

MUHASEBE MESLEK MENSUBU ADAYLARI VE ETİK İKİLEM*

Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Emin Karabayır^a
Dr. Öğr. Üyesi Seyhan Öztürk^b
Sevgi Cengiz^c

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Nisan 2018; Özel Sayı: 328-353

ÖZ

Meslek etiği ile ilgili ortaya çıkan sorunların başında "etik ikilem" gelmektedir. Etik ikilem genellikle bir olayın çözümünde bireylerin içine düştükleri kararsızlıktan kaynaklanmaktadır. İş hayatında, özellikle muhasebe meslek mensuplarının, bu tür ikilemler yaşaması kaçınılmazdır.

Bu çalışmanın amacı da; Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM) stajyerlerinin, "Meslek mensupları neden etik dışı davranışa yönelirler? Onları etik dışı davranışa iten faktörler nelerdir? Etik dışı davranış gerçekleşirse bile bir önceki aşamada yaşanan etik ikilemin nedenleri neler olabilir?" gibi sorular çerçevesinde meslek etiğine yaklaşımlarını tespit etmektir. Çalışmada demografik sorular yanında, etik ikilemle ilgili yargılar şeklinde hazırlanan anket çalışmasını meslek mensubu adaylarının bizzat doldurmaları sağlanarak veri toplanmıştır. Elde edilen veriler SPSS 20 istatistik paket programı ile değerlendirilmiştir. Sonuçta aday muhasebecilerin önemli bir kısmının etik ikilem yaşadığı, buna karşılık etik kuralları iyi bildiği ve etik kurallara uygun davrandığı görülmüştür. Benzer şekilde, adayların sorunların çözümünde etik olanı gerçekleştirdikleri elde edilen sonuçlar arasındadır.

Anahtar Sözcükler: Etik, Meslek Etiği, Muhasebe Meslek Etiği, Etik İkilem

JEL Kodları: M40, M41, M49

* Bu makale, 13-17 Aralık 2017 tarihinde Erzurum'da düzenlenen 4.Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulmuş olan özet bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

^a Kafkas Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, karabayir@hotmail.com

^b Kafkas Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, seyhan_goksu@hotmail.com

^c Kafkas Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü Doktora Öğr., sevgicengiz36@outlook.com

ACCOUNTING PROFESSIONAL CANDIDATES AND ETHICAL DILEMMA

ABSTRACT

The ethical dilemma is the leading problem related to professional ethics. It is usually the result of the inability of individuals to solve an event. It is inevitable that business people, especially accounting professionals, to experience such dilemmas.

The purpose of this study is to identify the attitudes of Certified Public Accountant (CPA) Trainees to professional ethics within the framework of questions such as "Why do professionals tend to behave unethically? What are the factors that drive them to unethical behavior? What could be the causes of the ethical dilemmas experienced during the previous stage, even if unethical behavior is not realized currently?". In addition to the demographic questions in the study, the questionnaire prepared in the form of judgments related to the ethical dilemma was filled out by the candidates themselves. The obtained data were evaluated with SPSS 20 statistical package program. As a result, it was seen that a significant number of candidate accountants have experienced ethical dilemmas, while they are well aware of ethical rules and behave in accordance with them. Likewise, candidates' ethical practices in resolving problems are among the results.

Keywords: Ethics, Professional Ethics, Ethics of Accounting Profession, Ethical Dilemma

JEL Codes: M40, M41, M49

1. GİRİŞ

Kabul edilebilir ya da kabul edilemez davranışları birbirinden ayırt etmek her zaman mümkün olmamaktadır. Çoğu insan etik normları evde, okulda, işte ve diğer sosyal ortamlarda öğrenmektedir. Bu yolla insanlar çocukluk döneminde doğru ve yanlış duygularını edinmesine rağmen, ahlaki gelişimleri hayat boyu gerçekleşmektedir. Etik normlar o kadar çok yerde bulunur ki, onları basit bir sağduyu olarak görmek çoğu zaman daha cazip gelebilir. Bu noktada sorun şudur ki; eğer etik ya da ahlak sağduyudan başka bir şey değilse, o halde neden toplumda çok fazla etik tartışma ve etik sorun var? Bu sorunun makul açıklaması, tüm insanların bazı ortak etik normları tanımış olmakla birlikte, farklı bireylerin bu normları kendi değerleri ve yaşam deneyimleri ışığında farklı şekillerde yorumlayıp uyguluyor olmasıdır (Resnik, 2013: s.1).

Etik her ortamda ve her durumda insan için geçerli bir kavramdır. Her mesleğin kendine özgü etik kuralları bulunmaktadır. Bu kuralların bir kısmı yasalaştırılmış, bir kısmı ise meslek örgütleri tarafından yazılı

kurallara dönüştürülmüştür. Etik kavramı ağırlıklı olarak subjektif temellere dayanmaktadır. Bu nedenle mensubu olunan toplum, ırk, din ve ekonomik refah seviyesi gibi faktörlerin etkisi altındadır. Bu faktörler kişilerin etik kurallara uyup uymama eğilimleri üzerinde önemli rol oynamaktadır. Bu faktörler iş hayatında da etik kuralların uygulanmasını önemli ölçüde etkilemektedir.

Etik kurallar mesleğin icrası sırasında yaşanan bir takım sorunların çözümü için kullanılmaktadır. Etik kuralları bilen, kabul eden ve değer veren herkesin bu kuralları mutlaka uygulayacağını beklemek yanlış olmaktadır. Etik kuralların uygulanması sırasında bazen psikolojik 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 dâhilindedir (Kutlu, 2008: s.144).

Etik ikilem özellikle muhasebecilerin meslek hayatında karşı karşıya kaldıkları önemli bir durumdur. Bu durumla başa çıkma da; kişinin etik kurallarını nasıl içselleştirdiği ile yakından ilgili olmaktadır. Bu doğrultuda çalışmanın amacı aday muhasebe meslek mensuplarının etik-müşteri ikilemi yaşayıp yaşamadıklarını, yaşıyor iseler bunun temel nedenlerini irdelemektir. Bu amaçla hazırlanan anketleri meslek sınavlarına girecek olan adayların bizzat doldurmaları sağlanarak veri toplanmıştır. Veriler SPSS 20 istatistik paket programı ile değerlendirilmiştir. Bulgulara göre; aday muhasebecilerin önemli ölçüde etik ikileme maruz kaldıkları ancak bu durumu etik kurallara uygun olarak bertaraf ettikleri, etik ikilemden çıkışta zaman zaman kültürel faktörlerden etkilendikleri gibi sonuçlara ulaşılmıştır.

Çalışmanın bundan sonraki kısmı şu şekilde devam etmektedir; İkinci bölümde etik kavramı ve üçüncü bölümde ise meslek etiği kavramı üzerinde durulmuş, dördüncü bölümde muhasebede meslek etiği incelenmiş, beşinci bölümde muhasebede etik ikilem ile ilgili literatürde daha önce yapılan çalışmalar anlatılmış, altıncı bölümde anket uygulamasının yöntemi ve bulguları paylaşılmış, yedinci bölümde ise çalışmada elde edilen sonuçlar paylaşılarak öneriler geliştirilmiştir.

2. ETİK

Yunanca karakter, usul ya da gelenek anlamlarına gelen “ethos” kelimesinden doğan, Türkçe’ye Fransızca’dan geçen etik kavramı; Türk Dil Kurumu sözlüğünde “bir toplum içerisinde bireylerin uymak zorunda kaldıkları davranış şekilleri, aktöre ve sağıtöre” gibi kavramlarla anlatılmaktadır (Keskin, 2014: s.7). Etik, bir insanın davranışlarını sergilerken kullandığı ahlaki ilkeler bütünüdür.

Etik kavramını farklı şekillerde tanımlamak da mümkündür. En genel ifade ile bir insanın doğru ile yanlış ayırt ederken kullandığı kişisel kriterler etiği oluşturur (Kutlu, 2008a: s.146). Etik ahlakın felsefi bir düzlemde incelenmesi olarak da ifade edilmektedir. Bu durumda etiğin ne olduğunu açıkça netleştirmek için ahlakın ne olduğu konusunda da net bir fikre sahip olmak gerekmektedir (Feldman, 2016: s.11). Ahlak, belli bir dönemde belli bir insan topluluğunun benimsediği, bireylerin birbirleri ile ilişkilerini düzenleyen kurallar, yasalar ve ilkeler bütünü olmakla birlikte farklı toplumlarda kapsamı değişen ahlaki değerler alanıdır (Sökmen, 2016: s. 2).

Etik ve ahlak çoğu zaman aynı anlamda gibi kullanılmasına rağmen aralarında bazı küçük farklılıklar bulunmaktadır. Etik ahlaki görev ve zorunluluklarla ilgili olarak neyin doğru neyin yanlış olduğu ile ilgilenen bir disiplindir. Ahlak ise, iyi ve kötüyü ayırt etmek amacıyla insanın davranış ve karakteri aracılığıyla yaptığı değerlendirmeleri kapsamaktadır. Diğer bir ifade ile etik bir ahlak görüşü, ahlak felsefesi ya da anlayışdır denilebilir (Karacan, 2014: s.14). Böylelikle ahlak, etiğin konusunu oluşturmaktadır. Dolayısıyla her iki alanın birbirine çok yakın olduğu ve aralarında kesin bir sınır çizmenin mümkün olmadığı görülmektedir (Pieper, 2012: s.33). Çünkü her iki kavramda temelde bireyleri erdemli davranışlara yönlendirmeyi amaçlamaktadır (Sökmen, 2016: s.21).

Genel olarak etik, aileden ya da ilköğretimden başlayarak bireye bütün eğitim sürecinde aşılması amaç edinilen değerler bütünü oluşturulmaktadır. Toplumsal düzenin oluşmasında belirleyici bir unsur olan etik; neyin yapıp neyin yapılmayacağı, neyin istenip neyin istenmeyeceğinin ortaya konulmasıdır. Diğer bir ifade ile iyinin yolunda gidebilmek için neyin yapılması gerektiğini yalnızca etik söyleyebilir (Ekici, 2013: s.22). Etik düşünce ya da etik davranış önemli ölçüde bir değer meselesidir. Topluluğun ortak isteklerini bireylere benimsetme

girişimidir. Bu bağlamda etik kuralların açık ve belli bir alana ilişkin yazılı kuralları kapsamaması beklenmektedir. Bu ilkeler uyması gereken bireylerin özelliklerine göre değil, evrensel kabul gören kavramlara dayalı olarak geliştirilir. Etik ilkeler, kendisini bağlayan toplumun genel değerler sistemi ve amaçlarını tanımlayan, verilen kararların bu ilkelere uygunluğu için rehberlik eden mekanizmayı oluşturmaktadır (Bahar, 2014: s.31).

Sonuç olarak etik, ahlakı da kapsayan, insan eylemlerini özel bir sorun alanı olarak ele alan bir kavram olarak ortaya çıkmaktadır. Bu alanı yöneten ilke ve değerleri incelemektedir. Ahlaksallığın ne olduğu üzerinde durur, özünü araştırır. Bunların yanında ahlaksal eylem ile ahlak dışı eylemin ayrımı üzerine ölçütler koyar. Bu noktada etik, ahlak üzerine derinlemesine düşünmek ya da felsefe yapmaktır (Sökmen, 2016: s.22).

3. MESLEK ETİĞİ

Meslek, en genel ifade ile bir kimsenin geçimini sağlamak için yaptığı sürekli iş ya da uğraş olarak tanımlanmaktadır. Bir uğraşının meslek olarak kabul edilebilmesi için aşağıdaki şartları taşıması beklenmektedir (Kutlu, 2008a: s.71):

- Karmaşık ve sürekli gelişen bir bilgi yapısı içermeye,
- Uygulamada karşılaşılan sorunların çözümünde mesleki yargı kullanma,
- Kamu yararına hizmet edecek mesleki bir sorumluluk taşıma.

Yapılan iş ya da uğraşın meslek sayılabilmesi için en azından o iş ya da uğraşın belli bir tekniğe ve kurumsallaşmış değerler manzumesine sahip olması gerekmektedir. Bu bağlamda meslek etiği; meslek mensuplarının faaliyetlerini yürütürken karşılaştıkları sorunları ve bu sorunlar karşısında nasıl bir tavır sergileyeceklerini belirlemek için çeşitli kurallar getirmektedir. Diğer bir ifade ile belli bir meslek grubunun mesleğe ilişkin oluşturup, koruduğu, meslek üyelerine emreden, onları belli bir şekilde davranmaya zorlayan, meslek içi rekabeti düzenleyen ve hizmet ideallerini korumayı amaçlayan mesleki ilkeler bütünü mesleki etiği tanımlamaktadır (Sökmen, 2016: s.36). Meslek etiği, iş etiğinin içerisinde yer alan bir kavram olmakla birlikte, insanların mesleklerini icra ederken uymak durumunda oldukları davranış kurallarını ifade etmektedir (Ekici, 2013: s.35).

Meslek etiğinin en önemli yanlarından biri; dünyanın her neresinde olursa olsun aynı meslekte çalışan bireylerin bu davranış kurallarına uygun davranmalarının gerekli görmesidir. Meslek etiğinin temelinde insanlarla ilişki yatmaktadır. Aynı meslekten bireylerin birbirleriyle olan ilişkilerinde belli davranış kalıplarına uymaları mesleki etiğın bir gereğini oluşturmaktadır. Bu noktada denilebilir ki, meslek grubu ne kadar güçlü ve örgütlü bir yapıda olursa meslek etiği de o kadar büyük gelişme gösterir (Sayım & Usman, 2015: s.81-83).

Geleneksel meslek etiğinin temelinde yatan düşünce, meslek mensuplarının mesleğinin icra etmek suretiyle kendilerine ihtiyaç duyanlara hizmet ederek kamu yararına çalışıyor olmalarıdır. Bir başka ifade ile mesleğin icrasından elde ettikleri gelir, ücret, maaş, güç, statü gibi bireysel faydaların meslek sahibi için ikinci planda kalıyor olmasıdır. Örneğin; bir doktor para kazanmak için hasta bakmaz. Hasta baktığı için para kazanmaktadır. Bu noktada meslek sahibi olmak iş adamlığı ve işçilikten ayrılmaktadır (Bahar, 2014: s.57).

Meslek etiği, mesleki faaliyetlerin sürdürülmesi aşamasında ahlaki ve mesleki ilkelere göre hareket etme disiplini olarak kabul edilmektedir. Herhangi bir mesleğin sürdürülmesinde meslek mensupları meslek etiğine ne kadar bağlı kalırlarsa o meslek toplumun gözünde o kadar fazla itibar kazanmaktadır. Çünkü iş hayatında meslek mensubunun kendine verilen bir işi bütün özellikleri ile kavraması mesleki açıdan değerlendirerek kendisinden beklenen hizmeti mesleğin özelliklerine uygun şekilde sunması meslek etiğinin gereklerinden biridir (Başpınar & Çakıroğlu, 2014: s.60).

Günümüz iş dünyasında meslek etiği en önemli kavramlardan biri olarak ortaya çıkmaktadır. Meslek etiğinin konusu, özel iş uygulamalarının kabul edilebilir olup olmadığı sorusuyla ilgilidir. Bu anlamda tüm insan ilişkilerinde dürüstlük, saygı, güven ve adalet kavramlarına dayanmaktadır (Kutlu, 2008a: 39-40). Bunun yanında etiğın bir bölümü olarak kabul edilen bu kavram, ilgili mesleklere göre tıp etiği, ticaret etiği, yargı etiği, eğitim etiği, çevre etiği, sanat etiği vb. isimlendirilebilmektedir (Başpınar & Çakıroğlu, 2014: s.61).

4. MUHASEBE MESLEĞİNDE ETİK

Muhasebe, uygulama alanı çok geniş bir bilimdir. Her bilim dalında olduğu gibi muhasebede de kendine özgü tanımlar, terimler, yasalar, ilkeler, kuramlar ve kurallar bulunmaktadır (Karacan, 2014: s.60). Bunun bir nedeni şu şekilde açıklanabilir: Muhasebenin ürettiği bilgilerden faydalanan çok sayıda taraf bulunmaktadır. Bu taraflar arasında devletin de bulunması muhasebenin sosyal sorumluluğunu ön plana çıkarmaktadır. Öte yandan pazarlama, finans, yönetim, üretim gibi fonksiyonların sağlıklı çalışabilmesi de yine muhasebeden gelen bilgilerle mümkün olmaktadır. Böyle önemli bir noktada yer alan muhasebenin icrası olan meslek de elbette bir takım ayrıcalıklı özelliklere sahip olmak durumundadır.

Muhasebe mesleği; nitelikli bilgi, uzun tecrübe, sır saklama ve sorumluluk gerektiren; yorucu bir meslektir (Kutlu, 2008a: s.75-76). Bu bağlamda muhasebe mesleği mensubu diğer bir ifade ile muhasebeci, formal eğitim ve uygulamalarla edindiği muhasebe bilgi, beceri ve deneyimlerini talep edenlere; muhasebecilik mesleğiyle ilgili yasalar ve kuruluşların öngördüğü sınırlar içinde sunarak yaşamını sürdüren bir profesyoneldir. Devlete, topluma, mesleki kuruluşlara, müşterilerine ve kendine karşı sorumlulukları olan bir meslek mensubudur (Sayım & Usman, 2015: s.85). Bu doğrultuda muhasebe meslek etiği, bahsi geçen muhasebe meslek mensuplarının gerek mesleki faaliyetleri sürdürdüğü, gerekse herhangi bir sebeple mesleki faaliyetlerini sürdüremediği durumlarda; kanunlara uygun işlemlerin yapılması yanında toplumun değer yargılarına uygun güvenilir bilgilerin topluma sunulması ve müşteriler, toplum, meslektaşlar, ilgili meslek kuruluşları ile olan ilişkilerde uyulması gereken kurallar bütünüdür (Daştan, Bayraktar & Bellikli, 2015: s.67).

Doğal olarak diğer tüm meslek gruplarında olduğu gibi muhasebe mesleğinde de meslek etiği ilkelerine ihtiyaç duyulmaktadır. Her meslek mensubunun yaşadığı gibi muhasebeciler de çeşitli sorunlar yaşamaktadırlar. Muhasebeci diğer görevlerini yerine getirirken aynı zamanda doğru, dürüst ve güvenilir olmak zorundadır. Bu noktada çelişkiye düşme, ikilem yaşama söz konusu olabilmektedir. Meslek mensuplarının yaşadıkları bu problemlerin çözümünde meslek etiği olgusu önemli rol üstlenmektedir (Kutlu, 2008a: s.115). Buradan hareketle etik, muhasebe mesleği için çok önemlidir denilebilir. Çünkü çoğu zaman muhasebecilerin yaptıkları işler bireyleri, işletmeleri ve diğer

kurumları önemli ölçüde etkilemektedir. Özellikle muhasebecilerin tuttukları kayıtların sonuçlarından dolayı ve doğrudan etkilenen tarafların çok geniş olması, tutulan kayıtların ülkede yaşayanların refahını etkiliyor olması; muhasebe meslek uygulayıcılarının meslek etiğine yaklaşımlarında daha titiz bir tutum izlemeleri gereğini ortaya çıkarmaktadır. Bu nedenle ekonomik yaşamın en kritik mesleklerinden biri olan muhasebe meslek mensupları etik konusunda oldukça hassas dengeler üzerinde faaliyetlerini sürdürmeli ve etik kuralları içselleştirerek meslek etiğine daha iyimser bir yaklaşım sergilemelilerdir (Sayım & Usman, 2015: s.88-89).

5. ETİK İKİLEM

İkilem ya da paradoks iki şey arasında seçim yaparken ne yapacağını bilememe durumudur (Kolçak, 2012: s.180). İkilem, genel olarak kısa ve ya açmaz anlamlarını taşımaktadır. Bu tanımdan hareketle etik ikilem ise, iki veya daha fazla değer çatışma halidir denilebilir (Kutlu, 2015: s.118). Etik ikilemler herhangi bir olayın birbiriyle ters düşen iki tarafında da tartışılabilir doğru tarafların bulunması halinde ortaya çıkmaktadır. Karmaşık bir yapıya sahip olan etik ikilem kavramı bireylerin bir olayı çözümlemesinde mesleki yargıları kullanırken içine düştükleri kararsızlıktan kaynaklanmaktadır.

İş hayatında sıkça etik ikilemlerle karşılaşılması doğaldır. Etik ikilemde kalan meslek mensubu ikilem sonundaki tercihi için mazeretler ileri sürebilmektedir. Etik ikilemden çıkış alternatiflerinden birinin tercihi ile gerçekleşmektedir. Ancak meslek mensubu tercihin etik olmadığını biliyorsa ikilemin etkileri uzun bir süre daha devam edebilir. Sonuçta etik ikilemler hangi meslek olursa olsun mesleki sorun teşkil etmektedir (Kutlu, 2008: s.145).

Muhasebe meslek mensupları etik ikilemlerle her an karşı karşıya kalabilmektedirler. Bu ikilemler bazen çok açık, bazen de karmaşık bir yapıya sahip olabilmektedir. Örneğin satışı yapılmamış varlıkların kayıtlarda satılmış gibi gösterilmesi muhasebeciden istenebilir. Bu örnekte ikilem çok açıktır. Bu noktada muhasebeci doğru olan ile yöneticinin isteği arasında seçim yapmak durumu ile karşı karşıyadır. Öncelikle tüm gerçekler değerlendirilerek, etik kavramlar hatırlanarak böyle bir seçimden doğrudan ve dolaylı olarak etkilenen taraflar belirlenmelidir. Daha sonra alternatif davranışlar belirlenerek bunların

sonuçlarını karşılaştırmak suretiyle ahlaki standartlara uygun karar verilmelidir. Son olarak da bu etik kararı devam ettirecek cesaret ve azme sahip olunmalıdır (Karacan, 2014: s.75-76).

Muhasebe meslek mensuplarının mesleki karar ve davranışlarını etkileyen faktörlerden; yasal düzenlemeler, özgür seçim hakları ve etik olgusu, mensupların mesleki kararlarında hareket noktalarını oluşturmaktadır. Bu noktalardan hareketle meslek mensuplarının, belirtilen faktörler çerçevesinde mesleği icra etmesi, etiğin bilincine olması ve etik ikilem yaşadığı durumlarda bilinçli davranarak mesleki kararlar vermesi kamuya karşı olan sorumluluğunun bir gereğidir (Daştan, Bayraktar & Bellikli, 2015: s.67-68).

Etik ikilemlerin çözümünde çeşitli alternatifler söz konusu olabilir. Ancak, dikkat edilmesi gereken nokta, sorunu çözme esnasında etik dışı davranışa bir bahane bularak geçerli kılmaya çalışmamaktır. Etik dışı davranışı haklı göstermek adına “herkes bunu yapıyor”, “yasal ise ahlakidir”, “ortaya çıkarılma ve cezalandırılma olasılığının düşük olması” gibi bazı bahaneler ileri sürülebilir. Örneğin, müşterisinin vergi kaçırmasına yardımcı olan bir muhasebecinin başka meslektaşlarını da bunu yapıyor diyerek kendini haklı görmesi gibi. Bu noktada her meslek mensubu gibi muhasebecilerinde yapması gereken, etik dışı davranışı bu tür bahanelerle haklı göstermeyerek etik ikilemi çözme yoluna gitmektir. (Kutlu, 2015: s.119).

Özetle etik ikilemin çözüme ulaşması için; tüm gerçekler değerlendirilerek etik kavramlardan doğrudan veya dolaylı olarak etkilenen taraflar iyi tanımlanmalı, daha sonra alternatif davranışlar belirlenerek sonuçları karşılaştırılmalı ve neticede hem ahlaki hem kanuni standartlara uygun karar verilmeli ve ayrıca bu etik davranış kararlılık ile sürdürülmelidir (Kutluk & Ersoy, 2011: s.426).

Buraya kadar yapılan açıklamalar ışığında iki ya da daha fazla değer çatışma hali olan etik ikilemde değerlerden biri korunurken diğeri korunamamaktadır ya da birden daha fazla değer korunurken diğerleri göz ardı edilmektedir. Sonuç olarak etik ikilem aslında; doğru ile yanlış arasında bir seçim değil, iki doğru arasında yapılması gereken bir seçimi ifade etmektedir (Kolçak, 2012: s.180).

Konu ile ilgili literatür araştırmalarına bakıldığında bir kaçına aşağıdaki gibi yer vermek mümkündür:

Aymankuy ve Sarıoğlan 2005 yılında yaptıkları çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının meslek etiğine yaklaşımlarını incelemişlerdir. Balıkesir il merkezindeki muhasebe meslek mensuplarına uygulanan anket sonucunda, meslek mensuplarının eğitim seviyelerinin yüksek olmasına karşın, etik kavramının, meslek hayatında uygulanması ve uygulanabilirliği konusunda fikir farklılıkları yaşadıkları sonucuna ulaşılmıştır.

zbirecikli ve Ural 2006 yılında yaptıkları çalışmada, Türkiye’de yedi bölgeden birer il seçerek toplamda 1000 muhasebeci üzerinde etik konulu bir anket uygulamışlardır. Katılımcıların % 40’ının mesleki kararlarında etik ve sosyal sorumluluk kurallarına önem verdiğini, % 55’inin ise mesleki kararlarında etik ve sosyal sorumluluk kurallarına kısmen önem verdiğini tespit etmişlerdir. Erkeklerin kadınlara göre etik dışı yargılamalarda daha fazla bulduklarını tespit etmişlerdir. İş deneyimleri arttı mensupların daha etiksel yargılamalarda buldukları da diğer tespitler arasındadır.

Zeytin 2007 yılında yaptığı çalışmada, Bilecik, Bursa, Eskişehir, Kütahya ve İstanbul’da faaliyetlerini sürdüren 360 muhasebe meslek mensubu üzerinde bir anket uygulamıştır. Bağımsız muhasebe meslek mensupları yasaların ve mevzuatın sürekli değişmesine paralel olarak muhasebe meslek mensuplarının hatalı işlem yaptıklarını dşunmekteler. Muhasebe meslek mensupları, müşteri kaybetme korkusundan dolayı da etik dışı davranışlara yöneldikleri önermesine katılmamaktadırlar. Araştırma sonucuna göre etik dışı davranışlarda bulunmama gerekçesi olarak devlete olan bağımlılık ilk sırada gelmektedir.

Kutlu’nun 2008 yılında yaptığı çalışmada amaç; muhasebe meslek mensuplarının etik ikilem yaşayıp yaşamadıklarını, yaşıyor iseler temel nedenlerini ve ikilemden çıkışta rol oynayan faktörleri tespit etmektir. Elde edilen sonuçlara göre; 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 vreyle ilgili faktörlere atfedilen önem, özellikle yaş ve eğitim seviyesine bağlı olarak farklılık gösterebilmektedir.

Bilen 2008 yılında yaptığı çalışmada, Doğu Anadolu Bölgesi’nde faaliyette bulunan 296 muhasebeciye, mesleki etik kurallarına bakışlarını

saptamak amacıyla bir anket çalışması yapmıştır. Çalışma sonucuna göre muhasebe meslek mensupları mesleğin yürütülmesinde etik değerlerin çok önemli olduğu görüşünü bildirmiştir. Ayrıca meslek mensubunda bulunması gereken en önemli etik kurallarına sırasıyla güven, tarafsızlık, sorumluluk, deneyim ve gizlilik olarak görüş bildirmişlerdir.

Ertaş ve Arslan 2009 yılında yaptıkları çalışmada, Çorum'da orta ölçekli üretim işletmelerinde çalışan toplam 90 bağımlı ve bağımsız muhasebecinin etik kuralları algılama düzeylerini anket tekniği ile araştırmışlardır. Çalışma sonucunda, etik kuralların algılanmasında muhasebeciler arasında anlamlı bir fark olmadığı, bu kuralların algılanmasının mesleki unvanlarına ve meslek deneyimine göre değişmediği tespit edilmiştir.

Kısakürek ve Alpan 2010 yılında yaptıkları çalışmada, Sivas ilinde faaliyetlerini yürüten 112 muhasebe meslek mensubuna etik kurallara uyup uymadıklarını ölçmek amacıyla anket yapmışlardır. Çalışma sonucunda, çevresel baskıların ve alınan eğitimlerin etik kurallara uyulmasında etkili olduğu belirtilmiştir. Ayrıca, meslek mensubunun daha fazla para kazanma tutkusu etik dışı davranmasının önemli sebepleri arasında olduğunu belirtmişlerdir.

Sakarya ve Kara 2010 yılında yaptıkları çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının etik algılamalarının demografik özelliklere göre farklılık olup olmadığını analiz etmek amacıyla Balıkesir, Bursa, İstanbul ve İzmir'de SMMM ve YMM unvanlarıyla faaliyet gösteren meslek mensuplarına 226 adet anket uygulamıştır. Çalışma sonucunda, meslek etiği ile ilgili değişkenler arasındaki ilişkinin incelenerek; dürüstlük ile tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve genel olarak etik algılaması değişkenleri arasında anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişki olduğu belirlenmiştir.

Kutluk ve Ersoy 2011 yılında yaptıkları çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının etik yargı düzeylerini ve etik yargı düzeyi puanlarında demografik değişkenlere göre farklılaşma olup olmadığını tespit etmek amacıyla Antalya'daki 150 SMMM'ye anket uygulanmıştır. Çalışma sonucunda, kadınların etik yargı düzeyi puanları, erkeklerden daha yüksek olduğu gözlenmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının etik yargı düzeyi puanları arasında diğer demografik değişkenler (meslek unvanı, yaş, öğrenim durumu, hayatının çoğunun geçtiği yer ve deneyim) ile anlamlı bir farklılık bulunmadığını ifade etmişlerdir.

Kaya ve Yanık 2011 yılında yaptıkları çalışmada, Erzurum ilinde çalışan 124 meslek mensubuna anket uygulamışlardır. Çalışma sonucunda, meslek mensuplarının müşteri memnuniyetini çoğunlukla esas aldıkları, mükelleflerden etik kurallara uyulmaması yönünde telkin aldıkları ve mükelleflerin mali tabloların düzenlemesine müdahil oldukları belirlenmiştir. Ayrıca, vergi oranlarının yüksek oluşu ve vergi çeşitliliğinin çokluğu, mükellefleri vergi kaçırmaya ittiği için meslek mensuplarının hizmet sunarken, bağımsız ve tarafsız davranmadıkları gözlemlenmiştir.

Özkan ve Hacıhasanoğlu 2012 yılında yaptıkları çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının kişilik özellikleri ile etik karar verme davranışları arasında ilişkileri araştırmak amacıyla Yozgat ilinde bağımsız olarak faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarına anket uygulanmıştır. Yapılan analizler sonucunda meslek mensuplarının demografik özellikleri ile etik davranış değişkenleri arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark tespit edilememiştir.

Güney ve Çınar 2012 yılında yaptıkları çalışmada, etik ilkelerin farkındalığını ölçmek amacıyla Erzurum ilinde faaliyet gösteren SMMM'ler üzerinde 102 adet anket çalışması uygulamıştır. Çalışma sonucunda, meslek mensuplarının etik ilkelerinin önemini farkında oldukları, bu ilkelere aykırı davranışları onaylamadıkları ancak uygulamada etik dışı davranışlara rastlandığı ve meslek kuruluşları tarafından sunulan etik eğitimlerinin yetersiz kaldığı tespit edilmiştir. Ayrıca etik ilkelere bağlılığın eğitim ve gelir düzeyi ile doğru orantılı bir şekilde arttığı sonucuna ulaşılmıştır.

Çiçek, Cambaz ve Keskin 2013 yılında yaptıkları çalışmada, Kırklareli ilindeki muhasebe meslek mensuplarının muhasebe meslek etiğine bakış açılarını ortaya koymayı amaçlamışlardır. Sonuçlara göre; muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği kurallarını bildiğini ve bunlara uygun davrandığı, meslek hayatında etik çatışmalar yaşadığı, etik çelişkilerden çıkışta en önemli faktörün kültürel çevre olduğu; etik çelişki sonunda çoğunlukla etik olan davranışı gerçekleştirdikleri görülmüştür.

Daştan, Bayraktar ve Bellikli 2014 yılında yaptıkları çalışmada; 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 oluşturmayı

amaçlamışlardır. Bu doğrultuda; elde edilen sonuçlara göre; ankete katılan meslek mensuplarının etik farkındalık düzeylerinde, cinsiyet, eğitim düzeyi ve mesleki deneyim açısından farklılıkların olduğunu görülmüştür.

Fidan ve Subaşı 2014 yılında yaptıkları çalışmada, muhasebe meslek etiğine yönelik yapılan düzenlemeler sonrasında meslek etiğinin muhasebe meslek mensubu adayları tarafından algılanma düzeyini belirlemek amacıyla İstanbul ilinde 857 meslek mensubu adayına anket yapmışlardır. Sonuç olarak meslek mensubu adaylarının etik algıları değerlendirildiğinde, meslek etiği konusunda yeterli bilgiye sahip olmadıkları tespit edilmiş; TÜRMOB/TESMER ve üniversitelerin meslek etiği konusunda özellikle uygulamalı eğitimlere yer vermeleri gerektiği ortaya konmuştur.

6. MUHASEBE MESLEK MENSUBU ADAYLARI VE ETİK İKİLEM UYGULAMASI

Bu bölümde uygulama kısmını oluşturan anket çalışması bulguları ve değerlendirmeleri yer almaktadır. Muhasebe mesleğini icra eden profesyoneller SMMM ve Yeminli Mali Müşavirler (YMM) olarak adlandırılmaktadır. Bu çalışma henüz profesyonelliğe adım atmamış olan, diğer bir ifade ile mesleğe aday olan kesimi hedef kitle olarak almıştır. Demografik sorular anında etik ikileme ile ilgili ifadeler şeklinde hazırlanan anket çalışmasını; meslek mensubu adaylarının bizzat doldurmaları sağlanarak veri toplanmıştır. Elde edilen veriler SPSS 20 istatistik paket programı ile değerlendirilmiştir.

6.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın temel amacı, aday SMMM mensuplarının; yaşadığı etik ikilem düzeyini belirlemektir. Çalışma için anakütle olarak SMMM stajyerlerinin belirlenmesinde, etik ikileme neden olabileceği öngörülen aşağıdaki faktörler etkili olmuştur:

- Daha önce yapılan çalışmaların neredeyse tamamı SMMM'ler üzerinde yapılmıştır. Stajyerler de gelecekte sınavları geçtikleri takdirde SMMM unvanını alıp meslek mensubu olarak aynı işi yapacaklardır. Dolayısıyla SMMM'ler ile aynı etik standartlara tabi olacaklardır.

- SMMM bürolarında yapılan işin önemli bir kısmı SMMM stajyerleri tarafından yapılmaktadır ve müşterilerle veya devlet ile olan ilişkilerinde etik ikileme yaşama olasılıkları en az SMMM'ler kadar fazladır.
- Çalışma saatleri net olarak bilinmeyen bir işte diğer sektörlere göre nispeten düşük ücretle işe başlamaktadırlar. Bu durum her ne kadar kendilerine işe başlamadan önce bildirilse de, stajyerlerin psikolojisini ve etik davranmaya karşı eğilimlerini etkilemesi kaçınılmazdır.
- Genç yaşta bir taraftan SMMM sınavlarına hazırlanırken diğer taraftan ağır ve sorumluluk isteyen bir işte çalışmaları, bunun karşılığında SMMM'lerin yanlarında stajyer çalıştırmakta isteksiz davranmaları stajyerlerin çalışma hayatlarında etik ikileme maruz kalma olasılığını güçlendirmektedir.

Bu temel amaçların yanında muhasebe mesleği adaylarının etik ikileme düşmelerine neden olan faktörleri irdelemek, bireysel ve çevresel özellikler bakımından yaşadıkları etik ikilemleri ortaya koymak amaçlanmıştır. SMMM stajyerlerine yönelik daha önce benzer bir anketin ve araştırmanın uygulanmamış olması çalışmayı özgün kılmaktadır.

6.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırları

Araştırma için hazırlanan anket formu Türkiye genelinde çeşitli illerden gelerek Ankara ve İstanbul merkezli yapılan SMMM sınavlarına katılan adaylara uygulanmıştır. Ayrıca; Ege Bölgesi'nde İzmir, Aydın ve Muğla illerindeki SMMM Odaları vasıtasıyla bu bölgedeki stajyerlere ulaşılmıştır.

Türkiye genelinde staj yapan adayların sayısı (yaklaşık 13.000) göz önüne alındığında, anketi uygulamada; kapsamın çok geniş olması ve Türkiye'nin bütün illerine yayılması, SMMM odalarının birçoğunun stajyerlerin iletişim bilgilerini vermek istememeleri dolayısıyla SMMM sınavları öncesi ve sonrasında yüz yüze uygulandığı için adayların isteksiz olmaları gibi zorluklar ve bazı odalara gönderilen anketlerin bir kısmının geri dönüşünün 6 ay gibi uzun bir süre alması çalışmanın kısıtlarıdır.

6.3. Araştırmanın Ana kütlesi ve Örneklem Seçimi

Araştırmanın ana kütlesini Türkiye genelinde farklı illerden gelerek SMMM unvanını almak için sınava giren adaylar oluşturmaktadır. Bu bağlamda ana kütle 13.000 kişi civarındadır.

Örneklem büyüklüğünü hesaplamak için ise; eğer ana kütle büyüklüğü biliniyorsa; $n = \frac{Nt^2 pq}{d^2 (N-1) + t^2 pq}$ formülü kullanılır (http://www.cozumaraştırma.com.tr/orneklemlhesaplama_1_60.htm, erişim tarihi: 10.11.2017). Bu formül ile çıkan örneklem büyüklüğü yüzde 95 güven düzeyinde 373 adettir. Ancak uygulamanın zaman ve mekân kısıtları olması ve bazı anketlerin değersiz çıkması sonucu 320 adet anket analiz etmeye değer bulunmuştur.

6.4. Veri Toplama Yöntemi ve Aracı

Çalışmada veriler anket yöntemi ile toplanmıştır. Söz konusu anket formu, Kutlu'nun 2008b yılında yaptığı "Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma" adlı çalışmasından faydalanılarak hazırlanmıştır. Hazırlanan anketin ilk kısmında; aday çalışanların yaş, cinsiyet, iş yeri merkezi, tecrübesi gibi demografik özellikleri belirleyen genel sorular yer alırken; ikinci kısımda etik ikilem kavramıyla ilgili 8 ifade yer almaktadır. 5'li likert ölçeği çerçevesinde hazırlanan (5= kesinlikle katılıyorum 1= kesinlikle katılmıyorum) anket formunda muhasebeci adaylarının ne ölçüde etik ikilem yaşadıklarını, ne ölçüde etik davrandıklarını, etik ikilemden çıkmalarında hangi faktörlerin önemli olduğunu belirlemeye yönelik sekiz ifade yer almaktadır.

Çalışmada güvenilirlik ölçütü olarak Cronbach Alpha güvenilirlik katsayısı kullanılmıştır. Çalışmada 8 ifadeye ilişkin olarak bu değer yüzde 66 olduğu görülmüştür. Dolayısıyla çalışmanın güvenilirliği kabul edilebilir bir düzeydedir.

6.5. Analiz Yöntemi

Anket sonucu elde edilen verilerin analizi için; SPSS 20 istatistik paket programından yararlanılmıştır. Sonuçların analizinde "Tanımlayıcı istatistikler" menüsü altında "Sıklık dağılımı" ve hipotezlerin test edilmesi için "Karşılaştırmalı tablolar" analizlerinden yararlanılmıştır.

6.6. Araştırma Bulguları ve Değerlendirmeleri

Araştırmada ankete katılanların genel özellikleri ile ilgili bulguların ve konu kapsamındaki diğer bulguların değerlendirmeleri bu kısımda sunulmaktadır.

6.6.1. Demografik Özellikler

Bu kısımda ankete katılanların demografik özelliklerini gösteren tablolar yer almaktadır. Tablo-1 de görüldüğü gibi araştırmaya katılan muhasebeci adaylarının yüzde 54,7'si erkek olup, yüzde 45,3'ü kadındır. Bu kitlenin yüzde 37,8'i 26-30 yaş aralığında olup, onları yüzde 27,8'lik dilimdeki 31-35 yaş grubu takip etmektedir. Adayların genç yaş gruplarından olduğu söylenebilir. Muhasebeci adaylarının yüzde 63,7'lik dilime sahip, en büyük çoğunluğu oluşturan kısmı lisans mezunudur. Yüksek lisans yapmış olanlar onları takip eden yüzde 22,2' lik dilime sahiptir. Yüzde 3,1 olmak üzere, az da olsa doktora yapan muhasebeci adayları da bulunmaktadır. Araştırmaya katılan adaylardan yüzde 48,5'lik dilimle 3-10 yıl arası tecrübeye sahip olanlar yoğunluktadır. Onları 11 yıl ve üzerinde iş tecrübesi bulunan yüzde 22,2'lik grup izlemektedir. Ankete katılan adayların çoğunluğunu az tecrübeye sahip çalışanlar oluşturmaktadır.

Tablo-1: Muhasebe Mesleği Adaylarının Demografik Özellikleri

Cinsiyet	Frekans	Yüzde
Kadın	145	45,3
Erkek	175	54,7
Toplam	320	100
Yaş	Frekans	Yüzde
20-25	29	9,1
26-30	121	37,8
31-35	89	27,8
35-40	44	13,8
40 Ve Üzeri	37	11,6
Toplam	320	100
Eğitim	Frekans	Yüzde
Ön Lisans	35	11,0

Lisans	204	63,7
Yüksek Lisans	71	22,2
Doktora	10	3,1
Toplam	320	100
İş Tecrübesi	Frekans	Yüzde
0-1 Yıl	30	9,4
1-3 Yıl	64	20,0
3-5 Yıl	77	24,1
6-10 Yıl	78	24,4
11 Yıl Ve Üzeri	71	22,2
Toplam	320	100

Araştırmaya Türkiye'nin 36 farklı ilinde çalışma hayatını sürdüren muhasebeci adayları katılmıştır. Bunların başında en büyük çoğunluğun yüzde 35,6 ile İstanbul merkezli, yüzde 9,1 ile Bursa merkezli, yüzde 7,2 ile Samsun merkezli çalışanlar olduğu dikkat çekmektedir. Nüfus yoğunlukları göz önüne alındığında İstanbul ve Bursa gibi illerin ilk sıralarda yer alması normal görünmektedir. Ancak Kars merkezli çalışan adayların da yüzde 5,3 ile ön sıralarda yer aldığı görülmektedir. Bu durum ise Kars'ın çalışmanın yapıldığı merkez il olmasından kaynaklanmaktadır.

Tablo-2: İş Yerinin Bulunduğu İller

İş yeri merkezi	Frekans	Yüzde
Adana	3	,9
Amasya	1	,3
Ankara	11	3,4
Antalya	2	,6
Ardahan	1	,3
Artvin	1	,3
Aydın	18	5,6
Balıkesir	1	,3

Batman	1	,3
Bursa	29	9,1
Çankırı	2	,6
Denizli	1	,3
Erzincan	3	,9
Erzurum	7	2,2
Eskişehir	5	1,6
Gaziantep	4	1,3
Iğdır	4	1,3
Isparta	3	,9
İstanbul	114	35,6
İzmir	17	5,3
Kars	17	5,3
Kırklareli	1	,3
Kocaeli	20	6,3
Malatya	3	,9
Manisa	2	,6
Mardin	1	,3
Mersin	1	,3
Muğla	1	,3
Muş	2	,6
Ordu	2	,6
Sakarya	2	,6
Samsun	23	7,2
Sivas	5	1,6
Tekirdağ	7	2,2
Tokat	2	,6
Trabzon	3	,9
Toplam	320	100,0

6.6.2. Etik İkilem İfadelerine İlişkin Bulgular

Tablo-3'te araştırmada yer alan muhasebeci adaylarının etik ikilem ifadelerine ilişkin değerlendirmelerine dair frekans dağılımları incelenmiştir. Anket formunda yer alan 1. ifade “meslek hayatımda etik ikilem yaşadığım durumlar oluyor” şeklindedir. Araştırmaya katılanların yüzde 65,6’sı bu ifadeye katıldıklarını/kesinlikle katıldıklarını belirtmiştir. Bu veriler araştırmaya katılan muhasebeci adaylarının yarısından fazlasının etik ikilem yaşadıklarını ortaya koymaktadır. Ankette yer alan “muhasebe meslek ahlakı kurallarını bilir ve o kurallara uygun davranırım” şeklindeki 2. ifadeye ankete katılanların yüzde 83,5’i katıldıklarını/kesinlikle katıldıklarını belirtmişlerdir. Yalnızca yüzde 9,1’i katılmadığını belirtmiştir. Bu durum muhasebecilerin etik ikilem yaşasalar bile muhasebe meslek etiği kurallarını bildiklerini ve kurallara uygun davrandıklarını göstermektedir. Anket formunda yer alan 3. ve 4. ifadeler etik ikilem yaşayan muhasebecilerin etik ikilem çözümünde dini ve kültürel faktörlerin ne ölçüde etkin olduğunu belirlemek amacıyla konulmuştur. “Etik ikilemden çıkışta dini inançlarım önemli bir faktördür” şeklindeki 3. ifadeye 46,3’ü katıldıklarını/kesinlikle katıldıklarını belirtmiştir. “Etik ikilemden çıkışta kültürel çevremle ilgili değerlerim önemli bir faktördür” şeklindeki 4. ifadeye araştırmaya katılanların 49,7’si katılıyorum/kesinlikle katılıyorum şeklinde cevap vermiştir. Bu veriler ışığında muhasebecilerin etik ikilemden çıkmalarında dini ve kültürel faktörlerin çok önemli olmasa da, belli bir düzeyde etkili olduğu söylenebilir. Ankette yer alan 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 yüzde 40’ı olumlu görüş bildirirken (katılıyorum/kesinlikle katılıyorum), yüzde 42,8’i olumsuz görüş bildirmiştir (katılmıyorum/kesinlikle katılmıyorum). İfadeye ilişkin değerlendirme; muhasebecilerin müşteri kaybetme endişelerinin etik ikilem yaşamalarında çok da önemli bir faktör olmadığı ve önem düzeyinin fazla yüksek olmadığı söylenebilir. Anket formundaki 6. ifade ankette yer alan 2. ifadeye benzer şekilde muhasebecilerin ne ölçüde etik davrandıklarını belirlemeye yönelik olarak hazırlanmıştır. “Etik ikilemin sonunda hep etik olan davranışı gerçekleştirim” şeklindeki 6. ifadeye muhasebecilerin yüzde 75,6’sı katıldıklarını/kesinlikle katıldıklarını belirtmiştir. Bu verilerle birlikte 2. ifadenin verileri de göz önüne alındığında muhasebecilerin etik davranışa son derece önem verdikleri

söylenbilir. Anketimizde son iki ifade vergi politikalarının etik ikilem yaşamadaki önemini belirlemeye yöneliktir. 7. İfade olan “mükelleflerin vergiden kaçınma girişimi, muhasebecilerin yaşadığı etik ikilemin önemli bir nedenidir” yargısına araştırmaya katılanların yüzde 76,3’ü katıldığını/kesinlikle katıldığını belirtmiştir. Anketteki son ifade “mükelleflerin vergiden kaçınma girişimlerini azaltacak tedbirler muhasebecilerin yaşadığı etik ikilemleri azaltır” şeklindedir. Bu ifadeye, araştırmaya katılan muhasebeci adaylarının yüzde 80,3’ü katıldığını/kesinlikle katıldığını belirtmiştir. Anketimizdeki 7. ve 8. İfadelerin verileri incelendiğinde elde edilen sonuçların birbirini desteklediği görülmektedir. Bu iki ifadenin frekans dağılımları, mükelleflerin vergiden kaçınma girişimlerinin, muhasebecilerin etik ikilem yaşamalarında önemli bir neden olduğunu ortaya koymaktadır.

Tablo-3: Etik İkilem Yargılarına İlişkin Bulgular

Değişken	1		2		3		4		5	
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
Etik 1	24	7,5	46	14,4	40	12,5	162	50,6	48	15,0
Etik 2	13	4,1	16	5,0	24	7,5	159	49,7	108	33,8
Etik 3	51	15,9	71	22,2	50	15,6	94	29,4	54	16,9
Etik 4	20	6,3	81	25,3	60	18,8	117	36,6	42	13,1
Etik 5	51	15,9	86	26,9	55	17,2	98	30,6	30	9,4
Etik 6	16	5,0	16	5,0	46	14,4	150	46,9	92	28,7
Etik 7	18	5,6	18	5,6	40	12,5	128	40,0	116	36,3
Etik 8	16	5,0	16	5,0	31	9,7	147	45,9	110	34,4

6.6.3. Bireysel ve Çevresel Değişkenler ile Etik İkilem İfadelerinin İlişkileri

Bu kısımda araştırmaya katılan muhasebeci adaylarının demografik özellikleri ile etik ikilem yaşama durumları arasındaki ilişkiyi gösteren hipotez ve çapraz tablo yer almaktadır. Bu noktada yalnızca anlamlı çıkan sonuca yer verilmiştir.

$H_1 =$ Araştırmaya katılan muhasebeci adaylarının cinsiyetleri ile 1. ifadeye verilen cevaplar arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Tablo-4: Muhasebeci Adaylarının Cinsiyetleri ile Etik İikilem Yaşamaları Arasındaki İlişki

Cinsiyet	1.Meslek hayatımda etik ikilem yaşadığım durumlar oluyor.					Toplam
	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	
Kadın	5	28	18	69	25	145
Erkek	19	18	22	93	23	175
Toplam	24	46	40	162	48	320

Ki-kare analizine göre; H1 hipotezi kabul edilmektedir ($\chi^2 = 11,670$; $sd = 4$; $P = 0,020$). Sonuçlara göre araştırmaya katılan muhasebeci adaylarının cinsiyetleri ile 1.ifadeye verilen cevaplar arasında $\alpha = 0,05$ anlamlılık düzeyinde; $0,020 < 0,05$ olduğundan istatistikî açıdan anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Diğer bir ifade ile araştırma dâhilindeki muhasebeci adaylarının cinsiyetleri “meslekte etik ikilem yaşadığım durumlar oluyor” şeklinde belirtilen 1. ifadeye verdikleri cevaplarda etkili olmuştur. Erkek katılımcıların bu ifadeye daha fazla olumlu cevap verdikleri görülmektedir. Aynı anlamlı ilişki etik ifadeler ile diğer demografik değişkenler arasında oluşmadığından onlara yer verilmemiştir.

Çalışmada muhasebeci adaylarının, muhasebe etiğine ilişkin ifadeleri değerlendirmelerinin yaş, cinsiyet, işyeri merkezi, eğitim düzeyi gibi bireysel ve çevresel değişkenler açısından farklılaşıp, farklılaşmadığı Tek Yönlü Varyans Analizi ile (ANOVA) incelenmiştir. Buna göre muhasebeci adaylarının eğitim düzeyi değişkeni ile onların etik ikilemle ilgili 5. ifadeyi değerlendirmelerine ilişkin ortalamalar arasındaki fark incelendiğinde “etik ikilem yaşamamdaki nedenlerin başında müşteri kaybetme endişesi gelmektedir” ($F=5,034$) ifadesine ilişkin ortalamalar arasındaki farkın yüzde 95 önem seviyesinde istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmüştür.

Tablo-5: Muhasebeci Adaylarının Eğitim Düzeyi Değişkeni Açısından Tek Yönlü Varyans Analizi

Faktör	Değişim Kaynağı	Kareler Toplamı	S.D.	Kareler Ortalaması	F	Önem Düzeyi
Etik 5	Grup arası	30,351	4	7,588	5,034	0,001
	Grup içi	474,836	315	1,507		
	Toplam	505,188	319			

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. Bu analizin verilerine göre özellikle; “etik ikilem yaşamamdaki nedenlerin başında müşteri kaybetme endişesi gelmektedir” şeklindeki 5.ifade açısından çalışan grubuna ilişkin ortalamanın, ön lisans mezunu (I-J=1,092 ve p=0,000), lisans mezunu (I-J=1,092 ve p=0,000), ve yüksek lisans mezunu (IJ=,0,965 ve p=0,001) grubundaki ortalamalardan farklılaştığı görülmüştür (p<0,005). Diğer bir ifade ile müşteri kaybetme endişesi muhasebeci adaylarının eğitim düzeylerine göre farklı değerlendirilmiştir. Diğer etik ikilem ifadelerin de yaş, cinsiyet, eğitim durumu ve tecrübe değişkenlerine göre farklılaşma olmadığı görülmüştür.

7. SONUÇ VE ÖNERİLER

Her meslek grubunda ve günlük yaşamda etiğin arz ettiği önem ortadadır. Muhasebe meslek mensuplarının meslek hayatlarını devam ettirirken karşılaştıkları etik sorunlar ve ikilemler diğer meslek gruplarına nazaran biraz daha yüksek düzeyde olabilmektedir. Dolayısıyla etik ve etik kurallar bu meslekte daha fazla dikkat edilmesi gereken bir kavram olarak ortaya çıkmaktadır. Bu doğrultuda; araştırmaya katılan aday muhasebe meslek mensuplarının etik ikilem yaşayıp yaşamadıklarını, yaşıyor iseler temel nedenlerini ve ikilemden çıkışta rol oynayan faktörleri tespit etme amacına dönük çalışmadan elde edilen sonuçlar şu şekilde olmuştur:

- Ankete katılan aday muhasebecilerin önemli bir kısmı mesleki faaliyetlerini sürdürürken etik ikilemler yaşamaktadır ve yaşanan

etik ikilemin yoğunluğu en fazla cinsiyet değişkeninin etkisiyle farklılaşabilmektedir. Erkek adayların bu noktada daha fazla etik ikileme maruz kaldıkları görülmektedir.

- Etik ikileme neden olan müşteri kaybetme endişesi de benzer şekilde, özellikle eğitim düzeyi değişkeni etkisiyle farklılaşmaktadır.

Diğer sonuçlara göre genel bir değerlendirme yapıldığında; aday muhasebecilerin önemli bir kısmının etik ikilem yaşadığı, buna karşılık etik kuralları iyi bildiği ve etik kurallara uygun davrandığı görülmüştür. Benzer şekilde etik sorunların çözümünde etik olanı gerçekleştirdikleri elde edilen sonuçlar arasındadır. Bu sonuçlar baz alınan Kutlu'nun (2008) çalışması ve diğer bahsi geçen çalışmalarla paralellik göstermektedir.

Etik ikilemden çıkışta dini inançların fazla etkili olmadığı, kültürel çevre faktörlerinin de hedef kitlenin yarısına yakını için önem arz ettiği sonucu elde edilmiştir. Ankete katılan adayların çoğunluğu etik ikilem yaşama nedenlerinin başında müşteri kaybetme endişesinin olmadığını düşünmektedirler. Bu sonuçlar diğer çalışmadan (Kutlu, 2008b) tamamen zıt şekilde farklı çıkmıştır.

Bunların yanında mükelleflerin vergiden kaçınma girişimlerinin etik ikilem yaşamadaki en büyük neden olduğu, buna paralel olarak bu girişim azaltılırsa etik ikilemin azalacağı görüşü en çok verilen yanıtlar arasında çıkmıştır. Bu sonuçlar da literatürdeki diğer çalışmalarla benzerlik göstermiştir.

Çalışma daha yolun başında olan aday muhasebecilerle yapıldığı ve tamamen onların düşünceleri ile değerlendirildiği için orijinallik ve farklılık taşımaktadır.

Literatürde, mesleği icra eden profesyoneller; SMMM'ler ve YMM'ler üzerine yapılmış çok sayıda çalışma bulunmaktadır. Meslek mensubu adayları üzerinde ise sadece bir çalışma (Fidan & Subaşı, 2014) yapılmış ve bu çalışma da İstanbul ili ile sınırlandırılmıştır. SMMM bürolarında yapılan işin önemli bir kısmının SMMM stajyerleri tarafından yapılması, çalışma saatlerinin net olarak bilinmemesi, stajyerlerin genç yaşta bir taraftan SMMM sınavlarına hazırlanırken diğer taraftan düşük ücretle ağır ve sorumluluk isteyen bir işte çalışmaları gibi faktörler göz önünde bulundurulduğunda, stajyerlerin meslek mensuplarından daha fazla etik ikileme maruz kalabilecekleri düşünülebilir. Bu çalışma da mesleğe aday

olanları hedef kitle olarak alması ve Türkiye geneli için yapılan bir çalışma olması dolayısıyla konuya farklı bir yaklaşım getirmektedir.

Tüm bunlarla birlikte önerilebilir ki; 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 daha da geliştirilerek bir an önce uygulamaya konması, mükelleflerden muhasebe meslek mensuplarına yansıyan etik dışı davranışa yönlendirici taleplerin azalmasına önemli ölçüde katkıda bulunacaktır.

KAYNAKLAR

Kutluk, A. F. & Ersoy, A. (2011), “Muhasebe Meslek Üyelerinin Etik Yargı Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma”, *Ege Akademik Bakış*, 11(3), 425-438.

Aymankuy Y. & Sarıoğlan, M. (2005), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama”, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(15), 23-45.

Bahar, E. (2014), *Meslek Etiği*, Detay Yayıncılık.

Başpınar, Ö. N. & Çakıroğlu, D. (2014), *Meslek Etiği*, Nobel Yayınevi, 3. Basım.

Bilen, A. (2008), “Doğu Anadolu Bölgesindeki Muhasebe Meslek Mensuplarının Profilleri, Etik Kurallarına Bakışları ve Meslek Sorunları Üzerine Bir Araştırma”, *Mali Çözüm Dergisi*, 85, 27-42.

Çiçek, H., Canbaz, S. & Keskin, A. (2013), Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Bakış Açıları: Kırklareli İlinde Bir Araştırma, *Tekirdağ S.M.M.M. Odası Sosyal Bilimler Dergisi*, (2), Temmuz.

Daştan, A., Bayraktar, Y. & Bellikli, U. (2015), Muhasebe Mesleğinde Etik İkilem Ve Etik Karar Alma Konularında Farkındalık Oluşturma: Trabzon İlinde Bir Araştırma, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 29(1), 63-82.

Ekici, K. M. (2013), *Meslek Etiği*, Savaş Kitap ve Yayınevi, Ankara.

- Ertaş, F. C. & Arslan, C. M. (2009), Bağımlı ve Bağımsız Muhasebecilerin Meslek Etiği Algılama Düzeylerine İlişkin Bir Araştırma, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, (27), 23-42.
- Feldman, F. & Aydar, F. B. (2016), *Etik Nedir?* Boğaziçi Üniversitesi Yayınevi, 3. Basım.
- Fidan, M. E. & Subaşı, Ş. (2014). “Muhasebe Meslek Mensubu Adaylarının Etik Algıları: İstanbul İli Örneği”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (64), 111-130.
- Güney, S. & Çınar, O. (2012), “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) Etik Algıları: Erzurum Örneği”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, (26)2, 91-106.
- Karacan, S. (2014), *Etik Kavramı ve Muhasebe Meslek Etiği*, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, Ocak.
- Kaya, N. & Yanık, R. (2011), “Muhasebe Meslek Ahlakı, Etik ve Müşteri Tatmini İlişkisi”, *EKEV Akademi Dergisi*, (15)49, Güz, 293-306.
- Keskin, A. D. (2014). *Mesleki Etik*, Beta Yayınevi.
- Kısakürek, M. M. & Alpan, N. (2010), “Muhasebe Meslek Etiği ve Sivas İlinde Bir Uygulama”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (47), 213-228.
- Kolçak, M. (2012), *Bologna Sürecine ve İKMEP’e Uygun Meslek Etiği*, Murathan Yayınevi, Trabzon.
- Kutlu, H. A. (2008a), *Muhasebe Meslek Ahlakı*, Nobel Yayınevi, Ankara, Şubat.
- Kutlu, H. A. (2008b), Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İkilimleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 63(02), 143-170.
- Kutlu, H. A. (2015), *Meslek Etiği*, Nobel Yayınevi, Ankara, Ekim.
- Kutluk, F. A. & Ersoy, A. (2011), Muhasebe Meslek Üyelerinin Etik Yargı Düzeyleri Üzerine bir Araştırma, A Research About Ethical Judgment Levels of Accountants, *Ege Akademik Bakış*, 11(3), Temmuz, 425-438.
- Örneklemehesaplama, http://www.cozumaraştırma.com.tr/orneklemehesaplama_1_60.htm. Erişim Tarihi: 10.11.2017.

Özbirecikli, M. & Ural, T. (2006), “*Muhasebecilerin Mesleki Kararlarında Etik ve Sosyal Sorumluluğun Önemi Algilama Düzeyleri ve Etiksel Karar Alma Süreci: Türkiye Örneği*”, TÜBİTAK Proje No: SOBAG-104K012.

Özkan, A. & Hacıhasanoğlu, T. (2012), *Muhasebe Meslek Mensuplarının Kişilik Özellikleri ve Etik Karar Verme Davranışları Arasındaki İlişkiler*, Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 5(2), 37-52.

Pieper, A. (2012), *Etiğe Giriş*, 2. Basım, Ayrıntı Yayınları.

Resnik, D. B. (2013) “*What is Ethics in Research & Why is it important?*”, National Institute of Health Sciences, Nisan.

Sakarya, Ş. & 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.

Sayim, F., & Usman, Ö. (2015), *Muhasebe Mesleği ve Etik*, Nisan, Akademik Ar-ge Finans Araştırmaları.

Sökmen, A. (2016) , *Meslek Etiği*, Detay Yayıncılık, Ankara, 2016.

Zeytin, M. (2007), “*Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarını Hata ve Etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Faktörler*”, Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.