

-ARAŞTIRMA MAKALESİ-

**BAĞIMSIZ OLARAK FAALİYET GÖSTEREN MUHASEBE MESLEK  
MENSUPLARININ ETİK ALGILARINA İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA:  
ANKARA İLİ ÖRNEĞİ\***

Kemal Cihangir AKBAY<sup>1</sup>&Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT<sup>2</sup>

**Öz**

*Ahlaki bir boyuta sahip ve profesyonel bir meslek olan muhasebe mesleği, sosyal ve ekonomik hayat içerisinde oldukça önemli bir role sahiptir. Muhasebe mesleği tüm toplumun çıkarlarını gözeterek sosyal sorumluluk bilinci içerisinde tarafsız ve dürüst bilgiler üretmek zorundadır. Muhasebe meslek mensupları, mesleki faaliyetlerini ifa ederken etik kurallar çerçevesinde muhasebe meslek etiğine bağlı kalarak hareket etmelidirler. Bu çalışmanın amacı Ankara ilinde bağımsız olarak faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının etik algulamalarının tespit edilerek, etik dışı davranmaya neden olan etkenler ve etik dışı davranışların çözüm önerilerine ilişkin görüşlerinin ortaya konulmasıdır. Ayrıca bazı demografik değişkenlere göre etik algılarının farklılaşıp farklılaşmadığını tespit etmekte çalışmanın diğer bir amacıdır. Veriler anket tekniği ile toplanmış ve elde edilen veriler istatistiki yöntemler kullanılarak analiz edilmiştir. Araştırma sonucunda, daha fazla müşteri edinebilme çabalarının, müşteri işletmeyi kaybetmeme arzusunun ve mesleki tecrübe eksikliğinin etik dışı davranışların başlıca nedenleri olduğu tespit edilmiştir. Etik dışı davranışların çözüm önerilerine yönelik ifadelerden “meslek mensuplarının ücretlerinin tahsilinde devletin düzenleme yapması ve yardımcı olması gerekir” ifadesi başlıca çözüm önerisi olarak tespit edilmiştir. Ayrıca cinsiyet, mesleki unvan ve mesleki faaliyet süresi değişkenlerine göre etik algılama farklılıkları görülmüştür.*

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe, Muhasebe Mesleği, Etik, Muhasebe Meslek Etiği.

**JEL Kodları:**M40, M41.

**Başvuru:**26.01.2022

**Kabul:**02.08.2022

\* Bu çalışma Prof. Dr. Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT'in danışmanlığında Kemal Cihangir AKBAY tarafından sunulan yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

<sup>1</sup>Kemal Cihangir AKBAY ORCID ID: 0000-0002-2865-508X

<sup>2</sup>Prof. Dr. Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT Hacı Bayram Veli Üniversitesi İ.İ.B.F., Sağlık Yönetimi Bölümü, seyhan.cil@hbv.edu.tr. ORCID ID: 0000-0003-1012-3605

## A RESEARCH ON THE INDEPENDENTLY OPERATING ACCOUNTANT PROFESSIONAL MEMBERS' ETHICAL PERCEPTIONS: EXAMPLE OF ANKARA PROVINCE<sup>3</sup>

### **Abstract**

*The accounting profession, which is a professional occupation having a moral dimension, has a quite important role in social and economic life. The accounting profession has to produce impartial and decent information with a sense of social responsibility by looking after the interests of the whole society. Accounting professionals have to act by the ethics of the accounting profession under ethical rules when fulfilling professional activity. The aim of this study is to determine the ethical perceptions of accounting professionals operating independently in the province of Ankara, and to reveal their views on the factors that cause unethical behavior and solution proposals for unethical behavior. In addition, another aim of the study is to determine whether ethical perceptions differ according to some demographic variables. The data were collected using the questionnaire technique and the obtained data were analyzed using statistical methods. As a result of the research, it has been determined that the efforts to acquire more customers, the desire not to lose the customer business and the lack of professional experience are the main reasons for unethical behavior. Of the statements aimed at suggestions for solving unethical behavior, the statement "the state should regulate and assist in the collection of professional employees' wages" has been identified as the main solution proposal. In addition, ethical perception differences were observed according to the variables of gender, professional title and duration of professional activity.*

**Keywords:** Accounting, Accounting Profession, Ethic, Accounting Professional Ethics.

**JEL Codes:** M40, M41.

"Bu çalışma Araştırma ve Yayın Etiğine uygun olarak hazırlanmıştır."

### **1.GİRİŞ**

Muhasebe mesleği, sosyal sorumluluğu oldukça yüksek bir profesyonel meslek dalı olup, üretmiş olduğu veriler ile birlikte başta devlet olmak üzere tüm kişi, örgüt, kuruluş ve kurumlar için oldukça hassas ve değer yaratan bilgileri üreten sistemin sağlayıcısıdır.

Muhasebe meslek mensuplarının, sosyal sorumluluk çerçevesinde öncelikle kamu yararını gözeterek, bağımsız, dürüst ve tarafsız bir şekilde yeterli uzmanlık bilgisiyle

---

<sup>3</sup>The Extended English Summary is located the end of the Article

mesleki hassasiyete önem vererek mesleki faaliyetlerini yerine getirmeleri gerekmektedir.

Kamu yararı gözeterek bu doğrultuda hizmet edecek bir sorumluluk taşıyan muhasebe mesleği her sistemde olduğu gibi belirli kurallar ve ilkeler doğrultusunda işlerliğini daha etkin bir şekilde sunabilecektir. Muhasebe meslek mensuplarının üretecekleri bilgilerin toplumsal boyutu düşünüldüğünde özellikle muhasebe meslek etiği konusunda daha net etik kural ve ilkelerden oluşan bir yönetmeliğin oluşturulması önem arz etmektedir. Meslek etiği ilkeleri, muhasebe meslek mensubunun ahlaki boyutta dürüst bir yapı içerisinde mesleki faaliyetlerini yerine getirilmesi gerekliliğini belirtmektedir. “Muhasebe meslek etiği, muhasebe meslek mensuplarının iş dünyasındaki ilişkilerini düzenleyen ilke ve kurallar bütünüdür” (Soylu, 2018: 21). Meslek etiği konusunda önemlilik arz eden husus etik dışı davranışların hiç meydana gelmemesidir.

Ülkemizde, muhasebe mesleğini icra eden meslek mensuplarının uyması gereken mesleki etik kurallarına ilk olarak 3568 sayılı meslek yasasında ve yine 3 Mart 1990 tarihinde ve 20391 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik” de yer verilmiştir.

Son olarak 19 Ekim 2007 tarihinde yayınlanan “Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik” 26675 sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğe girmiştir. 19 Ekim 2007 de yayınlanan yönetmelik ise 25 Aralık 2012 tarihinde 28508 sayılı Resmi Gazete ile yayınlanarak değişikliğe uğramıştır. Muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerinde uyacakları etik ilkeler, ilgili yönetmeliğin birinci bölüm ve birinci kısmında yer alan temel etik ilkeler başlığı altında “Dürüstlük, Tarafsızlık, Mesleki Yeterlilik ve Özen, Gizlilik, Mesleki Davranış” (resmigazete.gov.tr) olarak belirtilmiştir. Gerçekleşen bu değişiklik neticesinde; meslek mensuplarının üst birliği olan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)Uluslararası Etik Standartları Kurulunun (IFAC) “Uluslararası Etik Standartlar” ile alakalı gerçekleştirmiş olduğu değişiklikleri meslek mensuplarına duyuracağını belirtilmiştir.

TÜRMOB tarafınca hazırlanan “etik eğitimi ve etik sözleşme yapılması” konusundaki tebliğ ile 27 Mart 2014 tarihinde yayınlanan Resmi Gazetenin 28954 sayılı baskısında meslek üyelerinin bağlı olacağı etik eğitimi konusundaki yöntem ve ana öğeleri belirlenmiştir. TÜRMOB, Mart 2015 tarihinde IFAC tarafından yayınlanmış olan “Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar El Kitabı” 2014 baskısını Türkçe’ye çevirmiş ve IFAC’dan alınan izinle çoğaltmıştır (TÜRMOB, 2015).

Bu araştırmanın amacı bağımsız olarak faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının etik algılamalarının tespit edilerek, etik dışı davranmaya neden olan etkenler ve etik dışı davranışların çözüm önerilerine ilişkin görüşlerinin ortaya

konulmasıdır. Ayrıca bazı demografik değişkenlere göre etik algılarının farklılaşp farklılaşmadığını tespit etmekte çalışmanın diğer amacıdır.

Çalışma bağımsız olarak çalışan muhasebe meslek mensuplarının etik dışı davranmalarına neden olan etkenlerin tespit edilebilmesi, etik dışı davranmayı önleyebilecek çözüm önerilerinin üretilebilmesi, meslek içerisinde daha etik bir yaklaşımla mesleki faaliyetlerini icra edebilmeleri; işletmenin ve işletme dışı çevrenin doğru ve adil olarak bilgilendirilmesine olanak sağlayacaktır. Ayrıca muhasebe mesleğine sağlayabileceği katkıları ile meslek içerisindeki rekabet çatışmasının da kontrol altına alınmasında fayda sağlayabileceği düşünülmektedir.

Araştırmanın giriş bölümünden sonra teorik bilgileri içeren kavramsal çerçeve ele alınmıştır. Bu bölümü takiben literatür araştırması yapılmış ve konuya ilişkin çalışmalara yer verilmiştir. Bir sonraki bölümde araştırmaya ilişkin yöntem, araştırma neticesinde elde edilen verilerin analiz ve yorumları ele alınmış olup, son olarak sonuç ve önerilere yer verilmiştir.

### 1.1. Kavramsal Çerçeve

Türk Dil Kurumu Türkçe sözlüğünde muhasebe “hesaplaşma, karşılıklı hesap görme, hesap işleriyle uğraşma, hesapların bütünü, hesap işlerinin yürütüldüğü yer” olarak tanımlanmaktadır ([www.tdk.gov.tr](http://www.tdk.gov.tr)).

1941 yılında Amerika Birleşik Devletleri (ABD) tarafından muhasebenin ilk resmi tanımının yapılmış olduğu bilinmektedir. Bu tanıma göre muhasebe, “kuruluşların ekonomik nitelikteki işlemlerine ilişkin verileri kaydetme, sınıflandırma ve özetleme işlemleriyle varılan sonuçları analiz etme ve yorumlama, karar vermesi gereken ilgili kişilere sonuçları iletme sanat, bilim ve uygulamasıdır” (Kepekçi (2011) Aktaran: Sakallı, 2019: 9) şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımın yanı sıra literatür taraması yapıldığında birden fazla tanıma rastlanmaktadır. Bu tanımların bazıları şöyledir:

Muhasebe, fonksiyonları gözönünde tutularak; “mali nitelikteki işlemleri ve olayları para ile ifade edilmiş şekilde kaydetme, sınıflandırma, özetleyerek rapor etme ve sonuçları yorumlama bilim ve sanatı” şeklinde tanımlanmaktadır (Sevilengül, 2021: 3). Muhasebe, “mali işleri para ile kriterlenmiş haliyle kayıt etme, tasnif etme, özet çıkarma ve çıkan sonuçları anlamlı bir biçimde tefsir eden bir bilim ve sanattır” (Erol (2012) Aktaran: Sipahioğlu, 2019: 4). Muhasebe, “işletmenin mevcudiyetinde ve kaynaklarında gerçekleşen hareketleri parasal şekilde kayıt, tasnif, özet, analiz ve tefsir kullanarak alakalı kişi ve kurumlara rapor şeklinde sunan bir bilim ve sanattır” (Feyiz (2009) Aktaran: Sipahioğlu, 2019: 4). Bu tanımlardan da anlaşılacağı gibi muhasebe, mali nitelikteki işlemleri baz alarak bilgiler üretir ve bu bilgileri ilgililere bir köprü görevi görerek aktarır. Bu özelliğinden dolayı muhasebe literatürde “işletme dili olarak nitelendirilmekte ve çıkar grupları ile işletme arasındaki bilgi akışını sağlayan tek kaynak olarak görülmektedir” (Yardımcıoğlu, Büyüksalvarcı ve İyibildiren, 2006: 171).

Diğer bir tanıma göre muhasebe, “bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, yapılan işlemler sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayacak bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir bilgi sistemidir” (Sevilengül, 2021: 3).

Yapılan tanımlardan da anlaşılacağı üzere muhasebe mesleği kendi içinde farklı uzmanlık alanlarına ayrılmaktadır. Çaldağ ve Ayanoglu (2004), yaptıkları çalışmada muhasebe bilim dalının genel olarak iki temel işlevinin olduğu ve bu iki işlevden ilkinin “mali nitelik taşıyan konuları sınıflandırmak, kaydederek rapor halinde ilgililere sunmak” ve diğer işlevinin ise “işletmelerin finansal durumunu analiz etmek ve yorumlamak” olduğunu belirtmişlerdir (Çaldağ ve Ayanoglu, 2004: 3).

Muhasebe mesleği etik ilke ve kurallara sıkı sıkıya bağlı olarak icra edilirse ancak o zaman görevini tam olarak yerine getirmiş olacaktır. Anlam olarak “etik” sözcüğünün Yunan dilinde “karakter” manasına gelen “ethos” kelimesinden türemiş olduğu bilinmektedir. Fransız dilinden yayılan “etik” sözcüğü TDK Türkçe sözlüğünde anlam olarak; “töre bilimi”, “çeşitli meslek kolları arasında tarafların uyması veya kaçınması gereken davranışlar bütünü”, “ahlakla ilgili” kelimeleri kullanarak ifade etmiştir. İnsanlar arasındaki ilişkileri, tutum ve eylemlerin kurallarını içeriyor olması etik ve ahlak kavramlarının birleşme noktası olarak görüle bile etik ile ahlak birbirinden ayrı kavramlardır. Çünkü etik bir ahlak felsefesi iken ahlak ise etik kavramına araştırma konusu olan bir kavramdır. Etik ahlakın felsefi boyutu olarak rehberlik edici ilke ve kuralları ayrıca bu ilke ve kurallara aykırı durumlara ilişkin yaptırımları ortaya koyan bir disiplindir (Aytekin, 2017: 5).

Toplumlara, coğrafyaya ve sınırlara göre değişiklik göstermeyen, evrensel bir yapıya sahip olan, ahlakı konu edinen, ahlak üzerine düşünme eyleminde olan, söz söyleme ve felsefe yapan etik, ahlak çerçevesinde tüm kişi ve toplulukların vazifeleri ile birlikte mutlak bir şekilde yerine getirilmesi gerekenler hususunda “neyin doğru”, “neyin yanlış” olduğu ile ilgilenen, insanlar arasındaki ilişkileri sosyal yaşamın içerisindeki tüm alanlarda birbirlerine karşı tutumlarını, davranışlarını ve verecekleri kararların oluşumunda belirleyici olarak rol alan ilke ve değerlerin tümünü konu edinen bir disiplindir (Yılmaz ve Adalı, 2019: 6).

Her meslek de olduğu gibi profesyonel bir meslek dalı olan muhasebe mesleğinin de kendi iç bünyesinde yer alan etik ilke ve kuralları bulunmaktadır. Meslek mensuplarının, mesleki güven ve toplumsal güven ortamının oluşabilmesi için bu ilke ve kurallara eksiksiz olarak uymaları gerekmektedir. Profesyonel bir meslek olan muhasebe mesleği, meslek mensuplarınca profesyonel olmayan düşüncelerde arındırılmış bir şekilde gerçekleştirilmelidir. Bireysel olarak etik dışı davranışlarda bulunmamakla birlikte başkalarının gerçekleştirilen etik dışı davranışları da görmezden gelmemek gerekir. Ancak bu şekildeki davranış biçimi meslekte tam bir profesyonelliği getirir ve sosyal sorumluluğun gereklerini tamamlayabilir.

Daha çok kazanç elde etme arzusu, ahlaki zayıflık, yeteri düzeyde meslek etiği eğitiminin alınmamış olması etik olmayan davranışların sebepleri olarak gösterilmektedir (Kısakürek ve Alpan, 2010: 221). İnsanların, doğaları gereği güçlü olma arzuları mesleki yaşamlarında da kendini gösterir. Bu güçlü olma arzusu daha fazla kazanç elde etme ile kendisini ortaya koyar, daha fazla kazanç elde etme çabaları da meslek mensupları arasında rekabet olgusunun oluşmasına neden olur ki bu durum meslek mensuplarını etik olmayan davranışlara yönlendirebilir. İşte bu ve bunun gibi birçok etkenin varlığının ortaya çıkmaması için muhasebe meslek etiği çok daha profesyonel düşünülerek oluşturulacak meslek etiği ilkelerini bünyesinde barındırmalıdır.

Muhasebe meslek mensuplarının yerine getirdikleri faaliyetler sonucunda oluşacak verilerin yaratmış olduğu bilgiler oldukça hassas değerlere sahip olmakla birlikte kişiler arasında oluşan ticari ilişkilerde de yön belirleyici durumdadır. Bu doğrultuda muhasebe meslek mensupları, kişilerin yanlış yönlendirilmesi ile ortaya çıkabilecek sorunları daha oluşmadan ahlaki değer yargılarıyla ve etik yaklaşımlarıyla ortadan kaldırmaya yeteneğine sahiptirler. Bu sosyal sorumluluğa sahip olma sadece kişiler arasındaki sorunların oluşmadan ortadan kaldırılmasının yanı sıra kişilerin bilgi konusunda da eşit duruma gelmelerine olanak sağlar. Kişilerin vergilendirilme aşamasında doğru ve eşit bir şekilde kamu giderlerine katılımlarının belirleyicileri olmaları muhasebe mesleğinin etik ile olan bağının ne kadar hassas olması gerektiğinin göstergesidir. Meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini yerine getirirken etik davranışlarda bulunmalarının meslek etiğine sağlayacağı katkının ötesinde toplumun genel etik düzeyine etkide bulunacağı bilinmesi gerekir.

Kamunun doğru bilgilendirilmesi muhasebe mesleğinin kişisel çıkarlardan arındırılmış bir şekilde etik ilkelerin benimsenmesi ve yüksek ahlaki değerlere sahip meslek mensuplarının bir kısım yazılı ve bir kısımda yazılı olmayan kuralların varlığı ile gerçekleştirilebilir.

Muhasebe mesleğine ilişkin etik ilke ve kurallar, meslek mensubunun mesleki faaliyetini icra ederken karşılaşılabileceği etik ikilemler karşısında meslek mensubuna kısa yoldan karar verme mekanizmasını faaliyete geçirebilecek şekilde olmalıdır. Bu mekanizmanın doğru kararda isabetli olabilmesi etik konusunda belirlenmiş ilke ve kuralların yeteneğine bağlıdır. Bu bağlamda etik ilke ve kurallar etkileyici ve yaptırımlarıyla birlikte terk edilemez olmalıdır. Ancak bu şekilde oluşturulan ilke ve kurallar meslek mensuplarının etik davranma konusunda hiçbir şekilde karamsar düşüncelere girmemelerini ve ikileme düşmemelerini sağlayabilir. Mesleki faaliyet icra edilirken etik davranış konusunda ikileme düşülmediği takdirde etik dışı davranışlar daha düşünsel olgu olmaktan öteye gidemeyecek ve kendiliğinden son bulabilecektir.

Meslek mensupları, mesleği icra ederken geçmişten gelenlere değil mevcut ilke ve kurallara icap ederek mesleği daha etik bir mertebeye taşıyabilirler. Daha etik bir meslek daha saygın bir meslek demektir. Bu bilinçle de eylem ve davranışların gerçekleştirilmesi gerekir.

## **1.2. Literatür Taraması**

Ülkemizde muhasebe meslek mensuplarının etik algılarının tespitine yönelik olarak yapılan araştırmalardan bazılarında aşağıda yer verilmiştir.

Aymankuy ve Sarıoğlan (2005) tarafından Balıkesir İl merkezinde faaliyette bulunan meslek üyelerinin etik ve mesleki etik konusundaki bakış açılarını anket yöntemi ile tespit etmek üzere yapılan araştırmanın sonuçlarına göre; etik davranışlara meslek üyelerince önem verildiği ancak bu oranın yarı yarıya olduğu diğer yarısının etik olmayan davranışlara yöneldiği tespit edilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının etik davranışlarda bulunamama sebeplerinin incelenmesi neticesinde; vergi mükelleflerince muhasebe meslek mensuplarına yapılan baskıların ve sürekli değişen yasaların başta geldiği tespit edilmiştir. Bunlarla birlikte “etik” davranışlarda bulunamamanın bir başka sebebi olarak muhasebe meslek üyeleri arasındaki gelir seviyesindeki farklılıklar gösterilmiştir. Müşteriyi memnun etmek amacıyla az sayıda deftere sahip olan meslek mensuplarının etik davranışlara özen gösteremedikleri tespit edilmiştir.

Zeytin (2007) tarafından yapılan araştırmada beş farklı ilde bağımlı olmadan muhasebe hizmeti veren meslek üyelerine bir anket uygulaması gerçekleştirilmiştir. Araştırmada meslek üyelerinin etik olmayan davranışlara ve bu konuda meslek üyelerini yanılgıya sevk eden başlıca etken veya etkenlerin neler olduğu ve mesleki etik ilke ve kurallar karşısındaki tutumları tespit edilmeye çalışılmıştır. Araştırma neticesinde meslek üyelerinin genel olarak mesleki etik kurallarına bağlı kalarak bireysel davranış sergiledikleri görülmüştür. Meslek üyeleri hizmetleri neticesinde bazı hatalar ve bu hataların gerçekleşme nedeninin ise mevcut kanun ve yönetmeliklerin sürekli bir şekilde değişime uğramasından kaynaklandığı tespit edilmiştir. Meslek üyelerinin, müşteri işletmeyi kaybetme korkusundan dolayı da etik dışı davranışlara yöneldikleri önermesine katılmadıkları belirlenmiştir.

Margues ve Pereira (2008) çalışmalarında Portekizli 317 muhasebe meslek mensubuna, mesleki faaliyetlerindeki tutumlarını tespit edebilmek için ahlaki nitelikteki soruları içeren ve üç bölümden oluşan bir anket çalışması yapmışlardır. Birinci bölümde “etik ideolojiler” ikinci bölümde “etik yargılar” ve üçüncü bölümde ise “etik senaryolar” ölçümlenmeye çalışılmıştır. Etik senaryolar bölümünde yer alan daha önceden oluşturulmuş beş ayrı etik senaryoya ilişkin muhasebe meslek mensuplarının tutumlarına ilişkin ölçümlerinin yer aldığı görülmüştür. Ayrıca çalışmada muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerindeki etik ideolojileri, etik yargıları ve senaryolar karşısındaki tutumlarına ilişkin farklılıklar tespit edilmiştir. Çalışmada yaş değişkeninin temel belirleyici faktör olduğu ve cinsiyet değişkenine göre tutumların farklılık gösterdiği belirlenmiştir.

Kutlu (2008) tarafından Doğu Anadolu bölgesinde iki ayrı ili kapsayacak şekilde mesleki faaliyette bulunan “muhasebe meslek mensubu” ve personellerinin “etik-müşteri” ikilemi yaşayıp yaşamadıkları irdelenmiş ve “etik-müşteri” ikilemine neden olan en temel nedenleri belirleyebilmek amacıyla anket çalışması yapılmıştır.

Değişkenlere göre meslek gruplarında “etik ikilem” yaşandığı ve ikilem seviyesinin “gelir”, “yaş” ve “müşteri” gibi değişkenlerce etkilendiği tespit edilmiştir. Etik ikilem yaşanmasına sebep olan başlıca faktörlerden birinin “müşteri kaybetme endişesi” olduğu yönünde bir sonuca ulaşılmıştır. Araştırmanın bir diğer sonucuna göre unvana göre personel grubunda yer alan, yaşa göre gençler grubunda yer alan, cinsiyete göre erkekler grubunda yer alan, eğitim seviyesine göre daha az eğitim almış grubunda yer alan, müşteri sayısı gurubuna göre daha az müşterisi olan ve gelir seviyesi daha düşük olan katılımcıların daha çok “etik ikilem” yaşadıkları tespit edilmiştir.

Kısakürek ve Alpan (2010) Sivas ilinde mesleki faaliyette bulunan meslek üyelerinin mesleki etik yargıları üzerine yoğunlaşarak katılımcıların demografik özelliklerine göre bir farklılığın olup olmadığını belirleyebilmek ve meslek üyelerinin genel görüşlerini tespit edebilmek amacıyla anket yöntemi ile veri toplanmıştır. Çalışmanın sonuçlarına göre; meslek üyelerinin büyük çoğunluğu meslek etiği kurallarına uyum konusunda “çevresel baskıların”, meslek mensuplarının almış oldukları “eğitimin”, meslek örgütlerince gerçekleştirilen denetimlerin ve son olarak “cezaî ve vicdani yaptırımların” etkili olduğu görüşündedir. Meslek üyelerince etik davranışlarda bulunamamanın sebepleri ise; daha çok kazanç elde etme arzusu, ahlak boyutunda bu yöndeki zayıflık, yeterli düzeyde meslek etiği eğitiminin verilmemiş olmasıdır.

Kayseri’de bağımsız olarak faaliyet gösteren meslek mensuplarının mesleki etik ilke ve kurallara yönelik bilgilerinin, düşüncelerinin, algılarının ve bu yöndeki uygulamalarının neler olduğunu belirleyebilmek ve meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönlendiren nedenleri tespit edebilmek için Yıldız (2010) tarafından gerçekleştirilen çalışmada; meslek mensuplarını, etik olmayan davranışlara sevk eden en yüksek düzeyde baskı grubunun vergi mükellefleri olduğu tespit edilmiştir. Bir diğer önemli etken olarak yasalar gösterilmiş olup bu konuda birtakım yasal boşlukların varlığından bahsedilerek yasaların tekrar gözden geçirilmesi ve gerçekleştirilecek düzenlemeler ile yasalar ve etik kurallar arasında uyum sağlanması gerektiği belirlenmiştir.

Yalçın (2011) Türkiye genelinde bağımlı olmaksızın faaliyette bulunan meslek profesyonelleri ile muhasebe meslek mensuplarının hizmet verdikleri işletmelerin “TÜRMOB” etik yönetmeliğini ne şekilde algıladıklarını ve temel etik değerler ile ilgili tutumlarını araştırmıştır. Çalışmanın sonuçlarına göre, meslek profesyonellerinin “TÜRMOB” etik yönetmeliğine ait bazı hükümlere hem katıldıkları hem de gerçekleştirilmiş olan bu düzenlemeleri kabullendikleri görülmüş ve katılımcıların yüksek oranda katılım yönünde tutum gösterdikleri tespit edilmiştir.

Özer (2017) tarafından meslek odaları ile etik sözleşmeye imza atan meslek mensuplarının etik sözleşme kapsamında getirilen uygulama hakkındaki fikirleri belirlenmeye çalışılmıştır. Çalışma da Bilecik meslek odasına kayıtlı mesleki etik eğitimini tamamlamış 50 muhasebe meslek mensubuna anket uygulanmıştır. Çalışma neticesinde, etik eğitimi konusunda katılımcıların genel fikrinin; meslek



mensuplarının “etik kavramı ile ilgili eğitime, erken dönemde başlayıp yaşam boyu devam eden bir eğitim olması gerektiği” yönünde olduğu tespit edilmiştir.

Ahinful, Addo, Boateng ve Boakye (2017) çalışmalarında muhasebe etiği konusunda Gana'nın doğu bölgesinde faaliyette bulunan 110 muhasebe meslek mensubuna anket uygulamışlardır. Çalışmada muhasebe meslek mensuplarının, meslek etiğine büyük ölçüde ilgi duydukları ancak muhasebe mesleğinin etik ilke ve kurallarına bağlı kalmakta zorluklar yaşadıkları ayrıca para, bölgesel sosyal kültür faktörünün ve bölgesel kurumsal değerlerin zayıf olmasının muhasebe sahtekârlıklarının oluşmasına yönelik etkilerinin olduğu tespit edilmiştir.

Kıllı vd. (2018) Malatya ilinde mesleki faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetleri dahilindeki etik dışı davranışlarının oluşma nedenlerini ve çözüm yollarını belirlemeye yönelik yapılan araştırmada anket yöntemi ile veriler toplanmıştır. Sonuçlara göre; yüksek oranlı vergi uygulamasının olması, vergi dairesi vb. devlet kurumlarındaki bürokrasinin fazla olması ve ülkemizde muhasebe mesleğinin hak ettiği değere ulaşamaması muhasebe meslek mensuplarınca etik olmayan davranışların başlıca nedenleri olarak görülmektedir. Daha aktif bir sistem için devlet dairelerindeki bürokrasinin minimize edilmesi, muhasebe meslek mensubu sayısındaki düzensiz artışın kontrol altına alınarak planlı bir muhasebe meslek mensubu artışı sağlanması ve üniversitelerde meslek etiği eğitimlerinin daha yoğun olarak verilmesi gerektiği önerilmiştir.

Çağlar (2019) tarafından Karabük ilinde muhasebe meslek mensuplarının etik hakkındaki görüşleri, günümüze ve geleceğe ait değerlendirmeleri ve beklentilerinin tespit edilebilmesi amacıyla meslek mensuplarına anket çalışması yapılmıştır. Çalışma neticesinde; muhasebe meslek mensuplarının etik ilkelere önem verdikleri tespit edilmekle birlikte, muhasebe meslek mensupları meslektaşlarının etiğe gereken bağlılığı göstermediklerini bu konuda da daha fazla kazanç elde etme arzusu, denetimsizlik, eğitim yetersizliği ve müşterilerden gelen baskının etik dışı davranışlara neden olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Muhasebe meslek mensupları, yasal düzenlemelerdeki yetersizliğin meslektaşlarının etik dışı davranışlara yönelmelerine sebep olduğu, meslek içinde daha etik bir ortam yaratılabilmesi için caydırıcı cezaların uygulanması gerekliliğini savunmaktadırlar. Ayrıca mükelleflerden gelen baskıların etik davranma konusunda zorluk yarattığı, meslek mensuplarının meslek içinde yaşadıkları rekabetinde etik dışı davranışlara yol açtığı tespit edilmiştir.

## **2. YÖNTEM**

Çalışmanın yöntem bölümünde araştırmanın yöntemi, amacı, önemi, kapsam ve sınırlılıkları detaylı bir şekilde açıklanmıştır.

## **2.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi**

Bu çalışmada, Ankara'da faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının etik algılamalarının ve etik dışı davranmalarına neden olan etkenlerin ve etik dışı davranışların çözüm önerilerine ilişkin görüşlerinin ortaya konulması amaçlanmıştır. Ayrıca etik algıların bazı değişkenlere göre farklılaşıp farklılaşmadığını ortaya koymak çalışmanın diğer bir amacıdır. Muhasebe meslek mensuplarına, mesleğin çerçevesi gereği yüklenmiş temel etik ilkeler bulunmakta olup, muhasebe meslek mensupları bu temel etik ilkeler (dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik, mesleki davranış) doğrultusunda mesleki faaliyetlerini icra etmek durumundadırlar. Diğer bir yandan muhasebe meslek mensuplarının muhasebe bilgi sistemi ile oluşturacakları sonuçlar, devletin en önemli gelir kaynağı olan vergilerin adil bir şekilde oluşmasına, işletme sahiplerinin işletmeleri hakkında doğru bilgiye sahip olmalarına, işletmeye yatırım yapacaklar açısından yatırım politikalarına doğru bir yön verebilmelerine, kredi sağlayıcılarının doğru kredilendirme konusunda yönlendirilmelerine olanak sağlayacaktır ve diğer çevrelere karşı doğru bir bilgi akışı gerçekleşecektir. Yeteri derecede mesleki etik ilkelere sahip olmayan muhasebe meslek mensuplarının yaratacağı, gerçeği yansıtmayan bilgi akışı her konuda yanlış ve adil olmayan sonuç doğurabilir. Bu bağlam da bağımsız olarak çalışan muhasebe meslek mensuplarının etik dışı davranmalarına neden olan etkenlerin tespit edilebilmesi, etik dışı davranmayı önleyebilecek çözüm önerilerinin üretilmesi, meslek içerisinde daha etik bir yaklaşımla mesleki faaliyetlerin icra edilmesi, işletmenin ve işletme dışı çevrenin doğru ve adil olarak bilgilendirilmesi noktasında imkan sağlayacaktır. Ayrıca muhasebe mesleğine katkıları ile meslek içerisindeki rekabet çatışmasının da kontrol altına alınmasına fayda sağlayabileceği düşünülmektedir.

## **2.2. Araştırmanın Kapsam ve Sınırlılıkları**

Bu çalışmanın evrenini, Ankara SMMM Odasına kayıtlı olan ve TÜRMOB 2018 yılı faaliyet raporundan elde edilen bilgiler doğrultusunda 2018 yılı Aralık ayı sonu itibarıyla bağımsız olarak faaliyet gösteren 5670 meslek mensubu üyesi ve Ankara YMM Odasına kayıtlı olup faaliyet gösteren 591 meslek mensubu üye sayısının eklenmesiyle birlikte genel toplamda 6261 muhasebe meslek mensubu oluşturmaktadır.

Elde edilen verilere göre muhasebe meslek mensubu sayısı 6261'dir. %95 güvenirlilik ve %5 örnekleme hatası ile örneklem sayısının yaklaşık 362 olmasının yeterli olacağı tespit edilmiştir.

Çalışmanın sadece Ankara ilinde bağımsız olarak faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarını kapsaması çalışmanın kısıtını oluşturmaktadır.

### 2.3. Araştırmanın Yöntemi

Bu araştırmada, Kılılı vd. (2018) tarafından yapılmış olan çalışmada kullanılan anket formu kullanılmıştır. Yazarlardan gerekli izin alınarak söz konusu anket 2019 yılında katılımcılara uygulanmıştır. Ankette yer alan ifadeler söz konusu yayınlanmış olan bu çalışmadan alınmış olduğundan ötürü faktör analizi yapılmamıştır. Hazırlanan anket 3 bölümden oluşmakta ve toplamda 41 soru içermektedir. İlk bölümde demografik özelliklerin yer aldığı bu özelliklere göre bağımsız olarak faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının etik algıları arasındaki ilişkiyi değerlendirmeye yönelik değişkenleri içeren 7 soru yer almaktadır. İkinci bölümde 5’li likert sistem kullanılarak etik dışı davranmaya neden olan etkenlerin tespitine yönelik 17 soru, üçüncü bölümde de 5’li likert sistem kullanılarak etik dışı davranışların çözümlerine ilişkin önerileri içeren 17 soru yer almaktadır.

Anketlerden elde edilen veriler uygun olan analiz programı ile uygun istatistiki yöntemler kullanılarak analiz edilmiş ve sonuçlar değerlendirilmiştir. İlk olarak güvenilirlik analizi olan (KMO) örneklem yeterliliği ölçütü kullanılarak Cronbach’s Alpha değeri tespit edilmiştir. Verilerin gözlem sıklığının gösterilmesinde frekans analizlerinden yararlanılmıştır. Ayrıca verilerin normal dağılım gösterip göstermediğini tespit edebilmek için normallik testi yapılmıştır.

Araştırma kapsamı doğrultusunda test edilen hipotezler aşağıdaki gibidir;

H1: Katılımcıların etik dışı davranışa neden olan etkenlere ilişkin görüşleri cinsiyete göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

H2: Katılımcıların etik dışı davranışa neden olan etkenlere ilişkin görüşleri meslek unvanına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

H3: Katılımcıların etik dışı davranışa neden olan etkenlere ilişkin görüşleri mesleki faaliyet sürelerine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Gelen cevapların değişkenlere göre farklılaşıp farklılaşmadığını tespit etmek amacıyla; parametrik olmayan (Nonparametric) testlerden “Mann-Whitney U testi” ve “Kruskal-Wallis testi” yapılmıştır.

### 3. BULGULAR

Bu bölümünde araştırma sonucunda elde edilen tüm bulgulara yer verilmiştir. Çalışma ilk olarak Cronbach’s Alpha tekniği kullanılarak güvenilirlik analizine tabi tutulmuştur. Cronbach’s Alpha katsayısı ( $\alpha=0,835$ ) olarak tespit edilmiştir. Kılılı vd. (2018) çalışmalarında Cronbach’s Alpha değerini 0,894 olarak tespit etmişlerdir. Ölçeğin iyi düzeyde güvenilir olduğu söylenebilir.

### 3.1. Demografik Özellikler

Araştırmanın bu bölümünde bağımsız olarak faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının demografik özellikleri sunulmuştur (Bkz. Tablo 1).

**Tablo 1.Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri**

<b>Mesleki Faaliyet Süresi Dağılımı</b>	<b>n</b>	<b>%</b>	<b>Müşteri Sayıları Dağılımı</b>	<b>n</b>	<b>%</b>
1 – 5 yıl	48	13,2	1 – 20	116	31,9
6 – 11 yıl	85	23,4	21 – 40	92	25,3
12 – 17 yıl	86	23,6	41 – 60	86	23,6
18 – 23 yıl	69	19,0	61 – 80	52	14,3
24 yıl ve fazlası	76	20,9	81 ve fazlası	18	4,9
<b>Toplam</b>	<b>364</b>	<b>100,0</b>	<b>Toplam</b>	<b>364</b>	<b>100,0</b>
<b>Yaş Aralığı Dağılımı</b>	<b>n</b>	<b>%</b>	<b>Aylık Ortalama Gelir Dağılımı</b>	<b>n</b>	<b>%</b>
26 – 31 yaş	32	8,8	0 – 2.000,00 TL	6	1,6
32 – 37 yaş	68	18,7	2.001,00 – 4.000,00 TL	60	16,5
38 – 43 yaş	99	27,2	4.001,00 – 6.000,00 TL	100	27,5
44 – 49 yaş	77	21,2	6.001,00 – 8.000,00 TL	68	18,7
50 yaş ve sonrası	88	24,2	8.001,00 TL ve üzeri	130	35,7
<b>Toplam</b>	<b>364</b>	<b>100,0</b>	<b>Toplam</b>	<b>364</b>	<b>100,0</b>
<b>Eğitim Düzeyleri Dağılımı</b>	<b>n</b>	<b>%</b>	<b>Mesleki Unvan Dağılımı</b>	<b>n</b>	<b>%</b>
Orta Öğretim	15	4,1	SM	11	3,0
Ön Lisans	5	1,4	SMMM	333	91,5
Lisans	272	74,7	YMM	20	5,5
Lisansüstü	72	19,8	Toplam	364	100,0
<b>Toplam</b>	<b>364</b>	<b>100,0</b>			
<b>Cinsiyet Dağılımı</b>	<b>N</b>	<b>%</b>			
Erkek	306	84,1			
Kadın	58	15,9			
<b>Toplam</b>	<b>364</b>	<b>100,0</b>			

Ankete katılan katılımcıların demografik özellikleri incelendiğinde aşağıdaki hususlar saptanmıştır:

Mesleki faaliyet süresi değişkenine göre; %13,2'sinin 1-5 yıl arasında, %23,4'ünün 6-11 yıl arasında, %23,6'sının 12-17 yıl arasında, %19'unun 18-23 yıl arasında ve %20,9'unun 24 yıl ve fazlası arasında mesleki faaliyet gösteren meslek mensupları

olduğu görülmektedir. %23,6 ile 12-17 yıl arasında mesleki faaliyet gösteren meslek mensupları en yüksek katılım oranına sahiptir.

Mesleki unvan değişkenine göre; %3,0'nün SM unvanına, %5,5'inin YMM unvanına ve %91,5'inin ise SMMM unvanına sahip meslek mensubu olduğu görülmektedir. En yüksek katılım oranı %91,5 ile SMMM unvanına sahip meslek mensuplarına aittir.

Cinsiyet değişkenine göre; %84,1'inin erkek, %15,9'nun kadın meslek mensubu olduğu görülmektedir ve erkek meslek mensuplarının meslek içerisinde %84,1 oranı dikkate alındığında bağımsız olarak faaliyet gösteren meslek mensuplarının yüksek oranda erkek meslek mensuplarından oluştuğu söylenebilir.

Yaş aralığı değişkenine göre; %8,8'inin 26-31, %18,7'sinin 32-37, %27,2'sinin 38-43, %21,2'sinin 44-49 ve %24,2'sinin 50 ve sonrası yaş aralığında olan meslek mensupları olduğu görülmektedir. En yüksek katılım oranı % 27,2 ile 38-43 yaş aralığında olan meslek mensuplarına aittir.

Eğitim düzeyi değişkenine göre; %1,4'ünün ön lisans, %4,1'inin ortaöğretim, %19,8'inin lisansüstü ve %74,7'sinin lisans eğitim düzeyine sahip olan meslek mensupları olduğu görülmektedir. Lisans ve lisansüstü eğitim düzeyine ilişkin oranların toplamının %94,5 olması meslek mensuplarının eğitim düzeylerinin yüksek olduğu ve olması gerektiğinin bir göstergesidir.

Müşteri sayıları değişkenine göre; %31,9'unun 1-20 aralığında, %25,3'ünün 21-40 aralığında, %23,6'sının 41-60 aralığında, %14,3'ünün 61-80 aralığında ve % 4,9'unun 81 ve fazlası aralığında müşteri sayısı olan meslek mensuplarından olduğu görülmektedir. En yüksek katılım oranı %31,9 ile 1-20 aralığında müşteri sayısı olan meslek mensuplarındır.

Aylık ortalama gelir değişkenine göre; %1,6'sının 0 - 2.000,00 TL aralığında, %16,5'inin 2.001,00 - 4.000,00 TL aralığında, %27,5'inin 4.001,00 – 6.000,00 TL aralığında, %18,7'sinin 6.001,00 – 8.000,00 TL aralığında ve %35,7'sinin 8.001,00 TL ve üzerinde aylık ortalama geliri olan meslek mensuplarında olduğu görülmektedir. En yüksek katılım oranı %35,7 ile 8.001,00 TL ve üzeri aylık ortalama gelir elde eden meslek mensuplarına aittir.

### **3.2. Etik Dışı Davranmaya Neden Olan Etkenler**

Araştırmanın bu bölümünde, katılımcıların etik dışı davranmaya neden olan etkenlere ilişkin görüşlerinin belirlenmesine yönelik betimsel istatistiklere yer verilmiştir. Bu kısım ankete katılan meslek mensuplarına yöneltilen 17 sorudan oluşan; kesinlikle katılmıyorum, katılmıyorum, kararsızım, katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum şeklinde ifadeleri içeren cevap seçenekleri puanlama sistemiyle analiz edilen sonuçlara ilişkin betimsel istatistiklerden oluşmaktadır. Tablo 2'de etik dışı davranmaya neden olan ifadelere yönelik ortalama ve standart sapma değerleri yer almaktadır.

**Tablo 2. Etik Dışı Davranmaya Neden Olan Etkenlere İlişkin Elde Edilen Bulgular**

Etik dışı davranmaya neden olan ifade	$\bar{x}$	SS
Mesleki tecrübe eksikliği etik dışı davranışlara yönelmeye neden olabilmektedir.	4,38	,642
Meslek mensuplarının yeterli derecede etik eğitimi almamış olmaları etik dışı davranışlara neden olmaktadır.	4,24	,621
Verilen cezaların caydırıcılığının yeterli düzeyde olmaması meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönlendirmektedir.	4,34	,594
Daha fazla müşteri edinebilme çabaları etik dışı davranmaya neden olabilmektedir.	4,55	,566
Müşteri işletmeyi kaybetmemek için meslek mensupları etik dışı davranışlara başvurabilmektedir.	4,38	,625
Müşterilerden daha az vergi çıkmasına yönelik gelen baskılarla karşılaşmaktadır.	4,35	,597
Mesleği icra ederken yeterli özenin gösterilmemesinden dolayı meslek mensupları etik dışı davranışlara başvurabilmektedir.	4,15	,641
Meslek mensuplarının etik dışı davranışlara yönelmesinde mükelleflere yönelik inceleme denetim oranlarının düşük olması etkili olmaktadır.	4,09	,681
Vergi Dairesi vb. Devlet kurumlarındaki bürokrasi sorunları etik dışı davranışlara neden olabilmektedir.	4,05	,676
Müşterilerin vergi incelemeleri esnasında vergi elemanlarının meslek mensuplarına karşı olan tutumları meslek mensuplarını etik dışı davranmaya yönlendirebilmektedir.	3,95	,697
Vergi oranlarının yüksek olması meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönlendirebilmektedir.	4,16	,626
Sürekli olarak gerçekleşen vergi afları meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönlendirebilmektedir.	4,23	,710
Bazı müşteriler ile olan dostluk ve arkadaşlık ilişkisi kayıtlar yapılırken etik dışı davranmaya neden olabilmektedir.	4,11	,715
Muhasebe meslek mensuplarının çevrelerinde başarılı görünme kaygısı meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yöneltebilmektedir.	3,81	,693
Ülkemizde muhasebe mesleğinin hak ettiği değeri görememesi etik dışı davranışlara neden olabilmektedir.	4,24	,663
Muhasebe meslek mensuplarının ücretlerini düzenli bir şekilde ya da hiç tahsil edememesi meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönlendirmektedir.	4,22	,652
Muhasebe meslek mensuplarının bireysel etik algılama farklılıkları meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönlendirebilmektedir.	4,02	,653

Tablo 2’de katılımcıların etik dışı davranmalarına neden olan etkenlerin ortalama ve standart sapmaları görülmektedir. Literatürde yer alan ve yukarıda aktarılan Ajiwibawani, Harti ve Subroto’nun (2017) sınıflandırma aralıklarına göre katılımcıların ifadelerine katılımı “yüksek” ve “çok yüksek” düzeydedir.

En yüksek düzeyde katılım sırasıyla:

“Daha fazla müşteri edinebilme çabaları etik dışı davranmaya neden olabilmektedir” ( $\bar{x}=4,55$ ),

“Müşteri işletmeyi kaybetmemek için meslek mensupları etik dışı davranışlara başvurabilmektedir” ( $\bar{x}=4,38$ ),

“Mesleki tecrübe eksikliği etik dışı davranışlara yönelmeye neden olabilmektedir” ( $\bar{x}=4,38$ ) ifadelerinde olduğu görülmektedir.

### 3.3. Etik Dışı Davranışların Çözümlerine İlişkin Öneriler

Araştırmanın bu bölümünde, katılımcıların etik dışı davranışların çözümlerine ilişkin önerilerini belirlemeye yönelik betimsel istatistikler yer almaktadır. Bu kısım ankete katılan meslek mensuplarına yöneltilen 17 sorudan oluşan; kesinlikle katılmıyorum, katılmıyorum, kararsızım, katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum şeklinde ifadeleri içeren cevap seçenekleri puanlama sistemiyle analiz edilerek bu sonuçlara ilişkin betimsel istatistiklerden oluşmaktadır. Tablo 3'te çözüm önerilerine ilişkin katılımcıların ifadelerine yönelik ortalama ve standart sapma değerleri yer almaktadır.

**Tablo 3. Etik Dışı Davranışların Çözüm Önerilerine İlişkin Elde Edilen Bulgular**

Etik dışı davranışların çözümlerine ilişkin öneriler $\bar{x}$	SS	
Mevcut yasal düzenlemeler ihtiyaçlara karşılık verememektedir, dolayısıyla yeni yasal düzenlemelere gereksinim vardır.	4,44	,607
Mesleğe girişteki aranan koşulların, mesleğin gelişimi bakımından yeterli hale getirilmesi gerekir	4,49	,558
Meslek mensuplarının sayısındaki artış planlı bir şekilde yapılmalı ve düzensiz artışın önüne geçilmelidir.	4,60	,548
Meslek oda ve birlikleri seminer, konferans vb. ile yeterli bilgilendirme yapılmalıdır.	4,49	,568
Cezaların caydırıcı hale getirilmesi ve yeterli denetimin sağlanması gerekir.	4,48	,605
Devlet kurumlarındaki bürokrasi azaltılmalı ve daha işler bir sistem oluşturulmalıdır.	4,58	,590
Yasal mevzuatlarda bir değişiklik yapılacaksa mutlaka muhasebe meslek mensuplarından fikir alınmalıdır.	4,73	,470
Meslek mensuplarının ücretlerinin tahsilinde devletin düzenleme yapması ve yardımcı olması gerekir.	4,76	,476
Meslek mensuplarının aşırı iş yükü hafifletilmelidir.	4,74	,529
Tutulacak defter sayısına kota getirilerek meslek mensupları arasında yaşanan rekabet azaltılmalıdır.	4,60	,642
Meslek odalarının muhasebe meslek mensupları üzerinde yaptırım gücü artırılmalıdır.	4,35	,687
Mükellefler ticari faaliyetlerini belgelendirirken daha özenli davranmalı ve belgelerini düzenli tutmalıdır.	4,65	,539
Mükellefler yanıltıcı beyanlardan uzak durmalıdır.	4,75	,483
Muhasebe meslek mensubu olabilmek için gerekli üniversite bölümlerinde daraltılmaya gidilmelidir.	4,65	,624

Muhasebe meslek mensuplarının meslekle alakalı olarak yıl içinde belirli bir süre ile kısıtlı olmak kaydıyla zorunlu eğitim ve bilgilendirme programlarına katılmaları sağlanmalıdır.	4,42	,682
Vergi elemanlarının inceleme esnasında mükellefi temsil eden meslek mensuplarına karşı tutumları konusunda gerekli iletişim ilişkileri benimsenmelidir.	4,54	,604
Üniversitelerin ilgili bölümlerinde eğitim alan muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği konusunda eğitimleri artırılmalıdır.	4,54	,604

Tablo 3'te katılımcıların etik dışı davranışların çözümlerine ilişkin önerilerin ortalama ve standart sapmaları görülmektedir. Literatürde yer alan ve yukarıda aktarılan Ajiwibawani, Harti ve Subroto'nun (2017) sınıflandırma aralıklarına göre katılımcıların ifadelerine katılımı “çok yüksek” düzeydedir.

En yüksek düzeyde katılım “Meslek mensuplarının ücretlerinin tahsilinde devletin düzenleme yapması ve yardımcı olması gerekir” ( $\bar{x}=4,76$ ) önerisindedir.

### 3.4. Normallik Testi

Verilerin normal dağılıma uygunluğuna Kolmogorov-Smirnov ve Shapiro-Wilk değerlerine (anlamlılık değerleri 0,05 baz alınarak) bakılmıştır. Elde edilen değerlerin 0,05'den küçük olduğu görüldüğünden verilerin normal dağılım göstermediği saptanmış olup, parametrik olmayan testler ile değerlendirmeler yapılmıştır.

### 3.5. Hipotezlerin Testi

Bu bölümde, oluşturulan hipotezlerin test sonuçlarına yer verilmiştir. Oluşturulan hipotezlerden etik dışı davranmaya neden olan etkenler ile katılımcıların bazı demografik özellikleri arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığına ilişkin sonuçlar gösterilmektedir. İkili değişkenler arasındaki farklılığı tespit edebilmek için Bağımsız Örneklem T-Testinin Nonparametric (parametrik olmayan) test karşılığı olan “Mann-Whitney U testi”, ikiden fazla değişkenler arasındaki farklılığı tespit edebilmek içinde Tek Yönlü Varyans Analizi ANOVA testinin Nonparametric (parametrik olmayan) test karşılığı olan “Kruskal-Wallis testi” sonuçlarına yer verilmiştir.

H1: Katılımcıların etik dışı davranışa neden olan etkenlere ilişkin görüşleri cinsiyete göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Katılımcıların etik dışı davranmaya neden olan etkenlere vermiş oldukları cevaplar ile cinsiyet değişkeni arasında farklılığı tespit edebilmek için Mann-Whitney U testi yapılmıştır. Analiz değerlendirmesinde anlamlılık düzeyi  $p=0,05$  olarak kabul edilmiştir. Farklılık 3 soruda çıkmış olup, 14 soruda ise farklılığa rastlanmamıştır. Farklılık çıkan ifadeler ve sonuçlarına aşağıda yer verilmiştir



**Tablo 4. Etik Dışı Davranmaya Neden Olan Etkenlere Katılım Düzeyleri İle Cinsiyet Karşılaştırması**

Etik dışı davranmaya neden olan etkene ilişkin ifade	Cinsiyet	N	Sıra Ortalaması	Mann-Whitney U	P
Verilen cezaların caydırıcılığının yeterli düzeyde olmaması meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönlendirmektedir.	Erkek	306	188,16	7141,500	,008
	Kadın	58	152,63		
	Toplam	364			
Daha fazla müşteri edinebilme çabaları etik dışı davranmaya neden olabilmektedir.	Erkek	306	190,32	6482,000	,000
	Kadın	58	141,26		
	Toplam	364			
Müşteri işletmeyi kaybetmemek için meslek mensupları etik dışı davranışlara başvurabilmektedir.	Erkek	306	191,98	5972,500	,000
	Kadın	58	132,47		
	Toplam	364			

Tablo 4 incelendiğinde:

Cinsiyet değişkenine göre; “Verilen cezaların caydırıcılığının yeterli düzeyde olmaması meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönlendirmektedir” ifadesine katılım düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık olduğu ( $p<0,05$ ) görülmektedir. Bu ifadeye katılım düzeyi erkeklerde daha yüksek gerçekleşmiş olup erkeklerde katılımın sıra ortalaması 188,16 kadınlarda ise 152,63 olarak tespit edilmiştir. “Daha fazla müşteri edinebilme çabaları etik dışı davranmaya neden olabilmektedir” ifadesine katılım düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık olduğu ( $p<0,05$ ) görülmektedir. Bu ifadeye katılım düzeyi erkeklerde daha yüksek gerçekleşmiş olup erkeklerde katılımın sıra ortalaması 190,32 kadınlarda ise 141,26 olarak tespit edilmiştir. “Müşteri işletmeyi kaybetmemek için meslek mensupları etik dışı davranışlara başvurabilmektedir” ifadesine katılım düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık ( $p<0,05$ ) görülmektedir. Bu ifadeye katılım düzeyi erkeklerde daha yüksek gerçekleşmiş olup erkeklerde katılımın sıra ortalaması 191,98 kadınlarda ise 132,47 olarak tespit edilmiştir.

H2: Katılımcıların etik dışı davranışa neden olan etkenlere ilişkin görüşleri meslek unvanına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Katılımcıların etik dışı davranmaya neden olan etkenlere vermiş oldukları cevaplar ile mesleki unvan değişkeni arasında farklılığı tespit edebilmek için Kruskal-Wallis testi yapılmıştır. Analiz değerlendirmesinde anlamlılık düzeyi  $p=0,05$  olarak kabul edilmiştir. Farklılık 1 soruda çıkmış olup 16 soruda ise farklılığa rastlanmamıştır. Farklılık çıkan ifadeler ve sonuçlarına aşağıda yer verilmiştir.

**Tablo 5. Etik Dışı Davranmaya Neden Olan Etkenlere Katılım Düzeyleri İle Meslek Unvanı Karşılaştırması**

Etik dışı davranmaya neden olan etkene ilişkin ifade	Meslek Unvanı	N	Sıra Ortalaması	Ki-Kare	P
Muhasebe meslek mensuplarının ücretlerini düzenli bir şekilde ya da hiç tahsil edememesi meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönlendirmektedir	SM	11	167,05	8,147	,017
	SMMM	333	186,48		
	YMM	20	124,73		
	Toplam	364			

Tablo 5’te; mesleki unvan değişkenine göre “muhasebe meslek mensuplarının ücretlerini düzenli bir şekilde ya da hiç tahsil edememesi meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönlendirmektedir” ifadesine katılım düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık olduğu ( $p<0,05$ ) görülmektedir. Bu ifadeye katılım düzeyi SMMM ve SM unvanına sahip meslek mensuplarında daha yüksek gerçekleşmiş olup SMMM unvanına sahip meslek mensuplarında katılımın sıra ortalaması 186,48 ve SM unvanına sahip meslek mensuplarında 167,05 YMM unvanına sahip meslek mensuplarında ise 124,73 olarak tespit edilmiştir.

H3: Katılımcıların etik dışı davranışa neden olan etkenlere ilişkin görüşleri mesleki faaliyet sürelerine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Katılımcıların etik dışı davranmaya neden olan etkenlere vermiş oldukları cevaplar ile mesleki faaliyet süresi değişkeni arasında farklılığı tespit edebilmek için Kruskal-Wallis testi yapılmıştır. Analiz değerlendirmesinde anlamlılık düzeyi  $p=0,05$  olarak kabul edilmiştir. Farklılık 10 soruda çıkmış olup, 7 soruda ise farklılığa rastlanmamıştır. Farklılık çıkan ifadeler ve sonuçlarına aşağıda yer verilmiştir.

**Tablo 6. Etik Dışı Davranmaya Neden Olan Etkenlere Katılım Düzeyleri İle Mesleki Faaliyet Süresi Karşılaştırması**

Etik dışı davranışa neden olan etkenlere ilişkin ifadeler	Mesleki faaliyet süreleri	N	Sıra Ortalaması	Ki-Kare	P
Müşterilerden daha az vergi çıkmasına yönelik gelen baskılarla karşılaşılmaktadır.	1-5 yıl	48	209,49	10,978	,027
	6-11 yıl	85	174,22		
	12-17 yıl	86	160,44		
	18-23 yıl	69	188,46		
	24 yıl ve fazlası	76	194,28		
	Toplam	364			
Mesleği icra ederken yeterli özenin gösterilmemesinden dolayı meslek mensupları etik dışı davranışlara başvurabilmektedir.	1-5 yıl	48	180,47	11,446	,022
	6-11 yıl	85	157,63		
	12-17 yıl	86	179,65		
	18-23 yıl	69	193,33		
	24 yıl ve fazlası	76	204,99		
	Toplam	364			
	1-5 yıl	48	209,72		

Meslek mensuplarının etik dışı davranışlara yönelmesinde mükelleflere yönelik inceleme denetim oranlarının düşük olması etkili olmaktadır.	6-11 yıl	85	167,01	9,962	,041
	12-17 yıl	86	166,65		
	18-23 yıl	69	192,91		
	24 yıl ve fazlası	76	191,13		
	Toplam	364			
Vergi Dairesi vb. Devlet kurumlarındaki bürokrasi sorunları etik dışı davranışlara neden olabilmektedir.	1-5 yıl	48	219,66	18,026	,001
	6-11 yıl	85	173,38		
	12-17 yıl	86	166,09		
	18-23 yıl	69	207,36		
	24 yıl ve fazlası	76	165,24		
Toplam	364				
Müşterilerin vergi incelemeleri esnasında vergi elemanlarının meslek mensuplarına karşı olan tutumları meslek mensuplarını etik dışı davranmaya yönlendirebilmektedir.	1-5 yıl	48	211,20	13,418	,009
	6-11 yıl	85	155,50		
	12-17 yıl	86	179,55		
	18-23 yıl	69	199,99		
	24 yıl ve fazlası	76	182,04		
Toplam	364				
Vergi oranlarının yüksek olması meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönlendirebilmektedir.	1-5 yıl	48	185,61	9,707	,046
	6-11 yıl	85	200,96		
	12-17 yıl	86	168,74		
	18-23 yıl	69	195,04		
	24 yıl ve fazlası	76	164,07		
Toplam	364				
Sürekli olarak gerçekleşen vergi afları meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönlendirebilmektedir.	1-5 yıl	48	190,68	25,648	,000
	6-11 yıl	85	171,32		
	12-17 yıl	86	146,05		
	18-23 yıl	69	196,12		
	24 yıl ve fazlası	76	218,72		
Toplam	364				
Muhasebe meslek mensuplarının ücretlerini düzenli bir şekilde ya da hiç tahsil edememesi meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönlendirmektedir.	1-5 yıl	48	206,91	15,639	,004
	6-11 yıl	85	189,71		
	12-17 yıl	86	163,52		
	18-23 yıl	69	205,98		
	24 yıl ve fazlası	76	159,19		
Toplam	364				
Muhasebe meslek mensuplarının bireysel etik algılamaları meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönlendirebilmektedir.	1-5 yıl	48	221,03	11,082	,026
	6-11 yıl	85	167,12		
	12-17 yıl	86	181,67		
	18-23 yıl	69	184,23		
	24 yıl ve fazlası	76	174,73		
Toplam	364				

Verilen cezaların caydırıcılığının yeterli düzeyde olmaması meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönlendirmektedir	1-5 yıl	48	190,09	11,320	,023
	6-11 yıl	85	168,34		
	12-17 yıl	86	198,24		
	18-23 yıl	69	158,46		
	24 yıl ve fazlası	76	197,55		
Toplam	364				

Tablo 6 incelendiğinde; mesleki faaliyet süresi değişkenine göre tablodaki ifadelere katılım düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık olduğu ( $p<0,05$ ) görülmektedir.

Buna göre;

“Müşterilerden daha az vergi çıkmasına yönelik gelen baskılarla karşılaşmaktadır” ifadesine katılım düzeyine ilişkin mesleki faaliyet süresi değişkenine göre mesleki faaliyet süresi 1-5 yıl arasında olan, mesleki faaliyetinin henüz başında bulunan meslek mensuplarında katılımın sıra ortalamasının 209,49 ile en yüksek düzeyde sıra ortalamasına sahip olduğu görülmektedir. Bunu sırasıyla mesleki faaliyet süresi 24 yıl ve fazlası, 18-23 yıl, 12-17 yıl ve 6-11 yıl arasında olan muhasebe meslek mensupları izlemektedir. 1-5 yıl arasında mesleki faaliyette bulunan meslek mensupları ile 6-11 yıl ve 12-17 yıl arasında faaliyette bulunan meslek mensupları arasında anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir. Diğer gruplardan 12-17 yıl arasında mesleki faaliyette bulunan meslek mensupları ile 24 yıl ve fazla süredir faaliyette bulunan meslek mensupları arasında anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir.

“Mesleği icra ederken yeterli özenin gösterilmemesinden dolayı meslek mensupları etik dışı davranışlara başvurabilmektedir” ifadesine katılım düzeyine ilişkin mesleki faaliyet süresi değişkenine göre mesleki faaliyet süresi 24 yıl ve daha fazla olan, mesleği uzun süredir icra eden meslek mensuplarında katılımın sıra ortalamasının 204,99 ile en yüksek düzeyde sıra ortalamasına sahip olduğu görülmektedir. Bunu sırasıyla mesleki faaliyet süresi 18-23 yıl, 1-5 yıl, 12-17 yıl ve 6-11 yıl arasında olan muhasebe meslek mensupları izlemektedir. 24 yıl ve daha fazla süredir mesleki faaliyette bulunan meslek mensupları ile 6-11 yıl arasında faaliyette bulunan meslek mensupları arasında anlamlı bir farklılık olduğu, diğer gruplar arasında ise anlamlı bir farklılığın olmadığı tespit edilmiştir.

“Meslek mensuplarının etik dışı davranışlara yönelmesinde mükelleflere yönelik inceleme denetim oranlarının düşük olması etkili olmaktadır” ifadesine katılım düzeyine ilişkin mesleki faaliyet süresi değişkenine göre mesleki faaliyet süresi 1-5 yıl arasında olan meslek mensuplarında katılımın sıra ortalamasının 209,72 ile en yüksek düzeyde sıra ortalamasına sahip olduğu görülmektedir. Bunu sırasıyla mesleki faaliyet süresi 18-23 yıl, 24 yıl ve fazlası, 6-11 yıl ve 12-17 yıl arasında olan muhasebe meslek mensupları izlemektedir. 1-5 yıl arasında mesleki faaliyette bulunan meslek mensupları ile 6-11 yıl ve 12-17 yıl arasında mesleki faaliyette bulunan meslek mensupları arasında anlamlı bir farklılık olduğu, diğer gruplar arasında ise anlamlı bir farklılığın olmadığı tespit edilmiştir.

“Vergi Dairesi vb. Devlet kurumlarındaki bürokrasi sorunları etik dışı davranışlara neden olabilmektedir” ifadesine katılım düzeyine ilişkin mesleki faaliyet süresi değişkenine göre mesleki faaliyet süresi 1-5 yıl arasında olan meslek mensuplarında katılımın sıra ortalamasının 219,66 ile en yüksek düzeyde sıra ortalamasına sahip olduğu görülmektedir. Bunu sırasıyla mesleki faaliyet süresi 18-23 yıl, 6-11 yıl, 12-17 yıl ve son olarak 24 yıl ve fazlası olan muhasebe meslek mensupları izlemektedir. 1-5 yıl arasında mesleki faaliyette bulunan meslek mensupları ile 6-11 yıl, 12-17 yıl ve son olarak 24 yıl ve daha fazla süredir mesleki faaliyette bulunan meslek mensupları arasında anlamlı bir farklılık olduğu, diğer gruplardan ise mesleki faaliyet süresi 18-23 yıl arasında olan meslek mensupları ile 6-11 yıl, 12-17 yıl ve 24 yıl ve daha fazla olan meslek mensupları arasında da anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir.

“Müşterilerin vergi incelemeleri esnasında vergi elemanlarının meslek mensuplarına karşı olan tutumları meslek mensuplarını etik dışı davranmaya yönlendirebilmektedir” ifadesine katılım düzeyine ilişkin mesleki faaliyet süresi değişkenine göre mesleki faaliyet süresi 1-5 yıl arasında yer alan meslek mensuplarında katılımın sıra ortalamasının 211,20 ile en yüksek düzeyde sıra ortalamasına sahip olduğu görülmektedir. Bunu sırasıyla mesleki faaliyet süresi 18-23 yıl, 24 yıl ve fazlası, 12-17 yıl ve 6-11 yıl arasında olan muhasebe meslek mensupları izlemektedir. 1-5 yıl arasında mesleki faaliyette bulunan meslek mensupları ile 6-11 yıl ve 12-17 yılı arasında mesleki faaliyette bulunan meslek mensupları arasında anlamlı bir farklılık olduğu, diğer guruplardan ise mesleki faaliyet süresi 6-11 yıl arasında olan meslek mensupları ile 12-17 yıl ve 18-23 yıl arasında olan meslek mensupları arasında da anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir.

“Vergi oranlarının yüksek olması meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönlendirebilmektedir” ifadesine katılım düzeyine ilişkin mesleki faaliyet süresi değişkenine göre mesleki faaliyet süresi 6-11 yıl arasında yer alan meslek mensuplarında katılımın sıra ortalamasının 200,96 ile en yüksek düzeyde sıra ortalamasına sahip olduğu görülmektedir. Bunu sırasıyla mesleki faaliyet süresi 18-23 yıl, 1-5 yıl, 12-17 ve son olarak 24 yıl ve fazlası olan muhasebe meslek mensupları izlemektedir. 6-11 yıl arasında mesleki faaliyette bulunan meslek mensupları ile 12-17 yıl ve 24 yıl ve fazla süredir mesleki faaliyette olan meslek mensupları arasında anlamlı bir farklılık olduğu diğer gruplardan ise mesleki faaliyet süresi 18-23 yıl arasında olan meslek mensupları ile 24 yıl ve fazla süredir mesleki faaliyette bulunan meslek mensupları arasında da anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir.

“Sürekli olarak gerçekleşen vergi afları meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönlendirebilmektedir” ifadesine katılım düzeyine ilişkin mesleki faaliyet süresi değişkenine göre mesleki faaliyet süresi 24 yıl ve daha fazla olan meslek mensuplarında katılımın sıra ortalamasının 218,72 ile en yüksek düzeyde sıra ortalamasına sahip olduğu görülmektedir. Bunu sırasıyla mesleki faaliyet süresi 18-23 yıl, 1-5 yıl, 6-11 yıl ve 12-17 yıl arasında olan muhasebe meslek mensupları izlemektedir. 24 yıl ve daha fazla süredir mesleki faaliyette bulunan meslek mensupları ile 6-11 yıl ve 12-17 yıl arasında mesleki faaliyette bulunan meslek

mensupları arasında anlamlı bir farklılık olduğu, diğer gruplardan ise mesleki faaliyet süresi 18-23 yıl ile 12-17 yıl arasında olan meslek mensupları ve 1-5 yıl ile 12-17 yıl arasında olan meslek mensupları arasında da anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir.

“Muhasebe meslek mensuplarının ücretlerini düzenli bir şekilde ya da hiç tahsil edememesi meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönlendirmektedir” ifadesine katılım düzeyine ilişkin mesleki faaliyet süresi değişkenine göre mesleki faaliyet süresi 1-5 yıl arasında olan meslek mensuplarında katılımın sıra ortalamasının 206,91 ile en yüksek düzeyde sıra ortalamasına sahip olduğu görülmektedir. Bunu sırasıyla mesleki faaliyet süresi 18-23 yıl, 6-11 yıl, 12-17 yıl ve son olarak 24 yıl ve fazlası olan muhasebe meslek mensupları izlemektedir. 1-5 yıl arasında mesleki faaliyette bulunan meslek mensupları ile 12-17 yıl ve 24 yıl ve fazla süredir mesleki faaliyette bulunan meslek mensupları arasında anlamlı bir farklılık olduğu, diğer gruplardan ise mesleki faaliyet süresi 18-23 yıl ile 12-17 yıl ve 24 yıl ve fazla olan meslek mensupları ve 6-11 yıl ile 24 yıl ve fazla olan meslek mensupları arasında anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir.

“Muhasebe meslek mensuplarının bireysel etik algılama farklılıkları meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönlendirebilmektedir” ifadesine katılım düzeyine ilişkin mesleki faaliyet süresi değişkenine göre mesleki faaliyet süresi 1-5 yıl arasında olan meslek mensuplarında katılımın sıra ortalamasının 221,03 ile en yüksek düzeyde sıra ortalamasına sahip olduğu görülmektedir. Bunu sırasıyla mesleki faaliyet süresi 18-23 yıl, 12-17 yıl, 24 yıl ve fazlası ve 6-11 yıl arasında olan muhasebe meslek mensupları izlemektedir. 1-5 yıl arasında mesleki faaliyette bulunan meslek mensupları ile diğer tüm yaş aralığındaki meslek mensupları arasında anlamlı bir farklılık olduğu, diğer gruplar arasında ise anlamlı bir farklılığın olmadığı tespit edilmiştir.

“Verilen cezaların caydırıcılığının yeterli düzeyde olmaması meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönlendirmektedir” ifadesine katılım düzeyine ilişkin mesleki faaliyet süresi değişkenine göre mesleki faaliyet süresi 12-17 yıl arasında olan meslek mensuplarında katılımın sıra ortalamasının 198,24 ile en yüksek düzeyde sıra ortalamasına sahip olduğu görülmektedir. Bunu sırasıyla mesleki faaliyet süresi 24 yıl ve fazlası, 1-5 yıl, 6-11 yıl ve 18-23 yıl arasında olan muhasebe meslek mensupları izlemektedir. 12-17 yıl arasında mesleki faaliyette bulunan meslek mensupları ile 6-11 yıl ve 18-23 yıl arasında faaliyette bulunan meslek mensupları arasında anlamlı bir farklılığın olduğu, diğer gruplardan ise mesleki faaliyet süresi 24 yıl ve fazlası olan meslek mensupları ile 6-11 yıl ve 18-23 yıl arasında olan meslek mensupları arasında da anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir.

#### **4. TARTIŞMA**

Bu çalışma neticesinde elde edilen sonuçlara göre demografik özelliklerde yer alan cinsiyet değişkenine göre etik algılama farklılıkları tespit edilmiştir. Daha önceki çalışmalardan biri olan Margues ve Pereira (2008) tarafından yapılan çalışmada farklı

senaryolar oluşturularak muhasebe meslek mensuplarının etik yargıları ve senaryolar karşısındaki tutumlarına ilişkin farklılıklar tespit edilmeye çalışılmış ve çalışma neticesinde cinsiyet değişkenine göre tutumların farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. Her iki çalışmada da ortaya çıkan cinsiyet değişkenine göre algı farklılığının varlığı, çalışma sonuçlarının birbirini destekler nitelikte olduğunun bir göstergesidir.

Daha fazla müşteri edinebilme çabaları, meslek mensuplarının etik dışı davranışlara yönelmelerinde en büyük etken olarak karşımıza çıkmaktadır. Daha önceki çalışmalarda bu yönde bir tespite rastlanılmamıştır. Ancak “daha fazla kazanç elde etme arzusu” ve “daha fazla para kazanma tutkusunu” ile “daha fazla müşteri edinebilme çabaları” bir neden sonuç ilişkisi içerisinde ele alındığında Kısakürek ve Alpan (2010) tarafından yapılan çalışmada “daha fazla para kazanma tutkusunu” ve Çağlar (2019) tarafından yapılan çalışmada “daha fazla kazanç elde etme arzusu” etik dışı davranışların nedenleri arasında belirtilmiş olması çalışmanın tespiti yönünde aynı yönde bir tespit sunmaktadır.

Bu çalışma neticesinde elde edilen sonuçlara göre etik dışı davranmaya neden olan etkenlerden biri olan “müşteri işletmeyi kaybetme endişesinin” meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönlendirebileceği tespit edilmiş olup, Kutlu (2008) tarafından yapılan çalışmada da “müşteriyi kaybetme endişesi” etik ikileme neden olan başlıca sebeplerden biridir. Bu tespiti çalışmanın aynı yönde olduğunun bir göstergesi ve destekleyicisidir.

Çalışmanın “etik dışı davranışa neden olan etkenler” hakkındaki tespiti ile Kılıç vd. (2018) tarafından yapılan çalışma sonuçları ile bazı farklılıklar gösterse de etik dışı davranışların çözümlerine ilişkin önerilerin tespitinde farklılık görülmemektedir. İki çalışmanın da etik dışı davranışların çözümlerine ilişkin önerilerinin aynı yönde olması Kılıç vd. (2018) tarafından gerçekleştirilen çalışmanın çalışmamızı bu konuda desteklediğini göstermektedir. Etik dışı davranışların çözümlerine ek olarak çalışmada “meslek mensuplarının ücretlerinin tahsilinde devletin düzenleme yapması ve yardımcı olması gerekir” önerisi tespit edilmiştir.

## **SONUÇ**

Bu çalışma ile meslek mensuplarının etik dışı davranışlarına neden olan etkenlere ilişkin görüşleri tespit edilmiştir. Elde edilen veriler sonucunda; Katılımcıların etik dışı davranışa neden olan etkenlere ilişkin ifadelerine 4,19’luk bir oranda katıldıkları ve katılım ortalamalarının “yüksek” ve “çok yüksek” düzeyde olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Katılımcıların etik dışı davranışa neden olan etkenlere ilişkin en yüksek düzeyde katılımın ( $\bar{x}=4,55$ ) “Daha fazla müşteri edinebilme çabaları etik dışı davranmaya neden olabilmektedir” ifadesinde olduğu belirlenmiş olmakla birlikte meslek mensuplarının yeterli sayıda müşteriye sahip olmadıkları söylenebilir.

Katılımcıların etik dışı davranışa neden olan etkenlere ilişkin en yüksek düzeyde ikinci katılımın ( $\bar{x}=4,38$ ) “Müşteri işletmeyi kaybetmemek için meslek mensupları etik dışı davranışlara başvurabilmektedir” ifadesinde olduğu tespit edilmiştir. Meslek mensuplarının yeterli düzeyde ekonomik güce sahip olmamaları, müşteri kaybının da meslek mensuplarını ekonomik anlamda sıkıntıya düşürebileceği ve bu durumun meslek mensuplarının etik dışı eylemlere yönelmelerinde bir neden olacağı söylenebilir.

Katılımcıların etik dışı davranışa neden olan etkenlere ilişkin en yüksek düzeyde üçüncü katılımın ( $\bar{x}=4,38$ ) “Mesleki tecrübe eksikliği etik dışı davranışlara yönelmeye neden olabilmektedir” ifadesinde olduğu tespit edilmiştir.

Bu çalışma ile ayrıca meslek mensuplarının etik dışı davranışların çözümlerine yönelik önerilere ilişkin görüşleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Elde edilen veriler sonucunda;

Katılımcıların önerilere ilişkin ifadelere katılım ortalamalarının “çok yüksek” düzeyde olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Katılımcıların etik dışı davranışların çözüm önerilerine ilişkin en yüksek düzeyde katılımın ( $\bar{x}=4,76$ ) “Meslek mensuplarının ücretlerinin tahsilinde devletin düzenleme yapması ve yardımcı olması gerekir” ifadesinde olduğu tespit edilmiş olmakla birlikte meslek mensuplarının mesleki faaliyetleri sonucunda elde edecekleri ücretlerin tahsili konusunda sıkıntı yaşadıkları söylenebilir.

Yapılan çalışma sonucunda etik dışı davranışların çözümüne ilişkin tarafımızca birtakım öneriler geliştirilmiştir:

Mesleki ücretler konusunda; asgari ücret tarifesi Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafınca belirlenip resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren tek mesleki faaliyet olan muhasebe mesleğinde, muhasebe ücretlerinin tahsili konusunda kesinlikle banka kanalı ile gerçekleştirilecek bir ödeme sistemine geçilmesi önerilmektedir. Bu da muhasebe meslek mensubu üye sayısı 100’den fazla 500’den az olan ve ayrıca vergi mükellefi sayısı diğer bölgelere oranla daha az olan bir bölgede pilot bölge uygulaması ya da daha uygun bir model denenebilir.

Meslek mensuplarına tutabilecekleri defter sayılarında kota getirilerek eşit olmayan müşteri dağılımının yaratmış olduğu gelir dağılımındaki düzensiz durumun önüne geçilebilir. Bu sayede meslek mensuplarının daha fazla müşteri edinebilme ve müşteri işletmeyi kaybetme kaygısı kendiliğinden ortadan kalkabileceği gibi, bu durum meslek içi rekabeti de kontrol altına alabileceğinden etik dışı davranışlarında ortaya çıkmasını kısmen önleyebilecektir. Bu uygulamanın, bazı kıstaslar belirlenerek pilot bölge uygulaması ile gerçekleştirilmesi önerilmektedir.

Çalışma neticesinde elde edilen sonuçlara göre “daha fazla müşteri edinebilme çabaları etik dışı davranmaya neden olabilmektedir” ifadesinin en yüksek katılım



yüzdesine sahip olduğu tespit edilmiş olmakla birlikte bu hususun bir problem olarak karşımıza çıkmış olması meslek etiği ve rekabet bağlamında yeni bir çalışmanın yapılabileceğini göstermektedir. TÜRMOB tarafından 02.01.2014/16-8 sirküler raporunda yayınlanan 1. grup ve 2. grup illerden üye sayısı 1000 den az 500 den fazla olan illerde mesleki faaliyette bulunan muhasebe meslek mensupları üzerine bir çalışmanın yapılması önerilmektedir.

## **A RESEARCH ON THE INDEPENDENTLY OPERATING ACCOUNTANT PROFESSIONAL MEMBERS' ETHICAL PERCEPTIONS: EXAMPLE OF ANKARA PROVINCE**

### **1. INTRODUCTION**

Accounting profession is a professional profession with a very high social responsibility, and it is the provider of the system that produces very sensitive and value-creating information for all individuals, organizations, institutions, establishment, especially the government, together with the data it has produced.

Professional accountants, within the framework of social responsibility, must perform their professional activities in an independent, honest and impartial manner, giving importance to professional sensitivity, with sufficient expertise, taking into account the public interest first.

The principles of professional ethics state that the professional accountant must carry out his professional activities in an ethically honest structure. The important thing about professional ethics is that unethical behaviors never occur.

The ethical principles and rules of the accounting profession are established by international organizations in international dimensions and are published in our country by the Union of Chambers of Certified Public Accountants and Certified Public Accountants of Turkey.

In this study, it is aimed to reveal the ethical perceptions of accounting professionals, the factors that cause unethical behavior, and their views on solutions for unethical behaviors.

### **2. METHODOLOGY**

In this research, the survey method, which is one of the data collection techniques, was applied in 2019 with the permission of the survey sample used in the study conducted by Kılıç et al (2018). A research was conducted by applying a questionnaire in a structured 5-point likert system.

The prepared questionnaire consists of 3 parts and includes 41 questions in total. The data obtained from the collected questionnaires were analyzed using the appropriate statistical methods with the appropriate analysis program and the results were tried to

be obtained. First, Cronbach's Alpha value was determined by using the sample adequacy criterion, which is the reliability analysis (KMO).

Frequency analysis was used to show the frequency of observation of the data. In line with the scope of the research, H1, H2 and H3 hypotheses were formed and analyzes were made. In order to determine whether the received answers differ according to the variables; Nonparametric tests, "Mann-Whitney U test" and "Kruskal-Wallis test" were used.

### **3. RESULTS**

The study was first subjected to reliability analysis using the Cronbach's Alpha technique. Cronbach's Alpha coefficient was determined as ( $\alpha=0.835$ ).

In line with the demographic characteristics of the participants, the number of participation in the survey and their percentages were determined. According to the variable of professional activity duration; Professionals who have been in professional activity between 12-17 years have the highest participation rate, with 23.6%. According to the professional title variable; The highest participation rate, with 91.5%, belongs to the members of the profession who hold the title of Certified Public Accountants. According to the gender variable; The participants are mostly male professionals. According to the age range variable; The highest participation rate, with 27.2%, belongs to the members of the profession who are between the ages of 38-43. According to the education level variable; The highest participation rate is 74.7% for the members of the profession who have a bachelor's degree. According to the variable of customer numbers; The highest participation rate is 31.9%, with the number of customers in the range of 1-20. According to the monthly average income variable; The highest participation rate with 35.7% belongs to the members of the profession who earn 8,001,00 TL and above monthly average income.

Regarding the factors that cause unethical behavior, the participants' participation in the statements is "high" and "very high". The highest level of agreement among these statements belongs to the statement "Efforts to acquire more customers may cause unethical behavior" ( $\bar{x}=4.55$ ). The second highest participation is in the expression "professional members can resort to unethical behaviors in order not to lose the customer business" ( $\bar{x}=4.38$ ) and the third highest participation is in the expression "lack of professional experience can lead to unethical behaviors" ( $\bar{x}=4.38$ ).

The participation of the participants in the statements regarding the solution proposals for unethical behaviors is at a "very high" level. The highest level of agreement among these statements is in the proposition "The state should make arrangements and assist in the collection of the wages of the professionals" ( $\bar{x}=4.76$ ).

H1: In the statement "Participants' views on the factors that cause unethical behavior show a significant difference according to gender", the difference was found in 3 questions, and no difference was found in 14 questions.

H2: The difference in the statement “Participants’ views on the factors that cause unethical behavior show a significant difference according to the job title” was found in 1 question, but no difference was found in 16 questions.

H3: In the statement “Participants’ views on the factors that cause unethical behavior show a significant difference according to the duration of their professional activity”, there was a difference in 10 questions and no difference was found in 7 questions.

#### **4. DISCUSSION**

As a result of this study; Ethical perception differences were determined according to the gender variable in demographic characteristics. In the study conducted by Margues and Pereira (2008), one of the previous studies, different scenarios were created and it was tried to determine the differences in the ethical judgments of the accounting professionals and their attitudes towards the scenarios, and as a result of the study, it was determined that the attitudes differ according to the gender variable. The existence of a perception difference according to the gender variable in both studies is an indication that the results of the study support each other.

According to the results of this study, it has been determined that “concern about losing the customer business”, which is one of the factors that cause unethical behavior, can lead professionals to unethical behaviors, and a similar result was reached in the study conducted by Kutlu (2008).

Although the determination of the study on “factors causing unethical behavior” and the findings in the study by Kılılı et al (2018) show some differences, there was no difference in the determination of the suggestions for the solutions of unethical behaviors.

#### **CONCLUSION**

According to the results obtained as a result of the study, it has been determined that the expression “efforts to acquire more customers can cause unethical behavior” has the highest percentage of participation, but the fact that this issue has emerged as a problem is an indication that a new study can be carried out in the context of professional ethics and competition.

Regarding professional wages; In the accounting profession, which is the only professional activity that comes into force after the minimum wage tariff is determined by the Ministry of Treasury and Finance and published in the Official Journal (O.J.), it is recommended to switch to a payment system that will definitely be carried out through the bank for the collection of accounting fees. This problem can be solved with a pilot zone application or a more suitable model.

## KAYNAKÇA

- Ahinful, G.S., Addo, S., Boateng, F.O., ve Boakye, J.D. (2017), Accounting Ethics and the Professional Accountant: The Case of Ghana. *International Journal of Applied Economics, Finance and Accounting*, 1(1), pp.30-36. DOI: 10.20448.8.2017.11.30.36.
- Ajiwibawani, M.P., Hartiand Subroto, -“W.T. (2017), The Effect of Achievement Motivation, Adversity Quotient, and Entrepreneurship Experience on Students Entrepreneurship Attitude”. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 7(9), S.445. ISSN: 2222-6990.
- Aymankuy, Y. ve Sarioğlan, M. (2005). Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama. *Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(14), S.23-45.
- Aytekin, İ. (2017). *SMMM ve YMM Mesleklerinde Etik Algısı ve Bunun Muhasebe Hata ve Hilelerine Etkisi: TRC1 Bölgesi Analizi* (Yayınlanmamış doktora tezi). Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Çağlar, D. (2019). *Muhasebe Meslek Etiğinin Algılanma Düzeyi Karabük İli Örneği* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, Çankırı.
- Çalıdağ, Y. ve Ayanoğlu, Y. (2004). *Genel Muhasebe* (İkinci Baskı). Gazi Kitabevi Tic. Ltd. şti. (2004), S.3-5.
- Kıllı, M. Türkoğlu, H. ve Gülmez, C., (2018). Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Algısı *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 11(1), S.47-60.
- Kısakürek, M.M. ve Alpan, N. (2010). Muhasebe Meslek Etiği ve Sivas İlinde Bir Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (47), S.217-226. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/426824>.
- Kutlu, H.A. (2008). Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 63(2), S.144-170. Erişim adresi: <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/934/11646.pdf>.
- Margues, P.A. ve Pereira, J.A. (2008). Ethical Ideology and Ethical Judgments in The Accounting Profession. *Journal of Business Ethics*, 86, pp.227-242. Erişim Adresi: <https://link.springer.com/content/pdf/10.1007/s10551-008-9845-6.pdf>.
- Özer, M. (2017). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Eğitimine Bakışı: Bilecik İli Örneği* (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi). Bilecik şeyh Edebalı Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bilecik.
- Sakallı, Ü. (2019). *Mesleki ve Teknik Anadolu Liselerinde Verilen Muhasebe Eğitiminin Türkiye Muhasebe Standartları (TMS/TFRS) İle Uyumluluğunun Sağlanması ve Bu lise Türünde Görev Yapan Muhasebe ve Finansman Öğretmenleri Üzerine Bir araştırma* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Sevilengöl, O (2021). *Genel Muhasebe*, Gazi Kitabevi, 19. Baskı, Ankara.
- Sipahioğlu, Y.G. (2019). *Muhasebe, Muhasebecilik, Adli Muhasebe ve Türkiye’de Dört Büyük Denetim şirketinin Verdiği Adli Muhasebe Hizmetleri*

- (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Soylu, A. (2018). *Muhasebe Meslek Etiği ve Muhasebe ve Denetim Meslek Mensuplarının Etik Algısı Üzerinde Bir Araştırma* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- TÜRMOB: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (2013). “Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabı”, TÜRMOB Yayınları: 457, (Ankara/2013), S.1-222. Erişim Adresi: [www.tmud.org.tr/Files/Etik%20Kur%20El%20Kit.%202013.pdf](http://www.tmud.org.tr/Files/Etik%20Kur%20El%20Kit.%202013.pdf).
- Yalçın, S. (2011). Muhasebe Meslek Mensupları ve İşletmelerin Etik Konusunda Tutumları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (52), S.48-64.
- Yardımcıoğlu, M., Büyüksalvarcı, A. ve İyibildiren. M. (2006). Etiksel Açıdan Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluklarının Konya İli Özelinde İncelenmesi. *Selçuk Üniversitesi Karaman İ.İ.B.F. Dergisi*, 11, S.171-172 Erişim Adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/kmusekad/issue/10226/125759>.
- Yıldız, G. (2010). Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 36, (Ağustos-Aralık), S.155-165. Erişim Adresi: [http://iibf.erciyes.edu.tr/dergi/sayi36/010\\_g-yildiz.pdf](http://iibf.erciyes.edu.tr/dergi/sayi36/010_g-yildiz.pdf).
- Yılmaz Adalınış, N. (2019). *Muhasebe Eğitiminde Etik: İşletme bölümü Öğrencilerinin Etik Algularına Yönelik Bir Araştırma* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Zeytin, M. (2007). *Muhasebe Meslek Mensuplarını Hata ve Etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Faktörler* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.

<b>KATKI ORANI / CONTRIBUTION RATE</b>	<b>AÇIKLAMA / EXPLANATION</b>	<b>KATKIDA BULUNANLAR / CONTRIBUTORS</b>
Fikir veya Kavram / <i>Idea or Notion</i>	Araştırma hipotezini veya fikrini oluşturmak / <i>Form the research hypothesis or idea</i>	Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT Kemal Cihangir AKBEY
Tasarım / <i>Design</i>	Yöntemi, ölçeği ve deseni tasarlamak / <i>Designing method, scale and pattern</i>	Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT Kemal Cihangir AKBEY
Veri Toplama ve İşleme / <i>Data Collecting and Processing</i>	Verileri toplamak, düzenlenmek ve raporlamak / <i>Collecting, organizing and reporting data</i>	Kemal Cihangir AKBEY Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT
Tartışma ve Yorum / <i>Discussion and Interpretation</i>	Bulguların değerlendirilmesinde ve sonuçlandırılmasında sorumluluk almak / <i>Taking responsibility in evaluating and finalizing the findings</i>	Kemal Cihangir AKBEY Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT
Literatür Taraması / <i>Literature Review</i>	Çalışma için gerekli literatürü taramak / <i>Review the literature required for the study</i>	Kemal Cihangir AKBEY Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT