

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI VE ÇALIŞANLARININ ETİK İKİLEMLERİ: KARS VE ERZURUM İLLERİNDE BİR ARAŞTIRMA

Yrd. Doç. Dr. Hüseyin Ali Kutlu
Kafkas Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi



Özet

Etik ve ahlak kavramlarının günlük yaşamda taşıdıkları önem, meslek hayatı için de geçerlidir. Meslek hayatında sergilenecek etik dışı bir davranışın sonuçları çok daha geniş bir alana yayılabilir. Bu nedenle meslek etiği en az günlük yaşamdaki etik kavramı kadar önemlidir. Meslek mensupları neden etik dışı davranışa yönelirler? Onları etik dışı davranışa iten en önemli nedenler nelerdir? Etik dışı davranış gerçekleşme bile bir önceki aşamada yaşanan etik ikilemin nedenleri nelerdir? Bu çerçevede çalışmamızın amacı muhasebe meslek mensuplarının yaşadığı etik ikilemleri irdelemektir.

Anahtar Kelimeler: Etik, meslek etiği, muhasebe meslek etiği, etik ikilem, etik davranış.

Ethical Dilemmas of Professional Accountants: A Research

Abstract

The importance of ethics and morality concepts in daily life is also sound for vocational life. The results of an unethical behavior in vocational life can spread across a wider area. So vocational ethics is at least as important as the ethics concept in daily life. Why do members of a profession tend to behave unethically? What are the most important causes that direct them to unethical behavior? Even if the unethical behavior doesn't occur, what are the causes of the ethical dilemma experienced in the past stages? In this context, the aim of our study is to investigate the ethical dilemmas experienced by the members of accounting profession.

Keywords: Ethics, vocational ethics, ethics of accounting profession, ethical dilemma, ethical behaviour.

Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma

1. GİRİŞ

Diğer mesleklerde olduğu gibi muhasebe mesleğinde de kendine özgü etik kurallar vardır. Bu kuralların bir bölümü hukuki çerçevede yasalaştırılmış, bir bölümü ise meslek örgütleri tarafından yazılı kurallara dönüştürülmüştür. Etik kavramı ağırlıklı olarak sübjektif temellere dayanmaktadır. Bu nedenle kişilerin kültürel diyalektiği, mensubu olduğu toplum, ırk, din ve ekonomik refah seviyesi gibi faktörlerin etkisi altındadır. Bu faktörler kişilerin etik kurallara uyup uymaması noktasında önemli rol oynamaktadır. İş hayatında da etik kuralların uygulanması bu faktörlerden önemli ölçüde etkilenir. Etik kuralları bilen, kabul eden ve değer veren herkesin bu kuralları mutlaka uygulayacağını beklemek yanlış olur. Etik kuralların uygulanması sırasında bazen psikolojik ve ekonomik etkenler ağır basabilir ve bu kuralların ihlali söz konusu olabilir. Örneğin, bir muhasebecinin, müşterisinin kendisine ibraz ettiği belgelerin gerçeği yansıtmadığını bilmesine rağmen müşteri kaybetme endişesi ile görmezden gelmesi veya ikilem yaşaması ihtimal dahilindedir.

Çalışmamızın amacı Kars ve Erzurum illerindeki muhasebe meslek mensupları ve çalışanlarının etik-müşteri ikilemi yaşayıp yaşamadıklarını, yaşıyor iseler bunun temel nedenlerini irdelemektir. Bu amaçla hazırlanan anket soruları tam sayıma gidilerek Kars ve Erzurum illerindeki muhasebe meslek mensupları ve çalışanlarına dağıtılmıştır. Araştırma bölümümüzün temelini oluşturan anket sorularının seçiminde literatür taraması sonucu ulaşılan bilgilerden de önemli ölçüde faydalanılmıştır.

2. MUHASEBE MESLEĞİ

Çok uzun bir geçmişe sahip olan muhasebe uğraşısı ülkemizde 3568 sayılı Yasa ile “meslek” statüsüne kavuşturulmuştur.

Bir uğraşının meslek olarak kabul edilebilmesi için (Meigs/Meigs, 32);

- Karmaşık ve sürekli gelişen bir bilgi yapısı içermesi,
- Uygulamada karşılaşılan sorunların çözümünde mesleki yargı kullanması,
- Kamu yararına hizmet edecek bir sorumluluk taşıması gerekmektedir.

Günümüzde muhasebe mesleği bu kriterlerin tamamını taşımakta ve her geçen gün daha da önemli bir meslek haline gelmektedir. Ülkemizde muhasebe mesleği, 3568 Sayılı Kanun’la düzenlenmiş ve günün şartlarına göre eksiklerini gidermek amacıyla birçok tebliğ ve yönetmelikle desteklenmiştir.

3568 Sayılı serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, muhasebecilik mesleğini icra edenleri üç statüde değerlendirmiştir. Bunlar¹;

- 1) Serbest Muhasebeci,
- 2) Serbest Muhasebeci Mali Müşavir,
- 3) Yeminli Mali Müşavir.

Adı geçen kanunda muhasebe mesleğinin konusu özetle; defter tutmak, tablo ve beyannameler düzenlemek, muhasebe sistemleri kurmak, müşavirlik, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak şeklinde ifade edilmektedir;

Devletlerin en önemli gelir kalemi olan verginin daha sağlıklı tahakkuk ve tahsili için muhasebe ve muhasebe mesleği vazgeçilmez bir unsurdur. Ancak, bu cümleden hareketle muhasebe mesleği sadece vergiyi tespit etmeye yarayan bir meslek olarak algılanmamalı ve yalnızca bu kalıba sıkıştırılmamalıdır. Nitekim kanun da, yalnızca bu açıdan bakmamış ve faaliyet sonuçlarının tespiti, yatırım ve kâr dağıtım politikalarının belirlenmesi, finansal kararların alınması ve kişi/kurumların bilgi ihtiyacının karşılanması, bu konularda müşavirlik yapmak gibi görevlere de atıfta bulunmuştur.

¹ Bkz: 3568 Sayılı serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu. Madde 1.

3. ETİK KAVRAMI VE MESLEK ETİĞİ

3.1 Etik Kavramı

Etik, Yunanca “Ethikos” ya da “Ethos” kelimelerinden gelmektedir. Etik kavramı Oxford sözlüğünde üç şekilde tanımlanmaktadır (Marice, 1998: 1);

- Değer yargıları bilimi,
- İnsan yaşamının belirli sınırları bölümünde söz konusu olan kabul görmüş kurallar,
- İnsanlara ait en geniş anlamdaki görevlerin bilimi, sivil, politik ve uluslararası yasa bilimi.

Etik, bir insanın davranışları esnasında kullandığı ahlaki ilkeler bütünüdür. Etik kavramını başka şekilde açıklamak da mümkündür: Etik, bir insanın doğru ile yanlış ayırt ederken kullandığı kişisel kriterlerdir (Meigs vd., 1995: 60). Kişilerin nasıl davranmaları gerektiğini gösteren etik; görev ve sorumlulukları esas alan bir davranış kuralı ya da disipline işaret etmekte ve bir kişinin neyi yapıp neyi yapmaması gerektiği konusunda davranış biçimini tanımlayan kuralları konu edinmektedir (Josephson, 1995: 83). Daha kısa ve genel tanımla etik (Velasquez , 2002: 11); Bir kişinin veya toplumun ahlak standartlarını araştıran disiplindir.

Birçok değişik kaynakta benzer tanımlara yer verilmektedir. Bu tanımlar dikkatle değerlendirildiğinde etik kavramının ahlak kavramı ile birebir örtüşmediği görülebilir. Günlük hayatta ise etik kavramı, ahlak kavramı ile aynı anlamda kullanılmaktadır. Etik ve ahlak kavramları arasındaki farkı daha belirgin bir şekilde açıklayabilmek için karşılaştırmalı tanımlara yer vermek uygun olacaktır.

Ahlak, nasıl davranılacağına ilişkin yazılı olmayan standartlar içerir. Etik ise daha soyut kavramlara dayalıdır ve bu kavramlardan neler çıkarılabileceğine çalışarak yazılı kurallar içermesi beklenir (Lamberton/Minor, 1995: 326).

Etik, Ahlaki faziletin doğasını inceleyen ve insan davranışlarını değerlendiren bir felsefe dalıdır (White, 1985: 1). Genel olarak bir kişinin ahlak standartları bir çocuk olarak öncelikle aile, arkadaşlar ve cami/kilise, okul, televizyon, basın, müzik gibi toplumsal etkiler ve kurumlardan elde edilir (Velasquez, 2002: 9). Bu süreçte edinilen ahlaki standartların bir kısmı yazılı kaynaklara, bir kısmı da gözlemler, uygulamalar ve vicdani kanaatlere dayanabilir.

Yakın ilişkileri olan etik ve ahlak kavramları arasındaki temel fark, etik kavramının *genel olarak ahlaki konu alan disiplini belirtmesidir*. Bu anlamda etik, ahlak felsefesiyle eşanlamlı sayılır (Kotar, 1997:6).

3.2 Meslek Etiği

Meslek etiği, günümüz iş dünyasındaki en önemli hatta belki en çok yanlış anlaşılan kavramlardan biridir. Meslek etiğinin konusu, özel iş uygulamalarının kabul edilebilir olup olmadığı sorusuyla ilgilidir (Ferrell/Fraedrich, 1994: 4). Bu anlamda meslek etiği, bütün ilişkilerde dürüstlük, güven, saygı ve adaletli davranmadır (Hugh, 1992: 11-12). Tanımda yer alan kavramların çok geniş anlamlar taşıması ve bir bölümünün subjektif değerler olması nedeniyle tamamını yasalarla belirlemek neredeyse imkânsızdır. Bu nedenle meslek etiği hukukun koyduğu yasaların da üzerinde, uyulması zorunlu kabul edilen daha üst değer yargılarına dayandırılmaktadır. Mesleki davranışı belirleyen kurallar dizisi yasalardan daha geniş bir kavram olarak kabul edilmelidir (Güredin, 1997: 116-117).

Bu ifadelerden sonra meslek etiğini şu şekilde tanımlayabiliriz; “Mesleki davranışla ilgili neyin doğru neyin yanlış, neyin haklı neyin haksız olduğu hakkında inançlara dayalı ilkeler ve kurallar topluluğudur” (Selimoğlu, 1997: 144-145). Meslek etiği kavramı iş yaşamıyla ilgili iyi-kötü, doğru-yanlış ve haklı-haksız uygulamaların incelenmesini kapsamaktadır. Etiğin incelenmesinde kullanılan araçlar “ne yapılması” ile ilgili ilkeler, kurallar, değerler ve düşüncelerdir.

Bu noktada meslek etiğinin amacı, iş dünyası çalışanlarının mal ve hizmet üretimi sırasında toplum güvenini sağlayan davranış kurallarıyla yönlendirilmesini ve yönetilmesini sağlamaktır (Smith/Smith, 1987: 68). Nitekim etik dışı bir davranışa maruz kalarak aldatıldığını düşünen bir müşterinin firma imajına vereceği zarar ve neden olacağı müşteri kaybı ölçülememektedir.

Meslek etiğiyle ilgili olan değerlerin bir kısmı vicdani kanaatlere dayanırken, bir kısmı da o işin bağlı bulunduğu oda, dernek, cemiyet, birlik vb. organizasyonlar tarafından düzenlenmiş yazılı kurallara dayanır. En üst seviyede ise yasalaşmış kurallar yer alır. Bu değerlerin ihmal veya ihlali durumunda yasal müeyyideler daha ağır olabilirken, mesleki örgütlerin yaptırımları nispeten hafif olabilir. Subjektif olduğu için vicdani kanaatin yaptırımı diğerlerine göre çok daha hafif veya çok daha ağır olabilir.

Genellikle Weber’in “Protestan çalışma ahlakı” ile özdeşleştirilen çalışma ahlakının, kuşaklar veya toplumsal katmanlar arası farklılıklar gösterdiği çeşitli araştırmalarca öne sürülmektedir. Örneğin, ABD’deki farklı işgücü kuşaklarının, çalışma yaşamına atıldıkları dönemin şartlarına bağlı olarak *Protestan*, *varoluşçu*, *pragmatik* ve *X kuşağı* gibi farklı çalışma ahlakı türleri oluşturdukları vurgulanmaktadır. Benzer şekilde, farklı sosyoekonomik katmanların içinde buldukları şartları yansıtacak şekilde, *Protestan*, *Örgütsel*, *Marksist*, *İnsancıl* ve *Boş Zaman* ahlakına uygun inançlar taşıdıkları

belirtilmektedir. Diğer taraftan, çalışma ahlakının dinsel inançlara bağlı olarak değişebileceğini vurgulayan bir takım araştırmalar, İslami çalışma ahlakının, Protestan çalışma ahlakına benzer tarafları olmasına rağmen, çalışmanın değerinin eylemin sonucu ile değil, niyeti ile ölçülmesi açısından farklılaştığını belirtmektedir (Özen / Çakar / Kalemci, 2006: 3).

3.3 Muhasebe Mesleğinde Etik

Muhasebe mesleğinde yapılacak etik dışı bir uygulamanın etkisi bütün bir topluma yayılabilir. Örneğin etik dışı davranışlar sonucunda mali tablo verilerini gerçek dışı gösterme ve vergi kaçırma durumunda bütün topluma yayılacak bir etki meydana gelmiş olur.

Muhasebe mesleği ve uygulamaları alanında en geniş düzenlemelerin bulunduğu ülkelerden biri olan ABD’de meslek etiği konusundaki ilk çalışmalar AICPA tarafından yayımlanan “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği Standartları” ile başlamıştır. 1988 Yılında yeniden gözden geçirilen bu standartlar, “Mesleki Standartlarda Yeniden Yapılanma Planı” adı altında ve “Mesleki Davranış Yasası İlkeleri ve Kuralları”ni içerecek şekilde yayınlanmıştır (Uslu, 1998: 27). Benzer şekilde muhasebe mesleğinin Dünya çapında en önemli kuruluşu olan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) üye ülkelerdeki muhasebe meslek mensupları için etik kodlar yayınlamıştır.

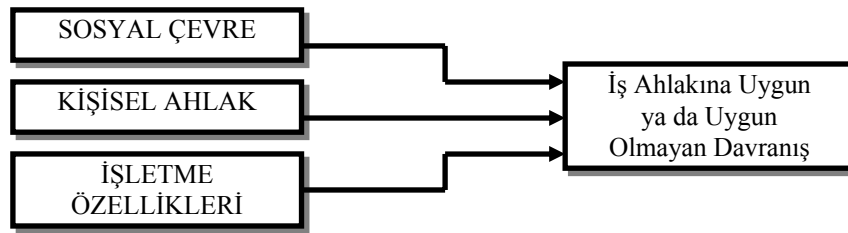
Bu nedenle Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Başkanlığı’nın 18 Ekim 2001 Tarih ve 24557 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan SM ve SMMM ve YMM Meslek Ahlak Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı’nın 2. ve 3.maddelerinde meslek ahlakıyla ilgili hükümler yer almaktadır. Bu maddelerde meslek ahlakı ilkelerinin önemi ve kısmen yaptırımlarına vurgu yapıldıktan sonra, aşağıda sıralanan konu başlıklarının her biri ile ilgili açıklamaların yer aldığı maddeler sıralanmaktadır;

- Mesleki Uzmanlık,
- Defter Tutma ve Finansal Tabloları Hazırlama,
- Muhasebe İlkelerine ve Standartlarına Uyuma Zorunluluğu,
- Dürüstlük,
- Güvenilirlik ve Tarafsızlık,
- Mesleki Özen ve Titizlik,
- Tasdik İşlerinde ve Denetimde Bağımsızlık Kuralı,
- Sır Saklama,

- Ücretler,
- Denetim Standartları ve Muhasebe İlkeleri,
- Öngörü Yasağı,
- Haksız Rekabet Yasağı,
- Personel Sağlanması,
- Dürüst Olmayan Davranışlar,
- Reklâm ve Teşvik Yasağı,
- Ücretlerin Düşürülmesi ve Komisyon Yasağı,
- Bağdaşmayan İşler,
- Diğer Meslek Mensupları Aleyhinde Konuşma Yasağı,
- Denetimde Kamu Sorumluluğu.

Gerçekten, muhasebe kayıtları tutmaya başlamanın ahlaki nedenlerinden biri; hangi kişilerin veya organizasyonların ne kadar borçlu olduğunu bilmeyi sağlamaktır. 20. yüzyılda muhasebecilik defter tutmadan farklı olarak görülmeye başladı. Defter tutma, işyerlerinin finansal görüntülerinin sağlanmasının pratiği veya sanatıydı oysaki muhasebe çok daha bilimsel düşünürdü. Bağımsız hareket edebilen Uluslararası Muhasebe Standartları Birliği (IASB - International Accounting Standards Board) ve Finansal Muhasebe Standartları Birliği (FASB – Financial Accounting Standards Board) deontolojik etik prensiplere benzer muhasebe kuralları önermektedir (Dolfsma, 2005:6-7).

Meslek ahlakı, sosyal çevre, kişisel ahlak ve işletme özelliklerinden oluşan bir bütündür. Kişilerin ahlaki veya ahlaki olmayan davranışları, yaşadığı çevre, aile, aldığı eğitim, din ve çalıştığı firmanın örgüt kültüründen etkilenir. Bu noktada, toplum, müşteriler, rakipler, hissedarlar, yasal ve siyasal çevreyi oluşturan kurumlar da meslek ahlakını etkileyen dış çevre etkenleri olarak ortaya çıkmaktadır.



Şekil.1 İş Ahlakına Uygun Davranışları Etkileyen Faktörler

Kaynak: (Selimoğlu, 1997:145).

ABD ve tüm Dünyada yankı uyandıran Enron, Anderson Worldwide, Adelphia Communications, Bristol-Myers Squibb, CMS Energy, Merrill Lynch (ML), Xerox gibi şirket ve muhasebe skandallarından sonra yasaların her zaman her yerde ve tam anlamıyla etkin olamadığı, dolayısıyla da ahlaki değerlerin gündeme gelmesi tartışılmaya başlamıştır. Finansal skandalların, muhasebe ve denetim mesleğinin uygulanmasında yaşanan eksiklik ve yanlışlıkların ortaya çıkmasına neden olduğu da ifade edilmektedir. Sarbanes Oxley Yasasının çıkmasında Enron ve WorldCom skandallarının etkisi olmuştur.

4. ETİK İKİLEM (ETHICS DILEMMA)

Etik ikilemler, bir olayın birbiriyle ters düşen iki tarafında da tartışılabilir doğruların olması durumunda ortaya çıkabilmektedir. Tanımlanmaları karmaşık ve zordur. Herhangi bir olayın çözümünde, kişilerin mesleki yargılarını kullanırken içine düştükleri kararsızlıklardan kaynaklanır (Toraman/Akcan, 2002: 107). Etik ikilem, bir ahlak felsefesi olduğu için aynı zamanda etik paradox olarak isimlendirilir, etik paradox etik tartışmaların içinde önemli bir rol oynar². Günlük iş hayatında denetçinin, muhasebecinin ve herhangi bir iş adamının bu tür ikilemlerle karşılaşması kaçınılmazdır. Bu tür etik ikilemlerin çözümlenmesinde çeşitli seçenekler söz konusu olabilir ancak, sorunu çözüyorum derken etik dışı davranışa bir bahane aranmamalıdır. Etik dışı davranışı geçerli veya haklı gösterebilmek için aşağıdaki gibi bazı bahaneler ileri sürülebilir (Güredin, 1997: 118);

- i) **Herkes bunu yapıyor;** Müşterisinin vergi kaçırmasına yardımcı olan bir muhasebecinin, “başka meslektaşlarım da yapıyor” demesi gibi.
- ii) **Yasal ise ahlakidir;** Kayıp eşya bulan bir kişinin, eşyanın sahibi ortaya çıkıp kendini ispat etmediği sürece eşyayı kimseye teslim etmek istememesi gibi.
- iii) **Ortaya çıkarılabilme ve cezalandırılma olasılığı;** Sergilenen etik dışı davranışın sonunda ortaya çıkarılabilme ve cezalandırılma olasılığı fazla ise, kişi bu davranışından vazgeçebilir. Aksi takdirde etik dışı davranışı sürdürebilir.

Muhasebecilerin ve diğer meslek mensuplarının neden daha az etik davranmaya başladıklarını ve bu problemlerin neden meydana geldiğini

2 Bkz: http://en.wikipedia.org/wiki/Ethical_dilemma

anlamaya çalışmak önemlidir. Araştırmacıların etik dışı davranışlar alanındaki çalışmaları nedenleri anlamamıza yardımcı olmaktadır. Bu alandaki araştırmacılar bütün etik dışı davranışlar için şu üç unsuru bulmuşlardır (Albrecht vd., 2006: 32): **(i)** algılanan bir baskı, **(ii)** algılanan bir fırsat, **(iii)** etik dışı davranışı, kabul edilebilir ve herhangi bir kişinin etik kurallarıyla uyumlu olarak gerçekleştirebilmek için bazı yollar.

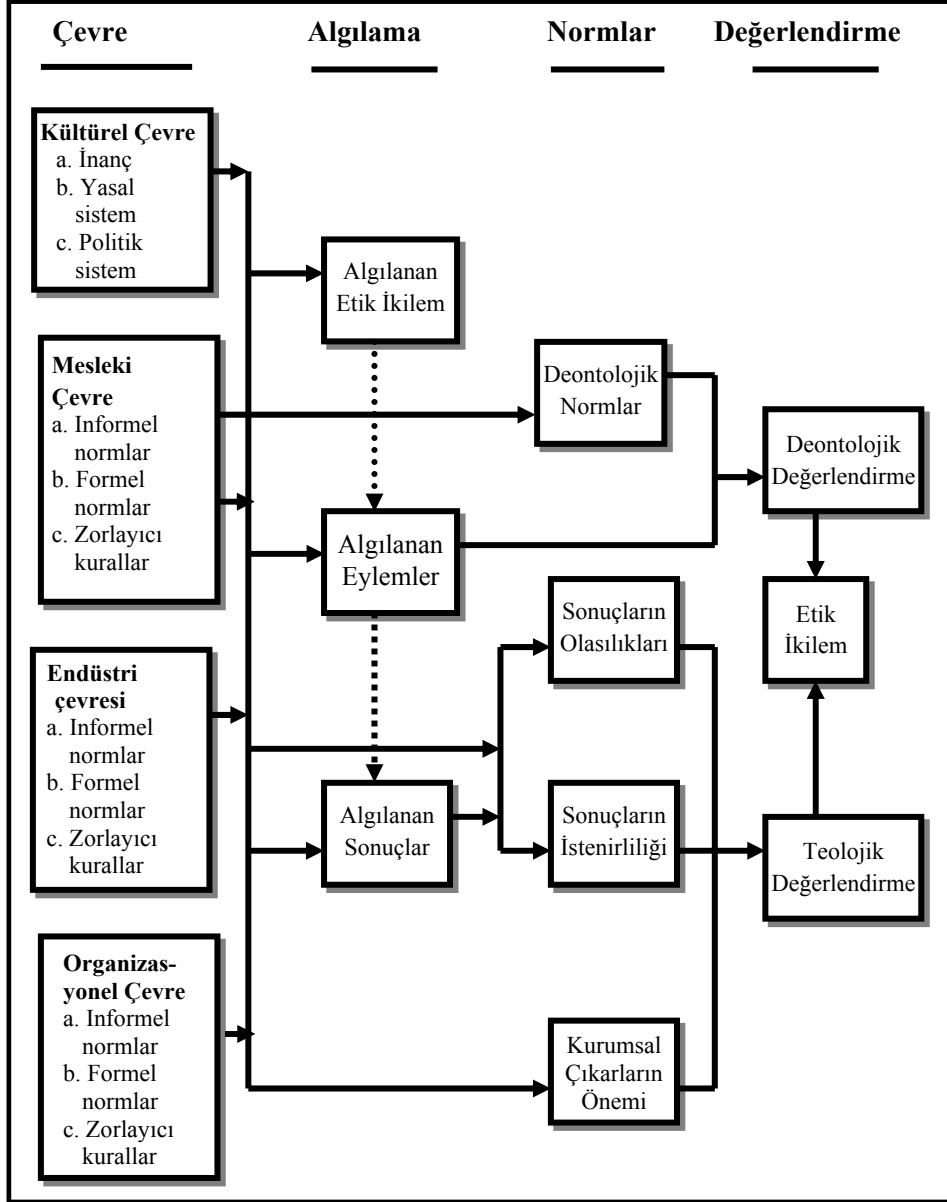
Etik dışı davranışların önlenmesinde şüphesiz ki en önemlisi insani ve ahlaki değerlerin sindirilmesi yönünde verilecek olan eğitimidir. Bu eğitim insanlar tarafından, küçük yaşlardan itibaren aile, okul, çevre vb. organizasyonlar tarafından verilmeli ve prensipler, kurallar, ödüller ve hukuki yaptırımlarla desteklenmelidir. Yoksa yalnızca hukuki yaptırımlarla etik dışı davranışların önüne geçmek mümkün değildir.

Son dönemlerde ikilemlerin çözümlenmesinde şu şekilde bir formel yaklaşım öngörülmektedir (Güredin, 1997: 118);

1. Geçerli durumları belirle,
2. Bu duruma dayanarak ahlaki sorunu belirle,
3. Bu sorunun etkileyeceği kişiyi, kişileri ve nasıl etkileneceklerini belirle,
4. Etkilenenlerin sorun çözümlenmede alternatif davranış biçimlerini belirle,
5. Her alternatif açısından muhtemel sonucu belirle,
6. En uygun davranış biçimini seç.

Etik karar verme konusunda birçok kaynakta iki temel yaklaşım söz konusudur. Bunlardan biri yapılan eylemin uygulamadaki sonuçlarına odaklanmak, diğeri ise eylemin kendisi ve doğruluğunun ölçülmesi üzerine odaklanmaktadır³. Etik ikilemden çıkışın kolay olabilmesi için bir etik karar verme modelinin varlığı önemli rol oynar. Aşağıdaki şekilde (Şekil.2) “**etik karar verme modeli**” yer almaktadır.

3 Bkz. <http://www.leadersipadvantage.com/moralAndEthicalDilemmas.shtml>. 05.12.2006



Şekil 2: Etik Karar Verme Modeli

Kaynak: Roxas/Stoneback, 1997: 508.

Sonuçta, eylemler sırasında farkında olarak veya olmayarak ikilem yaşanması kaçınılmaz bir olgudur. Bu noktada önemli olan etik değerler doğrultusunda karar verebilmektir. Verilecek karardaki hız ve ikilemin yaşanma süresi, kişinin kararlarını etkileyen yukarıda sayılan faktörlerin etki derecesine bağlı olarak değişecektir. İkilimin yaşanmış olması etik dışı bir olgu olarak değerlendirilmemelidir.

Etik olsun veya olmasın verilen her bir kararın etkilendiği faktörler vardır. Etik olan bir karar veya davranışın dayanağı çevre, ahlak, din, vicdan, onur, yasa vb. değerler olabilirken, etik olmayan bir karar veya davranışın dayanağı çıkar, bencillik, kayırma vb. içe dönük faktörler olabilir. Etik ikileme düşülmesinin temel nedeni de karşılıklı bu iki grupta yer alan faktörler arasında yaşanan seçim güçlüğüdür.

5. ARAŞTIRMA

Araştırmamızın evrenini Kars ve Erzurum ilinde faaliyet gösteren 152 Muhasebe Meslek Mensubu ve sayısını tam olarak tespit edemediğimiz çalışanları oluşturmaktadır. Etik İkilimleri ve dayandığı temelleri tespit etmeye çalıştığımız araştırmamızda 300 adet anket formu dağıtılmış, bunun geriye dönen 136 adedi analize tabi tutulmuştur. Geriye dönen anketlerin, muhasebeciler ve bir kısmının da çalışanlar tarafından doldurulduğu tespit edilmiştir.

5.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın temel amacı, Kars ve Erzurum illerinde muhasebe mesleğiyle uğraşanların yaşadığı etik ikilem düzeyini belirlemektir. Bu temel amacın yanında, Kars ve Erzurum'daki muhasebe meslek mensuplarının etik ikileme düşmelerine neden olan faktörleri irdelemek, bireysel ve çevresel özellikler bakımından muhasebe mesleğiyle uğraşanların yaşadıkları etik ikilem arasında fark olup olmadığını ortaya koymak amaçlanmıştır. Kars ve Erzurum illerindeki muhasebe meslek mensupları ve çalışanlarına yönelik daha önce benzer bir anketin ve araştırmanın uygulanmamış olması çalışmamızı özgün kılmaktadır.

Bu çalışmada etik ikilemle ilgili 5 temel soruya cevap aranmaya çalışılacaktır.

- 1- Muhasebeciler ne ölçüde etik ikilem yaşıyorlar?
- 2- Muhasebeciler ne ölçüde etik ilkelere uygun davranıyorlar?
- 3- Muhasebecilerin etik ikilem yaşamalarına neden olan faktörler neler?
- 4- Muhasebecilerin etik ikilemden çıkmalarında hangi faktörler daha önemlidir?

- 5- Bireysel ve çevresel değişkenler açısından muhasebecilerin yaşadığı etik ikilem ve etik ikilem yaşamalarına neden olan unsurlar arasında fark var mı?

5.2. Araştırmanın Teorik Temeli, Kapsam ve Yöntemi

Anket çalışmasına dayanan araştırmamızın evrenini, Erzurum ve Kars ilinde faaliyet gösteren muhasebeciler ve çalışanları oluşturmaktadır. Erzurum ilinde 130 Kars ilinde ise 22 kayıtlı muhasebeci bulunmaktadır. Tam sayıma gidilerek toplam 152 muhasebeciye, çalışanları da dikkate alarak (250 adet Erzurum'daki + 50 adet Kars'taki muhasebecilere olmak üzere) toplam 300 adet anket formu gönderilmiştir. Erzurum ilinden 92 Kars ilinden ise 44 anket geri dönmüştür. Anketlerin geri dönüşüm oranı % 45'tir.

Anket formunda kullanılan ifadeler etik davranış, etik ikilem ve etik ikileme neden olan unsurlara ilişkin araştırmalara dayanan geniş literatür taramasından sonra oluşturulmuştur. Muhasebe eğitimi ve mesleğin icrasında etik değerlerin önemini belirten araştırmacılarından biri olan Mintz'e göre meslek mensubu, kamu çıkarları, müşteri ve işveren baskısı ve meslek ilkelerinin çeliştiği durumlarda ikilemden çıkış etik değerler sayesinde olabilir (Mintz, 1995:247-267).

Gibbins ve Mason (1988), bir etik ikilemle ilgili özel kuralların bulunmadığı durumlarda, muhasebecinin kişisel etik düşüncesini tamamen kendi yargılarıyla sınırlandırdığını vurgulamışlardır.

Landry, Moyes ve Cortes (2004:102-108) muhasebe mesleğine yönelik eğitim alan ve almayan, erkek ve bayan İspanyol öğrencilerin etik algılamaları ve farklılıkları analiz etmeye yönelik araştırmalarında; mesleki eğitime yoğunlaşanlar arasında 21, cinsiyet açısından da 18 önemli farklılık tespit etmişlerdir.

Diğer taraftan Kanada'daki işletme öğrencileri ve muhasebe meslek mensupları arasında bireysel etik karar vermedeki farklılıkları tespit etme amacına yönelik bir araştırmada (Cohen / Pant / Sharp, 2001:319-336); öğrenci ve meslek grubundaki bireyler arasında önemli farklılıklar tespit edilmiştir.

5'li Likert Ölçeği çerçevesinde hazırlanan (5= kesinlikle katılıyorum 1= kesinlikle katılmıyorum) anket formunda muhasebecilerin ne ölçüde etik ikilem yaşadıklarını, ne ölçüde etik davrandıklarını, etik ikilemden çıkmalarında hangi faktörlerin önemli olduğunu ve etik ikilem yaşamalarında hangi faktörlerin önemli olduğunu belirlemeye yönelik dokuz ifade yer almaktadır. Ayrıca anket formumuzda muhasebe mesleğiyle uğraşanların mesleki unvanı, yaşını,

cinsiyetini, işyeri merkezini, eğitim düzeyini, defter sayısını ve aylık ortalama gelirini belirlemeye yönelik olarak hazırlanan yedi soruya da yer verilmiştir.

Araştırmada kullanılan soru kağıdından anlamlı sonuçlar çıkarabilmek için öncelikle kullanılan anket formlarının güvenilirlik ve geçerlilik boyutları araştırılmıştır. Gönderilen ve geri dönen soru formu sayısına ve ana kütleyle niceliksel olarak yaklaşıldığında örneğin evreni temsil etme gücüne sahip olduğu ve istatistiksel analizler açısından yeterli büyüklükte olduğu söylenebilir. Çalışmamızda güvenilirlik ölçütü olarak **Cronbach Alpha** güvenilirlik katsayısı kullanılmıştır. Çalışmamızda 9 ifadeye ilişkin olarak bu değerin % 78 olduğu görülmüştür. Aynı zamanda ölçekten herhangi bir ifade çıkarıldığında ölçeğin içsel tutarlılığında önemli bir değişme gerçekleşmemiştir. Bu da ölçüm aracının içsel tutarlılığının, dolayısıyla güvenilirliğinin kabul edilebilir bir düzeyde olduğunu desteklemektedir.

5.3. Bulgular

5.3.1. Bireysel ve Çevresel Değişkenlere İlişkin Bulgular

Araştırmaya katılan muhasebecilerin % 44,9'u serbest muhasebeci ve mali müşavir % 31,6 sı ise çalışandır. Muhasebecilerin % 78,7'si erkek olup, % 51,5'i 20-30 yaş arasındadır. % 67,6'sı Erzurum ilinde faaliyet gösteren muhasebecilerin %35,3'ü önlisans diplomasına sahiptir. Araştırmamıza katılan muhasebecilerin %30,9'unun defter sayısı 75 den fazla olup, % 37,5'inin aylık ortalama gelir düzeyi 1500 YTL'nin üzerindedir.

Tablo-1. Bireysel ve Çevresel Özellikler

ÖZELLİK		F	%	ÖZELLİK		F	%
Meslek	S.Muhasebeci	32	23,5	Yaş	20-30	70	51,5
	S.M.M.Müş	61	44,9		31-40	52	38,2
	Çalışan	43	31,6		41-50	14	10,3
			50+		-	-	
Cinsiyet	Erkek	107	78,7	Eğitim	Lise	38	27,9
	Kadın	29	21,3		Önlisans	48	35,3
Merkez	Erzurum	92	67,6		Lisan.	43	31,5
	Kars	44	32,4		Lisanüstü	7	5,1
Defter Sayısı	1-25	22	16,2	Gelir	-500	17	12,5
	26-50	32	23,5		501-1000	31	22,8
	51-75	40	29,4		1001-1500	37	27,2
	75+	42	30,9		1500+	51	37,5
	-	-	-				

5.3.2. Muhasebe Etiğine İlişkin Bulgular

Örneğimizde yer alan muhasebecilerin muhasebe etiğine ilişkin görüşleri hakkında yargıya varabilmek amacıyla anket formumuzda yer alan ifadelere ilişkin ortalamalar ve frekans dağılımları incelenmiştir.

Anket formumuzda yer alan 1. ifade “meslek hayatımda etik ikilem yaşadığım durumlar oluyor” şeklindedir. Bu ifadenin ortalaması 4,16 olup araştırmaya katılanların % 80,9’u bu ifadeye katıldıklarını/kesinlikle katıldıklarını belirtmiştir. Bu veriler muhasebecilerin önemli sayılabilecek ölçüde etik ikilem yaşadıklarını ortaya koymaktadır.

Anketimizde yer alan “muhasebe meslek ahlakı kurallarını bilir ve o kurallara uygun davranırım” şeklindeki 2. ifadenin ortalaması 4,37’dir. Bu ifadeye ankete katılanların % 94,9’u katıldıklarını/kesinlikle katıldıklarını belirtirken sadece binde 7’si katılmadığını belirtmiştir. Bu durum muhasebecilerin etik ikilem yaşasalar bile muhasebe meslek ahlakı kurallarını bildiklerini ve kurallara uygun davrandıklarını göstermektedir.

Anket formumuzda yer alan 3. ve 4. ifadeler etik ikilem yaşayan muhasebecilerin etik ikilemden çıkışta dini ve kültürel faktörlerin ne ölçüde etkin olduğunu belirlemek amacıyla oluşturulmuştur. “Etik ikilemden çıkışta dini inançlarım önemli bir faktördür” şeklindeki 3. ifadenin ortalaması 3,74 tür. Bu ifadeye örneğimizdeki muhasebecilerin 69,8’i katıldıklarını/kesinlikle katıldıklarını belirtmiştir. “Etik ikilemden çıkışta kültürel çevremle ilgili değerlerim önemli bir faktördür” şeklindeki 4. ifadenin ortalaması ise 3,86’dır. Bu ifadeyi araştırmaya katılanların % 75’i katılıyorum/kesinlikle katılıyorum şeklinde değerlendirmiştir. Bu verilerin ışığı altında muhasebecilerin etik ikilemden çıkmalarında dini ve kültürel faktörlerin önemli olduğu söylenebilir.

Anketimizdeki 5. ifade müşteri kaybetme endişesinin etik ikilem yaşamadaki önemini belirlemeye yönelik olarak hazırlanmıştır. “Etik ikilem yaşamamdaki nedenlerin başında müşteri kaybetme endişesi gelmektedir” şeklindeki ifadeye muhasebecilerin % 56,6’sı olumlu görüş bildirirken (katılıyorum/kesinlikle katılıyorum), % 25’i olumsuz görüş bildirmiştir (katılmıyorum/kesinlikle katılmıyorum). Bu ifadenin ortalaması ise 3,44’dür. İfadeye ilişkin frekans dağılımı ve ortalama incelendiğinde muhasebecilerin müşteri kaybetme endişelerinin etik ikilem yaşamalarında önemli bir faktör olduğu fakat önem düzeyinin çok fazla yüksek olmadığı söylenebilir.

Anket formumuzdaki 6. ifade anketimizde yer alan 2. ifadeye benzer şekilde muhasebecilerin ne ölçüde etik davrandıklarını belirlemeye yönelik olarak hazırlanmıştır. Ortalaması 4,19 olan “etik ikilemin sonunda hep etik olan davranışı gerçekleştiririm” şeklindeki bu ifadeye muhasebecilerin % 86,8’i katıldıklarını/kesinlikle katıldıklarını belirtmiştir. Bu verilerle birlikte 2.

ifadenin verileri de göz önüne alındığında muhasebecilerin etik davranışa son derece önem verdikleri söylenebilir.

Anketimizde son üç ifade vergi politikalarının etik ikilem yaşamadaki önemini belirlemeye yöneliktir. Bu ifadelerden “mükelleflerin vergiden kaçınma girişimi, muhasebecilerin yaşadığı etik ikilemin önemli bir nedenidir” ifadesinin ortalaması 4,05 olup, bu ifadeye araştırmaya katılanların %78,7’si katıldığını/kesinlikle katıldığını belirtmiştir. “Vergi oranlarının düşürülmesi mükelleflerin vergi kaçırma girişimlerini azaltır” şeklindeki 8. ifadeye muhasebecilerin % 79,4’ü olumlu görüş (katılıyorum/kesinlikle katılıyorum) bildirirken % 5,8’i olumsuz görüş (katılmıyorum/kesinlikle katılmıyorum) bildirmiştir. Bu ifadenin ortalaması ise 3,90’dır. Anketimizdeki son ifade “mükelleflerin vergiden kaçınma girişimlerini azaltacak tedbirler muhasebecilerin yaşadığı etik ikilemleri azaltır” şeklindedir. Ortalaması 4,10 olan bu ifadeye, muhasebecilerin % 78’i katıldığını/kesinlikle katıldığını belirtmiştir. Anketimizdeki 7. ve 9. ifadenin verileri incelendiğinde elde edilen sonuçların birbirini desteklediği görülmektedir. Bu üç ifadenin ortalamaları ve frekans dağılımları, mükelleflerin vergiden kaçınma girişimlerinin, muhasebecilerin etik ikilem yaşamalarında önemli bir neden olduğunu ortaya koymaktadır.

Tablo -2.Muhasebe Etiğine İlişkin Bulgular

DEĞİŞKEN	\bar{X}	SS	1		2		3		4		5	
			F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
Etik 1	4,16	,89	1	,7	7	5,1	18	13,2	53	39,0	57	41,9
Etik 2	4,37	,60	-	-	1	,7	6	4,4	70	51,5	59	43,4
Etik 3	3,74	,96	4	2,9	12	8,8	25	18,4	69	50,7	26	19,1
Etik 4	3,86	,84	1	,7	10	7,4	23	16,9	75	55,1	27	19,9
Etik 5	3,44	1,15	7	5,1	27	19,9	25	18,4	52	38,2	25	18,4
Etik6	4,19	,67	-	-	1	,7	17	12,5	73	53,7	45	33,1
Etik 7	4,05	,90	3	2,2	4	2,9	22	16,2	61	44,9	46	33,8
Etik 8	3,90	,76	1	,7	7	5,1	20	14,7	84	61,8	24	17,6
Etik 9	4,10	,85	1	,7	4	2,9	25	18,4	56	41,2	50	36,8

5.3.3. Bireysel ve Çevresel Değişkeler Açısından Muhasebe Etiği

Çalışmamızda muhasebecilerin, muhasebe etiğine ilişkin ifadeleri değerlendirmelerinin mesleki unvan, yaş, cinsiyet, işyeri merkezi, eğitim

düzeyi, defter sayısı ve aylık ortalama gelir gibi bireysel ve çevresel değişkenler açısından farklılaşıp, farklılaşmadığı Tek Yönlü Varyans Analizi ile (ANOVA) incelenmiştir•.

5.3.3.1. Mesleki Unvan Değişkeni Açısından Muhasebe Etiği

Mesleki unvan değişkeni açısından muhasebecilerin, muhasebe etiğiyle ilgili 9. ifadeyi değerlendirmelerine ilişkin ortalamalar arasındaki fark incelendiğinde, “meslek hayatımda etik ikilem yaşadığım durumlar oluyor” (F=4,389) ve “etik ikilem yaşamamdaki nedenlerin başında müşteri kaybetme endişesi gelmektedir” (F=4,045) ifadelerine ilişkin ortalamalar arasındaki farkın % 95 önem seviyesinde istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmüştür.

Tablo-3. Mesleki Ünvan Değişkeni Açısından Tek Yönlü Varyans Analizi

<i>Faktör</i>	<i>Değişim Kaynağı</i>	<i>Kareler Top.</i>	<i>S.D</i>	<i>Kareler Ort.</i>	<i>F</i>	<i>Önem Düz.</i>
Etik 1	Grup Arası	6,713	2	3,357	4,389	,014*
	Grup İçi	101,728	133	,765		
	Toplam	108,441	135			
Etik 5	Grup Arası	10,300	2	5,150	4,045	,020*
	Grup İçi	169,339	133	1,273		
	Toplam	179,640	135			

$p < 0,05$

Tek yönlü varyans analizi verilerine göre ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı fark olan ifadeler açısından, farkın hangi gruptan kaynaklandığını test etmek için LSD analizinden yararlanılmıştır. LSD analizi verilerine göre “meslek hayatımda etik ikilem yaşadığım durumlar oluyor” şeklindeki ifade açısından çalışan grubuna ilişkin ortalamaların, serbest muhasebeci (I-J=,48 ve p=,018)* ve serbest muhasebeci ve mali müşavir (I-J=,47 ve p=,008) grubundaki ortalamalardan, farklılaştığı görülmüştür.

- Tablolarda sadece bireysel ve çevresel değişkenler açısından farklılık gösteren ifadelerle ilişkin veriler gösterilmiştir.

* I-J: Ortalamalar arasındaki fark, p:Önem düzeyi

“Etik ikilem yaşamamdaki nedenlerin başında müşteri kaybetme endişesi gelmektedir” ifadesine ilişkin LSD analiz verilerine göre yine çalışan grubuna ilişkin ortalama, serbest muhasebeci (I-J= -,64 ve p=,016) ve serbest muhasebeci ve mali müşavir (I-J= -,66 ve p=,014) gruplarına ilişkin ortalamalardan farklılaşmıştır.

Mesleki unvan değişkeni açısından LSD analizi verileri ve gruplara ilişkin ortalamalar göz önüne alındığında çalışanların; serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci ve mali müşavirlere oranla etik ikilemle daha fazla karşı karşıya kaldıkları, buna karşın müşteri kaybetme endişesini daha az yaşadıkları söylenebilir.

Tablo-4. Mesleki Unvan Değişkeni Açısından Fark Olan İfadelere İlişkin Ortalamalar

İfade Değişken	Etik 1		Etik 5	
	\bar{X}	S.S	\bar{X}	S.S
S.Muh	4,00	,95	3,68	,96
S.Muh /M.Müş	4,01	,97	3,60	1,08
Çalışan	4,48	,63	3,04	1,29

5.3.3.2. Yaş Değişkeni açısından Muhasebe Etiği

Yaş değişkeni açısından, muhasebecilerin, muhasebe etiğiyle ilgili 9 ifadeyi değerlendirmelerine ilişkin ortalamalar arasındaki fark iki ifadeye görülmüştür. Bu ifadeler “meslek hayatımda etik ikilem yaşadığım durumlar oluyor” (F=3,866) ve “etik ikilemden çıkışta kültürel çevremle ilgili değerlerim önemli bir faktördür” (F=4,836) ifadeleridir. Yaş değişkenine ilişkin grup ortalamaları açısından bu ifadeler ilişkin fark %95 önem seviyesinde anlamlıdır.

Tablo-5. Yaş Değişkeni Açısından Tek Yönlü Varyans Analizi

<i>Faktör</i>	<i>Değişim Kaynağı</i>	<i>Kareler Top.</i>	<i>S.D</i>	<i>Kareler Ort.</i>	<i>F</i>	<i>Önem Düz.</i>
Etik 1	Grup Arası	5,958	2	2,979	3,866	,023*
	Grup İçi	102,484	133	,771		
	Toplam	108,441	135			
Etik 4	Grup Arası	6,532	2	3,266	4,836	,009*
	Grup İçi	89,814	133	,675		
	Toplam	96,346	135			

$p < 0,05$

Yaş değişkeni açısından grup ortalamaları farklılık gösteren ifadelerde farkın hangi gruptan kaynaklandığını tespit etmek amacıyla LSD analizi uygulanmıştır. Analiz verilerine göre “meslek hayatımda etik ikilem yaşadığım durumlar oluyor” şeklindeki ifade için 41-50 yaş grubuna ilişkin ortalamanın, 21-30 (I-J= -,71 ve p=,006) ve 31-40 (I-J= -,58 ve p=,029) yaş gruplarına ilişkin ortalamalardan farklılaştığı görülmüştür. Ortalamalar arasındaki farkın negatif olması 41-50 yaş grubundaki muhasebecilerin diğer gruplara oranla daha düşük düzeyde etik ikilem yaşadığını göstermektedir.

Diğer ifadeye benzer şekilde “etik ikilemden çıkışta kültürel çevremlerle ilgili değerlerim önemli bir faktördür” ifadesinde de 41-50 yaş grubuna ilişkin ortalama, 21-30 (I-J=,74 ve p=,002) ve 31-40 (I-J=,6731 ve p=,007) yaş gruplarına ilişkin ortalamalardan farklılaşmıştır. Fakat bu ifadeye ortalamalar arasındaki farkın pozitif yönlü olması 41-50 yaş grubundaki muhasebecilerin etik ikilemden çıkışta kültürel değerleri daha önemli gördüklerini ortaya koymaktadır.

Bu verilerin ışığı altında daha büyük yaş grubunda yer alan muhasebecilerin daha az etik ikilem yaşadıkları fakat etik ikilemden çıkışta kültürel faktörleri daha önemli gördükleri söylenebilir.

Tablo-6. Yaş Değişkeni Açısından Fark Olan İfadelere İlişkin Ortalamalar

İfade Değişken	Etik 1		Etik 4	
	\bar{X}	S.S	\bar{X}	S.S
20-30	4,28	,78	3,75	,75
31-40	4,15	,87	3,82	,90
41-50	3,57	,1,28	4,50	,85

5.3.3.3. Cinsiyet Değişkeni açısından Muhasebe Etiği

Tek yönlü varyans analizi verilerine göre cinsiyet değişkeni açısından , “meslek hayatımda etik ikilem yaşadığım durumlar oluyor” (F=7,835) ve etik ikilem yaşamamdaki nedenlerin başında müşteri kaybetme endişesi gelmektedir” (F=4,885) ifadelerinin ortalamaları arasındaki fark istatistiksel olarak anlamlıdır.

Tablo-7. Cinsiyet Değişkeni Açısından Tek Yönlü Varyans Analizi

Faktör	Değişim Kaynağı	Kareler Top.	S.D	Kareler Ort.	F	Önem Düz.
Etik 1	Grup Arası	5,991	1	5,991	7,835	,006*
	Grup İçi	102,451	134	,765		
	Toplam	108,441	135			
Etik 5	Grup Arası	6,319	2	6,319	4,885	,029*
	Grup İçi	173,321	134	1,293		
	Toplam	179,640	135			

$p < 0,05$

Tablo-8’den de izlenebileceği gibi cinsiyet değişkeni açısından hem “meslek hayatımda etik ikilem yaşadığım durumlar oluyor” hem de etik ikilem yaşamamdaki nedenlerin başında müşteri kaybetme endişesi gelmektedir” ifadelerinde erkek grubuna ilişkin ortalamalar kadın grubuna ilişkin

ortalamalardan daha yüksektir*. Bu durum erkeklerin kadınlara oranla daha fazla etik ikilem yaşadığını ve erkeklerin etik ikilem yaşamalarında müşteri kaybetme korkusunun kadınlara oranla daha baskın olduğunu göstermektedir.

Tablo-8. Cinsiyet Değişkeni Açısından Fark Olan İfadelere İlişkin Ortalamalar

İfade Değişken	Etik 1		Etik 5	
	\bar{X}	S.S	\bar{X}	S.S
Erkek	4,27	,83	3,56	1,07
Kadın	3,75	1,02	3,03	1,34

5.3.3.4. İşyerinin Bulunduğu Merkez Değişkeni Açısından Muhasebe Etiği

Erzurum ve Kars ilinde faaliyet gösteren muhasebecilerin anketimizde yer alan dokuz ifadeye ilişkin değerlendirmeleri arasında tek yönlü varyans analizi verilerine göre anlamlı bir fark görülmemiştir.

5.3.3.5. Eğitim Değişkeni Açısından Muhasebe Etiği

Tek Yönlü varyans analizi verilerine göre eğitim değişkeninde 3 ifadenin ortalaması gruplar açısından farklılık göstermektedir. Bu ifadeler “meslek hayatımda etik ikilem yaşadığım durumlar oluyor” (F=5,086), “etik ikilemden çıkışta kültürel çevremle ilgili değerlerim önemli bir faktördür” (F=4,933) ve “etik ikilem yaşamamdaki nedenlerin başında müşteri kaybetme endişesi gelmektedir” (F=4,031) ifadeleridir.

Tablo-9. Eğitim Değişkeni Açısından Tek Yönlü Varyans Analizi

Faktör	Değişim Kaynağı	Kareler Top.	S.D	Kareler Ort.	F	Önem Düz.
Etik 1	Grup Arası	11,236	3	3,745	5,086	,002*
	Grup İçi	97,205	132	,736		
	Toplam	108,441	135			

- Cinsiyet değişkeni 3 ten az grup içerdiği için LSD analizi uygulanmamıştır.

Etik 4	Grup Arası	9,713	3	3,238	4,933	,003*
	Grup İçi	86,632	132	,656		
	Toplam	96,346	135			
Etik 5	Grup Arası	15,076	3	5,025	4,031	,009*
	Grup İçi	164,564	132	1,247		
	Toplam	179,640	135			

$p < 0,05$

Grup ortalamaları arasında fark olan ifadelerin LSD analizi verileri incelendiğinde “meslek hayatımda etik ikilem yaşadığım durumlar oluyor” ifadesinde yüksek lisans grubuna ilişkin ortalamaların lise (I-J= -1,09 ve $p=,002$), önlisans (I-J= -1,25 ve $p=,000$) ve lisans (I-J= -,85 ve $p=,016$) gruplarına ilişkin ortalamalardan farklılaştığı görülmüştür. Yine “etik ikilemden çıkışta en önemli faktör kültürel çevreyle ilgili değerlerim oluyor” ifadesinde yüksek lisans grubuna ilişkin ortalama lise (I-J=-1,20 ve $p=,000$), önlisans (I-J=-1,22 ve $p=,000$) ve lisans (I-J=-1,19 ve $p=,000$) gruplarına ilişkin ortalamalardan farklılaşmıştır. Diğer iki ifadeye benzer şekilde “etik ikilem yaşamamdaki nedenlerin başında müşteri kaybetme endişesi gelmektedir” ifadesinde yüksek lisans grubuna ilişkin ortalama lise (I-J= -1,39 ve $p=,003$), önlisans (I-J=-1,33 ve $p=,004$) ve lisans (I-J=-,94 ve $p=,039$) gruplarına ilişkin ortalamalardan farklılaşmaktadır.

Bu verilerin ışığı altında yüksek lisans yapmış olan muhasebecilerin diğer eğitim gruplarına oranla daha düşük düzeyde etik ikilem yaşadığı, etik ikilemden çıkışta kültürel değerlere daha az önem verdikleri ve etik ikilem yaşamalarına müşteri kaybetme endişesinin daha az neden olduğu söylenebilir.

Tablo-10. Eğitim Değişkeni Açısından Fark Olan İfadelere İlişkin Ortalamalar

İfade / Değişken	Etik 1		Etik 4		Etik 5	
	\bar{X}	S.S	\bar{X}	S.S	\bar{X}	S.S
Lise	4,23	,67	3,92	,67	3,68	1,09
Önlisans	4,39	,73	3,93	,69	3,62	1,16
Lisans	4,00	1,06	3,90	,97	3,23	1,10
Yüksek Lisans	3,14	1,06	2,71	1,11	2,28	,95

5.3.3.6. Defter Sayısı Değişkeni Açısından Muhasebe Etiği

Defter sayısı değişkeni açısından, muhasebecilerin, muhasebe etiğiyle ilgili ifadelerle değerlendirmelerine ilişkin ortalamalar arasındaki fark incelendiğinde, “meslek hayatımda etik ikilem yaşadığım durumlar oluyor” ($F=4,295$) ve “etik ikilem yaşamamdaki nedenlerin başında müşteri kaybetme endişesi gelmektedir” ($F=4,174$) ifadelerine ilişkin ortalamalar arasındaki farkın istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmüştür.

Tablo-11. Defter Sayısı Değişkeni Açısından Tek Yönlü Varyans Analizi

Faktör	Değişim Kaynağı	Kareler Top.	S.D	Kareler Ort.	F	Önem Düz.
Etik 1	Grup Arası	9,644	3	3,215	4,295	,006*
	Grup İçi	98,798	132	,748		
	Toplam	108,441	135			
Etik 5	Grup Arası	15,566	3	5,189	4,174	,007*
	Grup İçi	164,073	132	1,243		
	Toplam	179,640	135			

$p<0,05$

LSD analizi verilerine göre “meslek hayatımda etik ikilem yaşadığım durumlar oluyor” ifadesinde 51-75 grubuna ilişkin ortalama 1-25 ($I-J= -61$ ve $p=,008$) ve 26-50 ($I-J=-,43$ ve $p=,037$) gruplarına ilişkin ortalamalardan ve benzer şekilde 75+ grubuna ilişkin ortalamanın 1-25 ($I-J=-66$ ve $p=,004$) ve 26-50 ($I-J=-,47$ ve $p=,020$) gruplarına ilişkin ortalamalardan farklılaştığı görülmüştür. Bu durum defter sayısı arttıkça muhasebecilerin daha az etik ikilem yaşadıklarını ortaya koymaktadır.

Grup ortalamaları arasındaki farkın anlamlı olduğu “etik ikilem yaşamamdaki nedenlerin başında müşteri kaybetme endişesi gelmektedir” ifadesinde ise 75+ grubuna ilişkin ortalama 26-50 ($I-J=-90$ ve $p=,001$) ve 51-75 ($I-J=-,55$ ve $p=,027$) gruplarına ilişkin ortalamalardan farklılaşmıştır. Bu veriler 75 ve daha fazla sayıda defter tutan muhasebecilerin müşteri kaybetme endişesiyle daha az etik ikilem yaşadıklarını göstermektedir.

Tablo-12. Defter Sayısı Değişkeni Açısından Fark Olan İfadelere İlişkin Ortalamalar

İfade Değişken	Etik 1		Etik 5	
	\bar{X}	S.S	\bar{X}	S.S
1-25	4,59	,59	3,45	1,14
26-50	4,40	,66	3,90	,99
51-75	3,97	,89	3,55	1,01
75+	3,92	1,06	3,00	1,26

$p < 0,05$

5.3.3.7. Gelir Değişkeni Açısından Muhasebe Etiği

Tek yönlü varyans analizi verilerine göre defter sayısı değişkenine benzer şekilde gelir değişkeni açısından da “meslek hayatımda etik ikilem yaşadığım durumlar oluyor” ($F=4,813$) ve “etik ikilem yaşamamdaki nedenlerin başında müşteri kaybetme endişesi gelmektedir” ($F=3,079$) ifadelerine ilişkin ortalamalar arasındaki fark istatistiksel olarak anlamlıdır.

Tablo-13. Gelir Değişkeni Açısından Tek Yönlü Varyans Analizi

Faktör	Değişim Kaynağı	Kareler Top.	S.D	Kareler Ort.	F	Önem Düz.
Etik 1	Grup Arası	10,692	3	3,564	4,813	,003*
	Grup İçi	97,749	132	,741		
	Toplam	108,441	135			
Etik 5	Grup Arası	11,748	3	3,916	3,079	,030*
	Grup İçi	167,892	132	1,272		
	Toplam	179,640	135			

$p < 0,05$

Gelir değişkeni açısından “meslek hayatımda etik ikilem yaşadığım durumlar oluyor” ifadesinde 1500+ grubuna ilişkin ortalama, -500 (I-J= -,68 ve $p=,005$) ve 501-1000 (I-J= -,64 ve $p=,001$) gruplarına ilişkin ortalamalardan

farklaşmıştır. Yine “Etik ikilem yaşamamdaki nedenlerin başında müşteri kaybetme endişesi gelmektedir” ifadesinde 1500+ grubuna ilişkin ortalama -500 (I-J=-,88 ve p=,006) grubuna ilişkin ortalamadan farklılaşmıştır. Bu veriler gelir grubu arttıkça yaşanan etik ikilemin ve müşteri kaybetme endişesi ile etik ikilemle karşı karşıya kalma olasılığının azaldığının göstergesi olabilir.

Tablo-14. Gelir Değişkeni Açısından Fark Olan İfadelere İlişkin Ortalamalar

İfade Değişken	Etik 1		Etik 5	
	\bar{X}	S.S	\bar{X}	S.S
-500	4,52	,62	4,00	,93
501-1000	4,48	,67	3,61	1,22
1001-1500	4,16	,89	3,51	,98
1500+	3,84	,98	3,11	1,15

SONUÇ

Muhasebe meslek mensuplarının etik ikilem yaşayıp yaşamadıklarını, yaşıyor iseler temel nedenlerini ve ikilemden çıkışta rol oynayan faktörleri tespit etme amacına dönük çalışmamızdan elde ettiğimiz sonuçları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz;

- Muhasebe meslek mensupları etik ikilemler yaşamakta ancak ikilemin yoğunluğu gelir, yaş ve müşteri gibi değişkenlerin etkisiyle farklılaşabilmektedir.
- Etik ikileme neden olan müşteri kaybetme endişesi de benzer şekilde, değişkenlerin etkisiyle farklılaşmaktadır.
- İkilemden çıkışta rol oynayan kültürel çevreyle ilgili faktörlere atfedilen önem, özellikle yaş ve eğitim seviyesine bağlı olarak farklılık gösterebilmektedir.

Bireysel ve çevresel değişkenler açısından muhasebe etiğine genel olarak bakıldığında, değişkenler açısından en fazla farklılık gösteren ifadelerin “meslek hayatımda etik ikilem yaşadığım durumlar oluyor” ve “etik ikilem yaşamamdaki nedenlerin başında müşteri kaybetme endişesi gelmektedir” ifadeleri olduğu görülmektedir. Unvan değişkeni açısından çalışanlar, yaş değişkeni açısından daha genç olanlar, cinsiyet değişkeni açısından erkekler, eğitim değişkeni açısından daha az eğitim almış olanlar, defter sayısı değişkeni

açısından daha az sayıda müşteriye sahip olanlar ve gelir değişkeni açısından aylık geliri daha az olanlar mesleki hayatlarında etik ikilemi daha fazla yaşamaktadırlar. Yine müşteri kaybetme endişesi erkeklerde, daha az eğitim almış olanlarda, defter sayısı az ve gelir düzeyi daha düşük olan gruplarda daha fazla etik ikilem yaşanmasına neden olmaktadır. Yaş değişkeni açısından daha yaşlı olanlar, eğitim değişkeni açısından ise eğitim düzeyi daha düşük olanlar etik ikilemden çıkışta kültürel çevre ile ilgili değerlere daha fazla önem vermektedirler.

Muhasebe mesleğine dönük etik kodların en kısa zamanda daha kapsamlı bir şekilde düzenlenerek uluslararası standartlara uygun hale getirilmesi, vergi oranlarının makul seviyelere çekilerek mükelleflerin vergiden kaçınma girişimlerinin azaltılması, denetim standartlarının geliştirilerek bir an önce uygulamaya konulması, mükelleflerden muhasebe meslek mensuplarına yansıyan etik dışı davranışa yönlendirici taleplerin azalmasına önemli ölçüde katkıda bulunacaktır.

Kaynakça

- ALBRECHT, Steve W. / HILL, Ned C. / ALBRECHT, Conan C. (2006), "The Ethics Development Model Applied To Declining Ethics In Accounting," *Australian Accounting Review*.
- COHEN, Jeffrey R. / PANT, Laurie W. / SHARP, David J. (2001), "An Examination of Differences in Ethical Decision - Making Between Canadian Business Students and Accounting Professionals," *Journal of Business Ethics*.
- DOLFSMA, Wilfred (2005), "Accounting as Applied Ethics: Teaching a Discipline," *ERIM report Series Research in Management*, ERS-2005-065-ORG.
- FERRELL, O. C. / FRAEDRICH, John (1994), *Business Ethics Ethical Decision Making And Cases* (Houghton Mifflin Company).
- GIBBINS, M. / MASON, B. (1998), *Professional Judgment in Financial Reporting* (Toronto: Canadian Institute of Chartered Accountants).
- GÜREDİN, Ersin (1997), "Denetçinin Meslek Ahlakı, Standartlar ve Uygulamadan Örnekler," *III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı* (İSMMM Yay., No:20, 30 Nisan- Mayıs).
- HUGH, Franchis Mc. (1998), *Ethics* (İstanbul: Tüsiad Yayınları, Nr:T/92).
- JOSEPHSON, Michael (1995), "Teaching Ethical Decision Making And Principled Reasoning," *Business Ethics Readings And Cases in Corporate Morality* (New York: 3.Edition, Mc. Graw Hill).
- KOTAR, Erhan (1997), "Muhasebe Denetim Mesleğinde Ahlakın Yeri ve Önemi," *III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı* (İSMMM Yay., No:20, 30 Nisan- Mayıs).
- LAMBERTON, Lowell H. / MINOR, Leslie (1995), *Human Relations: Strategies For Success* (Chicago: Irwin Mirror Press).
- LANDRY, Raymond / MOYES, Glen D. / CORTES, Angelica C. (2004), "Ethical Perceptions Among Hispanic Students: Differences by Major and Gender," *Journal of Education for Business*, 80/2.
- MARICE, Jack (1998), "Institute of Chartered Accountants in England and Wales," *Accountants Digest* (September).

- MEIGS, Robert F. / MEIGS, Walter B. / MEIGS, Mary A. (1995), *Financial Accounting* (Mc. Graw Hill Inc.).
- MEIGS, Robert F. / MEIGS, Walter B. (), *Accounting: The Basis For Business Decisions* (Mc.Graww Hill Inc., 9. International Edition).
- MINTZ, Steven M. (1995), "Virtue Ethics and Accounting Education," *Issues in Accounting Education*, Vol. 10, Iss. 2 (Fall).
- ÖZEN, Şükrü / ÇAKAR, Mehmet / KALEMÇİ, Arzu (2006), "Türkiye'de Çalışma Ahlakı: Bir Tipoloji Önerisi," *14. Ulusal Yönetim ve Organizasyon Kongresi, 25-27 Mayıs* (Erzurum).
- ROXAS, Maria L. / STONEBACK, Jane Y. (1997), "An Investigation of The Ethical Decision-Making Process Across Varying Cultures," *The International Journal Of Accounting*, Vol. 32, No. 4.
- SELİMOĞLU, Seval Kardeş (1997), "Muhasebede Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı," *III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı* (İstanbul: İSMMM Yay., No:20, 30 Nisan- Mayıs).
- SMITH, L. Murphy / SMITH, Katherina T. (1987), *Accounting Information Systems* (Houston TX: Dame Publication Inc.).
- TORAMAN, Cengiz / AKCAN, Ahmet (2002), "Muhasebe Denetiminde Etik," *Marmara Üniversitesi Türkiye XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı* (Bodrum: 29 Mayıs-2 Haziran).
- USLU, Selçuk (1998), "Muhasebe Mesleği Meslek Ahlakı ve Moral Değerler," *Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu* (İstanbul: İSMMM Yay.).
- VELASQUEZ, Manuel G. (2002), *Business Ethics* (Prentice Hall, Fifth Edition).
- WHITE, Thomas I. (1985), *Business Ethics* (New York: Maxmillan Publishing Company).

Diğer Kaynaklar

18 Ekim 2001 Tarih ve 24557 Sayılı Resmi Gazete

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

http://en.wikipedia.org/wiki/Ethical_dilemma

<http://www.leadersipadvantage.com/moralAndEthicalDilemmas.shtml>.

05.12.2006

EK (Anket Formu)

Sayın Meslek Mensubu,

Tamamen bilimsel bir çalışmada kullanılmak üzere hazırlanmış olan bu anket formunun amacı, Muhasebe Meslek Mensuplarının ne gibi etik ikilemler yaşadığı, bu ikilemde müşterilerin oynadığı rol ve ikilemden çıkışta rol oynayan önemli faktörleri tespit edip analiz etmektir. İsminizi yazmadan cevaplayacağınız bu sorular tamamen bilimsel bir makaleye veri teşkil edecektir. Bu nedenle vereceğiniz cevapların doğruluğu, çalışmanın amacına ulaşmasında en önemli faktör olacaktır. Katkılarınızdan dolayı şimdiden teşekkür ederiz.

Mesleğiniz: () Serbest Muhasebeci () Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

() Yeminli Mali Müşavir () Çalışan

Yaşınız : () 20-30 arası () 30-40 arası () 40-50 arası () 50'den fazla

Cinsiyetiniz: () Erkek () Bayan

İşyerinizin Bulunduğu Merkez: () Erzurum () Kars () İlçe (belirtiniz).....

Eğitim Düzeyiniz: () Ortaöğretim () Önlisans () Lisans () Yüksek lisans () Doktora

Defter Sayınız: () 1-25 () 26-50 () 51-75 () 75'den fazla

Aylık Ortalama Gelir Düzeyiniz: () 0 -500 () 501 – 1.000 () 1001 – 1.500 () 1.500 +...

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
1. Meslek hayatımda etik ikilem yaşadığım durumlar oluyor					
2. Muhasebe Meslek Ahlakı Kurallarını bilir ve o kurallara uygun davranırım					
3. Etik ikilemden çıkışta en önemli faktör dini inançlarım oluyor					
4. Etik ikilemden çıkışta en önemli faktör kültürel çevremle ilgili değerlerim oluyor					
5. Etik ikilem yaşamamdaki nedenlerin başında müşteri kaybetme endişesi gelmektedir.					
6. İkilemin sonunda hep etik olan davranışı gerçekleştiririm					
7- Mükelleflerin vergiden kaçınma girişimi, muhasebecilerin yaşadığı etik ikilemin en önemli nedenidir.					
8- Vergi oranlarının düşürülmesi mükelleflerin vergiden kaçınma girişimlerini azaltır					
9- Mükelleflerin vergiden kaçınma girişimlerini azaltacak tedbirler, muhasebecilerin yaşadığı etik ikilemleri azaltır					