

# BAĞIMLI VE BAĞIMSIZ MUHASEBECİLERİN MESLEK ETİĞİ ALGILAMA DÜZEYLERİNE İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

**Prof. Dr. Fatih Coşkun ERTAŞ\***

**Öğr. Gör. Mihriban COŞKUN ARSLAN\*\***

## ÖZET

Bu çalışmada, Çorum'da orta ölçekli üretim işletmelerinde çalışan bağımlı ve bağımsız muhasebecilerin, ulusal ve uluslararası kurumlar tarafından tespit edilen etik kurallarını algılama düzeyleri araştırılmıştır. Anket yöntemiyle elde edilen veriler istatistiksel olarak analiz edilmiştir. Analiz sonucunda; etik kurallarının algılanmasında bağımlı ve bağımsız muhasebeciler arasında anlamlı bir fark olmadığı, bu kuralların algılanmasının mesleki unvanlarına ve meslek deneyimine göre de değişmediği tespit edilmiştir. Ayrıca, faktör analizi kullanılarak anket soruları yedi faktörde gruplandırılmış ve bağımlı ve bağımsız muhasebecilerin etik ilkelerine eğilimleri bu faktörlerle açıklanarak tartışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Bağımsız muhasebeci, bağımlı muhasebeci, meslek etiği, etik kurallar

## A RESEARCH ON PERCEPTION LEVEL OF PROFESSIONAL ETHICS BY DEPENDENT AND INDEPENDENT ACCOUNTANTS

### Abstract:

In this study, perception level of nationally and internationally accepted ethical principals by dependent and independent accountants working in a medium sized manufacturing company in Çorum, was examined. Data, acquired using questionnaire method, were statistically analyzed. According to the results of the research, there is no significant difference between dependent and independent accountants' perception level of ethical principles. Perception of these ethical principles does not differ based on professional experience or title, either. In addition, questionnaire questions were grouped in seven factor using factor analysis, and dependent and independent accountants' attitudes toward ethical principles were explained and discussed based on these factors.

**Key Words:** Independent accountant, dependent accountant, professional ethics, ethical principles

\* Gaziosmanpaşa Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, fertas@gop.edu.tr

\*\* Gaziosmanpaşa Üniversitesi, TMYO, Muhasebe Bölümü, mcarlsan@gop.edu.tr

## 1. GİRİŞ

**E**tik, son yıllarda, gerek dünyada gerekse ülkemizde önemi giderek artan bir kavram haline gelmiştir. Bu bağlamda, hemen her alanda etik kurallarının oluşturulması ciddi ve gerekli bir uygulama olarak kabul edilmiştir. Etik kuralların belirlenmesi ekonomik, kültürel ve toplumsal farklılıklar sebebiyle zor olmasına karşın, yazılı hale getirilerek işlerlik kazanması, o mesleğin niteliğine göre değişmektedir. Dolayısıyla, muhasebe meslek etiği kuralları da bu kapsamda değerlendirilmelidir.

Muhasebenin, işletme ile ilgili finansal bilgileri ilgili taraflara sunması şeklinde ifade edilebilen görevi doğrultusunda üstlendiği sorumluluk sebebiyle, muhasebe meslek mensuplarının ulusal ve uluslar arası düzeyde belirlenen meslek etiği kurallarına uyması gerekmektedir. Bu bakımdan uygulamada her ne kadar farklı yorumlardan kaynaklanan yanlışlıklar olsa da, muhasebe mesleğine ait etik kuralların belirlenmesi ve uygulama zorunluluğunun getirilmesi önem taşımaktadır.

Bu bağlamda, çalışmada, meslek etiği kavramı ve muhasebe meslek etiğinde ulusal ve uluslararası alandaki gelişmeler incelenerek, meslek mensuplarının, meslek etiği konusundaki algılama düzeylerini belirlemek amacıyla Çorum İli'nde yapılan araştırmanın sonuçlarına ve değerlendirilmesine yer verilmiştir.

## 2. AHLAK VE ETİK KAVRAMLARI

Ahlak ve etik kavramları, gerçekte farklı anlamlar ihtiva etmelerine karşın çoğu kez birbirlerinin yerine ve dönüşümlü olarak kullanılmaktadır. Birçok bilimsel yayında da benzer kullanımlara rastlanmaktadır. Bu noktadan hareketle, kişilerin birbirlerine karşı davranış kurallarını ve birbirleriyle olan ilişkilerini düzenleyen davranış ilkelerini içermesi açısından benzerlik gösteren bu kavramları ayrı ayrı incelemektense ara-

larındaki farklılıkları ortaya koymak daha uygun olacaktır.

Ahlak; kültürel değerler ve ideallerle ilgili doğruları, yanlışları; bunlara uygun olarak nasıl davranılması gerektiğini ortaya koyar (Pehlivan,1998:3). Kısacası bir toplumda uyulması gereken kuralların bütünüdür. Temelini din, kültür, çevre veya gelenekler oluştursa da ahlak; zaman ve alanla sınırlıdır. Belirli zamanlarda, belirli toplumlara ait ahlak kuralları oluşur ve bölgelere göre farklılık gösterir. Uygulamalı bir ahlak bilgisi olan meslek ahlakı da meslekten mesleğe ve meslekte karşılan tüm sorunlara göre yapılabilir.

Meslek Ahlakı, belirli bir meslekte uyulması gereken davranış kurallarıdır. Bu kurallara da dünyada, bu mesleği yapan herkesin uyması istenir (Kuçuwardi 1997 : 32). Her meslek için ortak ahlaki kurallar olduğu gibi farklı meslekler için oluşmuş kurallar da mevcuttur. Meslek Ahlakının temelinde yatan düşünce, meslek sahiplerinin kendilerine ihtiyaç duyanlara hizmet ederek kamu yararına çalışmasıdır. Kısaca, elde edilen maaş, gelir, statü gibi kişisel faydalar ikinci planda kalmaktadır (Uslu,2001;86).

Ahlak kavramını da içine alan “etik”, felsefi bir disiplinin adı olup ahlâkın felsefesini yapmaktadır ve bu yönüyle davranış biçimini tanımlayan kuralları konu edinmektedir (Josephson, 1995:83). Yunanca karşılığı karakter ve alışkanlık anlamına gelen “ethos” sözcüğünden türetilmiştir (Solomon, 1984: 3). Temelde ahlâkın bir sonraki adımı ve daha geniş kapsamlı olarak toplum tarafından genel kabul gören ilke ve ilkeler bütünü olarak kabul edilmekle birlikte, ahlâka göre daha düzenli bir yapıya sahiptir

Etik, birey, toplum ve kurumlar açısından neyin iyi, neyin kötü olduğu konusunda moral, görev ve sorumluluk belirleyen bir disiplindir (Josephson, 1995:83). Etik, bir kişinin belli bir du-

rumda ifade etmek istediği değerlerle ilgilidir. Ahlâk ise bunu hayata geçirme tarzıdır ( Kirel, 2000: 4).

Başka bir ifadeyle etik; bireylerin ahlâki değerler ve toplumsal sorumluluklar çerçevesinde ve doğru ile yanlış ilkeleri ışığında nasıl davranılması gerektiğini gösteren kurallar olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla etik, insan eylemlerine yönelik olup, insan davranışlarının ahlâkiliğini sorgulamaktadır (Mugan, 1999:14).

Ahlak ve etiği birbirinden ayıran nokta kişilerin farklı durumlar karşısında verdiği tepkilerdir. Kişi karşılaştığı durum ne olursa olsun doğru veya yanlış hareketi kendisi belirler. Sonuç itibarıyla, ahlak bakış açısıyla değerlendirilen hareket , iyi, doğru, gereklilik, uygunluk gibi, etik kavramlarının içerisinde yer alır; yani ahlâk, etiğin karar verme boyutunda ortaya çıkar (Tepe, 1999 :13).

Kısaca; etiğin konusunu insan davranışları oluşturur ve bu davranışların ahlakiliğinin ön planda olması gerekir. Herkesin işini ve görevini insanlığın yararı doğrultusunda en iyi şekilde, doğru ve tam olarak yapması ve kimseye zarar vermemesi etiğin temel alanıdır. Etik, kişinin yaptıklarından dolayı vicdani olarak rahat olması ve mutlu hissetmesini sağlar. Bu açıdan etik kavramı; bir grup insanın belirli amaçlarla oluşturduğu norm bütünleri, değeri bilinen ve ortaklaşa oluşturulmuş ölçütler ve değerler anlamında da kullanılır (Kuçuradi, 1999b: 115-120). Etik değerlerin felsefi bilgisine sahip olunursa, kişi etik eylem olanağına sahip olabilir (Kuçuradi 1999b: 115-120) ve mesleğini etik değerleri koruyarak yerine getirebilir (Kuçuradi 1999a: 47).

### 2.1. Meslek Etiği

Son yirmi yılda tartışılmaya başlanan “meslek etiği” Kuçuradi’e göre meta-etik adını verdiği felsefe arayışının sonucu olarak ortaya çıkmıştır

(Kuçuradi,2000: 36). Meslek etiğinin yoğun bir şekilde tartışılmasının nedenini Dobson; toplumsal değerlerde yaşanan materyalist gereksinimlerden, kendini gerçekleştirmeye yönelik değişimin ve bu değerleri taşıyan yöneticilerin sayısının artmasına ve şirketlerin bu değişime duyarlı hale gelmesi şeklinde ifade etmektedir (Dobson,2002:3). Literatürde de farklı tartışmaların odak noktasını oluşturan meslek etiği kavramına ilişkin çeşitli görüşler mevcuttur.

Tepe’ye göre; meslek etikleri sayısı hızla artmaktadır ve aslında bu çalışmaların etik olarak adlandırılmasından ziyade bunların birer meslek ilkeleri olduğudur (Tepe,1999:34).İnam ise; günümüz insanının içine düştükleri farklı durumlarda yaptıklarını yargılayacak kurallar olmasını istediği ve bazı kuralların yazılı hale getirilirse ahlakın oluşabileceğini düşündüklerini ifade etmektedir (İnam,2002:123). Kuçuradi’ye göre de meslek etikleri patlaması yaşanmakta ve değer yargılarına karşı başka değer yargılarıyla karşı çıkmaktadır. Bunun yerine felsefi değer bilgisiyyle yapılması daha uygundur. Çok fazla ve bazen de gereksiz meslek etiği geliştirme modası etiğin hala normlardan ibaret sayılmasından kaynaklanmaktadır (Kuçuradi, 1999b, 117).

Meslek etiği genel anlamdaki etik yaklaşımların mesleki alandaki somutlaşan biçimleridir (Akdoğan, 2005: 80). Fakat mesleki etik standartları somut kurallar halinde tanımlanamadıkları için “doğru davranış” ile ilgili anlaşmazlıklar ve ikilemler her zaman söz konusu olacaktır. Bu nedenle meslek elemanlarının meslek etiğine ilişkin kararlarını etkileyen iki tür yaklaşım vardır. Bunlar (Selimoğlu, 1987: 6-8):

- *Teleolojik Yaklaşım*: Buna göre; fayda maliyet karşılaştırması ile karar vermede en yüksek faydayı sağlayacak alternatifin doğru olduğu ilkesini esas almaktadır.

- *Deontolojik Yaklaşım:* Bu yaklaşım Kant tarafından geliştirilmiştir. Deontolojik yaklaşıma göre birey ve gruplar, temel görev ve haklarına göre davranışlarını belirlerler. Bireyin hareket biçimini belirleyen ahlâki zorunluluklar ve görevlerdir.

Kısacası meslek etiği; belirli bir meslek grubunun, mesleğe ilişkin olarak oluşturup, koruduğu; meslek üyelerine emreden, onları belirli bir şekilde davranmaya zorlayan, kişisel eğilimlerini sınırlayan, yetersiz ve ilkesiz üyeleri meslekten dışlayan; meslek içi rekabeti düzenleyen ve hizmet ideallerini korumayı amaçlayan mesleki ilkeler bütünüdür (Pehlivan, 1998: 5). Bireylerarası ilişkileri içerdiğinden meslek etikleri birbirine benzer, kesişir ve çakışır (Tepe, 2000 : 126). Mesleğin en doğru ve iyi biçimde yapılabilmesi için etik her iş dalı için gereklidir. Meslek etiği belirli değer ölçütleriyle belirlenir. Ölçütler (normlar) dünya görüşünden, kültürden, ideolojiden ve dinden bağımsız değerlerdir (Kuçuradi, 1999b : 120).

Bir meslek grubu ne kadar güçlü ise, etik ilkele-ri de o kadar etkili olmaktadır. Meslek mensubunun gücü ve otoritesi kurduğu etik disiplini ve buna duyulan saygıyı önemli ölçüde etkilemektedir. Meslek grubunun gücünün azalması durumunda ise üyeler meslek grubunun kontrolünden kolayca kurtulabilmektedirler ( Gül ve Ergün, 2004: 55). Herhangi bir meslek icra edilirken meslek mensupları mesleki etiğe ne kadar bağlı kalırlarsa o mesleğe olan güven ve saygınlık o kadar artacaktır

### 3. MUHASEBE MESLEĞİNDE ETİK

Muhasebe, işletmeler hakkında karar verecek çeşitli düzeydeki taraflara, işletme ile ilgili finansal bilgiler sağlayacak şekilde topluma bir hizmet sunar. Ayrıca muhasebenin temel kavramlarından biri olan sosyal sorumluluk kavramını çerçevesinde; muhasebenin organizasyonun-

da, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında, belli kişi veya grupları değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gerekir (Akdoğan ve Sevilengül, 1998:4). Bu açıklamalar ışığında; muhasebeye ilişkin işlemlere yön vererek kontrol eden, sistemin doğru, güvenilir ve zamanlı bilgi üretimini sağlayan, özetle sistemin işleyişinden sorumlu olan, kavramsal anlayış ve analitik ustalığa sahip uzman kişi de muhasebecidir. Dünya genelinde profesyonel muhasebecilik mesleğini icra edecek meslek elemanlarında olması gereken genel özellikler şu şekilde sıralanabilir (Pekdemir, 1999:6).

- Alanında üniversite eğitimini tamamlamış olmak,
- Kanunda belirtilen staj programını bitirmek,
- Staj sonrasında mesleki yeterlilik sınavında başarı sağlamak.

Muhasebeciler de, her meslek grubunda olduğu gibi çelişkide kaldıkları ve karar vermekte zorlandıkları durumlarla karşılaşabilmektedirler. Bunların nasıl çözümleneceği, meslek elemanlarının uygulamada en çok ihtiyaç duydukları konulardan biridir (Mugan,1999:14). Konuyla ilgili olarak; muhasebe mesleği için örgütlerin aldığı en belirgin önlem, muhasebe mesleğinin etik kurallarını oluşturmak olmuştur. Etik kuralları da; ahlâkdışı davranışlara bir sınır getirerek olası belirsiz durumlarda yol göstermeye çalışır. Mintz'e göre meslek mensubu, kamu çıkarları, müşteri, çevresel faktörler ve meslek ilkelerinin birbirine tezat düştüğü durumlarda etik değerler sayesinde bir çıkış elde edilebilir.(Mintz, 1995:259).

Bu gelişmeler ışığında; muhasebede meslek etiği ile ilgili olarak belirlenen kurallar şu şekilde sıralanabilir (Selimoğlu,2001:9):

- Bağımsızlık,
- Dürüstlük ve tarafsızlık,
- Genel standartlar,
- Muhasebe ilkeleri ile uyum,
- Sır saklama,
- Şarta bağlı ücret,
- Meslek onuruyla bağdaşmayan davranışlar,
- Reklam yasağı,
- Haksız rekabet içinde olmama,
- Meslek ücreti,

Muhasebecilerin, meslekleri ile ilgili hem yasal hem de yukarıda ifade edilen etik kurallara uymaları oldukça önemlidir. Yasal kurallara uygun davranmak muhasebeciliğin temelindeki zorunluluğu kapsamakta, etik kurallara uygun davranmak ise meslekte kabul gören değer yargılarına uygun davranmayı ifade etmektedir. Etiğe uygun davranış, kararın veya davranışın yasal olup olmadığından çok, doğru ya da yanlış olup olmadığını başka bir ifadeyle mesleki değerlere uygun olup olmadığının değerlendirilmesini gerektirir (Gül ve Ergün, 2004:57).

Muhasebe mesleği açısından meslek etiği, meslek mensubunun bağımsızlığı, kendi kendini kontrolü ve dürüstlüğü anlamına gelir. Başka bir ifadeyle, muhasebede meslek etiği, müşterilere, halka ve diğer uygulamacılara yüksek standartlara bağlanmış ahlâki davranışlarla hizmet edilmesi demektir. Bu hizmet ise, meslek mensuplarının uzmanlıkta yeterli sorumluluğa ulaşmış,

güvenilirliğini sağlamış, doğru ve tarafsız olması zorunluluğunu ifade eder (Selimoğlu, 1998: 146).

### 3.1. Muhasebe Mesleğinde Uluslar arası Alanda Meslek Etiği Kuralları

Diğer her meslekte olduğu gibi muhasebede de meslek etiğine yönelik kurallar oluşturulurken bazı noktalara özellikle dikkat edilmesi gerekir (Çiftçi ve Çifçi, 2003: 83):

- Kuralları sağlamlaştırmak için stratejiler geliştirilmelidir,
- Kuralların belirli bir kurum tarafından onaylanması gerekir,
- Kurallar tüm meslek mensuplarına ulaşmalı ve genel olarak kabul görmelidir,
- Kuralların ihlali sonucunda uğranılacak yaptırım şeklini belirten bir bölüm olmalıdır,
- Kurallar, sürekli yenilenmeye açık olmalıdır,
- Etik eğitimi programları oluşturulmalıdır,
- Etik konular hakkında yıllık raporlar hazırlanmalıdır.

Muhasebe mesleğinde, meslek etiğine yönelik olarak uluslararası alanda oluşturulan yazılı kurallardan ikisi; ABD'deki meslek örgütü Amerikan Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) ve uluslararası bir üst kuruluş olan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'na (IFAC) ait Meslek Etiği Kuralları'dır. Aşağıdaki tablolarda bu iki kuruluşa ait meslek etiği kuralları yer almaktadır.

**Tablo: 1 AICPA'nın Mesleki Davranış Yasası İlkeleri ve Kuralları**

İlkeler	Kurallar
* Sorumluluklar	* Bağımsızlık
* Kamu Yaran	* Dürüst ve Tarafsız Olma
* Dürüstlük	* Genel Standartlar
* Tarafsızlık ve Bağımsızlık	* Standartlara Uygun Davranma
* Mesleki Özen Gösterme	* Muhasebe İlkeleri ile Uyum
* Hizmetin Kapsamı ve Niteliği	* Sır Saklama
	* Şarta Bağlı Ücret
	* Meslek Onuru ile Bağdaşmayan Faaliyetler
	* Reklam Yasağı
	* Komisyon ve Bilirkişi Ücreti
	* Meslek Unvanı ve Şirketleşme
	* Meslek Etiğine Aykırı Davranışlarla İlgili Yaptırımlar

**Kaynak :** Çiftçi ve Çiftçi, 2003: 84

**Tablo: 2 IFAC'ın Meslek Etiği Kuralları**

Bölüm A	Bölüm B	Bölüm C
* Etik Çatışmaların Çözümlemesi	* Bağımsızlık	* Sadakat Çatışması
* Mesleki Yeterlilik	* Mesleki Yeterlilik ve Muhasebeci Olmayanlardan Yararlanılmasına Dair Sorumluluklar	* Meslektaşlara Destek
* Vergi Uygulamaları	* Ücretler ve Komisyonlar	* Bilginin Sunuluşu
* Sınır Ötesi Faaliyetler	* Bağımsız Muhasebecilikle Bağdaşmayan Uygulamalar	* Mesleki Yeterlilik
* Gizlilik	* Müşteri Paraları	
* Doğruluk ve Tarafsızlık	* Diğer Bağımsız Meslek Faaliyetinde Bulunan Muhasebecilerle İlişkiler	
*Tanıtım	* Reklam ve Teşvik	

**Kaynak :** Çiftçi ve Çiftçi, 2003: 85



### 3.2. Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Kurallar

Türkiye’de 1989 yılında Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 3568 Sayılı Kanun’a göre muhasebe mesleği yasal bir düzenlemeye kavuşmuştur. Bu Kanun’a göre Serbest Muhasebeci (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) olmak üzere muhasebe mesleği üç unvana ayrılarak tanımlanmıştır<sup>1</sup>. Adı geçen unvanlara sahip meslek mensuplarının yapabilecekleri faaliyetler Kanun’da ayrıntılı bir biçimde düzenlenmiştir (Pekdemir, 1999:13). Ancak ülkemizde bu mesleğe ilişkin yasal düzenlemeler göz önünde bulundurulduğunda; mesleğin “bağımsız muhasebe uzmanlığı” olarak tek bir çatı altında değil, farklı unvanlar altında toplanmış olması ve yetkilerin iç içe geçmiş olması gibi karmaşalar, uygulamada çeşitli sorunlar ortaya çıkarabilmektedir (Pekdemir, 1999: 34). Bu olumsuzluklara karşın, muhasebe meslek örgütleri, mesleğin etik kurallarını oluşturmuşlardır. Etik kuralların varlığı ahlâk dışı davranışları sınırlandırarak, belirsiz durumlarda yol göstermeye çalışmaktadır (Siegel, Shaughnessy ve Rigsby, 1995: 957).

Türkiye Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB) tarafından; ulusal mevzuatımızda dağınık ve kısmen düzenlenen meslek etiğine yönelik kurallar yeniden düzenlenmiştir. Meslek etiği kuralları, 2001 yılında çıkarılan “Mecburi Meslek Kararı”<sup>2</sup> ile düzenlenerek konu yasal bir dayanağa kavuşmuştur. TÜRMOB tarafından oluşturulan kurallarda; hem birtakım etik standartları ortaya koyduğu hem de cezalandırılması gereken davranış ve tu-

umların saptanması için bir temel oluşturacağı yönündeki hükümlerin yer alması etik kurallarının denetimine de çok önem verildiğini işaret etmektedir.

TÜRMOB tarafından hazırlanan 2001 yılında hazırlanan Mecburi Meslek Kararı şu başlıklar altında ifade edilmiştir.

- Meslek Ahlakı ve Önemi (m. 3)
- Mesleki Uzmanlık (m.4),
- Defter tutma ve finansal tabloları hazırlama (m.5),
- Muhasebe ilkelerine ve standartlara uyma zorunluluğu (m.6),
- Dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık (m.7),
- Mesleki özen ve titizlik (m.8),
- Tasdik işlerinde ve denetimde bağımsızlık kuralı (m.9),
- Sır saklama (m.10),\*
- Ücretler (m.11),
- Denetim standartları ve muhasebe ilkeleri (m.12),
- Öngörü yasağı (m. 13),
- Haksız rekabet yasağı (m.14),
- Personel sağlanması (m.15),
- Dürüst olmayan davranışlar (m. 16),
- Reklam ve teşvik yasağı (m.17),
- Ücretlerin düşürülmesi ve komisyon yasağı (m.18),

1 Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda değişiklik yapılması hakkında 5786 sayılı Kanun 26.07.2008 gün ve 26948 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış ve kanuna göre meslek unvanları iki başlık altında toplanmıştır. Çalışma bu tarihten önceyi kapsamaktadır.

2 18.10.2001 gün ve 24557 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

- Bağdaşmayan işler (m.19),
- Diğer meslek mensupları aleyhinde konuşma yasağı (m.20),
- Denetimde kamu sorumluluğu (m.21).
- Yürürlülük (m. 22)
- Yürütme (m. 23)

TÜRMOB, 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 ilkelerini belirlemiştir (TÜRMOB, 2007).<sup>3</sup>

Bu yönetmelik kapsamında belirlenen ilkeler, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanununa<sup>4</sup> göre bir meslek unvanına sahip olan, bağımsız veya bağımlı olarak çalışan, tüm meslek mensupları için geçerlidir. Yönetmeliğin ikinci bölümünde “Etik Komitesi ve Son Hükümler” başlığı altında, etik komitesinin teşekkülü, toplantısı ve görevleri ifade edilmektedir.

Etik ilkeler üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm tüm meslek mensuplarının uyması gereken temel etik ilkelerini ve bu ilkelerin uygulanması için gereken kavramsal çerçeveyi sunmaktadır. İkinci ve üçüncü bölümler kavramsal çerçevenin belirli özel durumlarda nasıl uygulanacağını ortaya koymaktadır. Buna göre tüm meslek mensuplarının uyacağı temel etik ilkeleri de şu şekilde sıralanmıştır (TÜRMOB, 2007):

- **Dürüstlük:** Meslek mensuplarının tüm meslekî ve iş ilişkilerinde doğru sözlü ve dürüst davranmalarıdır.
- **Tarafsızlık:** Yanlı veya önyargılı davranarak; üçüncü kişilerin haksız ve uygunsuz biçimde yaptıkları baskıların meslek mensuplarının meslekî kararlarını etkilememesi veya engellemesidir.
- **Meslekî Yeterlilik ve Özen:** Meslek mensubunun meslekî faaliyetlerini yerine getirirken teknik ve meslekî standartlara uygun olarak, özen ve gayret içinde davranmasıdır.
- **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.
- **Meslekî Davranış:** Meslek mensubunun mevcut yasa ve yönetmeliklere uymasını ve mesleğin itibarını zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınmasını ifade etmektedir.

#### 4. BAĞIMLI VE BAĞIMSIZ MUHASEBECİLERİN MESLEK ETİĞİ ALGILAMA DÜZEYLERİNE İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

Bağımlı ve bağımsız muhasebecilerin uluslararası ve ulusal alanda oluşturulan muhasebe meslek etiği kurallarının algılama derecelerinin tespit edilmesine yönelik olarak hazırlanan araştırmanın ele alındığı bu bölümde öncelikle araştırmanın amacı, kısıtlılıkları ve yöntemi açıklandıktan sonra anket çalışması sonucu elde edilen bilgiler istatistiksel açıdan ölçülmüş ve bulgulara yer verilmiştir.

3 19.10.2007 gün ve 26675 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

4 Bknz. Dipnot 1.



#### 4.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı; sanayideki gelişmesiyle bölgede öne çıkan Çorum İli Organize Sanayi Bölgesinde faaliyet gösteren orta ölçekli üretim işletmelerde görev yapan bağımlı muhasebeciler ile bağımsız muhasebecilerin muhasebe mesleğine ilişkin meslek etiği kurallarını algılama derecelerini belirlemek ve çalışma hayatında bu kurallardan hangisinin daha etkili olduğunu tespit etmektir.

#### 4.2. Literatür İncelemesi

“Etik” konusunda gerek yurt içinde gerekse yurt dışında birçok çalışma yapılmıştır. Muhasebe mesleğinde etik ile ilgili incelenen literatürde de, konuyu açıklamak üzere çeşitli uygulamalar yapıldığı ve önemli sonuçlar elde edildiği tespit edilmiştir.

Cohen, Pant ve Sharp; 2001 yılında Kanada’daki işletme öğrencileri ile muhasebe meslek mensupları arasında etik karar vermede farklılıkları araştırmaya yönelik yaptıkları çalışma sonucunda bu iki grup arasında önemli farklılıklar tespit etmişlerdir.

Jeffrey, 1993; Ponemon & Glazer, 1990; St. Pierre, Nelson & Gabbin, 1990 yılında yaptıkları çalışmalarda; muhasebe öğrencilerinin, başka iş disiplinleri ve başka bölüm öğrencileriyle karşılaştırdıklarında mesleki etik konusunda problemlerinin çok düşük bir seviyede olduğunu ortaya koymuşlardır. Shaub da, 1994 yılında muhasebeci ve çeşitli alanlarda profesyonel eğitim veren kolejlerdeki öğrencileri mesleki etik konusunda karşılaştırmıştır ve muhasebecilerin mesleki etik konusunda daha bilgili olduğu sonucuna ulaşmıştır.

AICPA’ya üye olan denetçilerin, kişisel değerlerinin ahlaki kararlarını ne derece etkilediğini Shafer, Moris ve Ketchand 2001 yılında Roke-

ach’in geliştirdiği Değer Araştırması’nı (RVS) kullanarak ölçmüşlerdir ve kişisel değerlerin, ayrıca demografik özelliklerin, denetçilerin ahlaki değer algısını değiştirmedeğini tespit etmişlerdir.

Aymankuy ve Sarıoğlu; 2005 yılında Balıkesir il merkezindeki meslek mensuplarının etiğe ve meslek etiğine yaklaşımlarını, algılamalarını, genel düşüncelerini ölçmeye yönelik çalışmalarında öne çıkan en önemli sonuçlarını muhasebe meslek mensuplarının etik ve meslek etiği konusuna yabancı kalmadıkları ve kendilerini bu konuda sürekli geliştirme konusunda istekli, aynı zamanda da gönüllü olmaları olarak belirtmektedirler.

Özkol, Kök, Çelik ve Gönen; 2005 yılında İzmir Serbest Muhasebeci Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası’na kayıtlı olarak faaliyet gösteren muhasebe meslek elemanlarının, ulusal ve uluslararası meslek kuruluşlarınca belirlenen etik ilkelere duyarlılık düzeyi araştırmışlardır. Sonuç olarak, cinsiyet, meslek unvanı ve mesleki deneyim kriterleri açısından meslek elemanlarının etik ilkelere duyarlılık düzeylerinde anlamlı bir farklılık oluşmadığı ve etik ilkelerin boyutları arasında anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.

Muhasebe meslek mensupları ve çalışanlarının etik ikilemleri üzerine Kars ve Erzurum illerini kapsayan çalışmasında Kutlu (2008); muhasebe meslek mensupları tarafından etik ikilemlerin yaşandığını ancak yoğunluğun gelir, yaş ve müşteri gibi değişkenlerin etkisiyle farklılaşabildiği, etik ikileme neden olan müşteri kaybetme endişesinin de ifade edilen değişkenlerin etkisiyle farklılaştığı ve ikilemden çıkışta rol oynayan kültürel çevreyle ilgili faktörlere atfedilen önem, özellikle yaş ve eğitim seviyesine bağlı olarak farklılık gösterebildiği şeklinde önemli sonuçlara ulaşmıştır.

### 4.3 Araştırmanın Yöntemi

Anket yöntemine dayanan araştırmanın örneklemini Çorum İli Organize Sanayi Bölgesinde faaliyet gösteren ve faaliyet kolu üretim olan orta ölçekli işletmelerde muhasebe mesleği ile ilgili çalışanlar oluşturmuştur. Belirlenen örneklemin seçiminde basit tesadüfi örneklem yöntemi uygulanmıştır. Seçilen örnek kütle sayısı uyarınca , anket 110 firmaya dağıtılmış fakat 96 anketten geri bildirim sağlanmıştır. Elde edilen anket verileri incelendiğinde 6 adet anketin eksik ve/veya hatalı doldurulduğu anlaşılmış ve analiz dışı bırakılmıştır. Anket formu oluşturulurken TÜRMOB tarafından hazırlanan Mecburi Meslek Kararı'ndaki meslek etiği kuralları, IFAC'ın Meslek Etiği Kuralları ve AICPA'nın Mesleki Davranış Yasası İlkeleri ve Kuralları dikkate alınmıştır.

Örnekleme grubundan elde edilen verilerin analizi; SPSS 10.0 paket programı (Statistical Programme for Social Sciences / Sosyal Bilimler için İstatistik Paket Programı) vasıtasıyla yapılmıştır. Analizlerde; betimsel istatistiksel teknikler, araştırmanın hipotezlerini test edilirken bağımsız örneklem için t testi ve tek yönlü var-

yans analizi kullanılmıştır. Ayrıca; veri setini daha kolay anlaşılır hale getirmek ve genel değişkenleri tespit etmek için faktör analizi yapılmıştır. Bunun için de öncelikle değişkenler arasındaki korelasyon matrisi incelenmiştir. Elde edilen faktörler doğrultusunda hipotezler için tekrar t testi uygulanmış ve iki testin sonuçları karşılaştırılmıştır.

Araştırmada 3 hipotez ele alınmıştır.

**H<sub>1</sub>**: Etik kurallarının algılanmasında bağımlı muhasebeciler ve bağımsız muhasebeciler farklılık göstermektedir.

**H<sub>2</sub>**: Etik kurallarını algılanma düzeyi meslek mensuplarının unvanlarına göre farklılık göstermektedir.

**H<sub>3</sub>**: Meslekteki deneyimine göre etik kurallarının algılanması farklılık göstermektedir.

### 4.4 Yapılan Analizler ve Sonuçları

#### 4.4.1. Demografik Özellikler

Araştırmada öncelikle ankete katılanlara ait demografik özellikler tespit edilmiştir. Elde edilen verilen aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo: 3 Demografik Özellikler

ÇALIŞMA ŞEKLİ	FREKANS	YÜZDE	KÜMÜLATİF YÜZDE
<i>Bağımlı Muhasebeci</i>	46	51,1	51,1
<i>Bağımsız Muhasebeci</i>	44	48,9	100
<b>UNVANI</b>			
<i>SM</i>	16	17,8	17,8
<i>SMMM</i>	69	76,7	94,4
<i>YMM</i>	5	5,6	100
<b>MESLEKİ DENEYİMİ</b>			
<i>0 – 10 yıl</i>	43	47,8	47,8
<i>11 – 20 yıl</i>	35	38,9	86,7
<i>21 – 30 yıl</i>	12	13,3	100
<b>CİNSİYETİ</b>			
<i>Kadın</i>	8	8,9	8,9
<i>Erkek</i>	82	91,1	91,1

Tablo 3’de görüldüğü gibi anket cevaplayıcılarının %51,1’i bağımlı muhasebeci ve %48,9’u bağımsız muhasebecidir. Oranların birbirlerine yakın değerler çıkması seçilen örneklemin çalışmanın amacına hizmet edebileceğini göstermiştir. Aralarındaki benzerlikleri ve farklılıkları daha net görebilmek için bu bilgi oldukça faydalı olmuştur.

Örnekleme oluşturan muhasebe meslek mensuplarının unvanlarının dağılımı; %17,8 Serbest Muhasebeci (SM), %76,7 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve %5,6 Yeminli Mali Müşavir (YMM) şeklindedir. Bu durumda Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) en büyük cevaplayıcı kitlesini oluşturmaktadır.

Araştırma kapsamında ankete katılanların mes-

leki deneyimlerinin %47,8 oranında 0-10 yıl, %38,9 oranında 11-20 yıl ve %13,3 oranında 21-30 yıl arasında olduğu tespit edilmiştir.

Anketi cevaplayanlarının cinsiyetleri ise %91,1 gibi büyük bir oranda erkeklerden oluşmaktadır. Ancak %8,9’u kadınları temsil etmektedir.

#### 4.4.2. Hipotezlerin Test Edilmesi

Araştırmanın hipotezleri 0,05 önem düzeyinde ve çalışma şekli, mesleki deneyim ve mesleki unvan gibi demografik özelliklere göre, mesleki etiği algılama düzeyleri arasında anlamlı bir fark olup olmadığı test edilirken, çalışma şekli kriteri için “bağımsız örneklemler için t-testi”, mesleki deneyim ve mesleki unvan kriterleri için ise “Tek Faktörlü Varyans Analizi” uygulanmıştır.

İlk olarak;

**H<sub>0</sub>**: Etik kurallarının algılanmasında bağımlı muhasebeciler ve bağımsız muhasebeciler arasında fark yoktur.

**H<sub>1</sub>**: Etik kurallarının algılanmasında bağımlı muhasebeciler ve bağımsız muhasebeciler farklılık göstermektedir.

Sıfır hipotezi ve alternatif hipotezi “bağımsız örneklem için t-testi” kullanılarak test edilmiştir. Analiz sonucunda elde edilen veriler aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

**Tablo: 4 Grup İstatistikleri (H<sub>1</sub> hipotezi için)**

	GRUP	N	Ortalama	Standart Sapma	Standart Hata
Etik Kurallar	Bağımlı	22	3,887400	,354441	7,55671E-02
	Bağımsız	22	4,022709	,435299	9,28060E-02

Bağımlı ve bağımsız gruplarda toplam 22 sorunun ortalama değerleri ele alınmış ve ortalama değerleri sırasıyla 3,887400 ve 4,022709 olarak hesaplanmıştır. İlgili standart saplamalar ve standart hatalar da tabloda yer almaktadır.

**Tablo: 5 Bağımsız Örneklem İçin t-Testi Sonuçları**

		Levene Testi		t- Testi				
		F değeri	P değeri	t değeri	Serbestlik Derecesi	P değeri	Ortalama Farkı	Standart Hata Farkı
Etik Kurallar	Eşit Varyanslı	1,274	,265	-1,131	42	,265	-,135309	,119680

Levene testi sonucu elde edilen p değeri 0,265'tir. Hesaplanan bu değer 0,05 anlamlılık düzeyinden daha büyük olduğundan varyansların eşit olduğu tespit edilmiş ve böylelikle eşit varyanslı t-testinin uygulanabilirliği test edilerek analizde hesaplanan “Eşit Varyanslı t-testinin p değeri” dikkate alınmıştır ve t- testi sonucu hesaplanan p=0,265 değeri anlamlılık düzeyinden (0,05) daha büyük olduğu için “Etik kurallarının algılanmasında bağımlı muhasebeciler ve bağımsız muhasebeciler arasında fark yoktur” hipotezi kabul edilir.

Daha sonra araştırılan ikinci hipotez ve alternatif hipotez “Tek Faktörlü Varyans Analizi” kullanılarak test edilmiştir. Analiz sonucu elde edilen veriler aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Hipotezler;

**H<sub>0</sub>**: Etik kurallarının algılanma düzeyi ile meslek mensuplarının unvanları arasında fark yoktur.

**H<sub>2</sub>**: Etik kurallarının algılanma düzeyi ile meslek mensuplarının unvanlarına göre farklılık göstermektedir.

**Tablo: 6 Varyansların Homojenliği Testi Sonuçları**

Levene Testi	Serbestlik 1	Serbestlik 2	P değeri
1,112	2	63	,335

Varyansların homojenliği ile ilgili Levene Testi sonucunda elde edilen p değeri 0,335’dir. Bu durumda, varyans açısından bu üç grup arasında bir fark yoktur. Böylece homojenlik varsayımı sağlandığından, varyans analizinin uygulanması uygundur.

**Tablo: 7 Varyans Analizi Sonuçları**

	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Ortalama Kareler	F değeri	P değeri
Gruplar Arası	1,283	2	,641	4,521	,061
Gruplar İçi	8,938	63	,142		
Toplam	10,221	65			

Analiz sonucu elde edilen p değeri 0,061 anlamlılık düzeyinden (0,05) daha büyük olduğundan “Etik kurallarının algılanma düzeyi ile meslek mensuplarının unvanları arasında fark yoktur” şeklindeki sıfır hipotezi kabul edilir.

Son olarak araştırılan hipotez ve alternatif hipotezler şunlardır:

**H<sub>0</sub>**: Meslekteki deneyimle etik kurallarının algılanması arasında fark yoktur.

**H<sub>3</sub>**: Meslekteki deneyimine göre etik kurallarının algılanması farklılık göstermektedir.

Sıfır hipotezi ve alternatif hipotezi “Tek Faktörlü Varyans Analizi” kullanılarak test edilmiştir. Analiz sonucunda elde edilen veriler aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

**Tablo: 8 Varyansların Homojenliği Testi Sonuçları**

Levene Testi	Serbestlik 1	Serbestlik 2	P değeri
3,557	3	126	,720

Levene Testi sonucunda elde edilen p değeri 0,720 tespit edildiğinden, varyanslar açısından gruplar arasında bir fark olmadığı söylenebilir.

**Tablo: 9 Varyans Analizi Sonuçları**

	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Ortalama Kareler	F değeri	P değeri
Gruplar Arası	4,088	3	,818	3,178	,093
Gruplar İçi	32,417	126	,257		
Toplam	36,504	131			

Analiz sonucu elde edilen p değeri 0,093 anlamlılık düzeyinden (0,05) daha büyük olduğundan “Meslekteki deneyimle etik kurallarının algılanması arasında fark yoktur.” şeklindeki sıfır hipotezi kabul edilir.

#### 4.4.3. Faktör Analizi

Çok değişkenli, istatistik analiz yöntemlerinden faktör analizinde gözlenen fazla sayıdaki değişken, daha az sayıda “faktör” ile açıklanmaya çalışıldığından, öncelikle değişkenler arasındaki

korelasyonlar göz önünde bulundurulur (Johnson ve Wichern, 2002: 3). Faktör analizinin amaçlarından bir tanesinin de, korelasyonların açıklanmasında yardımcı olacak faktörlerin elde edilmesi olduğu için değişkenler mutlaka birbiri ile ilişkili olmalıdır. Eğer değişkenler arasındaki ilişki zayıf ise; ortak faktörlerin olma ihtimali zayıftır. Bu sebeple değişkenler arasındaki korelasyon matrisi incelenmiş ve ilişkinin bir kaç değişken hariç çok düşük olmadığı tespit edilmiştir.

**Tablo: 10 KMO ve Bartlett Testi Sonuçları**

Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) Değeri		,706
Bartlett Küresellik Testi	Ki-kare	710,776



Örneklem yeterliliğinin ölçütü, gözlenen korelasyon katsayıları büyüklüğü ile kısmi korelasyon katsayılarının büyüklüğünü karşılaştıran bir indeks olan KMO değerinin 1'e yaklaşması mükemmelliği ifade eder. Ancak yapılacak analizlerde bu değer %60'dan daha fazla olması beklenir.. Analiz sonucu KMO değeri incelenmiş ve örneklem uygunluğu %70,6 değeri ile "iyi" bulunmuştur.

Ayrıca Barlett Testi ile korelasyon matrisinin, birim matrise eşit olduğunu ifade eden  $H_0$  hipotezi test edilmiş ve yaklaşık ki-kare değeri = 710,776 olarak elde edilerek hipotez reddedilmiş, böylelikle seçilen değişkenler ile analize devam edilmesinin uygunluğu bir kez daha test edilmiştir.

Faktör analizinin kullanımının uygun olup olmadığı ile ilgili son olarak anti- imaj korelasyon katsayıları hesaplanmıştır. Elde edilen matriste

küçük katsayıların oranı fazla olduğu için model uygun bulunmuştur.

Bir değişken ile diğer bütün değişkenler arasındaki çoklu regresyon katsayısının karesi, değişkenler arasındaki doğrusal ilişkinin bir diğer göstergesidir (Akgül ve Çevik;2003: 428). Analiz kapsamında oluşturulan "ortak varyans" tablosu incelendiğinde çok küçük bir çoklu korelasyon katsayısı tespit edilmemiştir. Bu sebeple herhangi bir değişkenin çıkarılmasına gerek duyulmamıştır.

Aşağıda yer alan tabloda, rotasyona tabi olmamış faktörlerin genel özellikleri ile ilgili bilgiler vardır. Burada özdeğerler ve açıklanan varyans yüzdeleri verilmiştir. Faktör kümeleri çıkarılırken önemli bileşenler analizi kullanılmış ve 6 faktör bulunmuştur. Faktörlerin anlamlı olup olmadıkları öz değerlerinin 1'den büyük olup olmadıkları incelenerek tespit edilmiştir.

**Tablo: 11 Faktörlerin Varyans Açıklama Yüzdeleri**

Faktörler	Özdeğerler	Toplam Varyansı Açıklama Yüzdesi	Birikimli Varyansı Açıklama Yüzdesi
1	5,462	24,827	24,827
2	2,402	10,917	35,744
3	1,785	8,116	43,859
4	1,376	6,253	50,113
5	1,342	6,099	56,212
6	1,143	5,197	61,408
7	1,074	4,880	66,289

**Asıl method:** Temel Bileşenler Analizi

Tablo incelendiğinde başlangıçtaki 22 değişken yerine 7 faktör ile %44'lük bir bilgi kaybı ile toplam varyansın yaklaşık %66'sı açıklanmıştır. Bu açıklama yüzdeleri ile rotasyonsuz faktör yüzdeleri incelenmiş ve faktörlerin yorumlanabilir olması için faktör rotasyonu yapılmıştır.

Rotasyonlu Faktör yükleri matrisi faktör analizinin sonucunu verir. Aşağıda yer alan tablo incelendiğinde tespit edilen faktörlerin yükleri verilmiştir.

**Tablo: 12 Rotasyonlu Faktör Yükleri Matrisi**

	Faktör 1	Faktör 2	Faktör 3	Faktör 4	Faktör 5	Faktör 6	Faktör 7
Değişken10	,708						
Değişken 16	,668						
Değişken 27	,635						
Değişken 22	,628						
Değişken 13	,609						
Değişken 17	,591						
Değişken 18	,553						
Değişken 21	,531						
Değişken 14	,492						
Değişken 28	,487						
Değişken 20	,474						
Değişken 25		,740					
Değişken 11		-,543					
Değişken 12		-,515					
Değişken 23		,507					
Değişken 24		,506					
Değişken 8			,516				
Değişken 7			,481				
Değişken 19				,485			
Değişken 26					-,550		
Değişken 15						,519	
Değişken 9							,607

Asıl method: Temel Bileşenler Analizi

Faktörlerin Varyans Açıklama Yüzdeleri ve Rotasyonlu Faktör yükleri matrisi tabloları incelendiğinde birinci faktör %25'lik açıklama yüzdesi ile varyansı en çok açıklayan değerdir. Bu anlamda en önemli faktör yükü bu grupta yer almaktadır ve temsil ettiği grup Rotasyonlu Faktör yükleri matrisinde verilmiştir. Böylece Tablo 3.7'den görülebileceği gibi, yaklaşık %25 ile en fazla açıklama gücüne sahip olan birinci faktörde yer alan ağırlıklı yükler; göz önünde bulundurulduğunda, birinci faktörün “Mesleki Sorumluluk” faktörü olarak adlandırılması uygun görülmüştür. İkinci faktör, “Ahlâki Değer Yaratma”, üçüncü faktör, “Mesleki Bilgi ve Yeterlilik”, dördüncü faktör, “Bilgi Verme ve Mesleki Eğitim”, beşinci faktör “Sır Saklama ve Bağımsızlık”, altıncı faktör, “Doğruluk ve Tarafsızlık”, yedinci faktör ise “Yasalara Bağlılık” olarak isimlendirilmiştir.

Bağımlı ve bağımsız muhasebecilerin meslek etiğine bakışlarının belirlenmesi amacıyla kavramlara ilişkin 7 faktör tespit edilmiş ve yukarıdaki gibi isimlendirilmiştir. Ankette yer alan sorular meslek mensupları tarafından en çok “Mesleki Sorumluluk” faktörü başlığı altında algılanmıştır. Çünkü mesleki sorumluluk içerisinde yer alan değişkenler, muhasebecilerde olması gereken özellikleri ortaya koyan faktörlerdir. Kuşkusuz bir muhasebeciyi meslek etiğine uygun davranmaya yönlendiren unsur bireysel ahlâki yapısı ve değerler olduğu için ikinci olarak algılanan faktör “Ahlâki değer yaratma” olmuştur. Derslerde verilen eğitimlerin dışında mesleki etik değerlerinin oluşturulmasında ders dışı seminer, kurs, konferans gibi yardımcı eğitimlerin de uygulanmasının gerekliliği üçüncü faktör olan “Mesleki Bilgi ve Yeterliliği” oluşturmuştur. Muhasebe mesleğine ait mesleki etik değerlerin temelini okulda alındığı ancak piyasa koşulları içerisinde gelişen deneyimlerle daha da özümsemiği gerçeği ve üçüncü kişilere doğru ve tarafsız bilgi sunmanın yanı sıra toplum yara-

rı ve kamuyu aydınlatma da muhasebe meslek etiğini açıklamada oluşturulan dördüncü faktör olarak tespit edilmiştir. Beşinci faktör olan “Sır Saklama ve Bağımsızlık”ın içeriğini oluşturan en önemli unsur aksi yasal olarak belirtilmedikçe görev sırasında elde edilen verilerin başkalarıyla paylaşılmaması gerektiği ve meslek mensuplarının çalışmaları esnasındaki bağımsızlığı olarak ifade edilebilir. Meslek mensubunun herhangi bir şekilde güvenilirliğine gölge düşürecek davranışlardan da kaçınılmasının gerekliliği altıncı faktör olan “Doğruluk ve Tarafsızlık” başlığı altında algılanmıştır. Son olarak meslek mensupları yasalara göre hareket etmeyi ve mesleğinin dış denetimden bağımsız bir muhasebecilik anlayışı içinde gerçekleştirilmesinin gerektiği “Yasalara Bağlılık” olarak ifade edilen yedinci faktörde açıklanmıştır.

## 5. SONUÇ

Mesleki bilginin tek başına yeterli olmadığı günümüzde meslek etiği olgusu her meslek grubunda önemli bir yer teşkil etmekte ve etik kurallar dizisinin oluşturulması için ciddi çaba harcanmaktadır. Çalışma kapsamında incelediğimiz muhasebe meslek mensupları için de; AICPA, IFAC ve TÜRMOB tarafından; her ne kadar ekonomik, kültürel ve toplumsal farklılıklar olmasına karşın, çeşitli meslek etiği kuralları oluşturulmuştur.

Araştırma kapsamında, bağımlı ve bağımsız muhasebecilerin mesleki etik kurallarını algılama düzeylerine yönelik yapılan anketler değerlendirilmiştir. Ankete katılanların % 51,1'i, bağımlı muhasebeci, % 48,9'u bağımsız muhasebeci ve %91,1'i erkek, % 8,9'u kadın olarak tespit edilmiştir. Ayrıca, anket cevaplayıcılarının unvanları %17,8 SM, % 76,7 SMMM ve % 5,6 YMM olarak dağılmakta ve mesleki deneyimler % 47,8 oranında 0-10 yıl, % 38,9 oranında 11-20 yıl ve % 13,3 oranında 21-30 yıl arasındadır.

Belirlenen hipotezlerin test edilmesi için yapılan “bağımsız örneklem için t testi” ve “tek faktörlü varyans analizi” sonuçlarına göre etik kurallarının algılanmasında bağımlı ve bağımsız muhasebeciler arasında bir fark olmadığı, bu kuralların algılanmasının mesleki unvanlarına ve meslek deneyimine göre de değişmediği tespit edilmiştir.

Bağımlı ve bağımsız muhasebecilerin meslek etiği algılama düzeyleri araştırılırken, gözlenen fazla sayıdaki değişkeni daha az sayıda “faktör” ile açıklamak için yapılan “faktör analizi” sonucunda yedi faktör belirlenmiştir. Bu faktörler; Mesleki sorumluluk, ahlâki değer yaratma, mesleki bilgi ve yeterlilik, bilgi verme ve mesleki eğitim, sır saklama ve bağımsızlık, doğruluk ve tarafsızlık ve yasalara bağlılık olarak adlandırılmıştır. Buna göre; “Mesleki Sorumluluk” faktörü %25’lik açıklama yüzdesi ile varyansı en çok açıklayan değerdir. Demek oluyor ki; mesleki sorumluluk içerisinde yer alan değişkenler, meslek mensupları tarafından en çok algılanan ve muhasebecilerde olması gereken özellikleri ortaya koyan faktörlerdir. “Ahlâki Değer Yaratma” faktörü yaklaşık %11 oranında varyansı açıklamakta ve bu faktör bireysel ahlâki yapı ve değerler açısından algılanmaktadır. Derslerde verilen eğitimlerin dışında mesleki etik değerlerinin oluşturulmasında ders dışı seminer, kurs, konferans gibi yardımcı eğitimlerin de uygulanmasının gerekliliği üçüncü faktör olan “Mesleki

Bilgi ve Yeterliliği” faktörün de varyansı açıklamaya katkısı % 8’dir. “Bilgi Verme ve Mesleki Eğitim” faktörü mesleki eğitimde, etik ilkelerin yanında ahlâki bir karakter gelişimine fırsat verilecek şekilde, sorumluluk bilinciyle beraber bir eğitim programının gerekliliğinin vurgulanmasını ifade eder. Varyansı açıklamaya katkısı % 6 olan “Sır Saklama ve Bağımsızlık” faktörü, aksi yasal olarak belirtilmedikçe görev sırasında elde edilen verilerin başkalarıyla paylaşılmaması gerektiği ve meslek mensuplarının çalışmaları esnasındaki bağımsızlığı olarak algılanmaktadır. “Doğruluk ve Tarafsızlık” faktörünün katkısı ise %5’tir. Bilanço ve gelir tablosu gibi finansal göstergelerin hazırlanmasında ve sunulmasında doğruluk ve tarafsızlık ilkesi mutlaka aranmalıdır. Ayrıca muhasebeci herhangi bir şekilde güvenilirliğine gölge düşürecek davranışlardan kaçınmalıdır. Ankette belirlenen son faktör olan “Yasalara Bağlılık” yaklaşık %5 oranında varyansı açıklamaya katkıda bulunmaktadır. Meslek mensuplarının görevlerini icra ederken yasalara göre hareket etme zorunluluğu da bu başlık altında ifade edilmiştir.

Sonuç olarak; araştırma kapsamında incelediğimiz meslek mensuplarının bağımlı ya da bağımsız muhasebeci olmasının, unvan farklılığının ve mesleki deneyim düzeylerinin farklılığının, meslek etiği algılama düzeyleri üzerinde etkisi olmadığı söylenebilir.

**6. KAYNAKÇA**

- AKDOĞAN, N. ve SEVİLENGÜL, O. (1998), *Tekdüzen Muhasebe Uygulaması*, İSMMMO Yayınları, No.7, -İstanbul.
- AYMANKUY, Y. ve SARIOĞLAN M.; (2005) “Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları”, *Balıkesir Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:8, S:14, ss:23-45.
- BRIEN, A., (1998), “Professional Ethics and The Culture of Trust”, *Journal of Business Ethics*, V: 17, pp: 392-395
- COHEN, J. R. , PANT, L. W. and SHARP, D. J. (2001), “An Examination of Differences in Ethical Decision – Making Between Canadian Business Students and Accounting Professionals,” *Journal of Business Ethics*, V: 30, N: 4, pp: 319-336.
- ÇİFTÇİ, Y. ve ÇİFTÇİ B. (2003), “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği (Türkiye’deki Düzenlemeler ve Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması)”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı: 10, ss: 79-96.
- DOBSON, J. (2002), “Three Business Contexts: From the Technical and Moral, to the Aesthetic”, *Electronic Journal of Business*, V:12, N: 2.
- GÜL, K. ve ERGÜN H. (2004), “Muhasebe Mesleğinde Etik” *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Yıl: 4, S: 11. ss: 53-77.
- JEFFREY, C. (1993). “Ethical development of accounting students, non-accounting business students, and liberal arts students”, *Issues in Accounting Education* V: 8, pp: 8-31.
- JOHNSON, R.A. and WICHERN, D.W. (2002), *Applied Multivariate Statistical Analysis*. Prentice-Hall Inc.
- JOSEPHSON, M. (1995), *Teaching Ethical Decision Making and Principled Reasoning*, Business Ethics Readings and Cases in Corporate Morality, Ed. W. Michael Hoffman ve Robert E. Frederick, 3. Baskı, Mc Graw Hill, New York,
- KIREL, Ç. (2000), *Örgütlerde Etik Davranışlar, Yönetimi ve Bir Uygulama Çalışması*, AÜ Yayınları, Eskişehir.
- KUÇURADİ, İ. (1997), “Uludağ Konuşmaları, Özgürlük, Ahlâk, Kültür Kavramları”, *Türkiye Felsefi Kurumu Yayınları*, Ankara.
- KUÇURADİ, İ. (1999a) “Etik”, *Türkiye Felsefe Kurumu Yayınları*, Ankara.
- KUÇURADİ, İ. (1999b) “Etik ve Etikler. İçinde Etik - Deprem İşliği Konuşmaları, Sivil Toplum Kuruluşları ve Yasalar - Etik - Deprem”, İstanbul: *Türkiye Ekonomik ve Toplumsal Tarih Vakfı*, ss: 115-120.
- KUTLU, H.A. (2008), “Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt: 63, S: 2, ss:143-170.
- MINTZ, S. M. (1995), “Virtue Ethics and Accounting Education,” *Issues in Accounting Education*, V: 10, N: 2, pp: 247-267.
- MUGAN, C. Ş. (1999), “Ahlâk, Toplumsal ve Kişisel Değerler: Muhasebe Mesleği ve Eğitimi Üzerindeki Etkileri”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt 1, S:2, ss:1-18.
- ÖZKOL E., KÖK D., ÇELİK M. ve GÖNEN S. (2005) “Meslek Etiği Ve Muhasebe Meslek Elemanlarının Etik İlkelere Duyarlılık Düzeyinin Araştırılması”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*. Yıl 5, S: 15, ss. 107-124.
- PEHLİVAN, İ. (1998), *Yönetmel, Mesleki ve Örgütsel Etik*, Pegem Yayıncılık, Ankara.
- PEKDEMİR, R. (1999), *Muhasebe Mesleğinde Uzmanlaşma*, İSMMMO Yayınları, İstanbul.
- PONEMON, L. and GLAZER, A. (1990). Accounting education and ethical development: The influence of liberal learning on students and alumni in accounting practice, *Issues in Accounting Education* V: 5. N: 2, pp:195-208.

- SELİMOĞLU, Seval Kardeş (2001), “Muhasebe Eğitiminin Meslek Mensubu Adaylarına Ahlâki Doğruları Kazandırmadaki Rolü”, *XX.Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı*, Antalya, ss: 3-28.
- SHAFER, W. E., ROSELYN E. M. and KETCHAND A. A., (2001) “Effects Of Personal Values On Auditors’ Ethical Decisions”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, V: 14, N: 3, pp:254-277.
- SHAUB, M. (1994) “An analysis of the association of traditional demographic variables with the moral reasoning of auditing students and auditors”, *Journal of Accounting Education*, V: 12, pp: 1-26.
- SİEGEL, P. H., O’ SHAUGHNESSY, J., and RİGSBY, J.T., (1995) “ A Reexamination of the Journal Auditors’ Code of Ethics”, *Journal of Business Ethics*, V:14, N:11. pp949- 957.
- SOLOMON, R. (1984), *Mortality and The Good Life*, Mc Graw-Hill, New York
- ST. PİERRE, K., NELSON, E. and GABBİN, A. (1990).” A study of the ethical development of accounting majors in relation to other business and nonbusiness disciplines”, *The Accounting Educators Journal*, V: 12, N:1, pp.1-26.
- TEPE, H. (1999): “Bir Felsefe Dalı Olarak Etik”, *Doğu Batı Düşünce Dergisi*, Felsefe Sanat ve Kültür Yayınları, S: 4, s: 9 - 14.
- TÜRMOB, (2001) “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlâk Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı”, *Resmi Gazete*, 18.10.2001, Sayı: 24557
- TÜRMOB, (2007) “Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik” *Resmi Gazete*, 19.10.2007, Sayı: 26675
- USLU, S. (2001) :”İş Etiğinde Geleneği ve Yeniliği Harmanlayabilmek”, *Görüş*, S:46 ss:84-86.
- ZADEK, S., (1998), “Balancing Performance, Ethics and Accountability”, *Journal of Business Ethics*, V: 17, N:13, pp: 1421-1442.