

**MUHASEBE MESLEĞİNDE ETİK İKİLEM VE ETİK KARAR ALMA
KONULARINDA FARKINDALIK OLUŞTURMA:
TRABZON İLİNDE BİR ARAŞTIRMA**

*Abdulkerim DAŞTAN**
*Yaşar BAYRAKTAR***
*Uğur BELLİKLİ****

Alınış Tarihi: 22 Mayıs 2014

Kabul Tarihi: 09 Aralık 2014

Öz: Bu çalışmanın amacı, muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerinde etik ikilem ve etik karar alma konularında farkındalık düzeylerini değerlendirmek ve mesleğin toplumdaki saygınlığının artırılmasına yönelik etik, meslek etiği ve etik duyarlılık konularında farkındalık oluşturmaktır. Meslek mensuplarınca üretilen tam, doğru, tarafsız, gerçeğe uygun, zamanlı ve kaliteli muhasebe bilgisi, tüm çıkar grupları açısından son derece önemli hale gelmiştir. Söz konusu nitelikler, mesleki etik değerlere duyarlılıkla sağlanabilir. Bu esaslar doğrultusunda, Trabzon ilinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensupları üzerinde yapılan araştırma sonucu, ankete katılan meslek mensuplarının etik farkındalık düzeylerinde, cinsiyet, eğitim düzeyi ve mesleki deneyim açısından farklılıkların olduğunu ortaya koymaktadır.

Anahtar Kelimeler: Etik, Etik İkilem, Etik Karar, Etik Farkındalık, Muhasebe Meslek Etiği.

**THE CREATING AWARENESS OF ETHICAL DILEMMA AND
ETHICAL DECISION MAKING IN ACCOUNTING PROFESSION:
A RESEARCH IN TRABZON**

Abstract: The aim of this study is to assess the level of awareness of ethical dilemmas and ethical decision making on professional activities of the accounting profession members and is to create awareness of ethics, professional ethics and ethical sensitivity for enhancing the prestige of the profession in the society. Complete, accurate, impartial, fair, timely and high-quality accounting information produced by the members of the professions have become extremely important in terms of all interest groups. Such qualifications can be achieved with the professional ethics sensitivity. In accordance with these principles, the result of the research made on professionals operating in the province of Trabzon reveals that there are differences in level of ethical awareness of professionals participating in the survey in terms of gender, level of education and professional experience.

Keywords: Ethics, Ethical Dilemmas, Ethical Decision, Ethics Awareness, Accounting Professional Ethics.

I. Giriş

Bilgi çağının beraberinde getirdiği teknolojik gelişmeler, ekonomik faaliyetlerin odağındaki işletmelerin dili olan muhasebe birimiyle ilgili olarak,

* Doç. Dr. Karadeniz Teknik Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü

** Arş. Gör. Karadeniz Teknik Üniversitesi, SBE, İşletme Bölümü

*** Öğr. Gör. Giresun Üniversitesi, Alucra Turan Bulutçu MYO

finansal bilgilerin doğru ve güvenilir bir biçimde ilgili çıkar gruplarına istenilen zamanda sunulmasına olanak sağlamaktadır. Bununla birlikte işletmelerle bilgi kullanıcıları arasında yaşanabilecek çıkar çatışmaları, sunulan bilgilerin tarafsızlığına gölge düşürmekte ve güvenilir olmayan bilgi başta bilgi sağlayıcısı olmak üzere tüm ilgililere zarar verebilmektedir.

Finansal bilgi manipülasyonları ve yaşanan muhasebe skandalları, çok uzun bir tarihi geçmişe sahip muhasebenin, etik değerler çerçevesinde yürütülmesinin ne kadar hayati olduğunu ortaya koymaktadır. Muhasebe mesleği ve etik değerler kapsamında Türkiye’de yürütülen akademik ve mesleki çalışmalar, mevcut kayıt dışılık ve vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi yanında mesleğin toplum nezdinde kredibilitésinin artırılması amacıyla ele alınmaktadır. Muhasebe mesleğinde sunulan hizmetin kalitesini artırma, finansal verilerin daha doğru ve güvenilir olmasını sağlama ve mesleğin icrasında tarafsızlık, gizlilik, dürüstlük ve güvenilirlik ilkelerini benimsenmesi söz konusu çalışmalarda vurgulanan hususlardır.

Elbette etik ilke ve kuralların meslek mensuplarında uyandırdığı izlenim, bireylerin kültürel, sosyal, toplumsal ve kişisel eğilimleriyle de alakalıdır. Ancak temel olarak eğitim sistemi içerisinde ahlaki değerlerin yer alması gerekliliği kaçınılmaz bir olgudur. Dolayısıyla muhasebe meslek mensuplarının ve geleceğin meslek mensubu adayları olan muhasebe eğitimi alan öğrencilerin, muhasebe mesleğinin etkin şekilde yürütülmesinde gerekli olan etik etkisinin bilincinde olarak eğitim almaları gerekmektedir.

Bu esaslar doğrultusunda ele alınan çalışmanın amacı, muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerinde etik ikilem ve etik karar alma konularında farkındalık düzeylerini değerlendirmek ve mesleğin toplumdaki saygınlığının artırılmasına yönelik etik, meslek etiği ve etik duyarlılık konularında farkındalık oluşturmaktır. Çalışmada öncelikle etik, ahlak, etik ikilem, etik karar ve meslek etiği kavramları üzerinde durulmuş, ardından muhasebe mesleğinde etik değerlerin önemine değinilmiştir. Araştırma kısmında ise muhasebe mesleğinde etik ikilem ve etik karar alma konularında farkındalık oluşturmaya yönelik Trabzon il ve ilçe merkezlerinde faaliyet gösteren, Serbest Muhasebeci (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) unvanına sahip meslek mensuplarının konuya ilişkin yargıları değerlendirilmiş ve sonuçlara yer verilmiştir.

II. Genel Kavramlar

A. Ahlak ve Etik

“Ahlak”, Arapça kökenli “hulk” kelimesine dayanan ve insanın doğuştan getirdiği ya da sonradan kazandığı huyları, tavırları, yaşamın her alanında insanlar arasındaki ilişkilerin temelindeki değerleri ve toplum tarafından uyulması gereken kuralların bütününe ifade etmektedir (Ertaş ve Arslan, 2009: 24).

“Etik” ise Yunanca “ethos” sözcüğünden türetilmiş ve insanlar arasındaki ilişkilerin temelinde var olan değerlerin ahlaki açıdan iyi ya da kötü, doğru ya da yanlış olanının temelini ve niteliğini araştıran felsefe alanıdır (Akdoğan, 2003: 5-7).

Ahlak ve etik kavramları özleri itibariyle farklı anlamlara gelmelerine rağmen çoğu zaman birbirleri yerine kullanılmaktadır. Oysa etik, iyi ya da kötü davranışın kaynağının analizini, ahlak ise iyi ya da kötü olarak nitelendirilen davranışları ifade etmektedir. Bir başka deyişle ahlakın felsefesi olan etik, iyi ve kötü davranışları ayırt edebilme anlayışı kazandıran bir disiplin iken ahlak, etiğin araştırma konusudur. Etiği adeta bir pusulaya benzeten Pieper, pusulanın sadece gidilecek yönü tayin ettiğini ve bu yönü izlemenin kişinin iradesi ile alakalı olduğunu, etiğin ise benzer şekilde doğru kabul edilen davranışa ışık tutmakla birlikte doğru davranışı seçmenin, yine bireyin özgür iradesine bağlı olduğu görüşünü savunmaktadır (Bayraktaroğlu vd., 2005: 377).

B. Etik İkilem ve Etik Karar

Bir olayın tartışılabilir doğrularının olması ve bu doğruların birbirleriyle çatışması halinde karşılaşılan güçlükler olarak isimlendirilen etik ikilem yahut etik paradoks, herhangi bir olayın çözümünde içine düşülen kararsızlığı ifade etmektedir (Kutlu, 2008).

Her meslek grubu, mesleki faaliyetlerini sürdürürken etik ikilemlerle karşı karşıya kalabilmekte ve kimi meslek mensupları etik dışı davranarak toplum için tehdit oluşturabilmektedir. Etik dışı davranış sergileyen bazı meslek mensupları, etik ikilem karşısında etik dışı davranışı haklı gösterebilmek için, “herkes bunu yapıyor”, “yasal ise ahlakidir”, “ortaya çıkarılabilme ve cezalandırılma olasılığı” gibi çeşitli bahaneler ileri sürebilmektedir (Güredin, 1997).

Etik dışı davranmayı önlemek için belirlenen yazılı kurallar, hukuki yaptırımlar yalnız başına yeterli olamadığından ahlaki değerlerin mesleki faaliyetlerin icrasında göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Toplumun çıkarlarının gözetilmesini ön planda tutan meslek mensupları etik ikilem karşısında etik davranabilme taraftarı olmalıdır. Ayrıca etik ikilem konusunda etik dışı davranışlar önlenmeye çalışılmalı ve etik karar verme çabalarına katkı sunulmalıdır.

C. Meslek Etiği

Meslek etiği, bir meslek grubunun, mesleğe ilişkin olarak oluşturup koruduğu, mesleği icra eden mensuplarının kişisel çıkarlarını sınırlayan, yetersiz ve ilkesiz olan mensuplarını dışlayan, meslek içi rekabeti düzenleyen ve toplum çıkarlarını gözetin, mesleki ilke ve kurallar bütünüdür (Güney ve Çınar, 2012).

Üzerinde genel kanı oluşmuş doğruluk, dürüstlük, sözünde durma ve hileden kaçınma gibi ahlaki değerlerin meslek etiğinin temelinde olduğu

söylenbilir. Son yıllarda ahlaki yoksunluklar neticesinde yaşanan olumsuzluklar, her meslekte mesleki etiğin gerekliliğini bir kez daha gün yüzüne çıkartmıştır.

Etik dışı davranışların sebep olduğu finansal krizler, skandallar ve diğer tüm olumsuzluklar aslında kişisel ve dışsal nedenlerden kaynaklanmaktadır. Etik ölçütlerin farklı yorumlanması, bireylerin kişisel çıkarlarını ön planda tutmaları, yaşanan etik ikilemler, mesleki bilgi yetersizlikleri kişisel neden olarak sayılırken, yöneticilerin etik davranışları algılama farklılıkları, rekabet, meslek ücretleri, karşılıklı güvensizlik, etik davranışların esnetilmesi gibi nedenlerde dışsal neden olarak sayılmaktadır (Akdoğan, 2003: 12-16). Her meslek mensubunun kişisel, mesleki ve ahlaki niteliklere sahip olması ve mesleğin icrasında bu nitelikleri göz önünde bulundurarak hareket etmesi meslek etiği gereğidir. Meslek mensuplarının bu yönde faaliyet göstermeleri hem mesleğin kredibilitésinin hem de toplum refahının artmasına önemli katkılar sağlayacaktır.

III. Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği

A. Muhasebe Mesleği ve Türkiye'deki Mevcut Durumu

Bir işletmenin mali nitelikli işlemleri ile ilgili olayları kaydeden, sınıflandıran, özetleyen, analiz eden, yorumlayan ve sonuçları ilgili çıkar gruplarına raporlayan, muhasebe politikalarını oluşturup, bütçe ve denetim amacıyla finansal bilgi üretmek stratejik yönetim ve planlamaya yardımcı olan kişiye muhasebe meslek mensubu denilmektedir (Özyürek, 2012).

Türkiye'de 13 Haziran 1989 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren ve 5786 sayılı Kanun (3568 sayılı Kanun'da 5786 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle " Serbest Muhasebecilik" mesleği kaldırılmıştır. Hali hazırda bu unvanla mesleki faaliyette bulunan meslek mensupları, sınavlarda başarılı olmaları koşuluyla "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir" olmaları yasal olarak düzenlenmiştir). ile değiştirilen, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile "meslek" statüsüne kavuşan muhasebe mesleği, mesleği icra edenlerin özetle, işletmelere ait tutulması gereken defterleri tutmaları, mali tablo ve beyannameleri düzenlemeleri, muhasebe bilgi sistemi oluşturmaları, müşavirlik ve bilirkişilik yapmaları gibi faaliyetlerini içermektedir. Türkiye'de muhasebe mesleğinin mevcut durumu aşağıdaki gibi özetlenebilir.

Türkiye'de meslek mensupları Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) olmak üzere iki tür meslek unvanı adı altında faaliyetlerini yürütmektedirler. SMMM'ler genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince defter tutma, mali tablo ve beyannameleri düzenleme, muhasebe bilgi sistemi oluşturma, müşavirlik ve bilirkişilik yapma işlerini yapmaktadırlar. YMM'ler ise planlama, danışmanlık ve denetim faaliyetlerinin dışında tasdik işlerini de yapmaktadırlar.

YMM'ler defter tutamaz, muhasebe bürosu açamaz ve herhangi bir muhasebe bürosuna ortak olamazlar.

Türkiye'de muhasebe mesleğini tek çatı altında toplayan merkez olan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), 2014 yılı istatistiki raporlarına göre Türkiye'de muhasebe mesleğinin sayısal görünümü aşağıdaki gibidir.

Tablo 1: Türkiye Muhasebe Meslek Mensuplarının Genel Görünümü (2014)

	Özellikler	SM		SMMM		YMM	
		Adet	%	Adet	%	Adet	%
Çalışma Durumu	Bağımlı Çalışan	5 971	52,2	33 969	44,2	1 958	45,8
	Serbest Çalışan	5 477	47,8	42 963	55,8	2 321	54,2
	<i>Toplam</i>	11 448	100	76 932	100	4 279	100
Cinsiyet Durumu	Erkek	9 502	83	55 986	72,8	3 977	92,95
	Kadın	1 946	17	20 946	27,2	302	7,05
	<i>Toplam</i>	11 448	100	76 932	100	4 279	100
Eğitim Durumu	İlköğretim	1 225	10,8	382	0,4		
	Meslek Lisesi	5 184	45,3	7 923	10,3		
	Ön Lisans	1 679	14,7	2 825	3,7		
	Lisans	3 297	28,7	62 793	81,7	3 304	77,3
	Yüksek Lisans	63	0,5	2 916	3,7	618	14,4
	Doktora			93	0,2	357	8,3
	<i>Toplam</i>	11 448	100	76 932	100	4 279	100

Kaynak: (<http://www.turmobil.org.tr/TurmobilWeb/Istatistikler.aspx>)

B. Muhasebe Meslek Etiği

Muhasebe meslek etiği, muhasebe meslek mensuplarınca gerek faaliyetlerin yürütülmesi sırasında gerekse herhangi bir sebeple mesleki faaliyetin yürütülemediği durum ve dönemlerde, kanunlara uygun işlemlerin yapılması yanında toplumun değer yargılarına da önem verilerek güvenilir bilgilerin topluma sunulması ve müşteriler, toplum, meslektaşlar ve ilgili meslek kuruluşları ile olan ilişkilerde uyulması gereken kurallar bütünüdür (Daştan, 2001: 31).

Muhasebe mesleğine yönelik toplumsal güvenin korunması ve toplumda mesleğin kredibilitésinin artırılması, mesleği icra eden muhasebe meslek mensuplarının, mesleğin icrası ile ilgili yasal düzenlemelere uymasının yanı sıra etik değerlere sahip olmasına da bağlıdır. Her meslekte olduğu gibi muhasebe mesleğinin de kendine özgü hukuki çerçevede yasalaştırılmış kurallarının yanı sıra muhasebe meslek örgütleri tarafından yazılı kurallara dönüştürülmüş etik ilke ve kuralları mevcuttur (Sakarya ve Kara, 2010).

Muhasebe meslek mensuplarının mesleki karar ve davranışlarını etkileyen faktörlerden, yasal düzenlemeler, özgür seçim hakları ve etik olgusu, mensupların mesleki kararlarında hareket noktalarıdır. Bu noktalardan hareketle meslek mensuplarının, belirtilen faktörler çerçevesinde mesleği icra etmesi, etik

ve etik ikilem bilincinde olarak mesleki kararlar vermesi kamuya karşı olan sorumluluğunun gereğidir.

Meslek mensubu, mesleki bilgi ve deneyiminin yanı sıra, mesleki ahlak ve sorumluluklar çerçevesinde hareket etmeli, herhangi bir değer yargısı çelişkisi ile baş başa kaldığında mesleki etik değerler ile ikilemlerin çözümüne gitmelidir. Aksi takdirde yeni finansal krizlerin, skandalların tekrar ortaya çıkması kaçınılmaz olacaktır. Bu yüzden muhasebe meslek mensupları için teknik bilginin yanı sıra etik değerlerle harmonize edilmiş mesleki bilgi ve deneyim, hem toplumun yararı hem de mesleğin kredibilitesi açısından önem arz etmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının meslek etiğine ilişkin kararlarını etkileyen bazı etik teorilerden bahsetmek yararlı olacaktır. Bu teorilerden teleolojik ve deontolojik etik teorileri, temelde meslek mensuplarının mesleki karar alma aşamalarında ortaya çıkmaktadır. Teleolojik etik, bir adıyla faydacılık etiği, fayda-maliyet karşılaştırılması temelinde, en yüksek fayda veren seçeneğin doğru olduğu esasına dayanmakta iken Kant tarafından geliştirilen deontolojik (ödev ahlaki) etik ise, birey ve grupların hareket biçimlerinin, ahlaki zorunluluklar ve görevlere bağlı olduğu esasına dayanmaktadır (Robinson ve Garratt, 2011).

Muhasebe meslek mensuplarının mesleğin icrasında göstermiş oldukları tutum ve davranışlarda toplumun ahlaki ilke ve kurallara duyarlılığı da etkin rol oynamaktadır. Bu yüzden ahlaki kurallara duyarlı olmayan toplumlarda yolsuzluklar başta olmak üzere bir takım sıkıntıların baş göstereceği, bu sıkıntıların toplumun her kesimini etkileyeceği aşikârdır. Muhasebe meslek mensuplarının da içinde bulunulan toplumun bir parçası olarak hizmet ifa ediyor olması gözden kaçırılmamalıdır.

Muhasebe mesleğinde meslek etiği kurallarına yönelik gerek Türkiye’de 3568 sayılı Kanun ve ilgili yönetmelikler çerçevesinde TÜRMÖB tarafından gerekse uluslararası alanda Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Amerikan Ruhsatlı Kamu Muhasipleri Enstitüsü (AICPA), Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE), Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA) gibi kuruluşlar tarafından kapsamlı çalışmalar yapılmış ve etik ilke ve kuralları belirlenmiştir. Muhasebe mesleğinde en geniş düzenlemelerin olduğu ABD’de meslek etiği konusunda yapılan çalışma ilk olarak Amerikan Ruhsatlı Kamu Muhasipleri Enstitüsü (AICPA) tarafından yayımlanan “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği Standartları”dır. Esas itibarıyla kısmi farklılıklar bulunsa da ortaya konulan kuralları; “bağımsızlık, doğruluk, dürüstlük, gizlilik, kamu yararı, meslek onuru, mesleki özen, mesleki yeterlilik, muhasebe ilke ve standartlarıyla uyum, sır saklama, sosyal sorumluluk, tarafsızlık, haksız rekabet, reklam ve teşvik yasağı, vb.” şeklinde ismen saymak mümkündür (Daştan, 2009: 285).

Muhasebe meslek mensuplarının faaliyetlerinde kendilerine rehberlik eden AICPA ve IFAC’ın yayınladığı mesleki etik ilke ve kuralların görünümü aşağıdaki gibidir.

Tablo 2: AICPA'nın Mesleki Davranış Yasası İlkeleri ve Kuralları

İlkeler	Kurallar
Sorumluluklar	Bağımsızlık
Kamu Yararı	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: <http://www.aicpa.org/Research/Standards/CodeofConduct/Pages/default.aspx>

Tablo 3: IFAC'ın Meslek Etiği Kuralları

Bölüm A (Tüm Çalışanlar)	Bölüm B (Bağımsız Çalışanlar)	Bölüm C (Bağımlı Çalışanlar)
Etik Çatışmaların Çözülmesi	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 Faaliyetindeki Muhasebeci İlişkiler	
Tanıtım	Reklam ve Teşvik	

Kaynak: (<http://www.ifac.org/Ethics/>)

Türkiye'de, mesleki ve etik değerlere sahip olmayan muhasebe mesleğinin düşünülmemeyeceği doğrultusundan hareketle meslek mensuplarının, üst düzey mesleki bilgiye, sosyal sorumluluk bilincine, etik değerlere bağlı rekabet anlayışına ve kaliteli hizmet sunumunun kamu yararını maksimize edeceği düşüncesine sahip olmaları için mesleki etik ilke ve kurallar belirlenmiştir.

Muhasebe meslek etiğine yönelik yapılan düzenlemelerden Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne (MSUGT) göre muhasebenin anayasası niteliğinde sayılabilecek on iki temel kavramdan, sosyal sorumluluk, tarafsızlık ve belgelendirme, tutarlılık, tam açıklama ve özün önceliği kavramları etik ile ilgili kavramlardandır. Bu

kavramlardan sosyal sorumluluk kavramı, meslek mensuplarınca mesleğin icrasında etik olanı yapmayı ve kamu yararını gözetmeyi gerektirmektedir. Diğer kavramlar ise dolaylı olarak mesleğin etik boyutunu ilgilendirmektedir (Sakarya ve Kara, 2010: 58). Sermaye Piyasa Kurulu (SPK) ise kamuyu aydınlatma ilkesi esaslı olarak yayınlamış olduğu tebliğlerde meslek etiğine yönelik konulara yer vermiştir. Kurul yayınlamış olduğu tebliğlerde mesleki standartlar başlığı altında; mesleki yeterlilik, bağımsızlık, mesleki özen ve titizlik ilkelerine yer vererek meslek etiğini düzenlemeye yönelik çalışmalar gerçekleştirmiştir.

Türkiye’de muhasebe meslek etiğine yönelik bir diğer düzenleme bağlamında 3568 sayılı Kanun, çalışma disiplini, mesleki güven ve meslek etiği amaçları doğrultusunda “Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” yayınlamış meslek mensuplarının hangi faaliyetleri yerine getirecekleri, faaliyette bulunamayacakları işleri, meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan haller gibi etik ve ahlaki değerleri ilgilendiren konulara yönelik düzenlemeler yapmıştır. 22.06.1990 tarihinde 20556 sayılı Resmi Gazete ile yayınlanan meslek mensuplarına yönelik “Disiplin Yönetmeliği” ile mesleki etik ve ahlak çerçevesinde hareket etmenin gereğini aksi takdirde ceza ve yaptırımların söz konusu olacağı belirtilmiştir. Ayrıca 18.10.2001 tarih ve 24557 sayılı Resmi Gazete ’de yayımlanarak yürürlüğe giren “Meslek Ahlakı Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı”nın muhasebe meslek etiği ile ilgili doğrudan yapılmış bir düzenleme olduğu da belirtilmelidir. Ayrıca TÜRMOB, IFAC tarafından yayınlanan meslek etiğine yönelik düzenlemeleri Türkçeye tercüme ederek, “Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kurallar El Kitabı” adıyla yayınlamıştır.

02.11.2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ise “Bağımsız Denetim Yönetmeliği” tebliğinde meslek etiğine yönelik düzenlemeler ile meslek etiği standartları doğrultusunda muhasebe ve denetim mesleğinin gelişimine katkı sunmaktadır.

IV. Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Literatür

Fleming (1996), muhasebe meslek mensuplarından yüksek etik standartlarla donanmış bir şekilde faaliyette bulunmaya yönelik beklentilere rağmen, ampirik çalışmalar, en iyi muhasebecinin dahi etik davranış açısından ortalamanın altında kaldığının ortaya konulduğunu ifade etmektedir. Umulanla gerçekleşen arasındaki farkın, yetersiz eğitimin sonucu olduğunu vurgulayan Fleming, üniversitelerin, geleceğin meslek mensuplarının ihtiyaç duyacakları etik eğitimini yeterince yerine getiremediklerini bunun neticesinde de muhasebe meslek mensuplarının etik ikilemler karşısında başarısızlıklar yaşadıklarını vurgulamaktadır.

Ergün ve Gül (2005) tarafından Balıkesir il merkezinde faaliyette bulunan meslek mensuplarının meslek etiği ile ilgili bilgi, düşünce ve algılamalarını ortaya çıkartmaya yönelik yapılan çalışmada, etik ilkelerden

dürüstlük ilkesinin meslek mensupları tarafından, mükellef ve kamu çıkarını eşit şekilde korumak, ilkeli olmak, meslek saygınlığını korumak ve güven vermek olarak algılandığı tespit edilmiştir. Ancak çalışmanın geneline bakıldığında meslek mensuplarının meslek etiği konusu hakkında bilgi eksiği olduğu görülmektedir.

İşgüden ve Çabuk (2006) tarafından meslek etiği ve meslek etiğinin meslek yaşamı üzerindeki etkilerine yönelik yapılan çalışmada, meslek mensuplarının, mesleki etik ilkeler doğrultusunda hareket etmemelerinden zarar görecekları bilincinde oldukları ancak yeterince titiz davranmadıkları tespit edilmiştir. Ayrıca etik ilkeler doğrultusunda faaliyet göstermenin hem maddi hem de manevi açıdan kazanç sağlayacağı bilincinde olan mensupların, bazı meslektaşlarına olan güvenlerinin azaldığının da farkına varılmıştır.

Kutlu (2008) tarafından Kars ve Erzurum illerinde muhasebe meslek mensuplarının etik ikilem yaşayıp yaşamadıklarına dair yapılan çalışmada ise meslek mensuplarının gelir, yaş ve müşteri kaybetme endişesi gibi faktörlere bağlı olarak etik ikilem yaşadıkları tespit edilmiştir. Düşük gelirli ve yaşlı olan mensupların daha fazla etik ikilem yaşıyor olmasının yanı sıra çalışmada eğitim seviyesi faktörü açısından daha düşük seviyeli eğitim alan mensupların etik ikilemlerden çıkışta etik değerlere daha fazla önem verdikleri tespit edilmiştir.

Uşurelu vd. (2010), muhasebe meslek etiği ve yaratıcı muhasebeye yönelik yapmış oldukları çalışmada, etik ikilem yaşayan profesyonel muhasebecilerin muhasebe uygulamaları sürecinde yaratıcı muhasebe gibi güç bir engeli aşmalarının yolunun, değerlerin ve erdemlerin geliştirilmesine bağlamakta, çözüm olarak muhasebe standartlarını güçlendirecek düzenleyici bir muhasebe sistemini önermektedirler. Muhasebe meslek etiği olgusu, mesleğin kredibilitesini ve toplumun mesleğe ve meslek mensuplarına bakışlarını doğrudan etkilemektedir. Ayrıca çalışmada, finansal bilgi manipülasyonları neticesinde yaşanan kriz ve skandallarla mesleğin itibarının zedelenmesinde, meslek mensuplarının etik konularda yetersiz olmaları sebep gösterilerek, bu bağlamda etik eğitiminin gerekliliği vurgulanmaktadır.

Kısakürek ve Alpan (2010) tarafından muhasebe meslek etiğine yönelik Sivas ilinde yapılan bir başka araştırmada, meslek mensuplarının etik kurallara uymasında çevresel baskı, alınan eğitim, denetim faaliyetleri, cezai yaptırımlar ve vicdani sorumlulukların etkili olduğu tespit edilmiştir. Çalışmada yer alan etik dışı davranmaya yönelik sorular karşısında meslek mensuplarından, daha fazla para kazanma duygusunun, bireysel ahlaki zayıflığın ve eğitim kurumlarında mesleki etik eğitiminin yetersizliğinin başlıca sayılabilecek faktörler olduğu cevapları alınmıştır.

Kutluk ve Ersoy (2011) tarafından muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeylerinin belirlenmesine yönelik yapılan bir diğer çalışmada ise, Değerlerin Belirlenmesi Testi yoluyla muhasebe meslek mensuplarının etik yargı düzeyleri ölçülmüş, demografik değişkenlerin etik yargı düzeyinde farklılaşma oluşturup oluşturmadığı test edilmiş ve muhasebe meslek üyelerinin

etik yargı düzeylerinin Kohlberg'in Geleneksel Düzeyi ile uyum gösterdiği tespit edilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının kurum içi yayınlanmış kural ve ilkelere meyilli olduğu tespit edilmiştir.

Yıldız (2011) tarafından Kayseri il merkezinde faaliyette bulunan ve bağımsız çalışan SMMM'lerin muhasebe meslek etiği algılamalarına yönelik yapılan araştırmada meslek mensuplarının etik konusunu önemsedikleri ve %97'sinin muhasebe meslek etiği eğitiminin gerekli olduğu düşüncesinde olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca etik dışı vakaların gelişmesinin parasal ilişkiye bağlı çıkar çatışmasından ve mevcut yasa, mevzuatın yetersiz olmasından kaynaklandığı tespit edilmiştir.

Yalçın (2011) tarafından muhasebe meslek mensupları ve işletmelerin etik konusunda tutumlarına yönelik Türkiye bazında yapılan çalışmada ise, meslek mensuplarının dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlığın mesleğin temelinde olması gerektiği kanaatinde oldukları yalnız bağımsız çalışan meslek mensuplarının müşterilerden emanet almasının yasaklanması gerektiği düşüncesine sahip oldukları tespit edilmiştir. Ayrıca meslek mensuplarının TÜRMOB etik yönetmeliğinin bazı hükümlerine katılmadıkları ancak ekseriyetle ilke ve kurallar dâhilinde mesleki faaliyette buldukları tespit edilmiştir.

Yunanda vd. (2011) ise çalışmalarında inançların eylemlere yansımaları ve de eylemlerin inançları yansıtması gereğinden bahsetmişlerdir. Bu doğrultuda mesleğin kredibilitesini arttırmak için, meslek mensuplarının inandıkları gibi yaşamalarının ve ayrıca toplumda ahlaki olarak kabul edilen değerlerin, etik değerler olarak benimsemelerinin ve bu değerlere uygun davranmalarının gerekliliği tartışılmaz bir gerçektir. Muhasebe meslek mensuplarının bireysel etik gelişimleri, iş etiğini de geliştirmektedir. Mensuplara etik dışı davranmaları neticesinde uygulanabilecek para cezası, mesleki lisansın elinden alınması ya da hapis cezası gibi caydırıcı görünen cezalar iş etiğinin gelişiminde etkili görünse de esas olan, muhasebe meslek mensuplarının eğitim seviyeleri ve ahlaki kırmızı noktalarının belirlenip etik düzenlemelerin bu doğrultuda eğitimle sağlanması olarak ortaya konmuştur.

Özyürek (2012) tarafından Ankara ilinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının etiğe bakış açıları üzerine yapılan bir diğer çalışmada meslek mensuplarının, meslek içi eğitimlere önem verilmesi gerektiği ve meslekte karşılaşılabilecek olası etik dışı davranışların önlenmesi için denetime yönelik çalışmaların artırılmasının faydalı olacağı kanaatinde oldukları belirtilmektedir. Güney ve Çınar (2012) tarafından Erzurum ilinde serbest muhasebeci mali müşavirlerin etik algıları üzerine yapılan bir diğer araştırmada ise meslek mensuplarının, etik ilkelerin farkında oldukları, etik dışı davranışları onamadıkları ancak uygulamada etik dışı davranışların gözlemlendiğini ve etik konusunda mesleki kuruluşlardan daha fazla eğitim talep ettikleri tespit edilmiştir. Ayrıca yapılan çalışmada etik ilkelere bağlılığın eğitim ve gelir seviyesi ile doğru orantılı olduğu tespit edilmiştir.

Güney ve Bozkurt (2012) tarafından Erzurum ili muhasebe meslek mensupları ve aday stajyerlerin muhasebe hata ve hileleri karşısındaki etik bakış açılarının izlendiği araştırmada stajyerlerin etik konusunda henüz yeterli bilgiye sahip olmadıkları ve etik dışı vakaların gerçekleşmesi durumunda kararsızlıkların yaşandığı tespit edilmiştir. Çalışma neticesinde meslek etiği eğitiminin gerekli olduğu kanısına varılmıştır.

Kutlu vd. (2012) etik ikilemi bir olayın birbiriyle ters düşen iki tarafında da tartışılabilen doğruların olması durumunda ortaya çıkan kararsızlık süreci olarak ifade etmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının çalışmalarının önemli bir yönü olan finansal tabloların hazırlanması aşamasında çoğu zaman profesyonel muhasebeciler etik ikilem durumuyla karşı karşıya kalırlar. Muhasebe meslek mensuplarının kanun ve kurallara uyumlarının yanı sıra aynı zamanda etik ilkelere bağlılıkları da önem arz etmektedir. Çiçek vd. (2013) ise muhasebe meslek mensuplarının meslek etiğine bakış açılarına yönelik Kırklareli ilinde yapılan çalışmada meslek mensuplarının meslek etiği kurallarına vakıf oldukları, yaklaşık %81'inin mesleki faaliyetlerinde etik ikilem yaşadıkları ve etik ikilem ile baş başa kalanların yaklaşık %88'inin etik olan davranışı gerçekleştirdiği tespit edilmiştir. Etik çatışmalardan çıkışta dini inanç, kültürel çevre ile ilgili değerler ve mükellef kaybetme endişesi gibi faktörler baskın rol oynadığının farkına varılmıştır. Etik dışı davranışa yasalardaki sürekli değişiklikler, çıkar çatışmaları, mükelleflerin gerekli evrakları zamanında ulaştırmaması gibi faktörler neden olmakta iken araştırmaya dâhil olan meslek mensuplarının muhasebe meslek etiği eğitimine yönelik hem fikir oldukları gözlemlenmiştir.

Kronolojik sıralama doğrultusunda ele alınmaya çalışılan muhasebe meslek etiği algısına yönelik literatür araştırması, muhasebe meslek etiği ve meslek etiği eğitimine olan ihtiyacın önemine açıkça işaret etmektedir. Etik, etik ikilem ve etik farkındalık şüphesiz her meslek, hatta her birey ve toplum için önemli kavramlardır. Ancak muhasebe mesleği açısından konuya hayati derecede önem atfetmek abartılı olmayacaktır. Nitelikli bilginin üretim merkezinde yer alan muhasebe mesleği sunduğu bilgiler ışığında toplumun tüm kesimleri için önem arz etmektedir. Toplumsal yaşamda adaleti ve hakkaniyeti sağlayabilecek muhasebe mesleğinin göz ardı edilmemesi gereken en önemli konusu, meslek mensupları ve ileride mesleği icra edebilecek bireylerin muhasebe meslek etiği doğrultusunda hareket etmelerini sağlatmaya yönelik muhasebe meslek etiğidir. Dolayısıyla meslek mensuplarına yönelik etik farkındalık oluşturma çabalarının artırılması gerekmektedir.

V. Araştırma

A. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı, Trabzon ilinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerinde etik ikilem ve etik karar alma konularında farkındalık düzeylerini değerlendirmek ve mesleğin toplumdaki

saygınlığının arttırılmasına yönelik etik, meslek etiği ve etik eğilimi konularında farkındalık oluşturmaktır.

B. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Araştırmada Trabzon Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na bağlı olarak faaliyetlerini sürdüren meslek mensuplarından örneklem seçilmiş, “anket tekniği” ile verilerin elde edilmesi yoluna gidilmiştir. Trabzon ilinde Odaya bağlı olarak faaliyetini sürdüren 339 adet meslek mensubu bulunmaktadır. Bu bağlamda Trabzon ilinden, basit tesadüfi örnekleme yöntemiyle 100 kişinin örneklem grubuna alınması hedeflenmiştir.

Araştırmada veri toplamak amacıyla oluşturulan anket formunda demografik bilgilerin yanı sıra, meslek mensuplarının etik ikilem ve etik karar alma konularındaki farkındalık düzeylerinin değerlendirilebilmesi amacıyla 5’li likert ölçeği kullanılmıştır (1.Kesinlikle Katılmıyorum, 2.Katılmıyorum, 3.Kararsızım, 4.Katılıyorum, 5.Kesinlikle Katılıyorum). Anket sonuçlarının değerlendirilebilmesi amacıyla aşağıda 4 adet hipotez ortaya konulmuştur:

H₁: Meslek mensuplarının cinsiyetleri açısından etik ikilem ve etik karar alma konularında farkındalık düzeyleri farklıdır.

H₂: Meslek mensuplarının unvanları açısından etik ikilem ve etik karar alma konularında farkındalık düzeyleri farklıdır.

H₃: Meslek mensuplarının eğitim durumları açısından etik ikilem ve etik karar alma konularında farkındalık düzeyleri farklıdır.

H₄: Meslek mensuplarının mesleki deneyimleri açısından etik ikilem ve etik karar alma konularında farkındalık düzeyleri farklıdır.

Araştırmada demografik sorulara yönelik frekans tablosu oluşturulmuş, etik ikilem ve etik karar alma konularına yönelik yaklaşımlar değerlendirilmeye çalışılmıştır. Ayrıca verilen araştırma hipotezlerinin test edilebilmesi için *Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA)* ve *t-Testi analizi* gerçekleştirilmiştir.

C. Araştırma Bulguları ve Bulguların Değerlendirilmesi

Yüz yüze görüşmeyle elde edilen anket formu sayısı 95 olup anketten elde edilen araştırma verilerinin değerlendirilmesinde, IBM-SPSS Statistic 21 paket programından yararlanılmıştır. Ankete katılanların demografik özelliklerine ilişkin frekans dağılımları ve yüzdeleri Tablo 4’te gösterilmiştir.

Tablo 4’ten görüleceği üzere katılımcıların %91,6’sı bay, %8,4’ü bayandır. Katılımcıların % 88,4’lük kısmını SMMM oluşturmaktadır. Katılımcıların büyük çoğunluğunun lisans mezunu olduğu görülmektedir. Ayrıca meslek mensuplarının mesleki deneyimlerine bakıldığında yaklaşık olarak %70’nin 15 yıldan fazla süredir mesleği icra ettikleri görülmektedir.

Tablo 4: Ankete Katılan Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri

		Frekans	Yüzde (%)
Cinsiyet	Bay	87	91,6
	Bayan	8	8,4
	Toplam	95	100
Unvan	SM	9	9,5
	SMMM	84	88,4
	YMM	2	2,1
	Toplam	95	100
Eğitim Durumu	Lise	13	13,7
	Ön Lisans	1	1,1
	Lisans	77	81,1
	Lisansüstü	4	4,2
	Toplam	95	100
Mesleki Deneyim	5 yıldan az	1	1,1
	5-10 yıl arası	12	12,6
	10-15 yıl arası	17	17,9
	15 yıldan fazla	65	68,4
	Toplam	95	100

Tablo 5'te ise meslek mensuplarının etik ikilem ve etik karar alma konularında farkındalık düzeylerine ilişkin genel yargıları frekans analizi kapsamında verilmiştir.

Tablo 5: Meslek Mensuplarının Etik İkilem ve Etik Karar Alma Konularında Farkındalık Düzeylerine İlişkin Genel Yargıları

Etik İkilem ve Etik Karar Alma Konularına Yönelik Yargılar		N	Ort.	Std. Sap.
<i>Etik Farkındalığa Yönelik Yargılar</i>				
A1	Ulusal ve uluslararası kuruluşlar tarafından oluşturulan muhasebe meslek etiğine yönelik ilke ve kurallar, yaşanan finansal krizler ve muhasebe skandalları sonucunda daha fazla önemsenmiştir.	95	3,93	1,08
A2	Muhasebe meslek mensuplarının, etik ilkelere uygun davranış sergilemesi müşterilerin de bu bilinçle hareket etmesine bağlıdır.	95	4,07	1,22
A3	Toplumun etik konusunda bilinçlenmesi, muhasebe meslek etiğinin gelişimini sağlayacaktır.	95	4,54	0,61
<i>Dürüstlük İlkesine Yönelik Yargılar</i>				
B1	Meslek mensubu mesleki kararlar alırken müşterileri aleyhine yaptığı hataları gizlemek yerine bunları açıkça paylaşmalı ve düzeltmelidir.	95	4,48	0,76
B2	Meslek mensubu aldığı kararlarda adil ve sergilediği davranışlarla topluma örnek olmalıdır.	95	4,80	0,55
B3	Müşterilerin planlamada doğru karar alabilmesi, meslek mensubunun doğru ve güvenilir bilgiler sunmasına bağlıdır.	95	4,53	0,72
<i>Tarafsızlık ve Bağımsızlık İlkesine Yönelik Yargılar</i>				
C1	Muhasebe meslek mensubu mesleki kararlarında ilişkide	95	4,43	0,75

	bulunduğu grupların çıkarlarını gözetmeden bağımsız karar alabilmelidir.			
C2	Müşterilerin kendi çıkarları doğrultusunda muhasebe meslek mensupları üzerindeki baskıları, meslek mensuplarının bağımsızlıklarını zedelemektedir.	95	4,25	0,95
C3	Mevcut yasal boşlukların etik dışı olması durumunda, muhasebe meslek mensubunun bu durumu müşterilerinin lehine kullanması etikdir.	95	2,20	1,17
C4	Muhasebe meslek mensupları müşterileriyle mesleki ücret dışında borç alacak ilişkisine girmemelidir.	95	4,57	0,76
C5	Meslek mensubu, müşterisini kaybetme pahasına da olsa tarafsızlığı ve bağımsızlığına gölge düşürmemelidir.	95	4,54	0,76
<i>Kamu Yararı İlkesine Yönelik Yargılar</i>				
D1	Muhasebe meslek mensuplarının hazırlamış oldukları mali tablolar kamu yararı gözetilerek hazırlanmalıdır.	95	3,80	1,24
D2	Muhasebe meslek mensuplarının, etik ilke ve kurallar çerçevesinde hareket etmelerinde toplumun meslek mensupları üzerinde baskısı hissedilebilir.	95	3,66	1,10
<i>Mesleki Yeterlilik ve Özen İlkesine Yönelik Yargılar</i>				
E1	Muhasebe meslek etiğine yönelik eğitim ve seminerler, etik ilke ve kuralların daha iyi anlaşılmasını sağlayabilir.	95	4,36	0,58
E2	Muhasebe meslek mensupları ve meslek mensubu adaylarının, mesleki özen ve etik farkındalığının oluşumu eğitim- öğretim ile gerçekleştirilebilir.	95	4,27	0,60
<i>Gizlilik İlkesine Yönelik Yargılar</i>				
F1	Herhangi bir yasal zorunluluk olmamasına rağmen muhasebe meslek mensubunun, müşterilerine ilişkin bilgileri üçüncü kişilerle paylaşması etik açısından kabul edilebilir bir durumdur.	95	1,46	0,78
F2	Muhasebe meslek mensubunun müşterisi ve işvereni ile mesleki ilişkisi sona erse dahi onlara ilişkin gizli bilgileri ifşa etmemelidir.	95	4,58	0,88
<i>Mesleki Özen Gösterme İlkesine Yönelik Yargılar</i>				
G1	Meslek mensuplarının etik dışı davranışları, toplumun mesleğe ve meslek mensuplarına olan saygısını azaltmaktadır.	95	4,57	0,89
G2	Muhasebe meslek mensubunun oda tarafından belirlenen asgari ücret tarifesinin altında hizmet vermemesi etik davranışın bir gereğidir.	95	4,50	0,87

Ankete katılan meslek mensuplarının etik farkındalığa yönelik yargılara katılım düzeylerinin yüksek olduğu görülmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının etik ilkelere uygun davranmalarının yanı sıra müşterilerin de etik bilinçle hareket etmeleri gerektiği ankete verilen cevaplardan anlaşılmaktadır. Ayrıca toplumun etik konusunda bilinçli davranmasının da muhasebe meslek etiğini gelişimini sağlayacağı meslek mensupları arasındaki ortak yargıdır.

Mesleki etik ilkelerden dürüstlük ilkesine yönelik yargılara katılım düzeylerinin oldukça yüksek olduğu ve mesleki kararlarında dürüstlük ilkesini benimsedikleri açık bir şekilde görülmektedir. Meslek mensuplarının mesleki

etik ilkelerden tarafsızlık ve bağımsızlık ilkesine katılım düzeyleri ise C3 yargısı hariç yüksek düzeydedir. Mensuplar mevcut yasal boşlukların etik ilkelere uyum gereği müşterilerin lehine kullanılmaması konusunda hemen hemen aynı görüştedirler. Gizlilik ilkesine yönelik yargılardan F1 yargısına katılımın düşük olduğu görülmektedir. Yalnız bu ifadenin düşük olması meslek mensuplarının müşterilerine ait gizli bilgileri üçüncü kişilerle paylaşmalarının etik açıdan doğru olmadığı düşüncesinde olduklarını göstermektedir. Dolayısıyla meslek mensupları gizlilik ilkesi gereği müşterisi veya işvereni ile ilişkisi sona erse dahi mesleki açıdan doğru olan davranışta bulunmayı tercih etmektedirler.

Genel yargıların ve bulgularının değerlendirilmesinin ardından, meslek mensuplarının cinsiyetlerine göre etik ikilem ve etik karar alma konularına bakışlarının test edilebilmesi için *t-Testi* kullanılmıştır. Ayrıca meslek mensuplarının unvan, eğitim düzeyleri ve mesleki deneyimlerine göre etik ikilem ve etik karar alma konularına bakışlarının test edilebilmesi için *Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA)* kullanılarak analiz gerçekleştirilmiştir. Meslek mensuplarının etik ikilem ve etik karar alma konularına yönelik bakış açılarının cinsiyet değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğinin test edilmesi için yapılan t- Testi sonuçları Tablo 6'da gösterilmiştir.

Tablo 6'dan da görüleceği üzere dürüstlük ilkesine yönelik ifadelerde B2-B3, tarafsızlık ve bağımsızlık ilkesine yönelik ifadelerde C1-C3-C5, gizlilik ilkesine yönelik ifadelerde ise F1 yargılarında anlamlı farklılıkların olduğu görülmektedir. Sakarya ve Kara (2010) tarafından yapılan benzer bir çalışmada, burada belirtilen yargılara yönelik anlamlı farklılıkların olmadığını belirtmiştir. Yapılan bir diğer çalışmaya göre Kutluk ve Ersoy (2011) bu çalışmadaki gibi yargılar arasında bir ayrım yapmaksızın meslek mensuplarının genel etik yargıları üzerinde cinsiyet açısından anlamlı farklılıklar olduğunu ifade etmişlerdir. Diğer ilkelerde ise anlamlı farklılıklar tespit edilememiştir. Buna göre Tablo 6'da yer alan yargılara ilişkin meslek mensubu bay ve bayanların etik ikilem ve etik karar alma konularına bakışları farklıdır.

Tablo 6: Cinsiyet Değişkenine Göre Bağımsız Örneklem t-testi Sonuçları

	F	Sig.	t	df	Sig ² Tailed
<i>Dürüstlük İlkesine Yönelik Yargılar</i>					
B2-Meslek mensubu aldığı kararlarda adil ve sergilediği davranışlarla topluma örnek olmalıdır.	21,333	0,000	2,305	93	0,023**
B3-Müşterilerin planlamada doğru karar alabilmesi, meslek mensubunun doğru ve güvenilir bilgiler sunmasına bağlıdır.	0,916	0,341	2,788	93	0,006*
<i>Tarafsızlık ve Bağımsızlık İlkesine Yönelik Yargılar</i>					
C1-Muhasebe meslek mensubu mesleki kararlarında ilişkide bulunduğu grupların çıkarlarını gözetmeden bağımsız karar alabilmelidir.	20,200	0,000	2,230	93	0,028**
C3-Mevcut yasal boşlukların etik dışı olması durumunda, muhasebe meslek mensubunun bu durumu müşterilerinin lehine kullanması etikdir.	4,822	0,031	- 3,094	93	0,003*
C5-Meslek mensubu, müşterisini kaybetme pahasına da olsa tarafsızlığı ve bağımsızlığına gölge düşürmemelidir.	4,207	0,043	3,215	93	0,002*
<i>Gizlilik İlkesine Yönelik Yargılar</i>					
F1-Herhangi bir yasal zorunluluk olmamasına rağmen muhasebe meslek mensubunun, müşterilerine ilişkin bilgileri üçüncü kişilerle paylaşması etik açısından kabul edilebilir bir durumdur.	16,523	0,000	2,572	93	0,012**
* p<0,01 düzeyinde anlamlı, ** p<0,05 düzeyinde anlamlı					

Ankete katılan meslek mensuplarının etik ikilem ve etik karar alma konularına ilişkin farkındalık düzeyinin unvan açısından farklılık gösterip göstermediğini test etmek amacıyla tek yönlü varyans analizi (ANOVA) gerçekleştirilmiştir. Yapılan analiz sonucunda etik ikilem ve etik karar almaya yönelik yargıların hiç birinde anlamlı farklılıklar bulunamamıştır. Benzer şekilde Kutluk ve Ersoy (2011) etik yargı düzeyleri arasında unvan açısından anlamlı farklılıklar bulamamışlardır. Fakat bu çalışmaların aksine Sakarya ve Kara (2010) yapmış oldukları çalışmada unvan açısından etik algılamalarına ilişkin dürüstlük ve mesleki davranış yargılarında anlamlı farklılıklar olduğunu belirtmişlerdir.

Meslek mensuplarının eğitim düzeylerine göre etik ikilem ve etik karar alma konularına bakışları arasında anlamlı farklılıkların olup olmadığını test etmek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi (ANOVA) neticesinde anlamlı farklılıkların bulunduğu yargılara ilişkin sonuçlar Tablo 7’de gösterilmiştir.

Tablo 7: Eğitim Düzeyi Değişkenine Göre ANOVA Sonuçları

Etik İnkilem ve Etik Karar Alma Konularına Yönelik Yargılar		Kareler Toplamı	Kareler Ortalaması	F	Sig.
<i>Gizlilik İlkesine Yönelik Yargılar</i>					
F2	Muhasebe meslek mensubunun müşterisi ve işvereni ile mesleki ilişkisi sona erse dahi onlara ilişkin gizli bilgileri ifşa etmemelidir.	5,769	1,923	2,603	0,057**
<i>Mesleki Özen Gösterme İlkesine Yönelik Yargılar</i>					
G1	Meslek mensuplarının etik dışı davranışları, toplumun mesleğe ve meslek mensuplarına olan saygısını azaltmaktadır.	6,105	2,035	2,682	0,051**
G2	Muhasebe meslek mensubunun oda tarafından belirlenen asgari ücret tarifesinin altında hizmet vermemesi etik davranışın bir gereğidir.	13,659	4,553	7,133	0,000*
* p<0,01 düzeyinde anlamlı, **p<0,10 düzeyinde anlamlı					

Sakarya ve Kara (2010), Kutluk ve Ersoy (2011) ise yapmış oldukları çalışmalarda, bu çalışmada ulaşılan ve Tablo 7’de gösterilen sonuçların aksine eğitim düzeyi açısından etik algılamalara ilişkin yargıların hiçbirisinde anlamlı farklılıklar bulamamışlardır.

Meslek mensuplarının deneyim sürelerine göre etik ikilem ve etik karar alma konularına bakışları arasında anlamlı farklılıkların olup olmadığını test etmek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi (ANOVA) neticesinde anlamlı farklılıkların bulunduğu yargılara ilişkin sonuçlar Tablo 8’de gösterilmiştir.

Tablo 8: Deneyim Süreleri Değişkenine Göre ANOVA Sonuçları

Etik İnkilem ve Etik Karar Alma Konularına Yönelik Yargılar		Kareler Toplamı	Kareler Ortalaması	F	Sig.
<i>Gizlilik İlkesine Yönelik Yargılar</i>					
F2	Muhasebe meslek mensubunun müşterisi ve işvereni ile mesleki ilişkisi sona erse dahi onlara ilişkin gizli bilgileri ifşa etmemelidir.	13.257	4,419	6,732	0,000*
* p<0,01 düzeyinde anlamlı					

Sakarya ve Kara (2010), Kutluk ve Ersoy (2011) ise yapmış oldukları çalışmalarda etik algılamalar ve etik yargılara ilişkin deneyim süreleri açısından anlamlı farklılıklar bulamamışlardır.

Tablo 9’da ise Trabzon Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası’na bağlı olarak faaliyet yürüten meslek mensuplarından ankete katılanların, etik ikilem ve etik karar alma konularına yönelik eğitim semineri olması durumunda katılım durumlarının ne yönde olacağına dair frekans tablosu görülmektedir.

Tablo 9: Etik İnkilem ve Etik Karar Alma Konularına Yönelik Eğitime Katılmaya İlişkin Yaklaşımlar

		Frekans	Yüzde (%)
Muhasebe eğitiminde etik ikilem ve etik karar almaya yönelik eğitim seminerine katılmaya yönelik düşünceler	<i>Evet</i>	51	53,7
	<i>Hayır</i>	44	46,3
	<i>Toplam</i>	95	100

Katılımcıların % 53,7'si muhasebe eğitiminde etik ikilem ve etik karar almaya yönelik eğitim semineri olması durumunda bu seminere katılacaklarını bildirmişlerdir. Muhasebe meslek mensuplarının etik eğitime duydukları ihtiyaç ortadadır. Bu tip seminere katılmak istemeyen meslek mensupları ise iş yükü, zaman problemi, kendilerini yetkin görmeleri gibi sebepleri ileri sürmektedir.

VI. Sonuç

Son zamanlarda yaşanan muhasebe skandallarının yanı sıra vergi kayıp ve kaçakları ile gelirin bölüşümündeki adaletsizlik, toplumda muhasebe mesleğine olan güvenin zedelenmesi sonucunu doğurmuştur. Bu durum muhasebe mesleğinde etik konusunu ve mesleki etik eğitiminin gerekliliğini ortaya çıkartmıştır. Bu bağlamda, Trabzon ilinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerinde etik ikilem ve etik karar alma konularında farkındalık düzeylerini değerlendirmek amacıyla gerçekleştirilen bu çalışmada meslek mensuplarının konuya yönelik algıları ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Araştırmada meslek mensuplarının cinsiyetleri, unvanları, eğitim düzeyleri ve mesleki deneyim süreleri açısından incelemeler ve tespitlerde bulunulmuştur. Bulunan sonuçlar aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- ✓ Meslek mensuplarının etik ilkeler doğrultusunda hareket etme bilincinde oldukları ve bunun yanı sıra müşterilerinin de bu bilinçle hareket etmeleri gerektiğine inandıkları, mesleki faaliyetlerinde dürüstlük ilkesini benimsedikleri ve bağımsızlık-tarafsızlık ilkesi doğrultusunda hareket etme bilincinde oldukları tespit edilmiştir.
- ✓ Katılımcıların cinsiyetleri, eğitim düzeyleri ve deneyimleri açısından etik ikilem ve etik karar alma konularında farkındalık düzeylerinin farklı olduğu, unvan açısından farklı olmadığı yapılan istatistik testler sonucunda tespit edilmiştir.

Bu sonuçların yanı sıra katılımcıların % 53,7'si muhasebe eğitiminde etik ikilem ve etik karar almaya yönelik eğitim semineri olması durumunda bu seminere katılacaklarını bildirmişlerdir. Seminere katılmak istemeyen meslek mensupları ise iş yükü, zaman problemi, kendilerini yetkin görmeleri gibi sebepleri ileri sürmektedir.

Öte yandan bu çalışmada Trabzon ilinde faaliyet gösteren meslek mensuplarının meslek etiği konusunda düşünceleri ortaya konulmaya çalışılmıştır. Farklı illerde veya Türkiye genelinde yapılacak benzer bir

çalışmada daha farklı sonuçların alınması muhtemeldir. Muhasebe mesleğinin toplum nezdindeki saygınlığının, meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini etik ilke ve esaslar çerçevesinde gerçekleştirmelerine bağlı olduğu sonucuna ulaşılabilir.

Kaynakça

- Akdoğan, H. (2003), "Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Öneme Meslek Mensuplarının Yaklaşımları", Anadolu Üniversitesi, Açıköğretim Fakültesi Yayınları, ss.5-7
- Bayraktaroğlu, S. ve Diğ. (2005), "Etik Eğitiminde Neredeyiz? İktisadi ve İdari Bilimler Fakülteleri Örneği", 2. Siyasette ve Yönetimde Etik Sempozyumu, Sakarya, ss.377.
- Çiçek, H., Canbaz, S. ve Keskin, A. (2013), "Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Bakış Açuları: Kırklareli İlinde Bir Araştırma", *Tekirdağ SMMM Odası Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 2.
- Daştan, A. (2001), "Meslek Ahlakı Kuralları ve Muhasebe Mesleğindeki Yeri", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon, ss.31.
- Daştan, A. (2009), "Etik Eğitiminin Muhasebe Eğitimindeki Yeri ve Önemi: Türkiye Değerlendirmesi", *Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, 26(1),ss.285.
- Ergün, H. ve Gül, K. (2005), "Muhasebe Mesleği Etik Kuralları ve Bu Kuralların Meslek Mensuplarınca Algılanışı", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 25, ss.143-154.
- Ertaş, F. C. ve Arslan, M. C. (2009), "Bağımlı ve Bağımsız Muhasebecilerin Meslek Etiği Algılama Düzeylerine İlişkin Bir Araştırma", *Muhasebe ve Denetim Bakış*, ss.24.
- Fleming, A. I. M. (1996), "Ethics and Accounting Education in the UK – A Professional Approach?", *Accounting Educational*, 5(3), ss.207-217.
- Güney, S. ve Bozkurt, R. (2012), "The Problems and Ethical Attitudes of Accounting Professionals Toward Accounting Errors and Frauds: A Model Practice in City of Erzurum", *International Journal of Business and Social Science*, Vol 3(20), ss.255-268.
- Güney, S. ve Çınar, O. (2012), "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin(SMMM) Etik Algıları: Erzurum Örneği", *Atatürk Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 26(2), ss.91-106.
- Güredin, E. (1997), "Denetçinin Meslek Ahlakı, Standartlar ve Uygulamalardan Örnekler", III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı, İSMMMO Yayınları, Sayı 20.
- İşgüden, B. ve Çabuk, A. (2006), "Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerine Etkileri", *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 16, ss.59-86.

- Kısakürek, M. ve Alpan, N. (2010), “Muhasebe Meslek Etiği ve Sivas İlinde Bir Uygulama” *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 47, ss. 213-228.
- Kutlu, H. A. (2008), “ Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İkilimleri: Kars ve Erzurum illerinde Bir Araştırma”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 63(2), , ss. 143-170.
- Kutlu, H. A., Güner, M., Demirci, N. S. (2012), “Etik İkilimden Çıkışta Kişisel Değerin Rolü: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Bir Uygulama”, 1. Uluslararası Muhasebe ve Finans Sempozyumu, ss.733-746.
- Kutluk, F. A. ve Ersoy, A. (2011), “Muhasebe Meslek Üyelerinin Etik Yargı Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma”, *Ege Akademik Bakış*, 11(3), ss.425-438.
- Özyürek, H. (2012), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Taşınması Gereken Nitelikler”, *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, Cilt 4, Sayı 1.
- Özyürek, H. (2012), ”Muhasebe meslek Mensuplarında Etik: Ankara’da Muhasebeciler Üzerine Araştırma”, *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 4(1),ss.125-137.
- Robinson, D. ve Garratt, C. (2011), ”Etik”, Çeviren Burak Dağıstanlı, NTV Yayınları.
- Sakarya, Ş. ve Kara, S. (2010), “Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması” *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*,12(18), ss.57-72.
- Üşurelu, V. I., Marin, M., Danaila, A. E., Loghin, A. (2010), “Accounting Ethics-Responsibility Versus Creativity”, *Annals of The University of Petroşani, Economics*, 10 (3), ss.349-356.
- Yalçın, S. (2011), “Muhasebe Meslek Mensupları ve İşletmelerin Etik Konusunda Tutumları: Türkiye Araştırması”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, ss.47-66.
- Yıldız, G. (2011), “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama”, *Erciyes Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı 36, ss.159-160.
- Yunanda, R. A. Majid, N. B. A. (2011), “The Contribution of Islamic Ethics Towards Ethical Accounting Practices”, *Issues in Social and Environmental Accounting*, 5(1-2), ss. 124-137.