



**MUHASEBE MESLEK ETİĞİ VE UYGULAMALARI: BATI AKDENİZ
BÖLGESİNDE BİR ARAŞTIRMA***

**ACCOUNTING PROFESSIONAL ETHICS AND APPLICATION: A RESEARCH IN
WEST MEDITERRANEAN REGION**

Hakan ÖZÇELİK

Yrd. Doç. Dr., Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü,
hakanozcelik@sdu.edu.tr

Serkan KESKİN

SMMM, MA, serkan.keskin@tr.ey.com

Başvuru tarihi/Application date: 14.07.2017

Yayına kabul tarihi/Acceptance date: 21.11.2017

ÖZET

Muhasebe meslek etiği kuralları, mesleki uygulamaları standartlaştırmak ve mesleğin itibarını korumak amacıyla geliştirilmiştir. Etik kurallar, muhasebenin sosyal sorumluluğunun yerine getirilmesinde önemli bir unsurdur. Çalışmanın amacı, muhasebe meslek mensuplarının, meslek etiği uygulamalarına bakış açılarının tespit etmektir. Çalışmada, muhasebe meslek etiği kavramsal olarak ele alınmış, meslek etiğinin önemi vurgulandıktan sonra, meslek etik kurallarının gelişim süreçleri açıklanmıştır. Amaç doğrultusunda Batı Akdeniz Bölgesinde faaliyet gösteren, meslek mensuplarına yönelik ankete dayalı bir araştırma yapılmıştır. Elde edilen veriler, istatistikî metotlarla test edilmiş, muhasebe meslek mensuplarının muhasebe meslek etiği uygulamalarına bakış açıları ile ilgili sonuçlar değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Etik, Muhasebe Meslek Etiği

ABSTRACT

The Accounting professional ethics guidelines have been developed to standardize professional practices and to protect the reputation of the profession. Ethical rules are an important element in fulfilling the social responsibility of the accountant. The aim of study is to determine the perspectives of professional accountants on the practice of professional ethics. In the study, accounting profession ethics was conceptually considered and after the emphasis of profession ethics was emphasized, the process of development of professional ethics rules was explained. To reach this goal, a survey-base study has been done on profession members working in the west Mediterranean Region. The data has been tested with various statistical methods and the results of attitudes on occupational ethics of professionals have been evaluated.

Key Words: Ethics, Accounting Professional Ethics

* Bu çalışma, Süleyman Demirel Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Koordinasyon Birimi Koordinatörlüğü'nce kabul edilen (3936-YL1-14) nolu proje kapsamında desteklenen, Yrd. Doç. Dr. Hakan ÖZÇELİK danışmanlığında, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde yürütülen (Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hata ve Hileleri Karşısında Etik Tutumları Üzerine Bir Araştırma: Batı Akdeniz Örneği) başlıklı tez çalışmasından üretilmiştir.

GİRİŞ

Muhasebe, sosyal sorumluluk kavramı gereği tüm toplumun çıkarlarını gözetmek durumundadır. Muhasebe bilgi kullanıcılarının ihtiyacı olan kaliteli bilgiler, muhasebe temel kavram, ilke, standart ve ilgili mevzuat hükümlerine uygun olarak üretilen bilgilerdir.

Muhasebe bilgi sistemi unsurları; insan, süreç ve bilgi teknolojilerinden oluşmaktadır (Romney ve Steinbart, 2000: 2). Muhasebe bilgi sistemleri bilgi üretim sürecinde temel unsur insandır. İnsan unsuru, bağımlı ya da bağımsız muhasebe meslek mensuplarından oluşmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe bilgisi üretim süreçlerinde kaliteli bilgi üretebilmeleri için teknik bilgi yanı sıra, sosyal sorumluluk kavramı gereği mesleki etik kurallara uygun hareket etmelidir. Meslek mensuplarının etik kurallara içselleştirerek uyum sağlamaları, muhasebe bilgilerinin kalitesini artıracaktır.

Muhasebe meslek mensuplarının mesleklerini icra ederken uymakla yükümlü oldukları etik kurallar, ulusal ve uluslararası yetkili düzenleyici kurullar tarafından tanımlanmıştır. Muhasebe meslek mensuplarını bağlayıcı etik kurallar, uluslararası alanda IFAC (International Federation of Accountants) tarafından belirlenmiş olup, ülkemizde muhasebe meslek etiği ile ilgili olarak doğrudan ve dolaylı yasal düzenlemeler yasallaştırılmıştır.

Çalışmanın ilk bölümünde etik kavramı, muhasebe meslek etiği ile ilgili düzenlemelere değinilmiş olup, araştırma kısmında Batı Akdeniz Bölgesinde Antalya, Burdur ve Isparta illerindeki Muhasebe Meslek Mensupları ile meslek etiği üzerine yapılan araştırma sonuçları değerlendirilmiştir.

1. ETİK KAVRAMI

Etik Yunanca “Ethikos” ya da “Ethos” kelimelerinden günümüze yansımıştır. Etik sözcüğü Oxford sözlüğünde üç şekilde tanımlanmıştır (Kırlioğlu ve Akyel, 2003: 58):

- Değer yargıları bilimidir.
- İnsan yaşamının belirli bölümlerinde söz konusu olan, kabul görmüş kurallardır.
- İnsanların en geniş anlamdaki görevlerinin bilimi, sivil, politik ve uluslararası yasa bilimidir.

Etik değerler; bireysel ve toplumsal ilişkilerde toplumca kabul görmüş kurallar ve bu kurallara uymak kaydıyla gerçekleşen davranışlar olarak tanımlanmaktadır. Etik değerler, uzun yıllar aynı toplumda yaşayan insanların toplumsal düzeni sağlamak için, toplum tarafından benimsenmiş ve toplumun yaşadığı değişim süreçlerinde bir takım ilaveler ve değişikliklere maruz kalmış, toplumun kültürel ve dini mekanizmasının bir göstergesi olarak tanımlanmaktadır (Kırlioğlu ve Akyel, 2003: 59).

Etik kavramını, ahlak kavramını içine alan felsefi bir disiplin olarak da tanımlamak mümkündür (Ay, 2005: 33). Ahlak ve etik birbirleriyle ilişkili kavramlar olup, aralarındaki temel fark; etik kavramının genel olarak ahlak kavramını içeren bir disiplini ifade etmesidir. Etik genel olarak, toplum tarafından kabul edilen ilkeler bütünü olarak kabul edilir. Ahlak ise, bireylerin bulunduğu yer ve geleneğe göre kendine uygun davranışta bulunma ve karar alma

olarak tanımlanmaktadır. Etik kurallar evrensel iken ahlâk kuralları gelenekseldir. Ahlâk kuralları toplum kültürlerine göre değişiklikler göstermektedir (Bayrak, 2001: 2).

Ahlâk, bireyin diğer bireylerle, bireylerin kurumlarla, bireyin devlet ile ilişkilerinde toplum deneyimlerinden, toplumun gelenek ve göreneklerinden kaynaklanan akıl ürünü olan, toplumsal uyum, birliktelik ve dayanışmayı arttırıcı, dolayısıyla, toplumun ekonomik, sosyal ve politik yapılarına istikrar sağlayıcı prensiplerin, standartların ve değerlerin bütünüdür (Sözbilir, 2000: 25).

1.1. Muhasebe Mesleğinde Etik

Meslek etiği; meslek mensuplarının bağımsız olarak hareket etmesi, kendi kendini kontrol etmesi ve moral dürüstlüğü sağlamasını ifade eder. Meslek etiği; müşterilere, halka, devlete yüksek standartlara göre oturtulmuş ahlaki davranışlarla hizmet edilmesi demektir. Meslek etiği yazılı hale getirilerek, meslek standartları yasaları oluşturulmuştur. Oluşturulan bu yasalar, mesleğe yeni başlayan meslek mensuplarına rehberlik görevi sağlarken, diğer meslek mensuplarının arasında bir standartlaşma oluşturmaktadır (Selimoğlu, 1997: 146).

“Mesleki etik, belirli bir meslek zümresinin, mesleğe ilişkin olarak yapılandırıp, koruduğu, meslek mensuplarına emreden, onları belli bir şekilde davranmaya zorlayan, kişisel eğilimlerini kısıtlayan; yetersizliği ve ilkesiz davranışlardan vazgeçirten, meslek içi rekabeti düzenleyen ve hizmet ideallerini korumayı amaçlayan mesleki ilkeler bütünüdür” (<http://www.tnud.org.tr>, 15.02.2014). Meslek etiği; kişinin hangi meslek mensubu olursa olsun, kendi ahlaki kültürünü, mesleki özelliklerini ve toplumsal sorumluluk kurallarını uygun bir şekilde oluşturma çabasıdır (Aymankuy ve Sarıoğlu, 2010: 30). Meslek etiği; iş hayatında oluşan uygulamaların doğru, yanlış, haklı, haksız, iyi kötü olarak incelenmesidir (Selimoğlu, 1997: 144). Meslek etiğinin amacı; topluma göre farklılık gösteren etik kurallar için standart değerlerin belirlenmesi ve bu değerlerin uluslar arası seviyeye taşınabilmesidir (Akbaş vd., 2009:175).

Diğer mesleklerde olduğu gibi muhasebe mesleğinde de etiğin mesleki uygulamalar üzerinde etkisi söz konusudur (İşgüden ve Çabuk, 2006:60-61). Muhasebe meslek etiği; muhasebe meslek mensuplarının iş dünyasındaki ilişkilerini düzenleyen ilke ve kurallardır (Azaltun ve Kaya, 2006:107). Muhasebe mesleğinin toplumdaki güvenilirliğinin korunup itibarının artırılabilmesi için, mesleki teknik bilgi ve becerinin yanı sıra, mesleki etik kurallarına uygun davranmaları gerekir (Kutluk ve Ersoy, 2011:425). Muhasebe mesleğine yönelik toplumsal güveni korumak ve mesleğin kredibilitasını arttırmak, meslek mensuplarının etik kurallara uyum sağlamaları ile mümkün olabilecektir (Sakarya ve Kara, 2010:58) . Muhasebe meslek mensupları için belirlenmiş meslek etik kurallar, meslek mensuplarına uygulanır ve belirlenen etik kurallara uymayanlara cezai müeyyideler uygulanır. Bu durum, mesleğin toplum nezdindeki itibarının geliştirilmesine katkı sağlayacaktır (Selimoğlu, 1997:146).

Muhasebe mesleğinde etik, her meslek grubunda olduğu gibi önemli bir yere sahiptir. Meslek mensupları mesleki faaliyetlerini yerine getirirken; çelişkiye düşme, yanlış karar verme, mesleki kural ve kavramlarda anlaşamama gibi sıkıntılar yaşamaktadır. Meslek mensupları meslekte karşılaştıkları bu problemlere genel ahlak kuralları çerçevesinde

çözümler aramaktadırlar. Fakat ahlâk kuralları toplumdan topluma değişiklik gösterdiği için genel bir muhasebe kuralı oluşturulamamaktadır. Meslek mensuplarının, tüm dünyada devletlere, toplumlara ve müşterilere ait çok geniş sorumlulukları vardır. Meslek mensupların üç tarafında çıkarlarını korumak için doğru kararlar alması, her zaman güvenilir davranışta bulunması gerekmektedir. Meslek mensuplarının toplumun yararına hizmet etmek ve toplum çıkarlarını korumak, olmak üzere iki önemli görevi vardır. Bu yüzden muhasebe mesleğiyle uğraşan kişilerin meslek etik kurallarını bilmesi ve bu kurallara uygun hareket etmesi gerekmektedir (Selimoğlu, 1997:146).

Muhasebe mesleğinde, mesleki faaliyetlerin icrasında üretilen muhasebe bilgilerinin kullanıcı yelpazesi çok geniş olduğu için etik daha önemli hale gelmektedir. Üretilen muhasebe bilgilerinde, etik dışı davranışlar kapsamında yapılacak muhasebe hileleri, bir grup paydaşın haksız kazanç sağlamasına, başka bir grup paydaşın haklarının kaybına yol açacaktır. Örneğin, işletme sahibinin vergi kaçırma isteği doğrultusunda işletme karının olduğundan düşük gösterilmesi, düşük vergi ve kar payı dağıtımına neden olacaktır. Bu durumun sonucunda işletme sahip veya etkin ortaklar kazançlı çıkarken iken, kamu ve küçük yatırımcılar olumsuz etkilenecektir. Etik dışı davranışlarından kaynaklı doğrudan parasal olarak ölçülebilecek kazanç ve kayıplar, mesleğin itibarını olumsuz etkileyecek ve muhasebenin sosyal sorumluluğunun gereğinin yerine getirmesi engellemiş olacaktır. Bu bağlamda muhasebe meslek etiği, muhasebe sosyal sorumluluk kavramı gereklerinin yerine getirilebilmesi açısından önemli bir unsurdur.

1.2. Muhasebe Meslek Etiği İle İlgili Yasal Düzenlemeler

Meslek etiğinde uluslararası alanda faaliyet gösteren kuruluşların başında IFAC ve Amerikan Ruhsatlı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA) gelmektedir.

1977 yılında, ulusal muhasebe örgütlerinin uluslararası bir platformda bir araya gelerek oluşturdukları, muhasebe mesleğinin dünya çapında ve ortak standartlara uygun bir şekilde gelişmesini amaç eden kuruluştur. IFAC, Uluslararası Etik Standartları Kurulu'nu kurmuştur. Uluslararası Etik Standartları Kurulunun amacı; tüm dünyada muhasebe meslek mensuplarının uygulayacağı, kamu çıkarlarına yönelik etik standartlarının oluşturulmasını sağlamaktır. IFAC mesleki standartlaşmayı sağlamak için tüm dünyada muhasebecilerin uymak zorunda olduğu, Dürüstlük, Nesnellik, Mesleki Yeterlilik-Gerekli Özen, Gizlilik ve Mesleki Davranış olmak üzere beş temel ilke belirlemiştir (www.ifac.org/ethics, 06.04.2014).

Ülkemizde muhasebe mesleğini düzenleyen 3568 sayılı yasada meslek etiği meslek etiği ayrıca düzenlenmiş bir konu olmamakla birlikte, mesleğin icrasında uyulması gereken kurallarla ilgili bazı düzenlemeler mevcuttur (Ayboğa, 2001: 40). Etikle ilgili çalışmalar ise, IFAC mesleki etik çalışmalarını referans alarak 1990 yılında başlamıştır. Çalışmalar sonucunda 1992 yılında "Profesyonel Muhasebeciler İçin Meslek Ahlakı Kuralları" adlı yönerge yayınlanmış, söz konusu yönerge 2000 ve 2005 yıllarında değişiklikler yapılarak tekrar yayınlanmıştır. 2000 yılında yayınlanan yönerge; tüm profesyonel muhasebecileri, serbest çalışan meslek mensuplarını ve bağımlı çalışan meslek mensuplarını esas alan etik kurallar olmak üzere üç ana bölümden oluşmaktadır (Topsak, 2009: 36).

Türkiye’de resmi gazetenin 24557 sayılı, 18 Ekim 2001 tarihli yayınında Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Bağımsız Muhasebe Meslek Mensubunun meslek etik kuralları ile ilgili mecburi meslek kararı yürürlüğe girmiştir.

Ülkemizde meslek ahlakını koruma görevi 3568 sayılı yasaya göre, TÜRMOB’a aittir (TÜRMOB,2010). Ülkemizdeki meslek mensuplarının uyması gereken kurallar geliştirilirken, 1922 yılında İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü tarafından yayınlanan "Meslek Etik Rehberi (Guide to Professional Ethics)" esas alınmıştır. Rehberde meslek mensuplarının uyması gereken yer alan beş temel kural; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki bilgi ve donanım, mesleki özen, nazik ve anlayışlı olmak olarak açıklanmıştır (Sözbilir; 2000: 63).

Ulusal ve Uluslararası düzeyde meslek etiği ile ilgili olarak farklı düzenlemeler yapılmıştır. Temel etik düzenlemeleri; bağımsızlık, sosyal sorumluluk, dürüstlük, güvenirlilik, tarafsızlık, sır saklama, mesleki unvan ve yeterlilik, mesleki özen ve titizlik, meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan işler, ticari faaliyette bulunmama, hizmet akdi ile çalışmama, şarta bağlı ücret, reklam yasağı ve asgari ücretin altında iş kabul etmeme olarak sıralayabiliriz (Uyar, 2005).

2. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ MESLEK ETİĞİ UYGULAMALARINA BAKIŞ AÇILARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Bu araştırma, Batı Akdeniz Bölgesinde faaliyet gösteren Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler, Yeminli Mali Müşavirler Odalarına bağlı muhasebe meslek mensupları üzerinde, etik uygulamaları ile ilgili düşüncelerini tespit etmek amacıyla yapılmıştır. Araştırma içerisinde kullanılan istatistiksel analiz yöntemler yardımıyla, ankete katılan meslek mensuplarının demografik özellikleri bakımından, muhasebe etik kavramlarıyla ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında bir farklılık olup olmadığının tespit edilmesi amaçlanmıştır. Araştırmanın evreni Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler unvanıyla faaliyet gösteren meslek mensuplarından oluşmaktadır. Örneklem olarak ise, Batı Akdeniz Bölgesinden Antalya, Isparta ve Burdur illerinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına ve Yeminli Mali Müşavir Odasına kayıtlı muhasebe meslek mensupları seçilmiştir. Bu araştırma, Batı Akdeniz Bölgesinden Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odasına tabi 400 meslek mensubu esas alınarak yapılmıştır.

2.1. Araştırmanın Hipotezleri

Araştırma ile ilgili geliştirilen alternatif hipotezler aşağıda belirtilmiştir.

H1: Muhasebe meslek mensuplarına göre, kendileri meslek etiğine uygun davranışta bulunmaktadırlar.

H2: Muhasebe meslek mensuplarına göre, meslektaşları etik dışı davranışlarda bulunmamaktırlar.

H3: Muhasebe meslek mensuplarına göre, ülkemizde meslek ahlakı çerçevesinde yapılan yasal düzenlemeler yeterli değildir.

H4: Meslek mensuplarına göre, meslektaşları asgari ücret tarifesinin altında defter tutmaktadır.

H5: Meslek mensuplarının faaliyet gösterdikleri illere göre, etik sorumlulukları ve karşılaştıkları özel durumlara ilişkin tutumları değişmektedir.

2.2. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada, gerekli verilerin tarafsız ve istatistiksel analize uygun olarak toplanabilmesi bakımından en uygun veri toplama yöntemi olan anket yöntemi kullanılmıştır. Anket formu oluşturulmadan önce literatür taranmış, daha önce yapılan benzer çalışmalar ve anket formları incelenmiştir. Kullanılan anket, belirlenen değişkenleri içeren önermelerden oluşan 5’li Likert Ölçeği formunda hazırlanmıştır.

Uygulanan anket formu, iki sayfadan ve dört bölümden oluşmaktadır. Anket formu uygulamaya geçirilmeden önce rastgele seçilmiş 50 meslek mensubu ile ön test (Pre-Test) uygulaması yapılarak değerlendirilmiş ve meslek mensuplarından fikir ve görüşleri doğrultusunda anket tekrar düzenlenerek uygulamaya hazır hale getirilmiştir.

Araştırmada kullanılan istatistiksel analiz tekniklerinden parametrik istatistiksel tekniklerinden Tek Örneklem T Testi (Onesample t test), Bağımsız Örneklemeler T-Testi (Independent-Samples t Test), Tek Yönlü Varyans (One-Way ANOVA) testi uygulamaları yapılmasına karar verilmiştir.

Verilerin değerlendirilmesinde SPSS 15.0 (Statistical Package for Social Sciences) paket programından yararlanılmıştır. Anket sonuçları öncelikle SPSS veri tabanına girilmiş elde edilen sonuçlar değerlendirilmiştir.

Araştırma bulgularını değerlendirmede ve analiz etmede veri tipine bağlı olarak frekans, aritmetik ortalama ve standart sapma istatistikleri kullanılmıştır. Gruplar arası karşılaştırmalarda T-testi analizi, değişkenler arasında ilişki aramaya yönelik olarak da ANOVA testi kullanılmıştır. Analizde, anlamlılık düzeyi 0,05 olarak kabul edilmiştir. P değerinin 0,05’ten küçük olması değişkenler arasındaki ilişkinin istatistiki bakımdan anlamlı olduğunu göstermektedir.

2.3. Demografik Özelliklerin Değerlendirilmesi

Ankete katılan meslek mensuplarına cinsiyetleri, yaşları, öğrenim durumları, meslek unvanları, mesleki deneyimleri, faaliyet gösterdikleri il ve mükellef sayıları gibi demografik özelliklerin istatistiksel sonuçları Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1: Katılımcıların Demografik Özellikleri

		Frekans	%			Frekans	%
Cinsiyet	Kadın	120	30	Mükellef Sayısı	1-30	68	17
	Erkek	280	70		31-60	92	23
Yaş	20-30	68	17		61-90	156	39
	31-40	216	54		91-120	68	17
	41-50	84	21		121 ve üstü	16	4
	51 ve üzeri	32	8	Faaliyet Gösterilen İller	Antalya	348	87
Eğitim	Lise	-	-		Burdur	28	7
	Ön lisans	8	2		Isparta	24	6
	Lisans	344	86	Tecrübe	1-5 yıl	84	21
	Lisansüstü	48	12		6-10 yıl	108	27
Meslek	SM	8	2		11-15 yıl	108	27
	SMMM	376	94		16-20 yıl	72	18
	YMM	16	4		21 yıl ve üzeri	28	7

Ankete katılan meslek mensuplarının %70'i ise Erkek, %54'ü olarak çoğunluğu 31-40 yaş aralığında, meslek mensuplarından oluşmaktadır. Meslek mensuplarının %86'sı Lisans eğitim almış olup, %94'ü SMMM unvanına sahiptir. Çalışma yılları %27'si 6-10 yıl ve 11-15 yıl tecrübeye sahip olup, %87'si Antalya'da faaliyet göstermektedir. Mükellef sayılarına bakıldığında; %39'u 61-90 arası mükellefle faaliyetlerini sürdürmektedir.

2.4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Etik Kuralları Uygulamalarına İlişkin Yargılara Katılma Düzeylerinin Tek Örneklem T Testi Analizi

Tablo 2'de muhasebe meslek mensuplarının muhasebe etik kurallarına ilişkin yargılara katılma düzeyleri ortalama ve standart sapma değerleri verilmiştir.

Tablo 2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Etik Kurallarına İlişkin Yargılara Katılma Düzeylerinin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

YARGILAR (ETİK)	N	ORT.	STD.SAP.
Meslek hayatım boyunca mesleki etik kurallarına uygun hareket ettim.	400	4,5825	,03823
Ülkemizde merkezi bir etik kurulun kurulması gerekmektedir.	400	4,3525	,05002
Asgari ücret tarifesinin altında iş kabul eden meslek mensupları vardır.	400	4,2325	,05271
Bazı meslek mensupları meslek standartlarına uygun olarak hareket etmeyebilir.	400	4,0675	,04963
Bazı meslek mensupları yeterli donanıma sahip olmadan, uzmanmış gibi davranarak müşteri kazanmaktadır.	400	4,0550	,05024
Mükellef baskısı, meslek mensuplarının etik kurallara aykırı hareket etmesine neden olabilir.	400	3,9575	,05204
Bazı meslek mensupları müşteri çıkarlarını korumak için yetkililere yanıltıcı bilgiler vermektedir.	400	3,7900	,05872
Müşteri işletmelerle ortaklık kuran meslek mensupları vardır.	400	3,7175	,05747
Bazı meslek mensupları mükelleflerle yakınlıklarına göre, yasalara aykırı davranışlarda bulunmaktadır.	400	3,7175	,05823
Muhasebe ücreti yerine değerli hediye kabul eden meslek mensupları vardır.	400	3,0450	,07147
Ülkemizde meslek etiğine uygun davranışta bulunmayan meslek mensuplarına verilen cezalar yeterlidir.	400	2,5375	,06310
Ülkemizde meslek etiği çerçevesinde yapılan düzenlemeler yeterlidir.	400	2,5100	,06121
Meslek yasalarına aykırılıktan dolayı ceza aldığım olmuştur.	400	1,8475	,06536

Meslek mensuplarına göre, muhasebe etik kurallarına ilişkin yargılar incelendiğinde, "meslek hayatım boyunca mesleki etik kurallarına uygun hareket ettim, ülkemizde merkezi bir etik kurulun kurulması gerekmektedir, asgari ücret tarifesinin altında iş kabul eden meslek mensupları vardır" yargıları yapılan test sonuçlarına göre katılım seviyesi en yüksek yargılar olarak açıklanmaktadır. Sonuçlara göre meslek mensupları kendilerinin meslek etiğine uygun hareket ettiklerini düşünmektedirler. Asgari ücretin altında iş kabul eden meslek mensuplarının olduğu düşüncesine yüksek oranda katılım olduğu görülmektedir. Benzer bir sonuç; Afyonkarahisar'da Kirik tarafından yapılan araştırmada (Kirik, 2007: 85) meslek mensuplarının asgari ücret tarifesinin altında defter tutmalarını istedikleri ortaya çıkarılmıştır. Ülkemizde, merkezi bir etik kurumunun kurulması gerektiği büyük oranda katılımı, kurumun kurulması gerekliliğini ortaya koymaktadır.

"Meslek yasalarına aykırılıktan dolayı ceza aldığım olmuştur, ülkemizde meslek ahlakı çerçevesinde yapılan düzenlemeler yeterlidir, ülkemizde meslek ahlakına uygun davranışta bulunmayan meslek mensuplarına verilen cezalar yeterlidir" yargıları ise ankete katılan meslek mensuplarına göre katılmadıkları yargılar olarak sonuçlarda görülmektedir. Meslek yasalarına aykırılıktan dolayı ceza aldığım olmuştur sonucuna katılmadıklarının ifade etmeleri, yüksek oranda katılım olan meslek hayatım boyunca meslek etiğine uygun hareket ettikleri sonucu ile uyumludur. Meslek etiğine uygun davranışta bulunmayan meslek mensuplarına verilen cezalar yeterlidir ve meslek etiği ile ilgili düzenlemeler yeterlidir

ifadelerine katılımın olmaması, ülkemizde meslek etiği ile ilgili düzenlemeler geliştirilmeli ve uymayanlar için öngörülen cezalar artırılmalıdır sonucunu ortaya çıkarmaktadır.

Tablo 3: Çalışma Kapsamında Geliştirilen Hipotezler

HİPOTEZLER	N	Ort	St.Sap.	t değeri	P	Sonuç
H1: Muhasebe meslek mensuplarına göre, kendileri meslek etiğine uygun davranışta bulunmaktadırlar.	400	4,5825	,03823	41,393	,000	KABUL
H2: Muhasebe meslek mensuplarına göre, meslektaşları etik dışı davranışlarda bulunmamaktadırlar.	400	4,0675	,04963	21,508	,000	KABUL
H3: Ülkemizde meslek etiği çerçevesinde yapılan yasal düzenlemeler yeterli değildir.	400	2,51	,06121	-8,005	,000	KABUL
H4: Asgari ücret tarifesinin altında defter tutan meslek mensupları vardır.	400	4,2325	,5271	23,384	,000	KABUL

p= .000 değeri p<0.05

Muhasebe meslek mensuplarının etik kurallarına uygun davranışta bulunup bulunmadıkları ilgili yargılara katılma düzeylerine göre verdikleri cevaplarda istatistiksel olarak anlamlı bir sonuç bulunduğundan, H1 hipotezi KABUL edilmiştir. Sonuca göre; meslek mensupları kendileri ile ilgili olarak, meslek hayatları boyunca etik kurallara uygun davranış sergilediklerini düşünmektedirler. Benzer sonuç, Topsak tarafından Ankara ve Balıkesir illerinde (Topsak,2009: 79), Çiçek vd. Kırklareli’nde (Çiçek vd., 2013:10), yapılan çalışmalarda meslek mensupları kendilerinin Meslek etiğine uygun davranışta bulduklarını ifade etmektedirler.

Muhasebe meslek mensuplarının, meslektaşları etik kurallarına uygun davranışta bulunup bulunmadıkları ilgili yargılara katılma düzeylerine göre verdikleri yanıtlarda istatistiksel olarak anlamlı bir sonuç bulunmuş ve H2 hipotezi KABUL edilmiştir. Sonuca göre; meslek mensupları, meslektaşlarının etik dışı davranışlarda bulunmadıklarını ifade etmektedirler.

Ülkemizde meslek etiği çerçevesinde yapılan yasal düzenlemelerin yeterliliği ile ilgili olarak oluşturulan H3 hipotezi KABUL edilmiştir. Meslek mensupları, ülkemizdeki meslek etiği ile ilgili düzenlemelerin yeterli olmadığını düşünmektedirler.

Meslek mensuplarına göre, meslek taşlarının asgari ücret tarifesinin altında defter tutup tutmadıklarını anlamak için oluşturulan hipotez, yargılara katılma düzeylerine göre verdikleri yanıtlarda istatistiksel olarak anlamlı bir sonuç bulunmuştur. Bu nedenle de H0 hipotezi reddedilip, H4 hipotezi KABUL edilmiştir. Hipotez sonucuna göre; meslek mensuplarına göre, meslektaşları asgari ücret tarifesinin altında defter tuttuklarını düşünmektedirler. Meslek mensuplarının asgari ücret tarifesinin altında defter tutması, etik ilkeler yönetmeliğinin 40. maddesine “*Meslek mensupları sundukları hizmetler için uygun ücret düzeyini belirlemede serbest olmakla birlikte bu ücret, Birlik tarafından belirlenmiş ve ilan edilmiş asgari ücret düzeyinin altında olamaz*” (<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/10/20071019-8.htm>) aykırı bir durum teşkil etmektedir.

2.5 H5 Hipotezinin Test Edilmesi

Meslek mensuplarının faaliyet gösterdikleri illere göre etik sorumlulukları ve karşılaştıkları özel durumlarına göre etik tutumlarının değişiklik gösterip göstermediğini anlamak için oluşturulan hipotez Tek Yönlü Varyans Analizine (One-Way ANOVA) göre test edilmiştir.

Tablo 4: Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Etik Sorumlulukları İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Faaliyet Gösterdikleri İllere Göre Değişimi

İller	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P	Sonuç
Antalya	349	3,4970	,55465	25,053	,000	KABUL
Isparta	24	4,1314	,42223			
Burdur	27	4,0171	,49085			

H0: Meslek mensuplarının faaliyet gösterdikleri illere göre, etik sorumlulukları ve karşılaştıkları özel durumlara ilişkin tutumları değişmemektedir.

H5: Meslek mensuplarının faaliyet gösterdikleri illere göre, etik sorumlulukları ve karşılaştıkları özel durumlara ilişkin tutumları değişmektedir.

Tek yönlü varyans analizi sonucunda $F=25,053$ ve önem düzeyi $p=0,00<0,05$ olduğu için H_0 hipotezi red edilip, H_5 hipotezi KABUL edilmiştir. %95 güven düzeyinde muhasebe meslek mensuplarının faaliyet gösterdikleri illere göre muhasebe etik sorumlulukları konusunda belirtilen yargılara katılma düzeyleri arasında fark olduğu söylenebilir.

Topsak tarafından Ankara ve Balıkesir illerinde yapılan bir araştırma da (Topsak, 2009: 94) farklı illerde faaliyet gösteren meslek mensuplarının etik tutumları incelenmiş, bulunan veriler sonucu "Meslek mensuplarının faaliyet gösterdikleri illere göre, etik sorumlulukları ve karşılaştıkları özel durumlara ilişkin tutumları değişmektedir." hipotezi kurulmuştur ve hipotez reddedilmiştir. Her iki araştırmada farklı sonuçların bulunması, meslek mensuplarının faaliyet gösterdikleri illere göre sonuçların değiştiğini göstermektedir.

SONUÇ

Muhasebe mesleğinde etik, muhasebe bilgilerinin kullanıcı yelpazesinin geniş olmasından kaynaklı etki alanının geniş olması nedeniyle önemlidir. Muhasebe meslek etiği, sosyal sorumluluk kavramının gereklerinin yerine getirilebilmesi için önemli bir unsurdur.

Muhasebe meslek etiğinin incelendiği bu çalışmada, mesleki etik ve uygulama durumu meslek mensuplarının bakış açılarına göre tespit edilmeye çalışılmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının, muhasebe meslek etiği konusunda belirtilen yargılara katılım düzeyleri anket yoluyla belirlenmiştir. Meslek mensuplarına göre katılımın en yüksek olduğu yargılar;

- Meslek hayatım boyunca mesleki etik kurallarına uygun hareket ettim,
- Ülkemizde merkezi etik kurumunun kurulması gerekmektedir,
- Asgari ücret tarifesinin altında iş kabul eden meslek mensupları vardır,

olarak gerçekleşmiştir.

Meslek mensupları kendilerinin etik kurallara uygun davranış sergilediklerini düşünmektedirler. Benzer bir sonuç, Güney ve Çınar (2012) yılında yapılan çalışmada; uygulamada etik dışı davranışlar gözlemlendiği sonucuna ulaşmışlardır.

Asgari ücretin altın iş kabul eden meslek mensuplarının var olduklarına inanmaları, meslektaşlarından meslek etiğine uymayanların var olduğuna inandıklarını göstermektedir. Bilen (2008) tarafından yapılan çalışmada, meslek etiği ile ilgili önemli problemlerden birisi olarak, asgari ücret tarifesinin altında defter tutulması olarak tespit edilmiştir.

Merkezi etik kurumunun kurulması gerektiği yargısına katılımın yüksek olması bu alanda yapılması gerekli düzenlemeler açısından önemli bir vurgudur.

Meslek mensuplarının katılım oranlarının en düşük olduğu yargılar ise;

- Meslek yasalarına aykırılıktan dolayı ceza aldığı olmuştur,
- Ülkemizde meslek etiği çerçevesinde yapılan düzenlemeler yeterlidir,
- Ülkemizde meslek ahlakına uygun davranışta bulunmayan meslek mensuplarına verilen cezalar yeterlidir,

yargılarıdır. Meslek mensupları meslek yasalarına aykırılıktan dolayı ceza almadıklarını ifade etmeleri, en yüksek katılım olan, meslek etiğine uygun davranış sergiledikleri yargısı ile uyum göstermektedir. Ülkemizde meslek etiği ile ilgili düzenlemelerin yeterli olduğu ve etik davranmayanlara verilen cezaların yeterli olduğuna katılımın düşük olması, düzenlemelerin ve verilen cezaların yetersiz olduğunu göstermektedir. Her iki yargıya katılımın düşük olması, ülkemizde merkezi bir etik kurumunun kurulması gerektiği yargısına yüksek oranda katılımın olması sonucu ile uyum sağlamaktadır.

Batı Akdeniz Bölgesinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının, muhasebe meslek etiği konusunda belirtilen yargılara katılma düzeyleri ile ilgili olarak geliştirilen hipotez sonuçlarına göre;

- Meslek mensuplarının kendileri meslek etiğine uygun davranışta buldukları,
- Meslektaşları meslek etiğine uygun davranışta bulunmadıkları,
- Meslek etiği çerçevesinde yapılan yasal düzenlemelerin yeterli olmadığı,
- Faaliyet gösterdikleri illere göre etik sorumlulukları ve karşılaştıkları özel durumlara göre tutumlarının değişiklik gösterdiği,
- Asgari ücret tarifesinin altında defter tutan meslek mensupları olduğu ortaya çıkarılmıştır.

Meslek mensuplarının etik ilkelere uygun davranış sergilemeleri mesleğin itibarını ve hizmet kalitesini artıracaktır. Meslek etiğine uygun davranışların geliştirilebilmesi yönünde yapılacak akademik çalışmalar, muhasebe mesleğine önemli katkı sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- AKBAŞ, H.E., ÇALIŞKAN, A. ve ÖZARSLAN, E. (2009). Muhasebe Mesleğinde Etik Algısı ve Etik Dışı Davranışlarla İlişkisi: İşletme Bölümü Öğrencileri Üzerine Bir İnceleme, *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(32), 175-184.
- AY, C. (2005). İşletmelerde Etiksel Karar Almada Kültürün Rolü, *Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 12 (2), 31-52.
- AYBOĞA, H. (2001). Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Etiği (Ahlakı), *Ege Academic Review*, 1 (2), 28-44.
- AYMANKUY, Y. ve SARIOĞLAN, M. (2009). Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 23-45.
- AZALTUN, M. ve KAYA, E. (2006). Muhasebe Eğitiminde Meslek Etiğinin Yeri ve Önemi: Anadolu Üniversitesinde Yapılan Bir Araştırma, *MODAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 8 (1), 107-126.
- BAYRAK, S. (2001). İş Ahlakı ve Sosyal Sorumluluk, Beta Basım Yayın, İstanbul.
- BİLEN, A. (2008). Doğu Anadolu Bölgesindeki Muhasebe Meslek Mensuplarının Profilleri, Etik Kurallarına Bakışları ve Meslek Sorunları Üzerine Bir Araştırma, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:85, Ocak-Şubat, s.27-42.
- ÇİÇEK, H. CANBAZ, S. ve KESKİN, A. (2013). Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Bakış Açıları: Kırklareli’nde Bir Araştırma, *Tekirdağ SMMM Odası Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 2, 1-20.
- GÜNEY, S. ve ÇINAR, O. (2012). Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) Etik Algıları: Erzurum Örneği, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt:26, Sayı:2, s.91-106.
- İŞGÜDEN, B. ve ÇABUK, A., (2006). Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerindeki Etkileri, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9 (16), 59-86.
- KIRLIOĞLU, H. AKYEL, N., (2003). Mesleki Etik ve Ülkemizde Muhasebe Denetimi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 1(17), 59-68.
- KİRİK, Z. (2007). Muhasebe Hata Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyon Karahisar'da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma, Eskişehir Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Eskişehir.
- KUTLUK, F.A. ve ERSOY, A. (2011). Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Yargı Düzeylerine Üzerine Bir Araştırma, *Ege Akademik Bakış Dergisi*, 11(3), 425-438.
- ROMNEY, M.B. ve STEINBART, P.J. (2002), *Accounting Information Systems*, 8.ed, Prentice Hall, New Jersey.
- 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), 57-72.
- SELİMOĞLU, S. (1997), Muhasebede Meslek Ahlakı Yaklaşımı , III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 'Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, İSMMM Yayınları, İstanbul.
- SÖZBİLİR, N. (2000) Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarında Etiksel Boyutlar, AKÜ Yayınları, Afyonkarahisar.

TOPSAK, F. (2009). Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata, Hile ve Meslek Etiği Konularındaki Tutumları Üzerine Bir Araştırma: Ankara ve Balıkesir Örneği, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Ankara.

TÜRMOB, (2010), 3568 Sayılı Meslek Yasası ve Son Değişikliklerle Yönetmelikler, TÜRMOB Yayınları, Ankara.

UYAR, S. (2014). Muhasebe Mesleğinde Etik ile İlgili Düzenlemeler, <http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/suleyman/001/> (06.04.2014)

<http://www.tmud.org.tr.>, 15.02.2014.

<http://www.ifac.org/ethics>, 06.04.2014

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/10/20071019-8.htm>