

SAKARYA İLİNDE FAALİYET GÖSTEREN BAĞIMSIZ MUHASEBECİLERİN MESLEK ETİĞİ ALGILAMA DÜZEYLERİNE İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

Tansel HACIHASANOĞLU*

Özet

Bu çalışmada, bağımsız muhasebe meslek mensuplarının, muhasebe meslek etiği ile ilgili çeşitli etik kararlar ile ilgili değerlendirmeleri incelenmiştir. Bu kapsamda, Sakarya ilinde faaliyet gösteren meslek mensuplarına temel etik durumlarla ilgili senaryoları içeren anket uygulanmıştır. Araştırmada elde edilen sonuçlara göre, meslek mensuplarının beklenti doğrultusunda, etik kararlara uygun davranış sergiledikleri belirlenmiştir. Bununla birlikte çeşitli demografik özellikler bakımından, farklı etik ilkeler ile ilgili görüş farklılıkları olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Etik, meslek etiği, muhasebe meslek etiği.

A Research About The Perception Levels of Accounting Profession Ethics by Independent Accountants in The Province of Sakarya

Abstract

In this study, it is investigated that the evaluations of independent members of accounting profession about various ethical decisions related to the accounting profession ethics. In this context, a questionnaire including the scenarios about the fundamental ethical situations was applied to the accounting professionals in the province of Sakarya. According to there search results, it was determined that the accounting professionals exhibited appropriate behavior to the ethical decisions. However, in terms of various demographic characteristics, it was found to be differences of opinion about the different ethical principles between accounting professionals.

Keywords: Ethics, professional ethics, accounting profession ethics.

GİRİŞ

Ahlak, en zor tarif edilen kavramlardan biridir ve sosyal hayatın temelidir. Sosyal hayatı ilgilendiren her şey ahlak üzerine inşa edilir (Şahin, 1993:57). Türk Dil Kurumu'nun Türkçe Sözlüğü'nde (1988), ahlak, "1. Bir toplum içinde kişilerin benimsedikleri, uymak zorunda buldukları davranış kuralları", "2. İyi nitelikler, güzel huylar", felsefi olarak ise, "belli bir toplumun belli bir döneminde bireysel ve toplumsal davranış kurallarını tespit eden ve inceleyen bilim" biçiminde tanımlanmaktadır. Ahlak, Arapçada yaratma veya yaratılış anlamlarına gelen "halk" sözcüğüyle aynı kökten gelen "hulk" sözcüğünün çoğuludur. Fakat

* Yrd. Doç. Dr., Bozok Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, Yozgat, tansel@bozok.edu.tr

Türkçeye tekil anlamda geçmiştir. “Hulk”, huy, mizaç, karakter anlamlarına gelir. Ahlâk ise bunların çoğuludur (Yurtsever, 2000:16). Ahlâk, bir toplumda ve belirli bir zaman kesitinde bireylerin ya da birey gruplarının uymak zorunda oldukları davranış biçimleri ve kurallarıdır (Oyman,1999:290).

Etik ise, insanların kurduğu bireysel ve toplumsal ilişkilerin temelini oluşturan değerleri, kuralları doğru-yanlış ya da iyi-kötü gibi ahlaki açıdan araştıran bir felsefe disiplindir Etik disiplininin bir alt dalı olan meslek etiği ise, meslek yaşamındaki davranışları yönlendiren, neyin yapılacağı neyin yapılmayacağı konularında rehberlik eden etik prensipler ve standartların toplamıdır şeklinde ifade edilebilir (İşgüden ve Çabuk, 2006:60).

Günlük konuşma sırasında “Ahlak (morality)” ve “Etik (ethics)” birbirinin yerine kullanılsa da gerçekte sözcüklerin kapsamaları farklıdır. Etik, daha çok kurallara dayalı davranışları ifade etmekte iken, ahlâk kavramının duygusal bir boyutu bulunmaktadır.

Etik ve ahlak kavramlarından yola çıkılarak, meslek etiği; bir meslek grubunun, mesleğe ilişkin olarak oluşturup koruduğu, meslek üyelerini belirli bir şekilde davranmaya zorlayan, kişisel eğilimlerini sınırlayan, yetersiz ve ilkesiz üyeleri meslekten dışlayan, meslek içi rekabeti düzenleyen ve hizmet ideallerini korumayı amaçlayan mesleki ilkeler bütünlüğü olarak tanımlanabilir (Beren, 2001:78). Meslek etiği, iş hayatında sıkça ortaya çıkan, kariyer edinmek için yapılması gerekenler, gelir elde etmek ve doğru olanı yapmaya çalışmak arasındaki ikilemleri gidermeye çalışır (Ayboğa, 2001:31). Bu açıklamalar paralelinde, muhasebede meslek etiği ise, meslek örgütü tarafından oluşturulan ve muhasebe ile ilgili taraflarca benimsenen mesleki ilkeler bütünü olarak ifade edilebilir (Yıldız, 2010:160).

Günümüzde diğer mesleklerde olduğu gibi muhasebe mesleğinde de meslek etiğine ihtiyaç duyulmaktadır. Her meslek grubunun gerektirdiği bilgi, beceri ve kişisel özellikler muhasebe mesleği açısından da önem arz etmektedir. Muhasebe mesleğini yerine getirenler de, değer yargılarında çelişkiye düşme, kurallarda ve kararlarda anlaşamama ve mesleki problemler gibi diğer meslek gruplarında görülen çeşitli sorunlarla karşı karşıya kalmaktadırlar (Selimoğlu, 1997:148). Bu nedenle pek çok meslek dalında olduğu gibi muhasebe mesleğinde de meslek etiğine verilen önem, içinde bulunulan sürece kadar sürekli artış göstermiştir. Özellikle muhasebe meslek mensuplarının tuttıkları kayıtların sonuçlarından, doğrudan ve dolaylı olarak etkilenen tarafların çok geniş kesimlerden oluşması, tutulan kayıtların ülkede yaşayan bireylerin refahlarını etkilemesi, muhasebe mesleğindeki uygulayıcıların meslek etiğine yaklaşımlarında daha titiz bir tutum izlemelerini gerekli kılmaktadır. Bu açıdan bakıldığında muhasebe meslek mensuplarının etik konusunda oldukça hassas dengeler üzerinde bir uygulamaya yer vermeleri ve meslek etiğine daha iyimser bir yaklaşım sergilemeleri gerekmektedir (Aymankuy ve Sarıoğlu, 2005:25).

Muhasebe mesleğinde meslek etiği ile ilgili, uluslararası ve ulusal alanda oluşturulmuş kurallar ve ilkeler yol gösterici konumundadır. IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Etik Komitesi-International Federation of Accountants Ethics Committee) ve AICPA (Amerika Kamu Muhasebecileri Enstitüsü -The American Institute of Certified Public Accountants) tarafından ortaya konulan ilkeler uluslararası alanda önemli katkılar sağlamıştır. Ulusal düzeyde ise bu ilkelerden yola çıkılarak, Maliye Bakanlığı, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve özellikle Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından meslek etiği ile ilgili düzenlemeler yapılarak bu konularda meslek mensuplarının davranış biçimlerinin yönlendirilmesi amaçlanmıştır. Ancak meslek etiği konusunda yapılan düzenlemelerin tek başına yeterli olmadığı, meslek etiği kapsamında ve etik davranışlar konusunda kurumsal ve bireysel çok sayıda değişkenin etkili olduğu ileri sürülebilir. Bunlara sosyal çevre, kültür, kişilik yapısı, eğitim ve demografik özellikler gibi çok sayıda faktör örnek verilebilir (Özkan ve Hacıhasanoğlu, 2012:37-38).

Bu çalışmanın amacı, doğruluk-dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik, gizlilik ve mesleki davranış etik ilkeleri ile ilgili muhasebe meslek mensuplarının algılarının belirlenmesi ve meslek mensuplarının demografik özellikleri itibarıyla etik karar verme davranışı arasında farklılık olup olmadığının tespit edilmesidir.

I. LİTERATÜR

Muhasebe meslek etiği ve etik ikilemler konusunda gerek uluslararası gerekse ulusal bazda çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Muhasebe mesleğine yönelik eğitim alan ve almayan, erkek ve bayan İspanyol öğrencilerin etik algılamalarına yönelik Landry, Moyes ve Cortes (2004:102-108) tarafından yapılan çalışmada; mesleki eğitime yoğunlaşanlar arasında 21, cinsiyet açısından da 18 önemli farklılık tespit edilmiştir.

Diğer taraftan Kanada da bulunan işletme öğrencileri ve muhasebe meslek mensupları arasında bireysel etik karar vermedeki farklılıkları tespit etmek amacıyla Cohen, Pant ve Sharp (2000:319-336) tarafından bir çalışma yapılmış, üniversiteye yeni başlayan, son sınıf öğrencileri ve meslek mensuplarının değerlendirmeleri arasındaki farklılıklar incelenmiştir. Üniversite öğrencilerinin oluşturduğu gruplar arasında (yeni başlayan ve son sınıf öğrencileri) etik değerlendirmeler açısından önemli farklılıkların olmadığı belirlenmiştir. Buna karşın meslek mensuplarının son sınıf öğrencilerine göre çok daha düşük etik değerlendirmelerde bulunduğu sonucuna varılmıştır.

Ülkemizde ise, Aymankey ve Sarıoğlu (2005:23-45) ise, muhasebe meslek mensuplarının meslek etiğine yaklaşımlarını incelemişlerdir. Yaptıkları çalışmada, Balıkesir il merkezindeki muhasebe meslek mensuplarının genel olarak eğitim seviyelerinin yüksek olmasına karşın, etik kavramının, felsefi açıdan, mesleki

yaşamda uygulanması ve uygulanabilirliği konusunda fikir farklılıkları yaşadıkları sonucuna ulaşmışlardır.

Kutlu (2008:143-170) tarafından Erzurum ve Kars illerinde yapılan çalışmada ise, muhasebe meslek mensuplarının yaşadıkları etik ikilemler ve ikilemlerin yoğunluğunu etkileyen faktörler ortaya konulmaya çalışılmıştır. Çalışma da, yaşanan ikilemlerin, gelir, yaş ve müşteri gibi değişkenlerin etkisiyle farklılaştığı sonucuna varılmıştır. Ayrıca etik ikilemden çıkışta rol oynayan kültürel çevreyle ilgili faktörlere atfedilen önemin, özellikle yaş ve eğitim seviyesine bağlı olarak değiştiği tespit edilmiştir.

Sakarya ve Kara (2010:57-72) muhasebe meslek etiğine yönelik düzenlemeler ve meslek mensupları tarafından algı düzeylerinin ölçülmesine yönelik İstanbul, Bursa, İzmir ve Balıkesir illerini kapsayan çalışmalarında, demografik özellikler ile etik algılamalar arasında çeşitli farklılıklar tespit etmişlerdir.

Ergün ve Gül (2005) Balıkesir il merkezinde faaliyet gösteren meslek mensuplarına yönelik yaptıkları araştırmada, meslek mensuplarının en çok önem verdikleri etik ilkelerin, dürüstlük, mesleki bilgi ve yeterlilik, güvenilirlik, yasalara bağlılık, sır saklama, şeffaflık ve mesleki sorumluluk olduğunu tespit etmişlerdir.

Özbirecikli ve Ural (2006) muhasebecilerin karar alma sürecinde etik ve sosyal sorumluluğa verdikleri önem düzeyini araştırmak amacıyla yaptıkları çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının bir eylem sonucunda oluşacak zararın derecesi hakkındaki inancı, deontolojik normları (Deontolojik, yani ahlakta eylemin sonucundan ziyade, eylemin temelindeki niyet, ilke ve ödevin önemli olduğu anlayışına dayanan (Cevizci, 2000:234), normlar) dikkate alma eğilimi ve iş deneyimleri arttıkça daha fazla etiksel yargılamalarda bulduklarını tespit etmişlerdir. Ayrıca cinsiyetin etiksel yargılamayı ters yönde etkilediği, etiksel algılama, yargılama ve niyet arasında pozitif bir ilişki bulunduğunu belirlemişlerdir.

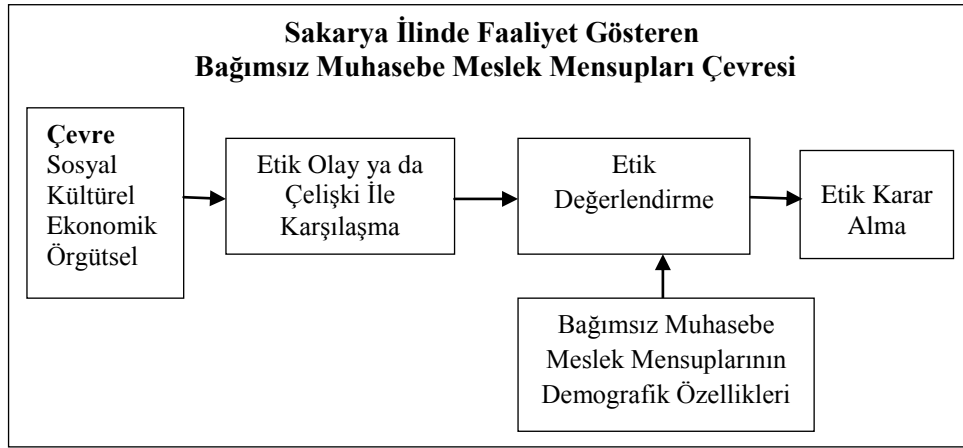
Ertaş ve Arslan (2009) Çorum'da orta ölçekli üretim işletmelerinde çalışan 90 bağımlı ve bağımsız muhasebe meslek mensubunun, ulusal ve uluslar arası kurumlar tarafından tespit edilen etik kuralları algılama düzeylerini araştırdıkları çalışmalarında, meslek mensuplarının bağımlı ya da bağımsız çalışmaları, unvan farklılıkları ve mesleki deneyim düzeylerinin meslek etiği algılama düzeyleri üzerinde etkisi olmadığını tespit etmişlerdir.

Özkan ve Hacıhasanoğlu (2012) yaptıkları çalışma da Yozgat ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının kişilik özellikleri ile sergiledikleri etik tutumlar arasında ilişki olup olmadığını belirlemek için yaptıkları çalışmada, kişilik özellikleri ile etik karar verme davranışı arasında zayıf da olsa bir ilişki tespit etmişlerdir.

II. ARAŞTIRMA MODELİ VE HİPOTEZLER

Bu çalışma kapsamında bağımsız çalışan muhasebe meslek mensuplarının çeşitli demografik özellikleri ile etik karar alma davranışları arasında farklılık olup olmadığını belirlemek amacıyla şekil 1’de verilen teorik model geliştirilmiştir.

Şekil 1 – Araştırmanın Modeli



Araştırma modelinin amacı, meslek mensuplarının etik kavramına bakış açılarını ölçmek ve bu konudaki değerlendirmeleri ile bu değerlendirmelerin meslek mensuplarının demografik özellikleri açısından farklılık gösterip göstermediğini belirlemektir.

Araştırma modeli, Jones’un “Sentez Modeli” (1991:371) esas alınarak geliştirilmiştir. Modele göre, etik karar alma süreci tipik olarak sosyal, ekonomik, kültürel ve örgütsel faktörleri içeren çevre faktörleri ile başlamaktadır. Etik olay ya da çelişkiler, bu çevre faktörlerinden çıkmaktadır. Çalışma konusu bu modele paralellik gösterdiği için, temel amacı bağımsız meslek mensuplarının etik değerlendirmelerini belirlemek olan bu çalışmada, bu model baz alınmıştır.

Bu modele dayalı olarak çalışma kapsamında test edilecek hipotezler şu şekildedir:

H₁: Muhasebe meslek mensuplarının yaşları itibarıyla etik karar alma davranışları arasında anlamlı farklılık vardır.

H₂: Muhasebe meslek mensuplarının öğrenim durumları itibarıyla etik karar alma davranışları arasında anlamlı farklılık vardır.

H₃: Muhasebe meslek mensuplarının tecrübeleri itibarıyla etik karar alma davranışları arasında anlamlı farklılık vardır

H₄: Muhasebe meslek mensuplarının mükellef sayıları itibarıyla etik karar alma davranışları arasında anlamlı farklılık vardır.

H₅: Muhasebe meslek mensuplarının gelir düzeyleri itibarıyla etik karar alma davranışları arasında anlamlı farklılık vardır.

III. ARAŞTIRMA KAPSAMI VE KISITLARI

Araştırmada, Sakarya ilinde faaliyet gösteren ve bağımsız olarak çalışan serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin etik değerlendirmeleri incelenmiştir. Etik kavramı soyut ve özelde değerlendirilmesi zor olan bir konudur. Bu nedenle, araştırma sonucu elde edilen değerlendirmelerin sübjektif değerlendirmeler olması, araştırmanın en önemli kısıtıdır. Aştırmanın bir diğer kısıtı ise Sakarya ilinde faaliyet gösteren bağımsız muhasebe meslek mensupları üzerinde yapılmış olmasıdır. Bu bakımdan araştırma sonuçlarını ülke bütününe genellemek mümkün değildir.

IV. EVREN VE ÖRNEKLEM

Araştırma evrenini Sakarya ilinde çalışan bağımsız muhasebe meslek mensupları oluşturmaktadır. Bu kapsamda bağımsız çalışan Serbest Muhasebeci (SM) ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) araştırmanın evrenini oluşturmaktadır. Araştırmanın yürütüldüğü sırada Sakarya ilinde Serbest Muhasebeci (SM) ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) olarak toplam 373 bağımsız meslek mensubu bulunmaktadır. Araştırmada tam sayım yöntemi kullanılmış ve faaliyet gösteren bütün meslek mensuplarına posta yolu ile anket gönderilmiştir.

V. VERİLERİN TOPLANMASI

Araştırma verileri Özkan ve Hacıhasanoğlu (2012) tarafından geliştirilen senaryoları da içeren bir anket formu aracılığıyla toplanmıştır. Bu kapsamda araştırmanın evrenini oluşturan bağımsız muhasebe meslek mensuplarının adresleri Sakarya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasından temin edilmiş ve 373 anket formu bastırılmıştır. Söz konusu anket formları meslek mensuplarının ofisleri ziyaret edilerek dağıtılmış ve daha sonra toplanmıştır. Dağıtılan anketlerden 180 tanesinin geri dönüşü sağlanmıştır. Dolayısıyla anketlerin geri dönüş oranı %48,25 olmuştur.

VI. VERİ TOPLAMA ARAÇLARI VE ÖLÇEKLER

Verilerin toplanması amacıyla geliştirilen anket formu iki bölümden oluşmaktadır. Bunlardan birinci bölümde cevaplayıcıların demografik özelliklerine ilişkin sorular yer almaktadır. Anket formunun ikinci bölümünde ise beş temel meslek etiği kavramına yönelik olarak geliştirilen 10 adet senaryo bulunmaktadır. Bu bölümde cevaplayıcılara her bir etik duruma ait ikişer senaryo sunulmuştur. Söz konusu senaryolar doğruluk-dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik, gizlilik ve mesleki davranış ilkelerine yönelik olup, cevaplayıcıların bu senaryolar sonundaki

eyleme katılma dereceleri sorulmuştur. Söz konusu senaryolar ve eylem biçimi çalışmanın ekinde yer almaktadır (Ek Tablo-1).

VII. BULGULAR

A. DEMOGRAFİK ÖZELLİKLERE İLİŞKİN BULGULAR

Araştırmaya katılanların unvan, yaş, tecrübe, cinsiyet, eğitim durumu, mükellef sayısı ve ortalama aylık gelirlerine ilişkin demografik özellikleri Tablo 1’de yer almaktadır. Değerlendirmeye alınan anket sayısı toplam 180 olmakla birlikte, anket sorularının bir kısmı cevaplandırılmadığı için, analizler sadece cevap verilen sorular üzerinden yapılmıştır. Bu nedenle, tablolardaki toplam sayılarla, 180 olan anket sayısı arasında farklılıklar oluşmuştur.

Tablo 1 – Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri

	Demografik Bilgiler	f	%	Kümülatif
Cinsiyet	Bayan	31	% 17,3	% 17,3
	Bay	148	% 82,7	% 100
	Toplam	179		
Yaş	28-35	37	% 22,3	% 22,3
	36-43	48	% 28,9	% 51,2
	44-51	39	% 23,5	% 74,7
	52-58	25	% 15,1	% 89,8
	59-	17	% 10,2	% 100
	Toplam	166		
Öğrenim Durumu	Lise	40	% 22,3	% 22,3
	Yüksekokul	6	% 3,4	% 25,7
	Lisans	120	% 67	% 92,7
	Lisansüstü	13	% 7,3	% 100
	Toplam	179		
Unvan	Serbest Muhasebeci (SM)	8	% 4,5	% 4,5
	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)	172	% 95,5	% 100
	Toplam	180		
Tecrübe	-5	40	% 25,3	% 25,3
	6-11	31	% 19,6	% 44,9
	12-17	19	% 12,1	% 57
	18-23	39	% 24,6	% 81,6
	24-	29	% 18,4	% 100
	Toplam	158		
Mükellef Sayısı	-30	44	% 31,9	% 31,9
	31-60	44	% 31,9	% 63,8
	61-90	26	% 18,8	% 82,6
	91-	24	% 17,4	% 100
	Toplam	138		
Ortalama Gelir	-2.500 TL	48	% 34	% 34
	2.501 TL – 5.000 TL	53	% 37,6	% 71,6
	5.001 TL – 7.500 TL	18	% 12,8	% 84,4
	7.501 TL -	22	% 15,6	% 100
	Toplam	141		

B. ARAŞTIRMA DEĞİŞKENLERİNİN ORTALAMA VE STANDART SAPMA DEĞERLERİ

Araştırma değişkenlerinden senaryoların ortalama değerleri ve standart sapmaları Tablo – 2’de verilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği ile ilgili görüşleri 5’li likert tipi ile değerlendirilmiş olup, verilen yanıtlar 1: kesinlikle katılmıyorum, 5: kesinlikle katılıyorum şeklinde derecelendirilmiştir.

Araştırmada öncelikli olarak anketin güvenilirlik düzeyinin tespiti için güvenilirlik testi yapılmış ve güvenilirlik katsayısı Cronbach Alpha değeri 0.713 olarak hesaplanmıştır. Bu sonuca göre anketin oldukça güvenilir olduğu ortaya çıkmaktadır.

Tabloda verilen değerler incelendiğinde muhasebe meslek mensuplarının etik ilkelere tarafsızlık, mesleki yeterlilik, gizlilik ve mesleki davranışa ilişkin senaryolara verilen cevapların ortalaması incelendiğinde, cevaplayıcıların katılma derecelerine ait ortalamaların 3’ün altında kaldığı görülmektedir. Meslek mensuplarının senaryolarda verilen meslek etiği ile ilgili durumlara ilişkin bakış açılarının olumlu olduğu görülmektedir. Çünkü senaryolar yardımıyla çeşitli etik sorunlarla ilgili olumsuz durumlar aktarılmış ve cevaplayıcılardan katılma dereceleri istenmiştir. Senaryolara verilen cevapların ortalamalarının 3’ün altında olması beklenmektedir.

Tablo 2 - Etik Durumlar ve Ortalama Değerler

Etik Durum	n	Ortalama	Standart Sapma
Doğruluk, dürüstlük	176	1,86	0,8
Tarafsızlık	174	2,83	1,02
Mesleki yeterlilik	172	2,34	0,78
Gizlilik	171	2,68	1,01
Mesleki davranış	172	2,17	0,85

Meslek etiği ilgili değişkenlerin ortalamalarına bakıldığında tarafsızlık ve gizlilik ilkesi ile değerlerin ortalaması her ne kadar 3’ün altında çıkmışsa da, diğer ilkelerin ortalaması göz önünde bulundurulduğunda az da olsa bir farklılık veya sapma olduğu görülmektedir.

C. HİPOTEZLERİN TEST EDİLMESİ

Araştırmada muhasebe meslek mensuplarının demografik özellikleri itibarıyla etik davranışlara ilişkin oluşturulan senaryolara vermiş oldukları

cevapların farklılık gösterip göstermediğinin tespit edilmesi amacıyla hipotezler geliştirilmiştir. Bu hipotezleri test etmek için T Testi ve Tek Yönlü ANOVA (One-Way ANOVA) yapılmıştır.

Öncelikle ANOVA'nın temel varsayımı olan varyansların homojenliği sonuçları incelenmelidir. P (sig) değerleri 0.05'ten büyük olduğunda varyansların homojen olduğu ve ANOVA'nın temel varsayımı sağlandığı için, elde edilen sonuçların sağlıklı olduğu kabul edilir (Kalaycı,2006:38).

Tablo 3 – Yaşlar İtibarıyla Etik Karar Alma Davranışlarına İlişkin ANOVA Testi Sonuçları

H ₁ : Muhasebe meslek mensuplarının yaşları itibarıyla etik karar alma davranışları arasında anlamlı farklılık vardır.					
Değişkenler	Kar. Top.	Kar. Ort.	F	P (Sig)	Homojenlik
Doğruluk, Dürüstlük	2,276	0,569	0,878	0,478	0,219
Tarafsızlık	6,497	1,624	1,604	0,176	0,118
Mesleki Yeterlilik	1,587	0,668	0,668	0,615	0,301
Gizlilik	4,556	1,126	1,126	0,346	0,100
Mesleki Davranış	7,313	1,828	2,585	0,039*	0,089

Analizler sonucunda elde edilen bulgular ise aşağıda verilmiştir.

- Tablo 3 incelendiğinde, yaşlar itibarıyla tabloda belirtilen etik durumlar ile ilgili varyansların homojenlik testinin anlamlı çıktığı görülmektedir. Buna göre yapılan varyans analizinin geçerli olduğu söylenebilir. Muhasebe meslek mensuplarının yaşları itibarıyla etik karar alma davranışları arasında 0,05 anlam düzeyinde farklılık tespit edilmiştir. Dolayısıyla H₁ hipotezi kabul edilmiştir. Meslek mensuplarının yaşları itibarıyla mesleki davranış ilkesi hakkındaki görüşlerinin 0,039 anlam düzeyinde farklılaştığı görülmüştür. Görüş farkının hangi yaş grupları arasında olduğunu tespit etmek için yapılan çoklu karşılaştırma testi sonuçlarına göre farklılığın; 36-43 yaş aralığındaki meslek mensupları ile 59 yaşından büyük meslek mensuplarının değerlendirmelerinden kaynaklandığı belirlenmiştir. Ortalamalara bakıldığında, mesleki davranış ilkesi ile ilgili ortaya atılan ifadeye 59 yaş ve üstü meslek mensuplarının daha fazla katıldıkları, başka bir ifade ile 36-43 yaş aralığındaki meslek mensuplarının daha etik davranış sergiledikleri görülmektedir.
- Cevaplayıcıların öğrenim durumları itibarıyla oluşturulan hipotezin test edilmesi için öncelikle, bu grupta yer alan değişkenlerin sayısının uygun olması gerekmektedir. Demografik özellikleri içeren tablo incelendiğinde, lise mezunu meslek mensubu sayısının 40, yükseköğretim mezunu meslek mensubu sayısının 6,

lisans mezunu meslek mensubu sayısının 120 ve lisansüstü öğrenim görmüş meslek mensubu sayısının 13 olduğu görülmektedir. Tek Yönlü ANOVA analizi yapılabilmesi için grup içerisindeki değişkenlerin sayısının birbirinin üç katını geçmemesi gerekmektedir. Bu nedenle değişkenlerin birleştirilmesi yoluna gidilmiş ve lise mezunu ile yüksekokul mezunu ve lisans mezunu ile lisansüstü mezunları birlikte değerlendirilerek t testi yapılmıştır. Yapılan analiz sonucunda 0,05 anlamlılık düzeyinde farklılık tespit edilememiştir. Dolayısıyla H_2 hipotezi reddedilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının öğrenim durumları itibarıyla etik karar alma davranışları arasında anlamlı farklılık olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

- Cevaplayıcıların tecrübeleri itibarıyla 5 etik durum ile ilgili varyansların homojenlik testi anlamlı çıkmasına karşın, muhasebe meslek mensuplarının tecrübeleri itibarıyla etik karar alma davranışları arasında 0,05 anlam düzeyinde farklılık tespit edilememiştir. Dolayısıyla H_3 hipotezi reddedilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının tecrübeleri itibarıyla etik karar alma davranışları arasında anlamlı farklılık olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 4 – Mükellef Sayıları İtibarıyla Etik Karar Alma Davranışlarına İlişkin ANOVA Testi Sonuçları

H ₄ : Muhasebe meslek mensuplarının mükellef sayıları itibarıyla etik karar alma davranışları arasında anlamlı farklılık vardır.					
Değişkenler	Kar. Top.	Kar. Ort.	F	P (Sig)	Homojenlik
Doğruluk, Dürüstlük	0,719	0,240	0,346	0,792	0,457
Tarafsızlık	2,296	1,099	1,173	0,322	0,469
Mesleki Yeterlilik	3,195	1,398	2,301	0,045*	0,102
Gizlilik	2,515	1,172	1,111	0,347	0,110
Mesleki Davranış	3,215	3,464	5,326	0,002*	0,634

- Tablo 4 incelendiğinde, mükellef sayıları itibarıyla tabloda belirtilen etik durumlar ile ilgili varyansların homojenlik testinin anlamlı çıktığı görülmektedir. Buna göre yapılan varyans analizinin geçerli olduğu söylenebilir. Muhasebe meslek mensuplarının mükellef sayıları itibarıyla etik karar alma davranışları arasında 0,05 anlam düzeyinde farklılık tespit edilmiştir. Dolayısıyla H_4 hipotezi kabul edilmiştir. Meslek mensuplarının mükellef sayıları itibarıyla mesleki yeterlilik ve mesleki davranış ilkeleri hakkındaki görüşlerinin sırasıyla 0,045 ve 0,002 anlam düzeylerinde farklılaştığı görülmüştür. Görüş farklılıklarının hangi grupları arasında olduğunu tespit etmek için yapılan çoklu karşılaştırma testi sonuçlarına göre farklılığın; mesleki yeterlilik açısından, 31-60 aralığında mükellefe sahip meslek mensupları ile 61-90 aralığında mükellefe sahip meslek mensuplarının

değerlendirmelerinde kaynaklandığı tespit edilmiştir. 31-60 aralığında mükellefe sahip meslek mensuplarının 2,17 ve ile 61-90 aralığında mükellefe sahip meslek mensuplarının ise 2,68 ortalamaya sahip olduğu, dolayısıyla daha az mükellefe sahip meslek mensuplarının ilgili olumsuz görüşe daha fazla katılmadıkları görülmektedir.

- Mesleki davranış açısından ise, 31-60 ve 91 ve üstü mükellefe sahip meslek mensupları ile 61-90 aralığında mükellefe sahip meslek mensuplarının değerlendirmelerinde farklılık olduğu belirlenmiştir. Ortalamalara bakıldığında mesleki davranış ile ilgili ortaya atılan görüşe 61-90 aralığında mükellefe sahip meslek mensuplarının daha fazla katıldıkları görülmektedir. Dolayısıyla bu aralıkta mükellefe sahip meslek mensuplarının daha fazla etik dışı davranış sergiledikleri söylenebilir.
- Cevaplayıcıların gelir düzeyleri itibarıyla 5 etik durum ile ilgili varyansların homojenlik testi anlamlı çıkmasına karşın, muhasebe meslek mensuplarının gelir durumları itibarıyla etik karar alma davranışları arasında 0,05 anlam düzeyinde farklılık tespit edilememiştir. Dolayısıyla H_5 hipotezi reddedilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının gelir düzeyleri itibarıyla etik karar alma davranışları arasında anlamlı farklılık olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

SONUÇ

Bu çalışmada, bağımsız muhasebe meslek mensuplarının çeşitli etik durumlar karşısında takındıkları tutumlar ve değerlendirmeleri ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu amaçla farklı etik sorunlara karşı ortaya atılan senaryolar yardımıyla meslek mensuplarının değerlendirmeleri istenmiş ve demografik özellikler itibarıyla değerlendirmeler arasındaki farklılıklar belirlenmeye çalışılmıştır.

Elde edilen veriler ve yapılan analizler sonucu Sakarya ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının etik değerlere bağlı olarak hareket ettiği ve bu yönde bir yaklaşım sergiledikleri söylenebilir. Bununla birlikte çeşitli demografik özellikler itibarıyla görüşlerde farklılıklar olduğu belirlenmiştir. Bu konuda geliştirilen hipotezler sonucu, yaş ve mükellef sayıları itibarıyla etik değerlendirmeler arasında meslek mensuplarının görüşlerinde farklılıklar olduğu görülmüştür. Beş temel etik ilkedен mesleki yeterlilik ve mesleki davranış ilkeleri açısından görüş farklılıkları olduğu tespit edilmiştir.

Bu çalışma Sakarya ilinde faaliyet gösteren bağımsız muhasebe meslek mensuplarının görüşleri baz alınarak yapılmıştır. Dolayısıyla ülke geneline yaymak uygun olmayacaktır. Farklı bölgelerde (farklı iş hacmi, gelir seviyesi vb. kriterler göz önünde bulundurularak) yapılacak çalışmalarla farklılıkların ortaya konulabileceği söylenebilir.

KAYNAKÇA

- AYBOĞA, Hanifi (2001), “Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek-Etiği-Ahlakı”, Ege Akademik Bakış, Cilt:1, Sayı:2, 28-44.
- AYMANKUY, Yusuf ve Mehmet SARIOĞLAN (2005), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama”, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:8, Sayı:14, 23-45.
- BEREN, Fatih (2001) , “Türkiye’deki Polislik Uygulamaları Perspektifinden Polis Meslek Etiği”, Polis Bilimleri Dergisi, Cilt:3, Sayı1-2, 75-98.
- CEVİZCİ, Ahmet (2000), Paradigma Felsefe Sözlüğü, Paradigma Yayınları, İstanbul.
- COHEN, Jeffrey R., Laurie W. PANT, David J. SHARP (2001), “An Examination of Differences in Ethical Decision – Making Between Canadian Business Students and Accounting Professionals”, Journal of Business Ethics, Vol. 30, No. 4, 319-336.
- ERGÜN, Halil ve Kudret GÜL (2005), “Muhasebe Mesleği Etik Kuralları ve Bu Kuralların Meslek Mensuplarıncı Algılanışı”, MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:25, 143-154.
- ERTAŞ, Fatih Coşkun ve Mihriban ÇOŞKUN ARSLAN (2009), “Bağımlı ve Bağımsız Muhasebecilerin Meslek Etiği Algılama Düzeylerine İlişkin Bir Araştırma”, Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi, Yıl:8, Sayı:27, 23-42.
- İŞGÜDEN, Burcu ve Adem ÇABUK (2006). “Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerindeki Etkileri (Professional Ethics and Effects of Professional Ethics on Business Life)”, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:9, Sayı: 16, 59-86.
- JONES, Thomas M. (1991); “Ethical Decision Making by Individuals in Organizations: An Issue-Contingent Model”, Academy of Management Review, Vol. 16, No. 2, 366-395.
- KALAYCI, Şeref, (2006), “SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri, Asil Yayın Dağıtım, Ankara.
- KARDEŞ SELİMOĞLU, Seval. “ Muhasebede Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı” , 3. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMM Odası Yayın No:20, Antalya ,1997, 146-159.

- KUTLU, Hüseyin Ali (2008), “Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İnkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma”, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, Cilt:63, Sayı:2, 143-170.
- LANDRY, Raymond, Glen D. MOYES and Angelica C. CORTES (2004), “Ethical Perceptions Among Hispanic Students: Differences by Major and Gender”, Journal of Education for Business, Vol. 80, No. 2, 102-108.
- OYMAN, Mine (1999), “Pazarlamada Etiksel Karar Alma”, 4. Ulusal Pazarlama Kongresi Bildiriler Kitabı, Mustafa Kemal Üniversitesi İ.İ.B.F., Hatay, 290-299.
- ÖZBİRECİKLİ, Mehmet ve Tülin URAL (2006), “Muhasebe Mesleğinde Yaşanan Etik Dışı Davranışların Tespiti ve Etiksel Değerlendirmesi: Türkiye Örneği”, İktisat İşletme ve Finans Dergisi, Cilt:21, Sayı: 248, 102-119.
- ÖZKAN, Azzem ve Tansel HACIHASANOĞLU (2012), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Kişilik Özellikleri ve Etik Karar Verme Davranışları Arasındaki İlişkiler”, Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt :5, Sayı: 2, 37-52.
- SAKARYA, Şakir ve Suat KARA (2010), “Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması”, KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Cilt:12, Sayı: 18, 57-72.
- ŞAHİN, Mehmet (1993), “İş Etiği Üzerine Bazı Düşünceler,” Esnaf-Sanatkar ve Kültür-Ankara: TES-AR Tartışma Notları, No:4, 57.
- YILDIZ, Gülsevil (2010), “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:36, 155-178.
- YURTSEVER, Gülçimen (2000), Şirket Etik Kodu: Hazırlanışı, Uygulanışı ve İçeriği, Barış Yayınevi, Ankara.

Ek Tablo 1 - Meslek Mensuplarının Senaryolar ile İlgili Değerlendirmeleri

ETİK DURUM	SENARYOLAR	n	Ort.	Std. Sap.
DOĞRULUK, DÜRÜSTLÜK	<p>SENARYO 1: Serbest muhasebeci Ahmet Bey, tuttuğu defter sayısı oldukça azalmış ve ekonomik anlamda zor günler geçirmektedir. Ahmet Bey, Güven hizmet işletmesinin muhasebecisi ile olan sözleşmesini uzatmadığını öğrenmiş ve bu işletmenin defterini tutmak amacıyla, sahip olduğu özellikler ve iş tecrübesi ile ilgili abartılı cümleler kullanarak ve örnekler vererek işe talip olmuştur.</p> <p>Eylem: Güven hizmet işletmesi Ahmet Beyin anlattıklarından etkilenerek işi kendisine vermiştir.</p>	176	1,86	0,8
	<p>SENARYO 2: Umut bey, küçük ölçekli bir üretim işletmesinin muhasebesini tutmaktadır. Üretim işletmesinin sahibi Mehmet Bey oldukça iyi niyetli ve temel amacı kardan ziyade istihdam yaratmak olan bir insandır. Mehmet Bey işletmesini büyütmek amacıyla yatırım yapmaya karar vermiş ve çeşitli kredi kurumlarından kredi talebinde bulunmuştur. Bunun yanı sıra talep ettiği kredileri alabilmek için, muhasebecisi olan Umut Bey'den daha fazla vergi verme pahasına bu yıllık karını fazla göstermek amacıyla, sadece bu dönem için bazı büyük yekünlü giderlerini gelecek yıla ertelemesini istemiştir.</p> <p>Eylem: Muhasebeci Umut Bey, Mehmet Bey'in temel amacının istihdam yaratmak olduğunu bildiği ve bu yılın karını yüksek göstermenin kamu maliyesini zarara sokmayacağını düşünerek bu isteği yerine getirmiştir.</p>			
TARAFSIZLIK	<p>SENARYO 3: Hayat işletmesi sahibi Uğur Bey, muhasebesini tutan Halil Bey'e yaptıkları sözleşme gereği ödediği ücret dışında, verdiği hizmetleri ve çalışmalarını takdir ettiğini belirterek oldukça pahalı bir saat hediye etmiştir.</p> <p>Eylem: Halil Bey bu hediyeyi kabul etmiştir.</p>	174	2,83	1,02
	<p>SENARYO 4: Ufuk limited şirketi, sektörde önemli bir pazar payına sahiptir. Bu sektör, rekabetin oldukça yoğun yaşandığı ve çok sayıda rakibin bulunduğu bir ortama sahiptir. Ufuk işletmesinin muhasebesini tutan SMMM Orhan Bey, Güner işletmesinden muhasebesini</p>			

	<p>tutması konusunda teklif almıştır. Orhan Bey teklif sonrası yaptığı araştırmada Güner işletmesinin de Ufuk işletmesi ile aynı sektörde faaliyet gösterdiğini ve en yakın rakiplerinden biri olduğunu tespit etmiştir.</p> <p>Eylem: Orhan Bey teklif veren firmanın Ufuk işletmesinin rakibi olduğunu bilmesine rağmen teklifi kabul etmiştir.</p>			
MESLEKİ YETERLİLİK	<p>SENARYO 5: ART hizmet işletmesi serbest muhasebeci mali müşavir Erdem Beye iş teklifinde bulunmuştur. Yalnız teklif edilen ücret düşük olduğu için, meslek mensubunun hizmete uygun teknik ve mesleki standartlarına göre işi yerine getirmesini güçleştirmektedir.</p> <p>Eylem: Erdem Bey müşteriyi kaybetmemek için teklifi kabul etmiştir.</p>	172	2,34	0,78
	<p>SENARYO 6: Akar imalat işletmesi, muhasebecisi SMMM Erol Bey'den ürettiği mamullerle ilgili standart maliyetlerin çıkarılmasını istemiş ve zaman kısıtı olduğunu vurgulamıştır. Erol Bey daha önce bu konu ile ilgili herhangi bir çalışma yapmamıştır ve bu çalışmaları yürütecek nitelikli personel sayısının az olması sebebiyle zorlanacağını bilmektedir.</p> <p>Eylem: Erol Bey kısıtlarına rağmen müşterisinin isteğini kabul etmiştir.</p>			
GİZLİLİK	<p>SENARYO 7: Elif hanım, MNT işletmesinin muhasebesini tutmaktadır. MNT işletmesinin KAR işletmesine oldukça yüksek miktarlarda senetsiz borcu bulunmakta; borcu ödeme gücü olmasına karşın sürekli ertelemektedir. KAR işletmesi ise maddi açıdan sıkıntı çekmekte, bu alacağı tahsil etmesi durumunda ise kısa süreli olsa rahatlama yaşayacaktır.</p> <p>Eylem: Elif Hanım, MNT işletmesinin bu hareket tarzından oldukça rahatsız olduğundan müşterisini kaybetme pahasına, KAR işletmesine MNT işletmesinin ödeme gücü olduğunu bildirmiştir.</p>	171	2,68	1,01
	<p>SENARYO 8: SMMM Aynur hanım, Çağın hizmet işletmesi ile olan sözleşmesini yenilememiş ve aynı sektörde faaliyet gösteren Sude hizmet işletmesi ile sözleşme imzalamıştır. Sude işletmesi sahibi Okan Bey, Aynur hanımdan aynı sektörde faaliyet gösteren rakibi Çağın hizmet işletmesi hakkında bazı konularla ilgili bilgileri talep etmiştir.</p>			

	<p>Eylem: Aynur Hanım, Çağın işletmesi ile bir bağı kalmadığı düşüncesiyle bu bilgileri Orhan Bey'le paylaşmıştır.</p>			
MESLEK Kİ DAVRANIŞ	<p>SENARYO 9: MRT işletmesi sahibi Mert Bey uzun süreli yurtdışı seyahatine çıkacağını ve güvenebileceği kimsenin olmadığını öne sürerek işletmesine ait alacak senetleri ve çeklerini muhasebesini tutan Orhan beye bırakmak istemektedir.</p> <p>Eylem: Orhan bey de bu isteği kabul etmiştir.</p>	172	2,17	0,85
	<p>SENARYO 10: SM Özer bey, Akyurt imalat işletmesi ile iş görüşmesi yapmaktadır. Yapılan görüşmede Özer Bey verebilecekleri hizmetler konusunda, diğer meslektaşları ile ilgili doğrulanmamış karşılaştırmalar yaparak ve meslektaşlarının zayıf yönlerini aktararak Akyurt işletmesini bilgilendirme yolunu gitmiştir.</p> <p>Eylem: Akyurt işletmesi anlatılanları makul bulmuş ve İlknur Hanım'la sözleşme imzalamıştır.</p>			