arası deneyime sahip meslek mensupları ile 20 yıldan fazla deneyime sahip meslek mensupları arasında; mesleki davranış değişkeni incelendiğinde ise farklılığın 1–5 yıl arası deneyime sahip meslek mensupları ile 20 yıldan fazla deneyime sahip meslek mensupları arasında ortaya çıktığı görülmektedir.

Bu sonuçlara göre; 1-5 yıl ile 20 yıldan fazla deneyime sahip meslek mensupları arasındaki ortalama fark 1.2963, anlamlılık düzeyinin ise 0.05 altında olduğu görülmektedir. Dolayısıyla, 1-5 yıl deneyim sahibi meslek

mensuplarının, mesleki yeterlilik ve özen konusunda, 20 yıl ve üzeri deneyime sahip olan meslek mensuplarına göre daha olumlu görüş bildirdiği tespit edilmiştir. 6-10 yıl ile 20 yıldan fazla deneyime sahip meslek mensupları arasındaki ortalama fark ise 0.317, anlamlılık düzeyinin ise 0.05 altında olduğu görülmektedir. Dolayısıyla, 6-10 yıl arasında deneyime sahip meslek mensupları, mesleki davranış konusunda, 20 yıl ve üzeri deneyime sahip olan meslek mensuplarına göre etiğe uygun davranışlar sergilediğini ifade etmişlerdir.

4.6.3.5. Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Algılamalarının Mükellef Sayısına Göre Karşılaştırılması

Meslek etiğine ilişkin değişkenlerden mükellef sayısı değişkenine göre farklılık olup olmadığını test etmek için **tek yönlü ANOVA analizi** yapılmıştır. Çalışmada test edilen hipotezler aşağıdaki gibi ifade edilebilir.

H₀: Meslek mensuplarının meslek etiğine bakışta

Tablo 12. Deneyime Göre Gruplar Arası Tukey Çoklu Karşılaştırma Testi Sonuçları

Bağımlı Değişken	Mesleki Deneyim (I)	Mesleki Deneyim (J)	Ortalama Fark	Standart Hata	P	%95 Güven Aralığı	
						Alt Limit	Üst Limit
Mesleki Yeterlilik ve Özen	6–10 Yıl	1-5 yıl	0,17104	0,14931	0,662	-0,2155	0,5575
		11–20 Yıl	0,23911	0,11072	0,138	-0,0475	0,5257
		20 Yıldan Fazla	1,29630*	0,11927	0,045*	-0,0124	0,6050
Mesleki Davranış	20 Yıldan Fazla	1-5 yıl	-0,31791*	0,11777	0,037*	-0,6228	-0,0131
		6–10 Yıl	-0,14254	0,09719	0,459	-0,3941	0,1091
		11–20 Yıl	-0,05133	0,08488	0,930	-0,2711	0,1684

Tablo 13. Mükellef Sayısına Göre Etik Algılamalarına İlişkin ANOVA Testi Sonuçları

Değişkenler	Kareler Toplamı	Kareler Ortalaması	F	P(sig)	Homojenlik
Dürüstlük	1,016	0,339	0,708	0,548	0,955
Tarafsızlık	3,625	1,208	4,141	0,007*	0,958
Mesleki Yeterlilik Ve Özen	1,257	0,419	1,054	0,370	0,907
Gizlilik	0,594	0,198	0,558	0,643	0,579
Mesleki Davranış	0,697	0,232	0,873	0,456	0,308
Genel Olarak Etik Algılaması	0,622	0,207	1,020	0,385	0,231

*p<0,05, %5 önem düzeyinde katılımcıların eğitim düzeyine göre anlamlı farklılık vardır.

Tablo 14. Mükellef Sayısına Göre Gruplar Arası Tukey Testi Sonuçları

Bağımlı Değişken	Mükellef Sayısı (I)	Mükellef Sayısı (J)	Ortalama Fark	Standart Hata	P	%95 Güven Aralığı	
						Alt Limit	Üst Limit
Tarafsızlık	1- 25 arası	26 – 50 arası	-0,19104	0,08639	0,123	-0,4147	0,0326
		51 – 100 arası	-0,30612*	0,09915	0,012*	-0,5628	-0,0495
		101'den fazla	0,04780	0,14585	0,988	-0,3297	0,4254

mükellef sayısına göre anlamlı farklılık yoktur.

H₁: Meslek mensuplarının meslek etiğine bakışta mükellef sayısına göre anlamlı farklılık vardır.

Tablo:13'de öncelikle varyansların homojenliği sonuçları incelendiğinde, p(sig) değerlerinin 0.05'ten büyük olduğu ve dolayısıyla da varyansların homojen olduğu söylenebilir. Tabloda yer alan diğer sonuçlar incelendiğinde ise; meslek mensuplarının tarafsızlık değişkenine ilişkin meslek etiğine bakış açılarında mükellef sayısına göre anlamlı farklılıklar ortaya çıktığı sonucuna varılmaktadır. Diğer bir ifadeyle bu boyut için **H₀ hipotezi reddedilmektedir.**

Anlamlı farklılığın ortaya çıktığı bu değişkende, farklılıkların hangi mükellef sayısı kategorileri arasında olduğunu belirlemek üzere yapılan **Tukey testinde**; 1–25 arasında mükellefe sahip meslek mensupları ile 51–100 arasında mükellefe sahip meslek mensupları arasında olduğu görülmektedir. Anlamlı farklılığın olduğu değişkenler de çoklu karşılaştırma testinin sonuçları ve değişkenlerin tanımlayıcı istatistikleri Tablo:14'de verilmektedir.

Bu sonuçlara göre; 1–25 arası ile 51–100 arası mükellefe sahip meslek mensupları arasındaki ortalama farkın 0,3061, anlamlılık düzeyinin ise 0.05'in altında olduğu görülmektedir. Dolayısıyla, 51–100 arası mükellefe sahip meslek mensupları, 1–25 arası mükellefe sahip meslek mensuplarına göre daha tarafsız bir tutum sergilendiğini ifade etmişlerdir.

Tablo 15. Gelir Düzeyine Göre Etik Algılamalarına İlişkin ANOVA Testi Sonuçları

Değişkenler	Kareler Toplamı	Kareler Ortalaması	F	P(sig)	Homojenlik
Dürüstlük	0,781	0,195	0,398	0,810	0,308
Tarafsızlık	0,648	0,162	0,528	0,715	0,321
Mesleki Yeterlilik Ve Özen	1,949	0,487	1,248	0,292	0,122
Gizlilik	0,562	0,141	0,391	0,815	0,086
Mesleki Davranış	1,100	0,275	1,035	0,390	0,892
Genel Olarak Etik Algılaması	1,573	0,393	1,914	0,109	0,562

*p<0,05, %5 önem düzeyinde katılımcıların eğitim düzeyine göre anlamlı farklılık vardır.

4.6.3.6. Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Algılamalarının Gelir Düzeyine Göre Karşılaştırılması

Meslek etiğine ilişkin değişkenlerden gelir düzeyi değişkenine göre farklılık olup olmadığını test etmek için de **tek yönlü ANOVA analizi** yapılmıştır. Çalışmada test edilen hipotezler aşağıdaki gibi ifade edilebilir.

H₀: Meslek mensuplarının meslek etiğine bakışta gelir düzeyine göre anlamlı farklılık yoktur.

H₁: Meslek mensuplarının meslek etiğine bakışta gelir düzeyine göre anlamlı farklılık vardır.

Tablo 15.'de meslek mensuplarının gelir düzeylerine göre etik algılamalarının karşılaştırılmasına ilişkin yapılan ANOVA testi sonuçları yer almaktadır. Söz konusu tablo incelendiğinde meslek mensuplarının dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik, mesleki davranış ve genel olarak etik algılaması alanlarıyla ilgili, 0,05 anlamlılık düzeyinde herhangi bir farklılık bulunmadığı görülmektedir. Dolayısıyla, her gelir düzeyindeki meslek mensuplarının, etiğe bakış açıları açısından herhangi bir farklılığın olmadığı tespit edilmiştir.

4.6.3.7. Genel Olarak Meslek Etiği İle İlgili Değişkenler Arasındaki İlişkinin İncelenmesi

Genel olarak meslek etiğine ilişkin boyutlar arasında ilişki olup olmadığını test etmek için korelasyon analizi yapılmıştır. Çalışmada test edilen hipotezler aşağıdaki gibi ifade edilebilir.

Tablo 16. Korelasyon Analizi Sonuçları

Değişkenler		Dürüstlük	Tarafsızlık	Mesleki Yeterlilik Ve Özen	Gizlilik	Mesleki Davranış	Genel Olarak Etik Algılaması
Dürüstlük	r	1	0,442**	0,464**	0,224**	-0,051	0,206**
	p		0,000	0,000	0,001	0,447	0,002
Tarafsızlık	r		1	0,490**	0,316**	0,123	0,290**
	p			0,000	0,000	0,066	0,000
Mesleki Yeterlilik Ve Özen	r			1	0,303**	0,013	0,373**
	p				0,000	0,846	0,000
Gizlilik	r				1	0,071	0,340**
	p					0,288	0,000
Mesleki Davranış	r					1	0,127
	p						0,057
Genel Olarak Etik Algılaması	r						1
	p						00000

p* < 0,05, %5 önem düzeyinde anlamlı bir ilişki vardır.

H₀: Meslek etiğine yönelik boyutlar arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

H₁: Meslek etiğine yönelik boyutlar arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Tablo 16.'da yer alan sonuçlar incelendiğinde değişkenlerin çoğu arasında ($\alpha=0,05$ önem düzeyinde) anlamlı ve pozitif yönlü ilişki olduğu ancak korelasyon katsayılarının 0,5'in altında olması nedeniyle değişkenler arası ilişkilerin yüksek düzeyde olmadığı görülmektedir. Dürüstlük değişkeni ile tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve genel olarak etik algılaması değişkenleri arasında anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişki olduğu belirlenmiş ve bu nedenle de dürüstlük değişkeninde H₀ hipotezi bu dört değişken için reddedilmiştir. Bu değişkenler arasından, dürüstlük değişkeniyle diğer dört değişkene kıyasla en yüksek düzeyde ilişkiye sahip değişkenin ise ($r=0,464$) ile mesleki yeterlilik ve özen değişkeni olduğu görülmektedir.

Tarafsızlık değişkeni ele alındığında ise bu değişkendeki görüşlerle sadece mesleki davranış değişkeninin görüşleri arasında anlamlı ilişki olmadığı, diğer değişkenlerin tümünde ise korelasyon katsayıları düşük de olsa istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönlü ilişki olduğu belirlenmiştir. Değişkenler arasında en yüksek korelasyon katsayı 0,490 ile mesleki yeterlilik ve özen değişkeninde ortaya çıkmıştır.

Mesleki yeterlilik ve özen değişkeni ele alındığında ise bu değişkendeki görüşlerle sadece mesleki davranış değişkeni arasındaki görüşlerde anlamlı ilişki olmadığı, diğer değişkenlerin tümünde ise korelasyon katsayıları düşük de olsa istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönlü ilişki olduğu belirlenmiştir. Yine değişkenler arasında en yüksek korelasyon katsayı 0,373 ile genel olarak etik algılaması değişkeninde ortaya çıkmıştır.

Diğer değişkenler incelendiğinde sadece mesleki davranış değişkeni arasında anlamlı ilişki bulunmadığı

belirlenmiştir. Değişkenler arasında ortaya çıkan istatistiksel olarak anlamlı ilişkilerin de yine güçsüz ancak pozitif yönlü olduğu görülmektedir. Korelasyon tablosunda mesleki davranış değişkeninin diğer hiçbir değişkenle korelasyonunun olmaması ayrıca dikkati çeken sonuçlardır.

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Son yıllarda yaşanan global muhasebe ve denetim skandalları özellikle muhasebe mesleğine düşen sorumluluğu daha da arttırmıştır. Bu noktada muhasebe mesleğinin, toplumun ona olan güvenini sağlamlaştırması gerekmektedir. Bunun sağlanması ise meslek mensuplarının meslek etiğine bağlı kalarak mesleğin en iyi ve etkin bir biçimde yürütülmesi ile mümkün olabilecektir.

Her meslek dalında olduğu gibi muhasebe mesleğinde de etik kuralları bulunmaktadır. Etik değerlerin muhasebe mesleğini yirmi birinci yüzyıla taşıyıcı etkisi asla yadsınamaz ve bu düşünce bağlamında da ülkemizin tek meslek kuruluşu olan TÜRMOB'un etik değerler konusunda yaptıkları ve yapacakları bu mesleğin geleceğinin garantisidir. Bu bağlamda gelişmiş ülkelerde görülen muhasebe uygulamalarındaki etiğe yönelik düzenlemeler ülkemizde de bulunmaktadır. Türkiye'de gerek dolaylı olarak yapılan, gerekse doğrudan yapılan düzenlemeler bulunmaktadır. TÜRMOB'un 18 Ekim 2001 tarihli ve 24557 sayılı Resmi Gazetede "**Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Meslek Ahlakı Kuralları**" ile ilgili "**Mecburi Meslek Kararını**" yayımlayarak mesleği ciddi normlara oturtmuş olması ve bu normların uygulayıcısı olmada da önderlik etmesi bu konuda atılmış en önemli adımdır. Yine TÜRMOB tarafından 3568 sayılı yasa kapsamında düzenlen "**Serbest Muhasebeciler,**

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik” 19 Ekim.2007 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu yönetmeliğe göre, temel etik ilkeleri **dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış** olarak sayılmıştır. TÜRMOB tarafından yapılan bu iki düzenleme ülkemizde muhasebe meslek etiğine yönelik olarak doğrudan yapılmış iki temel düzenlemeyi oluşturmaktadır. Diğer bir ifadeyle her iki yasal düzenlemede muhasebe mesleği açısından etik konusunda mesleğin temel taşlarını oluşturmaktadır.

Bu noktada yapılan araştırmadan elde edilen sonuçlar kısaca aşağıdaki gibi özetlenebilir;

- Muhasebe meslek mensuplarının etik algılamalarının cinsiyete göre karşılaştırılması sonucunda genel olarak etik algılamada bir farklılık olduğu,
- Eğitim düzeyine göre yapılan karşılaştırmada meslek mensuplarının dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik, mesleki davranış ve genel olarak etik algılaması değişkenleri ile ilgili meslek etiğine ilişkin algılamalarında herhangi bir farklılık bulunmadığı,
- Unvana göre yapılan karşılaştırma sonucunda meslek mensuplarının unvanları ile dürüstlük ve mesleki davranış değişkeni arasında anlamlı farklılıklar bulunduğu,
- Mesleki deneyime göre yapılan karşılaştırma sonucunda meslek mensuplarının mesleki yeterlilik ve özen ile mesleki davranış değişkenlerine ilişkin meslek etiğine bakış açılarında anlamlı farklılıklar olduğu,
- Mükellef sayısına göre yapılan karşılaştırma sonucunda meslek mensuplarının tarafsızlık değişkenine ilişkin meslek etiğine bakış açılarında mükellef sayısına göre anlamlı farklılığın olduğu,
- Gelir düzeyine göre yapılan karşılaştırma sonucunda meslek mensuplarının dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik, mesleki davranış ve genel olarak etik algılaması alanlarıyla ilgili, herhangi bir farklılığın bulunmadığı, dolayısıyla, her gelir düzeyindeki meslek mensuplarının, etiğe bakış açıları açısından herhangi bir farklılığın olmadığı,
- Genel olarak meslek etiği ile ilgili değişkenler arasındaki ilişkinin incelenmesi sonucunda değişkenlerin çoğu arasında ($\alpha=0,05$ önem düzeyinde) anlamlı ve pozitif yönlü ilişki olduğu ancak korelasyon katsayılarının 0,5’in altında olması nedeniyle değişkenler arası ilişkilerin yüksek düzeyde olmadığı, ancak dürüstlük ile tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve genel olarak etik algılaması değişkenleri arasında anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişki olduğu belirlenmiştir.

KAYNAKLAR

Aymankuy, Yusuf ve Sakarya, Ş. (2003). Finansal Piyasalar ve Meslek Etiği, 1 st International Business and Professional Ethics Congress of

- Turkey, Hacettepe University Research Centre For Business & Professional Ethics, September, 17–19, Ankara,
- Aymankuy, Yusuf ve Sarioğlan, M.(2005), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama” Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi, 8(14), 23-45.
- Azaltun, Murat ve Kaya, E.(2006), “Muhasebe Eğitiminde Meslek Etiğinin Yeri ve Önemi: Anadolu Üniversitesinde Yapılan Bir Araştırma”, MODAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 8(1), 107.
- Bilen, Adulkadir(2008), “Doğu Anadolu Bölgesindeki Muhasebe Meslek Mensuplarının Profilleri, Etik Kurallarına Bakışları ve Meslek Sorunları Üzerine Bir Araştırma”, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, S.85, 27-42.
- Çiftçi, Yavuz ve Çiftçi, B. (Eylül-2003), “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, S.10, 79-96.
- Daştan, Abdülkerim(2009), “Etik Eğitiminin Muhasebe Eğitimindeki Yeri ve Önemi: Türkiye Değerlendirmesi”, Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt:XXVI (1), 281-311.
- Fırat, Faruk Z. ve Üçoğlu, D.(2009). Muhasebe Eğitiminde Etiğin İş Dünyasına, Öğretim Elemanlarına Ve Öğrencilere Yansımaları, XXVIII Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumu, 20-24 Mayıs 2009, İzmir, 51-62.
- Gül, Kudret ve Ergün, H.(2004), “Muhasebe Mesleğinde Etik”, TÜRMOB Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, (11), 53-78.
- Hatcher, T. (2004), “Environmental Ethics As An Alternative For Evaluation Theory In For Profit Business Context”, Evaluation And Program Planning, 27, 357-363.
- IFAC (2009), Code of Ethics for Professional Accountants, International Ethics Standards Board for Accountants, <http://web.ifac.org/publications/international-ethics-standards-board-for-accountants> (Erişim Tarihi:22.01.2010)
- Kalaycı, Şeref, (2006), “SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri, Asil Yayın Dağıtım, Ankara
- Kırloğlu, Hilmi ve Akyel, N. (2003), “Mesleki Etik ve Ülkemizde Muhasebe Denetimi”, MUFAD-Muhasebe Finansman Dergisi, (17), 59-68.
- Kıracı, Murat ve Elitaş, C.(2009). Muhasebe Eğitiminde Etik: Muhasebe Öğretim Üyelerinin Bakışları Ve Yaklaşımları Üzerine Bir Araştırma, XXVIII Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumu, 20-24 Mayıs 2009, İzmir, 63-90.
- Kutlu, Hüseyin A.(2008), “Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İnkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma”, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi , 63(2), 143-170.

- Müslümov, Alövsat ve Aras, G.(2002). Türkiye’de Muhasebe Ve Finansal Yönetim Uygulamalarında Etik Davranışları Etkileyen Faktörlerin Analizi, XXI Muhasebe Eğitim Sempozyumu, Muğla, <http://www3.dogus.edu.tr/amuslumov/bildiri.html> (Erişim Tarihi: 18.11.2009).
- Needles, Belverd E., Powers, Marian ve Crosson, Susan V.(2002), Principles of Accounting, 1. baskı, Houghton Mifflin Company, New York.
- Selimoğlu, Seval K.(2001), Muhasebe Eğitiminin Meslek Mensubu Adaylarına Ahlaki Doğruları Kazandırmadaki Rolü, XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 23-27 Mayıs 2001 Antalya, 127-152.
- Selimoğlu, Seval K.(2006), “Türk Muhasebe Uygulamalarında Etik”, Mali Çözüm Özel Sayı, 437-456.
- Smith, Katherine T. ve Smith, L. M.(2007), Business And Accounting Ethics, (Çev.İsmail Bekçi), Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, 12(3),381-386.
- TURMOB; 19 Ekim 2007 tarih ve 26675 sayılı R.G.’de Yayımlanan “Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacıkları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik”
- TÜRMOB; 18 Ekim 2001 tarih ve 24557 sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan “Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Meslek Ahlakı Kuralları ile ilgili Mecburi Meslek Kararı”.
- Ünsal, Ahmet(2008), “İşletmelerde Muhasebe Yöneticilerinin Etiksel Karar Süreci”, KMu İİBF Dergisi Yıl:10 Sayı:14 , 1-19.
- Velasquez, Manuel G. (2002), Business Ethics, Prentice Hall, Fifth Edition.
- www.spk.gov.tr (Erişim Tarihi:25.01.2010)
- www.turmob.org.tr (Erişim Tarihi:25.01.2010)