

**Citation:** Ekergil V. & Onay A. (2018), Muhasebecilerin Ve Mükelleflerin IESBA'nın Etik İlkeleri Temelinde Muhasebecilerin Mesleki Davranışlarına Bakışı: Eskişehir İlinde Bir Araştırma, BMIJ, (2018), 6(2): 622-655 doi: <http://dx.doi.org/10.15295/bmij.v6i2.260>

## MUHASEBECİLERİN VE MÜKELLEFLERİN IESBA'NIN ETİK İLKELERİ TEMELİNDE MUHASEBECİLERİN MESLEKİ DAVRANIŞLARINA BAKIŞI: ESKİŞEHİR İLİNDE BİR ARAŞTIRMA

Vedat EKERGİL<sup>1</sup>

Ahmet ONAY<sup>2</sup>

Received Date (Başvuru Tarihi): 04/07/2018

Accepted Date (Kabul Tarihi): 18/08/2018

Published Date (Yayın Tarihi): 02/09/2018

### ÖZ

*Muhasebe toplumun kendisinden etik değerlere yüksek düzeyde bağlılık beklediği bir meslektir. Muhasebe meslek etiği, mesleki faaliyetlerin gerektiği şekilde yürütülebilmesi için meslek mensuplarının davranışlarına yasalar, toplumsal değerler ve geleneklerden kaynaklanan sınırlar getirir. Muhasebe mesleğinin küresel çaptaki meslek kuruluşu olan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), muhasebecilerin gözetmesi gereken etik ilkeleri kapsamlı bir şekilde aldığı Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar El Kitabı'nı yayımlamıştır. IFAC'ın yaptığı çalışmalar birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de yasal düzenlemelere yön vermiştir. Araştırmada muhasebecilerin mesleki davranışlarında etik ilkeleri hangi seviyede göz önüne alıp almadığı Eskişehir ilinde faaliyet gösteren hem meslek mensupları hem de işletme sahiplerinden/yöneticilerinden oluşan bir örneklem üzerinde test edilmiştir. Muhasebeciler ve mükellefler arasındaki görüş farklılıkları Tek Yönlü Çoklu Varyans Analizi (MANOVA) ile ortaya çıkarılmıştır. Muhasebecilerden elde edilen veriler cinsiyet, mesleki tecrübe ve sahip olunan mükellef sayıları açısından, mükelleflerden elde edilen veriler ise işletmelerinin faaliyet süresi ve muhasebe hizmetleri için ödenen ücret açısından ayrıntılı olarak analiz edilmiştir. Muhasebecilerin görüşlerinin cinsiyetlerine göre farklılaşmadığı ancak mesleki tecrübe ve sahip olunan mükellef sayısına bağlı olarak farklılaştığı saptanmıştır. Diğer taraftan mükelleflerin görüşlerinin işletmelerinin faaliyet süresine göre farklılaştığı ancak muhasebe hizmetleri için ödedikleri ücrete göre farklılaşmadığı saptanmıştır. Ayrıca muhasebecilerin ve mükelleflerin genel olarak meslek etiğine ilişkin görüşleri hakkında analizler yapılmıştır.*

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe Meslek Mensubu, Etik, Muhasebe Meslek Etiği.

**JEL Kodları:** M41, M49, C10

<sup>1</sup> Doç. Dr., Anadolu Üniversitesi, [vekergil@anadolu.edu.tr](mailto:vekergil@anadolu.edu.tr)

<https://orcid.org/0000-0002-6790-8529>

<sup>2</sup> Arş. Gör., Anadolu Üniversitesi, [ahmet\\_onay@anadolu.edu.tr](mailto:ahmet_onay@anadolu.edu.tr)

<https://orcid.org/0000-0003-1182-6003>

## THE OPINION OF ACCOUNTANTS AND TAXPAYERS ON ACCOUNTANTS PROFESSIONAL BEHAVIOURS BASED ON IESBA'S ETHICAL PRINCIPLES: A RESEARCH ON ESKİŞEHİR

### ABSTRACT

*Accounting is a profession in which the community expects a high degree of commitment to ethical values. Accounting profession ethics brings limits on behaviours of professional members due to laws, societal values and traditions in order for professional activities to be carried out as required. IFAC, the accounting profession of the global profession, has published a Code of Ethics for Accounting Professionals Handbook, which has been comprehensively taken into account by the ethical principles that must be observed by accountants. IFAC's work has led many countries as well as legal arrangements in our country. Our study has been tested on the sample consisting of professional members and business owners / managers operating in Eskişehir province where the accountants' ethical principles are taken into consideration in their occupational behaviour. The data obtained from the accountants are analysed in terms of gender, professional experience and the number of taxpayers held and the data obtained from taxpayers are analysed in detail in terms of the operating period of the enterprises and the fee paid for accounting services. The opinions of accountants are not differentiated by gender but they are different depending on professional experience and number of taxpayers possessed. On the other hand, it was determined that the opinions of taxpayers differ according to duration of operations of taxpayers, but they do not differ according to units they paid for accounting services. In addition, analyses were made about the views of accountants and taxpayers on their professional ethics in general.*

**Keywords:** Accountant, Ethics, Accountancy Ethics.

**JEL Codes:** M41, M49, C10

### 1. GİRİŞ

Etik, insan davranışlarını ahlaki açıdan değerli veya değersiz hale getirenin ne olduğunu arayan felsefi bir disiplin olarak kabul edilmiştir. Etik; doğruyu yanlıştan, iyiyi kötünden ve yararlıyı zararlıdan ayıran uyulması gereken ilke ve kurallardır. Etik kavramının kapsamı çok geniştir ve herkesin üzerinde uzlaştığı evrensel bir tanımı yoktur. Ancak genel anlamda etik, doğru ve yanlış davranış standartları ve ahlaki prensiplere dayanan davranışlar üzerinde sistematik bir çalışma alanı olarak tanımlanabilir (Onyebuchi, 2011:275; Gözener, 2008:4).

Etik, bireyin ve toplumun ahlak standartlarını araştıran bir disiplindir. Bu standartların bireyin yaşantısını nasıl etkilediğini ve mantıklı olup olmadıklarını incelemektedir (Velasquez, 2002:11). Etik ya da ahlak felsefesi, ahlakla ilgili konularda iyi, güzel, doğru ve yararlıyı aramaktadır. Ahlakın bireyden yapmasını istediği davranışları veya davranışlarına getirdiği sınırlamaları değerlendirmek, ahlak kuralları hakkında doğruyu bulmak için düşünmek ahlak felsefesinin konusudur.

Ahlak, bireyin diğer bireylerle, kurumlarla, devletle ilişkilerinde toplumun tecrübelerinden, gelenek ve göreneklerinden kaynaklanan akıl ürünü olan, toplumsal uyum, birliktelik ve dayanışmayı artırıcı, toplumun ekonomik, politik ve sosyal yapısına istikrar sağlayıcı prensipler, standartlar ve değerler bütünüdür (Civelek ve Durukan, 1997:130; Reese, 1990:156). Bireylerin davranışlarında yol gösterici olan etik, ödev ve yükümlülükleri temel

almakta ve bir kişinin neyi yapıp neyi yapmaması gerektiğini ortaya koyan kuralları konu edinmektedir (Josephson, 1995:83; Kuçuardi, 1999:16).

Meslek etiği ise, her türlü meslek alanında meslek mensuplarının davranışlarının ve tutumlarının toplumların yapısına bakılmaksızın evrensel boyutta ahlaki bir çizgiye kavuşturulması için oluşturulan (Ayboğa, 2001:31) ve mesleki davranışlarla ilgili neyin doğru neyin yanlış, neyin haklı neyin haksız olduğu hakkında inançlara dayalı ilkeler ve kurallar topluluğudur (Selimoğlu, 1997:144). Başka bir ifadeyle meslek etiği, belirli bir meslek grubunun mesleğe ilişkin olarak oluşturup koruduğu, meslek üyelerini belli bir şekilde davranmaya zorlayan, kişisel eğilimlerini sınırlayan, yetersiz ve ilkesiz üyeleri meslekten dışlayan, meslek içi rekabeti düzenleyen ve hizmet ideallerini korumayı amaçlayan mesleki ilkeler bütünüdür (Kırel, 2000:4; Aydın, 2001:4). Mesleki etik, meslek üyeleri onu koruduğu sürece yürürlükte kalabilen, bireyleri şu ya da bu şekilde davranmaya zorlayan, kişisel eğilimlerini sınırlayan kurallardan oluşmaktadır (Aydın, 2001:75).

Meslek etiğiyle ilgili açıklamalardan sonra muhasebe meslek etiğini şöyle tanımlanabilir. Meslek mensuplarınca mesleki faaliyetin yürütülmesi esnasında veya faaliyetin yürütülmediği durum ve dönemlerde, kanunlara uygun işlemlerin yapılmasının yanında toplumun değer yargılarına da önem verilerek güvenilir bilgilerin topluma sunulması ve müşteriler, toplum, meslektaşlar, meslek kuruluşları ile ilişkilerde uyulması gereken kurallar bütünüdür (Daştan, 2009:285). Öz bir ifadeyle muhasebe meslek etiği, muhasebecilerin iş dünyasındaki ilişkilerini düzenleyen ilke ve kurallardır (Azaltun ve Kaya, 2006:107).

Muhasebe mesleğini icra edenler hem mükelleflerinin hem de toplumun menfaatini korumakla yükümlüdür. Bu durum doğası gereği karmaşık ve sürekli değişim gösteren muhasebede meslek etiğinin önemini artırmaktadır. Muhasebede ahlaki anlayışın gelişmesinde muhasebe bilgilerinin niteliği de önemli rol oynar. İlgili taraflara sağlanacak muhasebe bilgilerinin anlaşılabilir, ilgili, güvenilir, karşılaştırılabilir ve tutarlı olmasını gerekli kılar. Muhasebe etiğinde davranışsal boyutun yanı sıra muhasebe bilgilerinin özelliklerinin de önemli olduğu görülmektedir (Gül ve Ergün, 2004:57).

İşletme faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi sürecinde gerçekleşen mali olayların doğru ve anlaşılabilir şekilde kaydedilmesi ve muhasebe mesleğinin icrası sonucunda ortaya çıkan tabloların gerçeği yansıtması, işletme faaliyetlerinden etkilenen tüm tarafların doğru, karşılaştırılabilir ve yeterli bilgiye ulaşabilmesi açısından çok önemlidir. Devlet, yatırımcılar, çalışanlar, müşteriler, tedarikçiler, ortaklar ve diğer tüm paydaşlar muhasebenin ortaya

koyduğu bilgidan doğrudan etkilenmektedir. Ekonomik yaşamın güvenle sürdürülebilmesi için muhasebe mesleğinin etik ilkelerle icra edilmesi gerekmektedir.

Muhasebeciler için etik kuralların geliştirilmesine yönelik çalışmalar yapılmadan önce ele alınması gereken nokta, mesleğin ve iş dünyasının muhasebe etiğine olan ihtiyacı ve bu ihtiyacın temelinde yatan ortak yaşam ilişkisinin niteliğidir. İşletmeler ile içinde buldukları toplum arasında iki tarafın faydasına olan bir ilişki mevcuttur. Söz konusu ilişki ancak muhasebe hizmetlerinin çıktısı olan raporların doğruluğuna işletme paydaşlarının içinde bulunduğu toplumun bütün kesimleri tarafından güven duyulmasıyla sürdürülebilir hale gelir (Dinah ve Christy, 2012:176). Muhasebe gibi topluma karşı sorumluluk üstlenen meslekler faaliyetlerinde toplum menfaatlerini dikkate alarak hareket etmek zorundadır. Muhasebeciler hem kamu menfaatine hem de ekonominin sürdürülebilir ve dengeli gelişimine yönelik sorumlulukları ile kurumsal yönetişimde önemli bir rol üstlenirler (Avram ve Togue, 2012:246).

Otlu'ya göre (1999:130), bir muhasebeci için meslek etiğinin sınırları; meslek mensubunun özgür seçimini yapabildiği alan ile yasal düzenlemelerle sınırlanan alan arasında kalan boşluktur. Meslek örgütlerince mesleğin yürütülmesinde meslek üyelerini yönlendiren bir etik standartlar setinin oluşturulması ve muhasebecilerin bunlara sahip çıkması meslek etiğinin sınırlarını genişletir. Böylece standartlar ve yasal düzenlemelerin getirilmediği konuların kastedildiği meslek mensubunun özgür seçim alanı daraltılmış olur ya da oluşturulan standartlar meslek üyesini özgür seçiminde yönlendirecektir.

Günümüzde sermaye piyasalarının giderek gelişmesi sonucunda, tasarruf sahipleri dünyanın herhangi bir ülkesindeki işletmelere yatırım yapabilmektedir. Yatırımcının amacı sahip parayı en yüksek kâr getirecek alanda değerlendirme arzusudur. Bu nedenle ticaretin tüm kuralları yatırımcı talepleri doğrultusunda düzenlenmektedir. Bu noktada muhasebe mesleği önemli bir mihenk taşı haline gelmektedir. Yatırımcının gücünün toplumun yararına dönüştürmek, toplum çıkarlarını dengelemek muhasebeciye verilen temel görev haline gelmektedir. Muhasebe mesleğinin önemi ve mensuplarının sorumlulukları bilgi kullanıcılarının sayısı ile beraber artmaktadır. Muhasebe mesleğinin toplum içinde yerine getirdiği hizmetler ve meslek mensuplarının üstlendikleri sorumluluklar mesleğin ahlaki standartlara göre düzenlenmesini önemli bir zorunluluk haline getirmiştir (Fatt, 1995:997).

Tüm Dünya'da muhasebe mesleğinin toplumda ve iş çevrelerinde gereken önemi görmesi ve ileri düzeyde saygınlığa ulaşması için, muhasebecilerin hepsi için gerekli olan ve caydırıcılık özelliği taşıyan meslek ahlaki kuralları oluşturulmalıdır. Kuralların yazılı hale getirilmesi ve ilgili yasal düzenlemelerin yapılması, meslek mensuplarının haberdar olmalarını

ve psikolojik olarak söz konusu kurallara uygun mesleki faaliyetlerde bulunmalarını sağlayacaktır (Selimoğlu, 1997:156).

Ülkeler arasındaki sınırların kalkması, küresel çapta ticaret örgütlerinin kurulması, ülkeler arasındaki ticaretin gelişmesi için yapılan anlaşmalar ve kurulan birlikler, sermayenin dünyadaki dolaşımının önündeki engellerin giderek ortadan kalkması yerelliğin giderek azalmasına ve küreselleşmenin giderek artmasına yol açmıştır. Bu durum ticari yaşamın önemli bir aktörü olan muhasebeciler için tüm dünyada geçerli bir meslek etiğinin oluşturulmasını gerekli kılmıştır. Dünyanın tamamında meslek üyelerince saygı gösterilecek ve benimsenecek meslek ahlaki kuralları, ancak tüm dünyada kabul gören ahlaki değerlerle oluşturulabilir.

Muhasebe mesleğinin toplumda hak ettiği itibarı kazanması, meslek mensuplarının mesleğin gerektirdiği etik düzenlemelere uygun davranışlar göstermelerine bağlıdır. Muhasebecilik, mensuplarının çoğu zaman yasaların belirlediği düzeyin üzerinde fedakârlık göstermelerini gerektiren özel bir meslektir. Muhasebeci, mesleğin gerektirdiği bilgi ve beceri düzeyine ulaşmanın yanında kişisel özelliklerini ve davranışlarını mesleğin itibarını ve toplumun menfaatlerini koruyacak şekilde geliştirmek zorundadır. Muhasebecilerin mesleki faaliyetleri, doğrudan veya dolaylı olarak, işletme sahipleri ve çalışanlarından yatırımcılara hatta ülkede yaşayan bireylere kadar çok farklı tarafların menfaatlerini ve beklentilerini karşılamak durumundadır. Söz konusu sebepler dolayısıyla, muhasebecilerin faaliyetlerinde meslek etiği büyük önem taşır.

Araştırmanın temel amacı, Eskişehir ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının, meslek etiğine yönelik yapılan düzenlemeler kapsamında gelişme gösteren etik ilkeleri algılama düzeyini ve davranışlarında meslek etiğini dikkate alma düzeyini belirlemektir. Muhasebe meslek mensupları için etik kurallara bağlılık seviyesini inceleyen çalışmalar yapılmadan önce dikkate alınması gereken önemli bir nokta, muhasebe hizmetlerinden faydalanan taraf olan işletme sahiplerinin/yöneticilerinin muhasebe etiğine olan ihtiyacıdır. Bu bağlamda çalışmanın bir diğer önemli amacı, aralarında iş ilişkisi bulunan muhasebecilerinin mesleki davranışlarında meslek etiğini dikkate alma düzeylerini işletme sahipleri/yöneticileri gözünden ortaya çıkarmaktır. Araştırma, etik düzenlemelerin uygulamadaki durumunu, belirlenen örneklem özelinde yansıtmayı amaçlaması yönüyle önemlidir. Ayrıca araştırma, meslek mensuplarının ve işletme sahiplerinin/yöneticilerinin farklı özellikleri bakımından etik kavramının algılanışı ve etik davranışlara ilişkin görüşlerinin anlamlı düzeyde farklılık gösterip göstermediğini belirlemeyi amaçlamaktadır.

Araştırma kapsamında, muhasebe meslek mensuplarının etik algıları ve meslek etiğinin davranışları üzerindeki etkisini ölçmek için, yalnızca Eskişehir ilinde faaliyet gösteren muhasebecilerden ve söz konusu muhasebecilerin mevcut ve potansiyel müşterileri olan Eskişehir ilinde faaliyet gösteren işletmelerden veri toplanmıştır. Araştırma, Eskişehir SMMM Odasına kayıtlı serbest muhasebeci mali müşavirlerle sınırlıdır. Araştırma kapsamında kullanılan ‘meslek mensubu’ ifadesiyle, serbest muhasebeci mali müşavirler kastedilmiştir. Araştırma kapsamında geliştirilen ölçme aracının, hem meslek mensupları hem de işletmeler tarafından içtenlikle ve gerçeği gizlemeye çalışmadan yanıtlandığı varsayılmıştır. Anketler yüz yüze görüşmeler neticesinde yanıtlanmıştır. İşletmelere yapılan anketlerin, işletmenin finansal bilgilerine hâkim ve muhasebeciyle ilişkilerini yürüten işletme sahibi, ortağı ya da yöneticisi tarafından yanıtlanmasına özen gösterilmiştir. İşletmelere yapılan anketlerin büyük çoğunluğu küçük ölçekli işletmelerden elde edilmiştir. Küçük ölçekli işletmelerin muhasebecilerinden aldığı hizmetlerin muhasebe verilerinin analizi ve yorumlanması yerine temel olarak vergi tutarının hesaplanması ve vergi beyannamesi gibi devletle ilişkileri düzenleyen belgelerin üretilmesi gibi mesleki faaliyetleri kapsamaması nedeniyle işletme sahipleri, ortakları ya da yöneticileri çalışma boyunca mükellef olarak ele alınmıştır.

Muhasebe mesleği ancak meslek mensuplarının hizmetlerinden faydalanan tüm tarafların gözünden etik ilkelere ne kadar değer verdiğine ve mesleğin gerektirdiği yüksek sorumlulukları ne kadar üstlendiğine bağlı olarak, toplumda ulaşması gereken konuma sahip olabilir. Diğer taraftan muhasebe mesleği ve işletmeler arasında var olan ortak yaşam ilişkisi, muhasebecilerin davranışlarında etik ilkeleri dikkate almasını işletmelerden gelen baskılar ve kendi kişisel menfaatlerinden kaynaklanan zorluklar daha önemli hale getirmektedir. Bu bağlamda çalışmamızın ana araştırma problemi meslek mensuplarının davranışlarında etik ilkeleri ne kadar dikkate aldığına ilişkin muhasebecilerin ve muhasebe hizmetlerinden faydalanan taraf olarak mükelleflerin görüşlerinde farklılık olup olmadığıdır. Çalışmanın kapsamı ve literatür doğrultusunda çalışmamızın alt problemleri mükelleflerin sahip olduğu işletmelerin faaliyet süresi ve muhasebe hizmetleri için ödedikleri ücretin görüşlerinde farklılığa yol açıp açmadığı ile muhasebecilerin cinsiyet, mesleki tecrübe ve sahip oldukları mükellef sayısının görüşlerini değiştirip değiştirmediğidir.

## **2. LİTERATÜR VE HİPOTEZ GELİŞTİRME**

Kidder (1995) çağımızda küresel boyutta paylaşılan değerlere karşı ısrarlı bir ihtiyacın olduğunu iddia etmiştir. Bu değerlere ilişkin bazı anahtar soruları sıralamıştır: “Dünya’da ahlaklı ve makul insanların fikir birliğinde olabileceği tek bir değerler seti var mıdır? Küresel bir etik kodlar



seti oluşturulabilir mi?” Bu hipotezlere bağlı olarak; “Eğer Dünya’nın her yerinde ortak çekirdek değerlerin varlığından söz edilebiliyorsa, Dünya’daki çeşitli kültürlerin görüşlerinin çağdaş bir yöntemle incelenmesiyle etik kodlar seti tanımlanabilmelidir.” ve “Küresel etik kodlar setinin oluşturulmasının ancak evrensel insani değerlerle mümkün olabilecektir” sonuçlarına ulaşmıştır. ‘Evrensel İnsani Değerler: Ortak Bir Etik Zeminin Bulunması’ başlıklı çalışmada; sevgi, doğruluk, dürüstlük, özgürlük, birlik, hoşgörü, sorumluluk ve yaşama saygı gibi pek çok çekirdek değer tanımlamıştır (Sadowski ve Thomas, 2012:15). Muhasebe meslek mensuplarınca tüm dünyada benimsenmesi, uyulması ve saygı gösterilmesi istenen bir etik kodlar setinin oluşturulması için evrensel insani değerlerden faydalanılmalıdır. Ancak herkesin paylaştığı ortak değerlerin ışığında, tüm dünyada geçerli olan, yerel anlayışların üzerinde ve onlarla çatışmayan bir meslek ahlak kuralları seti oluşturulabilir.

Muhasebe mesleğinin global düzeydeki en önemli meslek kuruluşlarından biri olan IFAC, güçlü ve sürdürülebilir organizasyonlar, piyasalar ve ekonomilerin gelişimine katkı sağlayarak kamu yararına hizmet eder. Kamu yararı görevinin bir parçası olarak IFAC, özellikle bağımsız bir alt kurulu olan Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları Etik Standartları Kurulu (IESBA) aracılığıyla muhasebeciler için yüksek kaliteli etik standartların geliştirilmesini, benimsenmesini ve uygulamaya konmasını sağlar (<https://www.ifac.org/sites/default/files/uploads/IESBA/IESBA-Fact-Sheet.pdf>).

Muhasebe meslek etiği ile ilgili uluslararası alanda oluşturulan ilk kurallar seti 1998 yılında IFAC’ın hazırladığı ‘Muhasebe Mesleği için Meslek Etiği Kuralları’dır. Oluşturulan kurallar yıllar itibariyle gözden geçirilmekte ve güncellenmektedir. Son olarak IFAC’ın bağımsız bir alt kurulu olan IESBA tarafından hazırlanan Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar son şekliyle 2016’da yılında yürürlüğe girmiştir ve Eylül 2018’de güncellenecektir ([www.ethicsboard.org/restructured-code-easier-navigate-use-enforce](http://www.ethicsboard.org/restructured-code-easier-navigate-use-enforce)). Bu kurallar en son 2016 yılında, muhasebecilere mesleği icra ederken karşılaştıkları etik durumlarda başvuru kaynağı olması amacıyla el kitabı olarak bastırılmıştır.

Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kuralların tüm profesyonel muhasebeciler için uygulanması gereken ilk bölümünde temel etik ilkeler sıralanmış ve açıklanmıştır. Dürüstlük, Tarafsızlık, Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen, Gizlilik ve Mesleki Davranış olarak sıralanan bu ilkelerin, muhasebe mesleği açısından tüm dünyada kabul gören çekirdek değerler olduğu söyleyebilir. Temel ilkeler kısaca şöyle açıklanmaktadır ([www.ethicsboard.org/restructured-code-easier-navigate-use-enforce](http://www.ethicsboard.org/restructured-code-easier-navigate-use-enforce)):

**Tablo 1:** IESBA'nın Temel Etik İlkeleri

Dürüstlük	Muhasebe Meslek Mensubu bütün mesleki ve iş ilişkilerinde dürüst ve açık sözlü olmak zorundadır.
Tarafsızlık	Muhasebe Meslek Mensubu mesleki veya iş yargılamalarında önyargılara, çıkar çatışmalarına yer vermemeli veya bunun gibi diğer şeylerin gereksiz etkilerini önemsememeli, bunlara izin vermemelidir.
Mesleki Yeterlilik ve Özen	Muhasebe Meslek Mensubu uygulamalar, yasalar ve teknik çerçeve içerisinde güncel gelişmelere bağlı olarak, bir müşteri veya işverenin doyurucu mesleki hizmet almasını güvence altına almak için gerekli düzeyde mesleki bilgi ve beceriyi korumalı, uygun teknik ve mesleki standartlarla uyum içinde olmalı ve dikkatli hareket etmelidir.
Gizlilik	Muhasebe Meslek Mensubu meslek ve iş ilişkilerinin bir sonucu olarak, elde edilen bilgilerin gizliliğine saygı göstermek zorundadır, açığa vurmak için yasal, mesleki bir hak veya sorumluluk olmadıkça üçüncü kişilere bu bilgileri aktaramaz. Meslek ve iş ilişkilerinin bir sonucu olarak, muhasebe meslek mensuplarının veya üçüncü kişilerin kişisel faydaları için gizli bilgiler kullanılamaz.
Mesleki Davranış	Muhasebe Meslek Mensubu konu ile ilgili yasalara ve düzenlemelere uymak zorundadır ve mesleği gözden düşürecek herhangi bir hareketten kaçınmalıdır.

**Kaynak:** International Federation Of Accountants (IFAC) (2013). Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants. s. 17-18'den türetilmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği konusundaki bilgi, düşünce, algılama ve uygulamalarını tespit etmek amacıyla ulusal ve uluslararası düzeyde çeşitli çalışmalar yapılmıştır.

Balıkesir il merkezinde meslek mensuplarının etiğe ve meslek etiğine olan yaklaşımlarının tespit edilmesi amacıyla Aymankuy ve Sarıoğlan (2005) tarafından yapılan çalışmada, muhasebecilerin etik konusuna yabancı olmadıkları ve kendilerini bu konuda geliştirmek için istekli ve gönüllü oldukları araştırmanın önemli bir sonucudur. Ancak araştırma sonuçlarına göre meslek etiğini benimseyen ve benimsemeyen meslek mensuplarının sayısı birbirine yakındır. Muhasebecileri etik dışı davranmaya iten en önemli unsurun mükellef baskısı olduğu ve meslek mensuplarının yasal boşlukları mükellefleri lehine yorumladıklarının tespit edilmesi araştırmada elde edilen ve birbirini tamamlayan önemli bulgulardır.

Gül ve Ergün (2005) tarafından muhasebecilerin meslek etiği kurallarına ilişkin bilgi, düşünce ve algılamalarını ortaya çıkarmayı amaçlayan çalışmada, elde edilen sonuçlara göre meslek mensuplarının en çok önem verdikleri etik ilkeler, önem sırasına göre; dürüstlük, mesleki bilgi ve yeterlilik, güvenilirlik, yasalara bağlılık, sır saklama, şeffaflık ve mesleki sorumluluktur. Ancak, muhasebecilerin önemli bir kısmının meslek etiği kuralları hakkında bilgi eksikliği içinde oldukları elde edilen bulgular arasındadır.

İşgüden ve Çabuk'un (2006) meslek etiği anlayışının ve kurallarının meslek yaşamına etkisini belirlemek amacıyla Balıkesir ilinde faaliyet gösteren muhasebeciler üzerinde yaptıkları araştırmada meslek mensuplarının meslek etiği ilkelerine önem verdikleri ve bu ilkelere uygun davranışlar sergiledikleri takdirde maddi ve manevi açıdan kazançlı çıkacaklarını düşündükleri



saptanmıştır. Bunun yanında muhasebecilerin en önemli buldukları ilke mesleki yeterlilik olmuştur. Yine araştırmadan elde edilen bir diğer önemli bulgu meslek mensuplarının ilgili taraflara yeterli ve doğru bilgi sunduğudur.

Meslek mensuplarının mesleki etik kurallara bakışlarının saptanması için Doğu Anadolu Bölgesinde Bilen (2008) tarafından yapılan çalışmada, muhasebecilerin mesleğin yürütülmesinde etik değerleri çok önemli gördükleri ve meslek mensuplarının sahip olması gereken etik değerleri sırasıyla güvenilirlik, deneyim, tarafsızlık, gizlilik ve sorumluluk olarak sıraladıkları tespit edilmiştir.

Yıldız (2010) tarafından Kayseri ilinde yapılan araştırmada muhasebecilerin etik konusunu önemsedikleri, meslek etiğine gerekli ilgiyi gösterdikleri ve mesleki sorumluluklarını yerine getirme konusunda gereken özeni gösterdikleri tespit edilmiştir. Bunun yanında muhasebecileri etik davranmaktan alıkoyan en önemli unsurun mükellef baskısı olduğu bunu sırasıyla mevzuatın yetersiz olması, mali denetim eksikliği, kamudaki kayırmalar, kayıt dışı ekonomi, ekonomik istikrarsızlık ve meslek mensupları arasındaki siyasi görüş ayrılıklarının takip ettiği anlaşılmıştır. Ayrıca meslek üyelerinin büyük çoğunluğunun piyasadaki muhasebe verilerini doğru ve güvenilir bulmadıkları belirlenmiştir.

Sakarya ve Kara (2010) muhasebe meslek etiğine yönelik düzenlemelerin muhasebeciler tarafından algı düzeylerinin ölçülmesi için İstanbul, Bursa, İzmir ve Balıkesir illerinde yaptıkları çalışmada demografik özelliklerle etik algı düzeyleri arasında çeşitli ilişkiler tespit etmişlerdir. Ayrıca meslek etiği ile ilgili dürüstlük değişkeni ile tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve genel etik algısı değişkenleri arasında anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişkinin olduğu araştırmanın önemli bir sonucudur.

Meslek mensuplarının etik ile ilgili görüşlerini tespit etmek için Erzurum ilinde Güney ve Çınar'ın (2012) yaptıkları araştırmada, muhasebecilerin etik ilkeleri önemli gördükleri, bunlara aykırı davranışları onaylamadıkları buna karşın uygulamada etiğe uymayan davranışların olduğunu düşündükleri ve etik konusunda meslek kuruluşlarından eğitim talep ettikleri saptanmıştır. Ayrıca etik ilkelere bağlılık ile eğitim ve gelir düzeyi arasında pozitif yönlü bir ilişkinin olduğu tespit edilmiştir.

Meslek mensuplarının etik kavramına bakış açılarını ölçmek için Hacıhasanoğlu (2013) tarafından Sakarya ilinde yapılan çalışmada, muhasebecilerin etik değerlere bağlı olarak hareket ettikleri, bununla birlikte demografik özellikler itibarıyla görüşlerde farklılıklar olduğu

belirlenmiştir. Yaş ve mükellef sayıları değişkenleri itibariyle ve mesleki yeterlilik ve mesleki davranış ilkeleri açısından muhasebecilerin görüşlerinde farklılık olduğu tespit edilmiştir.

Literatürde muhasebecilerin mesleki faaliyetlerinde etik ilkeleri ne kadar dikkate aldığını belirlemeyi amaçlayan araştırmalar, muhasebecilerden oluşan örneklemeler üzerinde yapılmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının etik tutum ve davranışlarının işletmeler tarafından değerlendirilmesi, araştırmaların geçerliliği ve güvenilirliğini pozitif yönde etkileyecektir. Muhasebecilerin faaliyetlerini etik yönden değerlendirmesi gereken en doğru taraf, toplum özellikle de müşterileri olan işletmelerdir. Literatürde muhasebecilerin toplumdaki mesleki itibarını ve etik değerlere bağlılığını araştıran az sayıda çalışma vardır.

Gray ve Irons (2016) yaptıkları çalışmada, 2014 yılında Sertifikalı Yönetim Muhasebecileri (TheChartered Global Management Accountant) için hazırlanan yeterlilik çerçevesinde yer alan kişisel özellikler açısından orta düzey yöneticilerin muhasebecileri hakkındaki değerlendirmelerini araştırmıştır. Yeterlilik çerçevesinde kişisel özellikler; etik, dürüstlük ve profesyonellik olarak üç başlık altında tanımlanmıştır. Araştırmada ölçme aracı olarak kullanılan anket, 2015 yılında Amerika’da uygulanmıştır. Çalışma sonuçlarına göre, muhasebecilerin etik, dürüstlük ve profesyonellikten oluşan kişisel özellikleri açısından zayıf durumda oldukları belirlenmiştir.

Caglio ve Cameran (2017), farklı zaman dilimlerinin kültürel ortamında yetişen bireylerin, muhasebecilik mesleğinin etik algısı üzerindeki etkisini araştırmıştır. Makale, muhasebe etiği hakkında toplumun algısını yansıtır. Araştırma, 1980’lerde ve 1990’larda doğan öğrenciler üzerinde yapılan anketle geleceğin muhasebecilerinin ve muhasebe hizmetinin müşterilerinin, muhasebe mesleğinin etik değerleri ne kadar gözettiği konusundaki algısını ortaya koymayı amaçlamıştır. Ankete katılan 1794 kişiden elde edilen veriler, muhasebeciliğin yozlaşmış bir meslek olduğu fikrinin, genç kuşak arasında çok fazla baskın olmadığını göstermektedir.

Literatürde muhasebe meslek mensuplarının meslek etiğine yaklaşımlarını inceleyen çalışmalardan elde edilen bilgiler ışığında, araştırmanın amaçlarına uygun olarak aşağıdaki hipotezler geliştirilmiştir:

*H<sub>1</sub>1= Muhasebecilerin etik tutumları ile mükelleflerin muhasebecilerinin etik tutumlarına ilişkin görüşleri arasında anlamlı farklılık vardır.*

*H<sub>1</sub>2= Mükelleflerin muhasebecilerinin etik davranışlarına ilişkin görüşleri işletmelerinin faaliyet süresi bakımından anlamlı düzeyde farklılık gösterir.*

*H<sub>13</sub>= Mükelleflerin muhasebecilerinin etik davranışlarına ilişkin görüşleri muhasebe hizmetleri için ödedikleri ücret bakımından anlamlı düzeyde farklılık gösterir.*

*H<sub>14</sub>= Muhasebecilerin etik tutumları cinsiyetleri bakımından anlamlı düzeyde farklılık gösterir.*

*H<sub>15</sub>= Muhasebecilerin etik tutumları hizmet sundukları mükellef sayıları bakımından anlamlı düzeyde farklılık gösterir.*

*H<sub>16</sub>= Muhasebecilerin etik tutumları mesleki tecrübeleri bakımından anlamlı düzeyde farklılık gösterir.*

### **3. ARAŞTIRMANIN ÖRNEKLEMİ, ÖLÇME ARACI VE VERİLERİN TOPLANMASI**

Araştırmanın evrenini mesleki faaliyetlerini bağımsız olarak bürolarında yürüten serbest muhasebeci mali müşavirlerin oluşturduğu muhasebe meslek mensupları ve muhasebecilik mesleğinin müşterisi olan işletmeler (mükellefler) oluşturmaktadır. Araştırma örnekleme olarak Eskişehir ilinde faaliyet gösteren bağımsız meslek mensupları ve işletmeler seçilmiştir. Odadan alınan bilgiye göre işletme bünyesinde çalışan, SMMM belgesi olup çalışmayan veya emekli olan SMMM'ler "Bağımlı SMMM" olarak ifade edilmektedir. Eskişehir'de 362'si bağımlı ve 448'i bağımsız olmak üzere Eskişehir SMMM Odası'na kayıtlı toplam 810 SMMM bulunmaktadır.<sup>3</sup>

Veri toplama aracı olarak anket tercih edilmiştir. Meslek mensuplarının meslek etiğine ilişkin tutum ve davranışlarını belirlemek ve mesleğin müşterilerinin, muhasebecilerinin davranışlarında meslek etiğini ne kadar dikkate aldıkları konusundaki düşüncelerini ortaya çıkarmak amacıyla ikiz sorulardan oluşan ölçek tarafımızdan geliştirilmiştir.

Meslek mensupları üzerinde yapılan araştırmada, tam sayım yöntemi kullanılmış ve Eskişehir SMMM Odası'na kayıtlı tüm muhasebecilere yüz yüze görüşme yoluyla anketler ulaştırılmıştır. İşletmeler üzerinde yapılan araştırmada ise, tüm işletmelere ulaşılması ekonomik kısıtlar sebebiyle mümkün görünmediğinden örnekleme yapılması zorunlu görülmüştür. Örnekleme yöntemi olarak, kolayca uygulanabilen, daha çabuk ve ekonomik veri toplamaya izin veren yöntem olan kolayda örnekleme tercih edilmiştir. Veriler 84 mükellef ve 148 muhasebeci ile yüz yüze görüşme yapılarak elde edilmiştir.

Anket formlarında anketi dolduranların yaş, cinsiyet gibi demografik özellikleri ve mesleki tecrübeleri hakkında bilgiler istenmektedir. İşletmeler için hazırlanan ankette, IESBA tarafından hazırlanan ve tüm meslek mensuplarının uyması istenen Dürüstlük, Tarafsızlık, Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen, Gizlilik ve Mesleki Davranış olarak sıralanan temel etik ilkelere muhasebecilerinin ne kadar uyduğunu ölçen maddelere yer verilmektedir. Meslek

<sup>3</sup> <http://www.esmmmo.org/storage/file/3f5017bb002a4fffa2eb897b989814e5.pdf> (12.04.2018)

mensupları için hazırlanan ankette ise, muhasebecilik faaliyetinde meslek etiğini ne kadar dikkate aldıklarını ölçen maddeler yer almaktadır. Ayrıca mükellef sayısı, unvanı, mesleki tecrübesi gibi bilgilere yer verilmektedir. Anketlerde beşli likert tipi tercih edilmiştir (1= Kesinlikle Katılmıyorum, 2= Katılmıyorum, 3= Kararsızım/Hiçbir Fikrim Yok, 4= Katılıyorum, 5= Kesinlikle Katılıyorum). Likert tipi ölçekler tutumların ölçülmesinde önerilen ve çok sık kullanılan araçlardır (Likert, 1932).

#### 4. ARAŞTIRMA BULGULARI VE ANALİZİ

Meslek mensupları ve işletmelerden anket yoluyla elde edilen veriler, araştırmanın hipotezlerini test etmek amacıyla tutarlı olarak analiz edilerek uygun başlıklar altında sunulmaktadır.

##### 4.1. Demografik Özellikler

Tablo 2’de gösterildiği üzere araştırma verileri, Eskişehir ilinde faaliyet gösteren işletmelerden (N=84) elde edilmiştir. İşletmelerin önemli bir bölümü 1-3 yıl arasında (22 işletme, %26,2) ve 4-8 yıl (28 işletme, %33,3) arasında faaliyet göstermektedir. İşletmelerin büyük çoğunluğu muhasebe hizmetlerini, bağımsız meslek mensuplarından (74 işletme, %88,1) almaktadır. Ayrıca muhasebe hizmetleri için TÜRMOB’un (Birlik) belirlediği tarife üzerinden ücret (68 işletme, %81) ödemektedir.

**Tablo 2:** İşletmelerin Kategorik Değişkenleri (N=84)

		f	%
İşletmenin Faaliyet Süresi	1 yıldan az	11	13,1
	1-3 yıl arası	22	26,2
	4-8 yıl arası	28	33,3
	9-15 yıl arası	9	10,7
	16-24 yıl arası	10	11,9
	25 yıl üzeri	4	4,8
	<b>Toplam</b>	<b>84</b>	<b>100,0</b>
Muhasebe Hizmetlerinden Faydalanma Şekli	Muhasebe biriminden alıyor.	2	2,4
	Bağımsız SMMM'den alıyor.	74	88,1
	Hem muhasebe biriminden hem bağımsız SMMM'den alıyor.	8	9,5
<b>Toplam</b>	<b>84</b>	<b>100,0</b>	
Muhasebe Hizmetleri için Ödenen Ücret	Birlik'in belirlediği tarifeye göre ücret ödüyor	68	81,0
	Birlik'in belirlediği tarifeden düşük ücret ödüyor.	12	14,3
	Birlik'in belirlediği tarifeden yüksek ücret ödüyor.	2	2,4
	Bağımsız SMMM'den hizmet almıyor.	2	2,4
	<b>Toplam</b>	<b>84</b>	<b>100,0</b>

Araştırma örnekleminde yer alan muhasebecilerin (N=148) kategorik verileri Tablo 3’te sunulmaktadır. Ankete katılan muhasebecilerin 118’i (%79,7) erkek ve 30’u (20,3) kadındır. %45,9’u 1-10 yıl arasında mesleki tecrübeye sahipken kalan meslek mensupları (%54,1) 10 yıldan daha fazla süredir faaliyetlerine devam etmektedir. Hizmet sunulan mükellef sayısı

açısından bakıldığında %35,8'inin 0-30 arası işletmeye ve %31,8'inin 31-60 arası işletmeye hizmet vermektedir. Bu durumda meslek mensuplarının çok fazla işletmeye hizmet vermekten kaçındıkları kanaatine varılabilir. Ankete katılan meslek mensuplarının büyük çoğunluğunun muhasebe hizmetlerini bir işletmeye bağlı olmaksızın SMMM bürosu %79,1 aracılığıyla sunduğu anlaşılmıştır.

**Tablo 3: Muhasebecilerin Genel Özellikleri (N=148)**

		f	%
Cinsiyet	Erkek	118	79,7
	Kadın	30	20,3
	<b>Toplam</b>	<b>148</b>	<b>100,0</b>
Mesleki Tecrübe	0-5 yıl	37	25,0
	6-10 yıl	31	20,9
	11-15 yıl	18	12,2
	16-20 yıl	24	16,2
	20-25 yıl	11	7,4
	26 yıl ve üzeri	27	18,2
	<b>Toplam</b>	<b>148</b>	<b>100,0</b>
Mükellef Sayısı	0-30	53	35,8
	31-60	47	31,8
	61-90	26	17,6
	91-120	13	8,8
	121-150	3	2,0
	151-180	2	1,4
	181-210	4	2,7
	<b>Toplam</b>	<b>148</b>	<b>100,0</b>
Mesleği Yürütme Şekli	İşletme örgütü içerisinde hizmet veriyor.	20	13,5
	SMMM bürosunda hizmet veriyor.	117	79,1
	SMMM unvanı var ancak aktif hizmet vermiyor.	11	7,4
	<b>Toplam</b>	<b>148</b>	<b>100,0</b>

#### 4.2. Muhasebeciler ve Mükelleflerinin Temel Etik İlkelerine İlişkin Görüşleri

IESBA'nın meslek mensupları için geliştirdiği uyulması gereken temel ilkeler (Dürüstlük, Tarafsızlık, Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen, Gizlilik, Mesleki Davranış) hakkında muhasebeciler ve mükelleflerinin görüşleri likert ölçeğine göre hazırladığımız ikiz ifadelerden oluşan anket aracılığıyla tespit edilmiştir. Muhasebecilerin ve mükelleflerinin temel etik ilkeler hakkındaki görüşleri tablolarda gösterilmiştir. Tablo 4'te muhasebecilerin ve mükelleflerin dürüstlük ilkesine dair görüşlerinin aritmetik ortalamaları ve standart sapmalarına yer verilmektedir.

**Tablo 4:** Mükelleflerin ve Meslek Mensuplarının Dürüstlük İlkesi Hakkında Görüşleri

		Ölçek İfadesi	Ortalama	Std. Sapma
<b>S1</b>	Mükellef	Muhasebecim, mesleki ve iş ilişkilerinde açık sözlü ve dürüsttür.	3,667	0,9096
	Muhasebeci	Mesleki ve iş ilişkilerimde açık sözlü ve dürüstüm.	4,875	0,3337
<b>S6</b>	Mükellef	Muhasebecim, yasaların açık olmadığı veya yetersiz kaldığı konularda olabildiğince işletmemin çıkarına davranır.	3,250	1,2694
	Muhasebeci	Yasaların açık veya yetersiz kaldığı konularda, olabildiğince müşterimin çıkarına davranırım.	3,946	1,0343
<b>S9</b>	Mükellef	Muhasebecim kendisinin ceza almasına yol açabilecek bir durum ile karşılaştığında, ilgili olayı kamu otoritelerinden ve benden gizleyerek çözümler.	2,881	1,3832
	Muhasebeci	Ceza almama yol açabilecek durumları kamu otoritelerinden ve müşterilerimden gizleyerek sorunu çözmeye çalışırım.	2,500	1,4397
<b>S14</b>	Mükellef	İşletmemin likit sıkıntısı yaşadığı dönemlerde, muhasebecim işletmem için hazırlayacağı beyannameleri benim finansal durumuma göre düzenler.	4,000	1,2024
	Muhasebeci	Mükelleflerimin ilgili döneme ilişkin likit yapılarını ve taleplerini göz önünde bulundurarak beyannamelerini hazırlarım.	2,464	1,4518

Anketleri cevaplayanların dürüstlük ilkesine ilişkin katılım düzeylerini belirlemek amacıyla hem muhasebeciler üzerinde uygulanan hem de mükellefler üzerinde uygulanan ölçeklerde dürüstlük ilkesi bağlamında tutumları ölçmeyi amaçlayan ifadelerin ortalamaları alınmaktadır. Buna göre dürüstlük ilkesi açısından mükelleflerin verdikleri cevapların genel ortalaması 2,884 iken, muhasebecilerin cevaplarının genel ortalaması 3,491'dir. Tablo 4 incelendiğinde, dürüstlük ilkesine verilen yanıtlarda en yüksek değer sahip ifadelerin muhasebeciler için "(S1) Mesleki ve iş ilişkilerimde açık sözlü ve dürüstüm", mükellefler için ise "(S14) İşletmemin likit sıkıntısı yaşadığı dönemlerde, muhasebecim işletmem için hazırlayacağı beyannameleri benim finansal durumuma göre düzenler" şeklindedir.

Tablo 4'te 6. soru (S6) muhasebe mesleğinin etik anlayışı için önem arz etmektedir. Bu sorunun yüksek bir orana sahip olması, toplum çıkarını ön planda tutması gereken muhasebe mensupları için olumsuz bir durumdur. Bu sonuçlar hem mükelleflerin beklentisinin hem de muhasebe mensuplarının uygulama alışkanlığının bu yönde olduğu izlenimi uyandırmaktadır. Meslek örgütünün bu konuda gerekli tedbirleri alması önerilmektedir.



**Tablo 5:** Mükelleflerin ve Meslek Mensuplarının Tarafsızlık İlkesi Hakkında Görüşleri

		Ölçek İfadesi	Ortalama	Std. Sapma
S2	Mükellef	İşletmeme ve diğer müşterilerine aynı kalitede hizmet sunduğumu düşünüyorum.	3,655	0,9248
	Muhasebeci	Tüm müşterilerime aynı kalitede hizmet sunarım.	4,375	1,0011
S7	Mükellef	Muhasebecim işletmemin kadrolu çalışanı gibi davranmaktan veya böyle algılanmasına yol açabilecek ilişkilerden kaçınırım.	3,012	1,1973
	Muhasebeci	Müşterimin kadrolu çalışanı gibi davranmaktan veya böyle algılanmasına yol açabilecek ilişkilerden kesinlikle kaçınırım.	4,768	0,4668
S8	Mükellef	Muhasebecim; işletmemden, devletten veya üçüncü taraflardan gelen ve mesleki yargısına uymayan teklifleri reddeder.	3,095	1,2381
	Muhasebeci	Müşterilerimden, devletten veya üçüncü taraflardan gelen ve mesleki yargıma uymayan teklifleri reddederim.	4,786	0,6527
S19	Mükellef	Muhasebecim, akrabalık bağı ve/veya yakın arkadaşlık gibi mesleki yargısını etkileyebilecek iş tekliflerini geri çevirir.	2,655	1,3840
	Muhasebeci	Akrabalık bağı veya yakın arkadaşlık gibi mesleki yargımı etkileyebilecek iş tekliflerini reddederim.	3,411	1,3454

Anket katılımcılarının genel olarak tarafsızlık ilkesi hakkındaki tutumlarını belirlemek amacıyla ilgili ifadelerin her iki örneklem için ortalamaları alınmıştır. Tarafsızlık ilkesi açısından mükelleflerin verdikleri cevapların genel ortalaması 3,104 ve muhasebecilerin cevaplarının genel ortalaması 4,335 olarak hesaplanmıştır. Tablo 5 incelendiğinde, muhasebecilerin katılım düzeyinin en yüksek olduğu ifadeleri “(S8) Müşterilerimden, devletten veya üçüncü taraflardan gelen ve mesleki yargıma uymayan teklifleri reddederim” ve “(S7) Müşterimin kadrolu çalışanı gibi davranmaktan veya böyle algılanmasına yol açabilecek ilişkilerden kesinlikle kaçınırım.” şeklindedir. Mükelleflerin ise katılım düzeyinin en yüksek olduğu ifadesi “(S2) İşletmeme ve diğer müşterilerine aynı kalitede hizmet sunduğumu düşünüyorum.” dir. Mükelleflerin bu ifadesi (S2), muhasebe meslek mensupları açısından da 4,375 gibi yüksek bir ortalamaya sahiptir.

**Tablo 6:** Mükelleflerin ve Muhasebecilerin Mesleki Yeterlilik ve Özen İlkesine Dair Görüşleri

		Ölçek İfadesi	Ortalama	Std. Sapma
S3	Mükellef	Kanunlara, muhasebe ilkelerine ve muhasebe standartlarına uymak için gerekli özeni gösterir.	3,726	0,9487
	Muhasebeci	Kanunlara, muhasebe ilkelerine ve standartlarına uymak için gerekli özeni gösteririm.	4,804	0,4009
S11	Mükellef	Muhasebecim, işletmem için üreteceği bilgileri; dikkatli, doğru ve zamanında hazırlayıp, tarafıma iletir.	3,917	1,2341
	Muhasebeci	Müşterilerim için üreteceğim bilgileri; dikkatli, doğru ve zamanında hazırlayıp iletirim.	4,732	0,5557
S12	Mükellef	Muhasebecim, kendi çalışanlarının da gerekli yeterlilikte olması için almaları gereken tüm eğitimleri almalarını teşvik eder.	3,536	1,0232
	Muhasebeci	Çalışanlarımın gerekli yeterliliklere sahip olması için almaları gereken eğitimleri teşvik ederim.	4,536	0,7126
S20	Mükellef	Muhasebecim, işletmeme yeterli hizmeti sunacak bilgi ve beceriye sahip olmak için kendisini sürekli günceller.	3,500	1,0000
	Muhasebeci	Müşterime yeterli hizmeti sunacak bilgi ve beceriye sahip olmak için kendimi sürekli güncellerim.	4,679	0,5084

Muhasebecilerin ve mükelleflerin genel olarak mesleki yeterlilik ve özen ilkesi hakkındaki tutumlarını belirlemek amacıyla anketlerde yer alan ilgili ifadelerin her iki örneklem için ortalama değerler Tablo 6’da verilmektedir. Mesleki yeterlilik ve özen ilkesi bağlamında mükelleflerin verdikleri cevapların genel ortalaması 3,667 ve muhasebecilerin cevaplarının genel ortalaması 4,688’dir. Tablo 6’da muhasebecilerin katılım düzeyinin en yüksek olduğu ifade “Kanunlara, muhasebe ilkelerine ve standartlarına uymak için gerekli özeni gösteririm.”dir. Hem mükelleflerin hem de muhasebecilerin birlikte katılım düzeyinin en yüksek olan ifade ise “Muhasebecim, işletmem için üreteceği bilgileri; dikkatli, doğru ve zamanında hazırlayıp, tarafıma iletir” şeklindedir. Bu durum meslekte faaliyetin sürdürülebilirliğinin sağlanabilmesi için mesleki yeterliliğin ve özenin çok önemli olduğu çıkarımı yapılabilir.

**Tablo 7:** Mükelleflerin ve Meslek Mensuplarının Gizlilik İlkesi Hakkında Görüşleri

		Ölçek İfadesi	Ortalama	Std. Sapma
S10	Mükellef	Muhasebecim, işletmeme ilişkin elde ettiği bilgileri, kendisinin veya üçüncü tarafların faydasına kesinlikle kullanmaz.	3,143	1,2814
	Muhasebeci	Müşterilerime ilişkin elde ettiğim bilgileri, kendim veya üçüncü tarafların faydasına kullanmam.	4,696	0,8928
S13	Mükellef	Muhasebecim iş ilişkisini sonlandırdığı müşterilerine ilişkin bilgileri, benimle paylaşmakta herhangi bir mahsur görmez.	3,143	1,3185
	Muhasebeci	İş ilişkiimi sonlandırdığım müşteriime ilişkin bilgileri, diğer müşterilerimle paylaşabilirim.	1,857	1,1974
S16	Mükellef	Muhasebecim, çalışanlarını güvenilir kişilerden seçer ve gizlilik ilkelerine uyup uymadıklarını sürekli olarak denetler.	3,726	0,9982
	Muhasebeci	Çalışanlarını güvenilir kişilerden seçerim ve sürekli gizlilik ilkelerine uyup uymadıklarını kontrol ederim.	4,679	0,4713
S21	Mükellef	Muhasebecim, işletmeme ilişkin hiçbir bilgiyi yakın iş çevresi veya aile çevresi ile paylaşmaz, “risk küçük bile olsa, risktir” onun temel ilkesidir.	3,202	0,8751
	Muhasebeci	Müşterilerime ilişkin hiçbir bilgiyi iş veya aile çevremle paylaşmam, temel prensibim; "risk küçük bile olsa, risktir".	4,589	0,5318

Muhasebecilerin ve mükelleflerinin genel olarak gizlilik ilkesi hakkındaki tutumlarını belirlemek amacıyla anketlerde yer alan ilgili ifadelerin her iki örneklem için de ortalamalarına yer verilmektedir. Gizlilik ilkesi bağlamında mükelleflerin verdikleri cevapların genel ortalaması 3,232 ve muhasebecilerin cevaplarının genel ortalaması 4,527’dir. Tablo 7 incelendiğinde, muhasebecilerin katılım düzeyinin en yüksek olduğu ifadenin “(S10) Müşterilerime ilişkin elde ettiğim bilgileri, kendim veya üçüncü tarafların faydasına kullanmam.”dır. Mükelleflerin ise katılım düzeyinin en yüksek olduğu ifadenin ise “(S6) Muhasebecim, çalışanlarını güvenilir kişilerden seçer ve gizlilik ilkelerine uyup uymadıklarını sürekli olarak denetler.” şeklindedir. Mükellefin mesleki davranış ilkesine ilişkin en yüksek

ifadesi (S13), muhasebecilerin bu alandaki en düşük ortalamaya sahip ifadesidir. Mükelleflerin meslek mensupları hakkındaki bu düşüncesinin meslek örgütü tarafından incelenmesi önerilmektedir.

**Tablo 8:** Mükelleflerin ve Meslek Mensuplarının Mesleki Davranış İlkesi Hakkında Görüşleri

	Ölçek İfadesi	Ortalama	Std. Sapma
<b>S4</b>	Mükellef Muhasebecim için mesleği namusudur, mesleğini gözden düşürebilecek her hareketten kaçınır.	3,560	0,8965
	Muhasebeci Mesleğim namusumdur, mesleğimi gözden düşürebilecek her hareketten kaçınırım.	4,875	0,3337
<b>S5</b>	Mükellef Muhasebecim için mesleki itibar, her zaman elde edeceği gelirden daha önemlidir.	3,179	1,2531
	Muhasebeci Mesleki itibarım, her zaman elde edeceğim gelirden çok daha önemlidir.	4,696	0,5695
<b>S15</b>	Mükellef Muhasebecim, sunacağı hizmetleri, becerilerini ve deneyimini abartılı bir şekilde anlatmak yerine, sadece işini yapar.	3,393	1,3082
	Muhasebeci Müşterime sunacağım hizmetleri, becerilerimi ve deneyimlerimi abartılı bir şekilde anlatmak yerine sadece işimi yaparım.	4,536	0,7377
<b>S17</b>	Mükellef Muhasebecim, kendisiyle çalışmaya devam etmemi sağlamak için meslektaşları hakkında olumsuz şeyler söyleyebilir.	3,583	1,2820
	Muhasebeci Yeni müşteriler kazanmak için meslektaşım hakkında olumsuz şeyler söylediğim olur, rekabet budur.	1,518	0,9144
<b>S18</b>	Mükellef Sunduğum belge ve beyanların yanıltıcı, yanlış veya gizlemeye dayalı bilgiler içermesi durumunda beni uyarır ve hatta muhasebecim bu yaptıklarında kasıt bulursa, işletmem ile olan iş ilişkisini sonlandırabilir.	2,917	1,3989
	Muhasebeci Müşterisinin sunduğu belge ve beyanların yanıltıcı, yanlış veya gizlemeye dayalı bilgiler içeriyorsa, müşterimle olan iş ilişkiimi sonlandırırım.	3,821	1,2665

Anket katılımcılarının mesleki davranış ilkesi hakkındaki genel tutumlarını belirlemek amacıyla ilgili ifadelerin her iki örneklem için ortalamaları alınmıştır. Mesleki davranış ilkesi açısından mükelleflerin verdikleri cevapların ortalaması 3,0929 ve muhasebecilerin cevaplarının ortalaması 4,4821 olarak hesaplanmıştır. Tablo incelenirse muhasebecilerin katılım düzeyinin en yüksek olduğu ifadenin ‘Mesleğim namusumdur, mesleğimi gözden düşürebilecek her hareketten kaçınırım’ olduğu, mükelleflerin katılım düzeyinin en yüksek olduğu ifadenin ise ‘Muhasebecim, kendisiyle çalışmaya devam etmemi sağlamak için meslektaşları hakkında olumsuz şeyler söyleyebilir’ olduğu anlaşılır.

#### 4.2.1. Ölçeklerin Güvenilirliği

Araştırma anketinde yer alan 6, 9, 13, 14 ve 17 numaralı ifadeler anket formunun özenli bir şekilde doldurulup doldurulmadığını anlamak amacıyla olumsuz önerme içermektedir. Söz konusu ölçek maddeleri analizler öncesinde yeniden kodlanmıştır ve özenli doldurulmayan anket formları analizlerden çıkarılmıştır. Çalışmamızda işletmeler ve muhasebeciler üzerinde

uygulamak amacıyla literatürden yararlanarak geliştirdiğimiz iki ölçeğin ayrı ayrı güvenilirlik düzeyi hesaplanmıştır.

Sosyal bilimler alanında yapılan çalışmalarda güvenilirlik analizinde en çok kullanılan yöntem olan Cronbach Alpha Değeri kullanılmıştır. Cronbach Alpha Değerinin özellikle katılımcıdan doğru/yanlış veya evet/hayır şeklinde değerlendirme yerine Kesinlikle Katılıyorum/Katılıyorum/Kararsızım/Katılmıyorum/Kesinlikle Katılmıyorum gibi derecelendirilmiş tutum belirtilmesinin beklendiği ölçme araçlarında kullanılması gerekmektedir (Thorndike vd., 1991:318). Analizden önce ters kodlanmış maddeler düzeltilmiştir. İşletmeler üzerinde uygulanan ölçeğin Cronbach Alpha Değeri 0,864 ve muhasebeciler üzerinde uygulanan ölçeğin Cronbach Alpha Değeri 0,765 olarak hesaplanmıştır. Cronbach Alpha Değerine bağlı olarak bir ölçeğin güvenilirliği yorumlanırken 0,60'ın üzerinde değere sahip olan ölçeklerin oldukça güvenilir ve 0,80'in üzerinde değere sahip olan ölçeklerin ise yüksek derecede güvenilir olduğu kabul edilmektedir (Kalaycı,2008:405). Araştırmada kullandığımız işletme ölçeğinin yüksek derecede güvenilir olduğu ve muhasebeci ölçeğinin oldukça güvenilir olduğu sonucuna ulaşılmıştır.<sup>4</sup>

#### **4.2.2. Muhasebecilerin ve Mükelleflerin Meslek Mensuplarının Etik Davranışlarına İlişkin Görüşleri**

Küresel çapta muhasebe meslek otoritesinin etikten sorumlu komitesinin meslek mensuplarının etik davranışlarını düzenlemek amacıyla belirlediği temel etik ilkeler çerçevesinde muhasebecilerin davranışlarına ilişkin Eskişehir ilinde faaliyet gösteren muhasebecilerin ve mükelleflerin görüşlerinin literatüre dayalı olarak farklılaşp farklılaşmadığını ortaya çıkarmak amacıyla Tek Yönlü Çoklu Varyans Analizi (MANOVA) uygulanmıştır.

Tek Yönlü Çoklu Varyans Analizi yürütülmeden önce analizin varsayımlarından çok değişkenli normalliğin kontrol edilmesi gereklidir. Bu amaçla Mahalanobis uzaklıkları hesaplanmıştır. Mahalanobis uzaklığı araştırmadaki bir katılımcının, geriye kalan diğer katılımcıların -tüm değişkenlerin ortalaması tarafından yaratılmış olan bir nokta olan- ağırlık merkezinden olan uzaklığıdır. MANOVA özellikle veri setindeki puanlar çok uç değilse ve veri seti makul bir büyüklükte ise birkaç uç değeri tolere edebilir. Ancak çok fazla uç değere sahip olduğunda alternatif yollar denenmelidir (Tabachnick ve Fidell, 2013:72). Hesaplanan

<sup>4</sup> Diğer taraftan değer 1'e çok yakın olması (0,95'ten büyük olması) iki ya da daha fazla maddenin aynı tutumu ölçtüğü veya ölçeğin gereksiz maddelere sahip olduğu anlamına gelmektedir. Çalışmamızda böyle bir sorunla karşılaşmamıştır.

Mahalanobis uzaklığı değeri çalışmanın bağımsız değişken sayısına bağlı olarak Tablo 9’da karşılık gelen kritik eşğin altında olmalıdır.

**Tablo 9:** Mahalanobis Uzaklık Eşği

Bağımsız Değişken Sayısı	Kritik Değer	Bağımsız Değişken Sayısı	Kritik Değer	Bağımsız Değişken Sayısı	Kritik Değer	Bağımsız Değişken Sayısı	Kritik Değer
2	13,82	4	18,47	6	22,46	8	26,13
3	16,27	5	20,52	7	24,32	9	27,88

**Kaynak:** Tabachnick, B.G. ve Fidell, L.S. (2013). Using Multivariate Statistics. Boston: Pearson.’dan türetilmiştir.

Muhasebecilerin ve mükelleflerin görüşlerinde farklılık aradığımız temel ilkeler (Dürüstlük, Tarafsızlık, Mesleki Yeterlilik ve Özen, Gizlilik, Mesleki Davranış) analizinin bağımsız değişkenleridir. Bu beş değişken için hesaplanan 18,794 Mahalanobis Uzaklığı değeri Tablo 10’daki beş bağımsız değişken için belirlenen kritik değeri olan 20,52’nin altındadır. MANOVA analizinin yürütülmesi için gerekli olan çok değişkenli normallik varsayımının sağlandığı anlaşılmıştır. Tablo 10’da muhasebecilerin ve mükelleflerin beş temel etik ilkeye ilişkin aldıkları puanların ortalama ve standart sapmalarını göstermektedir.

**Tablo 10:** Muhasebecilerin ve Mükelleflerin Beş Temel Etik İlkeye İlişkin İstatistikleri

		Ortalama	Standart Sapma	N
Dürüstlük	Muhasebeci	3.491	.73076	56
	Mükellef	2.884	.69469	84
	<b>Toplam</b>	<b>3.127</b>	<b>.76719</b>	<b>140</b>
Gizlilik	Muhasebeci	4.527	.46142	56
	Mükellef	3.232	.78559	84
	<b>Toplam</b>	<b>3.750</b>	<b>.92624</b>	<b>140</b>
Tarafsızlık	Muhasebeci	4.335	.51407	56
	Mükellef	3.104	.88852	84
	<b>Toplam</b>	<b>3.596</b>	<b>.97060</b>	<b>140</b>
Mesleki Davranış	Muhasebeci	4.482	.38852	56
	Mükellef	3.093	.86787	84
	<b>Toplam</b>	<b>3.649</b>	<b>.98795</b>	<b>140</b>
Mesleki Yeterlilik ve Özen	Muhasebeci	4.688	.37914	56
	Mükellef	3.670	.82429	84
	<b>Toplam</b>	<b>4.077</b>	<b>.84441</b>	<b>140</b>

Muhasebecilerin etik davranışları hakkında muhasebeciler ve mükellefler arasındaki görüş farklılıklarını incelemek için MANOVA yürütülmüştür. Analizler öncesinde MANOVA varsayımlarını kontrol etmek için ön analizler yapılmış ve ciddi ihlaller tespit edilmemiştir. Ayrıca varyansların eşitliği önermesinin ihlal edilip edilmediği Levene Testi değerleri açısından incelenmiş ve dürüstlük değişkeni dışındaki (Varyansların eşitliliğinin sağlanmaması sorunu 0,05’ten daha düşük anlamlılık düzeyi kullanılarak tolere edilebilir) tüm değişkenlerin varyansların eşitliği varsayımını sağladığı anlaşılmıştır. Analizde temel etik ilkeler IESBA’nın

muhasebe meslek mensupları için hazırladığı el kitabında ele alındığı şekliyle beş başlık altında incelenmiştir. Buna göre muhasebecilerin etik davranışlarına ilişkin iki grubun (Muhasebeci/Mükellef) ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık olduğu belirlenmiştir (Wilks' Lambda ( $\Lambda$ ) =,465;  $F(5, 134)= 30,780$ ;  $p=0.00$ , kısmi eta kare  $\eta^2 =,535$ .

$H_1$ 1= 'Muhasebecilerin etik tutumları ile mükelleflerin muhasebecilerinin etik tutumlarına ilişkin görüşleri arasında anlamlı farklılık vardır.' Hipotezi kabul edilmiştir.

Hangi temel etik ilkeler açısından muhasebeciler ve mükellefler arasında anlamlı düzeyde farklılık olduğunu belirlemek amacıyla Tek Faktörlü Varyans Analizi (ANOVA) sonuçları değerlendirilmiştir. Çok fazla sayıda ikili karşılaştırmalarda Tip1 hatayı önlemek için Bonferonni düzeltme yöntemi kullanılmış ve sonuçlar  $\alpha=.01$  ( $\alpha=.05$  anlamlılık düzeyi değişken sayısına bölünmüştür) düzeyinde değerlendirilmiştir. Tüm etik ilkeler bazında yapılan değerlendirmelere göre iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı düzeyde farklılık olduğu belirlenmiştir. Buna göre muhasebecilerin mükelleflere göre temel etik ilkelerin tümünde anlamlı düzeyde daha yüksek puanlara sahip olduğu anlaşılmıştır:

$F(1,138) =24,619$   $p <.01, \eta^2 =,151$  *Dürüstlük,*

$F(1,138)=123,492,$   $p <.01, \eta^2 =,472$  *Gizlilik,*

$F(1,274)= 87,715,$   $p <.01, \eta^2 =,389$  *Tarafsızlık,*

$F(1,274)=126,374,$   $p <.01, \eta^2 =,478$  *Mesleki Davranış,*

$F(1,274)=74,709,$   $p <.01, \eta^2 =,351$  *Mesleki Yeterlilik ve Özen.*

#### 4.2.2.1. Mükelleflerin Meslek Mensuplarının Etik Davranışlarına İlişkin Görüşleri

Araştırmanın amaçlarından biri mükelleflerin muhasebecilerinin etik davranışlarına ilişkin görüşlerinin işletmelerinin faaliyet süresi ve muhasebe hizmetleri için ödenen ücrete göre değişip değişmediğini ortaya çıkarmaktır. Analizlerimizin daha tutarlı ve yorumlanabilir çıktılar üretmesini sağlamak amacıyla söz konusu değişkenlerden analize uygun olmayanlar araştırma örnekleminde yer alan frekans sayılarına göre yeniden düzenlenmiştir. Buna göre mükelleflerin sahip olduğu işletmelerin faaliyet süresi değişkeni 0-3 yıl arası (33 işletme, %39,3), 4-8 yıl arası (28 işletme, %33,3) ve 9 yıl üzeri (23, %27,4) olarak üçe ayrılmıştır. Muhasebe hizmetleri için ödenen ücret değişkeni ise odanın belirlediği tarifeye göre ücret ödeyenler (68 işletme, %81) ve ödemeyenler (16 işletme, %19) olarak ikiye ayrılmıştır.



İşletmelerin faaliyet süresinin, mükelleflerin muhasebecilerin etik davranışlarına ilişkin görüşleri üzerinde etkisi olup olmadığını ortaya çıkarmak amacıyla tek yönlü varyans analizi (One-Way ANOVA) yürütülmüştür. Araştırmaya katılan mükellefler işletmelerinin faaliyet süresine göre üç gruba ayrılmıştır. Grup 1: İşletmeleri 0-3 yıl arasında faaliyet göstermiş mükellefler, Grup 2: İşletmesi 4-8 yıl arası faaliyet göstermiş mükellefler ve Grup 3: İşletmeleri 9 yıl ve daha fazla faaliyet göstermiş mükellefler olarak tanımlanmaktadır. Levene testi sonuçlarına göre ANOVA'nın yürütülmesi için önkoşul olan varyansların homojenliği varsayımının ihlal edilmediği belirlenmiştir (Tablo 11). Üç grubun muhasebecilerin sadece dürüstlük ilkesi kapsamındaki etik davranışlarına ilişkin görüşleri arasında  $p=.01$  düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı farklılık olduğu sonucuna ulaşılmıştır:  $F(2, 82) = 5,08, p=0.008$ .

$H_{12}$ = 'Mükelleflerin muhasebecilerinin etik davranışlarına ilişkin görüşleri ile işletmelerinin faaliyet süresi arasında anlamlı farklılık vardır.' Hipotezi kabul edilmiştir.

**Tablo 11:** Mükelleflerin Temel Etik Görüşleri ile İşletmelerinin Faaliyet Süresi Arasındaki İlişkiyi Test Eden ANOVA Sonuçları

	Kareler Top.	Karalar Ort.	F	P (sig.)	Levene Testi
Dürüstlük	4,471	2,235	5,088	,008*	,923
Gizlilik	,857	,429	,689	,505	,085
Tarafsızlık	3,759	1,879	2,465	,091	,269
Mesleki Davranış	1,601	,800	1,064	,350	,410
Mesleki Yeterlilik ve Özen	1,465	,732	1,080	,344	,109

Dürüstlüğe ilişkin görüşlerdeki anlamlı farklılığın hangi gruplar arasında gerçekleştiği post-hoc testleri göstermektedir. Tukey testi kullanan post-hoc kıyaslamalar, Grup 2 için hesaplanan ortalama puanın ( $M=3,1964, SD=,63595$ ) Grup 3 için hesaplanan ortalama puandan ( $M=2,6304, SD=,68203$ ) istatistiksel olarak anlamlı seviyede yüksek olduğunu göstermektedir.

Muhasebe hizmetleri için ödenen ücretin, mükelleflerin ve muhasebecilerin etik davranışlarına ilişkin görüşleri üzerinde etkisi olup olmadığını ortaya çıkarmak amacıyla Tek Yönlü Çoklu Varyans Analizi (MANOVA) uygulanmıştır. Bu durum Tablo 12'de verilmektedir. Araştırmaya katılan mükellefler muhasebe hizmetleri için ödedikleri ücrete göre iki gruba ayrılmıştır. Grup 1: Odanın belirlediği tarifeye göre ücret ödeyen mükellefler ve Grup 2: Odanın belirlediği tarifeye göre ücret ödemeyen mükellefler şeklinde tanımlanmaktadır. Tek Yönlü Çoklu Varyans Analizi yürütülmeden önce analizin varsayımlarından çok değişkenli normalliğin kontrol edilmesi gereklidir. Bu amaçla hesaplanan Mahalanobis uzaklıklarının ( $16,380$ ) kritik eşikleri (beş değişken için kritik eşik  $20,52$ ) ihlal etmediği belirlenmiştir. Diğer yandan başka bir varsayım olan varyansların eşitliği önermesinin ihlal edilip edilmediği Levene

Testi değerleri açısından incelenmiş ve mesleki davranış değişkeni dışındaki tüm değişkenlerin varyansların eşitliği varsayımını sağladığı tespit edilmiştir. Ayrıca varyans-kovaryans matrislerinin homojenliği varsayımının ihlal edilmediği hesaplanan Box's M istatistiği değerinden anlaşılmıştır (Box's M= 15,702, p=,550).

**Tablo 12:** Temel Etik İlkeler Açısından Mükelleflerin Muhasebe Hizmetleri için Ödediği Ücrete İlişkin İstatistikleri

		Ortalama	Std. Sapma	N
Dürüstlük	Ücret Tarifesine Göre Ücret Ödeyenler	2.868	,6599	68
	Ücret Tarifesine Göre Ücret Ödemeyenler	2.953	,8476	16
	<b>Toplam</b>	<b>2.884</b>	<b>,6947</b>	<b>84</b>
Gizlilik	Ücret Tarifesine Göre Ücret Ödeyenler	3.287	,7384	68
	Ücret Tarifesine Göre Ücret Ödemeyenler	3.000	,9531	16
	<b>Toplam</b>	<b>3.232</b>	<b>,7856</b>	<b>84</b>
Tarafsızlık	Ücret Tarifesine Göre Ücret Ödeyenler	3.177	,8354	68
	Ücret Tarifesine Göre Ücret Ödemeyenler	2.797	1,0615	16
	<b>Toplam</b>	<b>3.104</b>	<b>,8885</b>	<b>84</b>
Mesleki Davranış	Ücret Tarifesine Göre Ücret Ödeyenler	3.124	,8023	68
	Ücret Tarifesine Göre Ücret Ödemeyenler	2.963	1,1272	16
	<b>Toplam</b>	<b>3.093</b>	<b>,8679</b>	<b>84</b>
Mesleki Yeterlilik ve Özen	Ücret Tarifesine Göre Ücret Ödeyenler	3.680	,7974	68
	Ücret Tarifesine Göre Ücret Ödemeyenler	3.625	,9574	16
	<b>Toplam</b>	<b>3.670</b>	<b>,8243</b>	<b>84</b>

Muhasebecilerin dürüstlük, gizlilik, tarafsızlık, mesleki davranış, mesleki yeterlilik ve özen ilkeleri kapsamında değerlendirilen etik davranışlarına ilişkin mükelleflerin görüşleri hakkında odanın belirlediği tarifeye göre ücret ödeyip ödemeyen gruplar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunamamıştır:  $F(5, 78) = 1,40$  ;  $p=,234$ ; Wilks' Lambda = ,918.

$H_{13} =$  'Mükelleflerin muhasebecilerinin etik davranışlarına ilişkin görüşleri ile muhasebe hizmetleri için ödedikleri ücret arasında anlamlı farklılık vardır.' Hipotezi reddedilmiştir.

Mükelleflerin muhasebecilerin etik davranışlarına ilişkin görüşleri beş temel etik ilke kapsamında incelenmektedir. Değişkenler grubu arasındaki ilişkiyenellikle en sade şekilde korelasyon analiziyle değerlendirilir. Korelasyon analizi değişkenler arasındaki ilişkinin gücünü ve yönünü tanımlar (Pallant, 2016:144). Temel etik ilkelerin arasında ilişki olup olmadığını ortaya çıkarmak amacıyla korelasyon analizi uygulanmakta ve bu durum Tablo 13'te verilmektedir.

**Tablo 13:** Mükellef Görüşleri Açısından Temel Etik İlkeler Arası Pearson Momentler Çarpımı Korelasyonu

	Dürüstlük	Gizlilik	Tarafsızlık	Mesleki Davranış	Mesleki Yeterlilik ve Özen
Dürüstlük	Korelasyon (r) 1	,304**	,358**	,378**	-,093
Gizlilik	Korelasyon (r)	1	,663**	,715**	,588**
Tarafsızlık	Korelasyon (r)		1	,765**	,535**
M. Davranış	Korelasyon (r)			1	,471**
M. Yeterlilik ve Özen	Korelasyon (r)				1

\*\* İstatistiksel olarak 0.01 Anlamlılık düzeyinde ilişki vardır (2-yönlü).

Mükelleflerin muhasebeciler hakkındaki görüşleri bağlamında beş temel ilke arasındaki ilişki Pearson momentler çarpımı korelasyon katsayısı kullanılarak incelenmiştir. Yapılan analizler sonucunda dürüstlük ile gizlilik arasında pozitif yönlü orta düzey korelasyon ( $r=,304$ ;  $p<,001$ ), dürüstlük ile tarafsızlık arasında pozitif yönlü orta düzey korelasyon ( $r=,358$ ;  $p<,001$ ), dürüstlük ile mesleki davranış arasında pozitif yönlü orta düzey korelasyon ( $r=,378$ ;  $p<,001$ ) ve mesleki davranış ile mesleki yeterlilik ve özen arasında pozitif yönlü orta düzey korelasyon ( $r=,471$ ;  $p<,001$ ) olduğu tespit edilmiştir. Gizlilik ile tarafsızlık arasında pozitif yönlü güçlü korelasyon ( $r=,663$ ;  $p<,001$ ), gizlilik ile mesleki davranış arasında pozitif yönlü güçlü korelasyon ( $r=,715$ ;  $p<,001$ ), gizlilik ile mesleki yeterlilik ve özen arasında pozitif yönlü güçlü korelasyon ( $r=,588$ ;  $p<,001$ ), tarafsızlık ile mesleki davranış arasında pozitif yönlü güçlü korelasyon ( $r=,765$ ;  $p<,001$ ) ve tarafsızlık ile mesleki yeterlilik ve özen arasında pozitif yönlü güçlü korelasyon ( $r=,765$ ;  $p<,001$ ) olduğu ortaya çıkarılmıştır. Analizler sonucunda sadece dürüstlük ile mesleki yeterlilik ve özen arasında istatistiksel olarak anlamlı ilişki olmadığı anlaşılmıştır.

#### 4.2.2.2. Muhasebecilerin Etik İlkelere İlişkin Görüşleri

Araştırmanın kapsamında muhasebecilerin cinsiyeti, sahip olunan mükellef sayısı ve mesleki tecrübesine göre meslek etiğine bakışının değişip değişmediğini ortaya çıkarmak amaçlanmıştır. Analizlerimizin daha tutarlı ve yorumlanabilir çıktılar üretmesini sağlamak amacıyla söz konusu değişkenlerden analize uygun olmayanlar araştırma örnekleminde yer alan frekans sayılarına göre yeniden sınıflandırılmıştır. Bu bağlamda mesleki tecrübe değişkeni 0-5 yıl arası (37 muhasebeci, %25), 6-20 yıl arası (73 muhasebeci, %49,3), 20 yıl ve üzeri (38 muhasebeci, %25,7) olarak üçe ayrılmıştır. Mükellef sayısı değişkeni ise 1-30 arası mükellefe hizmet sunanlar (53 muhasebeci, %35,8), 31-60 arası mükellefe hizmet sunanlar (47

muhasebeci, %31,8), 61 ve daha fazla mükellefe hizmet sunanlar (48 muhasebeci, %32,5) olarak üçe ayrılmıştır.

Muhasebecilerin etik davranışlara ilişkin görüşlerinin cinsiyete göre değişip değişmediğini tespit etmek amacıyla Tek Yönlü Çoklu Varyans Analizi (MANOVA) yürütülmüştür. Muhasebecilerin görüşlerinde farklılık aradığımız beş temel değişken için hesaplanan maksimum Mahalanobis uzaklığı değeri (19,431) beş değişkene sahip analizler için belirlenen kritik değer (20,52) altındadır. Bu durum analizin yürütülmesi için gerekli olan çok değişkenli normallik varsayımının sağlandığını gösterir.

**Tablo 14:** Muhasebecilerin Cinsiyetine Göre Etik İlkelere İlişkin İstatistikleri

	Cinsiyet	Ortalama	Std. Sapma	N
Dürüstlük	Erkek	3,440	,7568	46
	Kadın	3,725	,5707	10
	<b>Toplam</b>	<b>3,491</b>	<b>,7308</b>	<b>56</b>
Gizlilik	Erkek	4,533	,4703	46
	Kadın	4,500	,4410	10
	<b>Toplam</b>	<b>4,527</b>	<b>,4614</b>	<b>56</b>
Tarafsızlık	Erkek	4,370	,5394	46
	Kadın	4,175	,3545	10
	<b>Toplam</b>	<b>4,335</b>	<b>,5141</b>	<b>56</b>
Mesleki Davranış	Erkek	4,448	,3960	46
	Kadın	4,640	,3239	10
	<b>Toplam</b>	<b>4,482</b>	<b>,3885</b>	<b>56</b>
Mesleki Yeterlilik ve Özen	Erkek	4,680	,4002	46
	Kadın	4,725	,2751	10
	<b>Toplam</b>	<b>4,688</b>	<b>,3791</b>	<b>56</b>

MANOVA analizinin varsayımlarından biri olan varyansların eşitliği önermesinin ihlal edilip edilmediği Levene Testi değerleri açısından incelenmiş ve hiçbir değişkenin varyansların eşitliği varsayımını ihlal etmediği saptanmıştır. Tek Yönlü Çoklu Varyans Analizi sonuçlarının sağlıklı şekilde değerlendirilmesi için varyans-kovaryans matrisleri homojenliği varsayımının ihlal edilip edilmediğinin de belirlenmesi gerekir. Varyans-kovaryans matrislerinin homojenliği varsayımının ihlal edilmediği hesaplanan Box's M istatistiği değerinden anlaşılmıştır (Box's M= 15,216; p=,687).

Muhasebecilerin etik davranışlarına ilişkin görüşleri hakkında cinsiyet değişkenine göre yapılan analiz, kadın ve erkeklerin ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık olmadığını göstermiştir (Wilks' Lambda ( $\Lambda$ ) =,895; F(5, 50)= 1,176; p=,334). Kadın ve erkeklerin görüşleri hiçbir şekilde etik ilke açısından farklılaşmamaktadır.

$H_14$ = 'Muhasebecilerin etik tutumları ile cinsiyet arasında anlamlı farklılık vardır.' Hipotezi reddedilmiştir.

Muhasebecilerin etiğe ilişkin görüşlerinin sahip olunan mükellef sayısına göre değişip değişmediğini ortaya çıkarmak amacıyla tek faktörlü varyans analizi (One-Way ANOVA) yürütülmüş ve Tablo 15’te gösterilmiştir. Analiz öncesinde mükellef sayıları değişkeni analize uygun hale getirilmiştir. Grup 1: 1-30 arası mükellefe hizmet sunan muhasebeciler, Grup 2: 31-60 arası mükellefe hizmet sunan muhasebeciler ve Grup 3: 61 ve daha fazla mükellefe hizmet sunan muhasebeciler olarak tanımlanmaktadır. Levene testi sonuçlarına göre ANOVA’nın varsayımlarından varyansların homojenliğinin sağlandığı belirlenmiştir. Üç grubun gizlilik değişkeni kapsamında görüşleri arasında  $p=,05$  düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı farklılık olduğu sonucuna ulaşılmıştır:  $F(2, 53)= 4,369; p= ,018$ .

*H<sub>15</sub>= ‘Muhasebecilerin etik tutumları ile hizmet sundukları mükellef sayıları arasında anlamlı farklılık vardır.’ Hipotezi kabul edilmiştir.*

**Tablo 15:** Muhasebecilerin Temel Etik Görüşleri ile Mükellef Sayıları Arasındaki İlişkiyi Test Eden ANOVA Sonuçları

	Kareler Top.	Kareler Ort.	F	P (sig.)	Levene Testi
<b>Dürüstlük</b>	1,170	,585	1,100	,340	,223
<b>Gizlilik</b>	1,657	,829	4,369	,018	,091
<b>Tarafsızlık</b>	,829	,414	1,603	,211	,849
<b>Mesleki Davranış</b>	,577	,289	1,981	,148	,058
<b>Mesleki Yeterlilik ve Özen</b>	,056	,028	,188	,829	,172

Gizlilik değişkenine ilişkin görüş farklılığının hangi gruplar arasında olduğunu ortaya çıkarmak için post-hoc testi yürütülmüştür. Tukey testi kullanan post-hoc karşılaştırmalar sonucunda Grup 2 için hesaplanan ortalama puanın ( $M=4,7647$ ,  $SD=,32441$ ) Grup 1 için hesaplanan ortalama puandan ( $M=4,3452$ ,  $SD=,49038$ ) istatistiksel olarak anlamlı düzeyde yüksek olduğu saptanmıştır.

Muhasebecilerin etiğe ilişkin görüşlerinin mesleki tecrübeye göre değişip değişmediğini ortaya çıkarmak amacıyla tek faktörlü varyans analizi (One-Way ANOVA) yürütülmüştür. Analiz öncesinde mesleki tecrübe değişkeni analize uygun hale getirilmiştir. Grup 1: 0-5 yıl arası mesleki tecrübeye sahip muhasebeciler, Grup 2: 6-20 yıl arası mesleki tecrübeye sahip muhasebeciler ve Grup 3: 21 yıl ve üzeri mesleki tecrübeye sahip muhasebeciler şeklinde tanımlanmaktadır. Levene testi sonuçlarına göre ANOVA’nın varsayımlarından varyansların homojenliğinin -gizlilik değişkeni haricinde- sağlandığı belirlenmiştir. Gizlilik değişkeni için varyansların homojenliği önermesi ihlal edildiğinde tercih edilmesi gereken Welch ve Brown-Forsythe testleri yürütülmüştür (Pallant, 2016: 281). Üç grubun tarafsızlık değişkeni kapsamında görüşleri arasında  $p=,05$  düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı farklılık olduğu sonucuna ulaşılmıştır:  $F(2,53)= 3,443; p= ,039$ .

$H_16=$  'Muhasebecilerin etik tutumları ile mesleki tecrübeleri arasında anlamlı farklılık vardır.' Hipotezi kabul edilmiştir.

**Tablo 16:** Muhasebecilerin Temel Etik Görüşleri ile Mesleki Tecrübe Arasındaki İlişkiyi Test Eden ANOVA Sonuçları

	Kareler Top.	Kareler Ort.	F	P (sig.)	Levene Testi
<b>Dürüstlük</b>	2,889	1,444	2,891	,064	,465
<b>Gizlilik</b>	,519	,259	1,228	,301	,003
<b>Tarafsızlık</b>	1,671	,836	3,443	,039	,069
<b>Mesleki Davranış</b>	,046	,023	,147	,864	,529
<b>Mesleki Yeterlilik ve Özen</b>	,201	,101	,692	,505	,696

Tarafsızlık değişkenine ilişkin görüş farklılığının hangi gruplar arasında olduğunu ortaya çıkarmak için Tukey testi yürütülmüştür. Post-hoc karşılaştırmalar sonucunda Grup 3 için hesaplanan ortalama puanın (M=4,5694 ; SD=,52724) Grup 2 için hesaplanan ortalama puandan (M=4,1731 ; SD=,39856) istatistiksel olarak anlamlı düzeyde yüksek olduğu saptanmıştır.

Araştırmada muhasebecilerin görüşleri beş temel etik ilke kapsamında incelenmiştir. Muhasebecilerin temel etik ilkelere bakışını yansıtan değişkenler arasında ilişki olup olmadığını ve varsa ilişkinin gücünü ve yönünü ortaya çıkarmak amacıyla korelasyon analizi yapılmış ve Tablo 17'de gösterilmiştir.

**Tablo 17:** Muhasebeci Görüşleri Açısından Temel Etik İlkeler Arası Pearson Momentler Çarpımı Korelasyonu

	Dürüstlük	Gizlilik	Tarafsızlık	Mesleki Davranış	Mesleki Yeterlilik ve Özen
Dürüstlük	Korelasyon (r) 1	,206	-,052	,134	,121
Gizlilik	Korelasyon (r)	1	,378**	,368**	,438**
Tarafsızlık	Korelasyon (r)		1	,360**	,378**
M. Davranış	Korelasyon (r)			1	,424**
M. Yeterlilik ve Özen	Korelasyon (r)				1

\*\* İstatistiksel olarak 0.01 Anlamlılık düzeyinde ilişki vardır (2-yönlü).

Muhasebecilerin görüşleri açısından beş temel ilke arasındaki ilişki Pearson momentler çarpımı korelasyon katsayısı kullanılarak incelenmiştir. Yapılan analizler sonucunda gizlilik ile tarafsızlık arasında pozitif yönlü orta düzey korelasyon ( $r=,378$  ;  $p<,001$ ), gizlilik ile mesleki davranış arasında pozitif yönlü orta düzey korelasyon ( $r=,368$  ;  $p<,001$ ), gizlilik ile mesleki yeterlilik ve özen arasındapozitif yönlü orta düzey korelasyon ( $r=,438$  ;  $p<,001$ ), tarafsızlık ile



mesleki davranış arasında pozitif yönlü orta düzey korelasyon ( $r=,360$  ;  $p<,001$ ), tarafsızlık ile mesleki yeterlilik ve özen arasında pozitif yönlü orta düzey korelasyon ( $r=,378$  ;  $p<,001$ ) ve mesleki davranış ile mesleki yeterlilik ve özen arasında pozitif yönlü orta düzey korelasyon ( $r=,378$  ;  $p<,001$ ) olduğu tespit edilmiştir. Analizler sonucunda dürüstlük ile hiçbir değişken arasında istatistiksel olarak anlamlı ilişki olmadığı anlaşılmıştır.

#### **4.2.3. Muhasebecilerin ve Mükelleflerin Genel Olarak Etik İlişkin Görüşleri**

Muhasebecilerin ve mükelleflerin genel olarak etik konusundaki görüşlerini almak amacıyla araştırma ölçeğinde her iki gruba aynı şekilde yöneltilmek üzere ikiz ölçek maddeleri hazırlanmıştır. Söz konusu ifadeler ile meslek mensuplarının etik davranışlarına ilişkin meslektaşların ya da mükelleflerin bakış açısını yansıtmak yerine, cevaplayanların muhasebe mesleğinin etik konusunda genel olarak ne durumda olduğuna ve mesleğin geliştirilmesi için neler yapılması gerektiğine dair görüşlerini almak amaçlanmıştır. Muhasebeciler ve mükellefler tarafından verilen yanıtların ortalamaları arasında fark olup olmadığını analiz etmek amacıyla bağımsız grup t testi (2-tiled) yürütülmüştür. Muhasebecilerin ve mükelleflerin genel olarak etik değerlere bakışı Tablo 18’de gösterilmektedir.

Genel etik görüşleri ölçen ifadeler açısından muhasebeciler ve mükelleflerden elde edilen yanıtların ortalamaları arasında G1 ve G6 numaralı ifadelerde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yoktur. G2, G3, G4, G5, G7 ve G8 numaralı ifadelerde ise istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır. G7 numaralı ifadede mükelleflerin ortalamaları muhasebecilerin ortalamalarından yüksek; G2, G3, G4, G5 ve G8 numaralı ifadelerde ise muhasebecilerin ortalamaları mükelleflerin ortalamalarından yüksektir.

**Tablo 18:** Muhasebecilerin ve Mükelleflerin Görüşleri

Genel Etik Görüşleri Ölçen Ölçek Maddeleri	N	Ortalama	Std. Sapma	En Yakın Görüş (Likert)	t	p	Anlamlı Farklılık	
G1- Muhasebecilerin etik eğitimlere katılması etik davranışlarda bulunmasına önemli ölçüde katkı sağlar.	Muhasebeci	148	4,088	1,0813	Katılıyorum	-1,702	,090	Yoktur
	Mükellef	84	4,321	,8525	Katılıyorum			
G2- Odasının belirlediği tarife ücretleri çok yüksek, ben daha düşük bir fiyattan hizmet sunabilirim/alabiliyorum.	Muhasebeci	148	2,466	1,3969	Katılmıyorum	2,372	,019	Vardır
	Mükellef	84	2,024	1,3078	Katılmıyorum			
G3- Etik kurallar, yasal düzenlemeler veya cezalar hiçbir zaman başarıya ulaşamaz, başarı ancak toplum ahlakının, vicdanın ve eğitim düzeyinin artırılması ile gerçekleştirilebilir.	Muhasebeci	148	4,095	1,0390	Katılıyorum	5,747	,000	Vardır
	Mükellef	84	3,155	1,4353	Kararsızım			
G4- Türkiye’de son 20 yılda yaşanan ekonomik krizler muhasebe mesleğinin ahlaki değerlerinin zedelenmesine neden olmuştur.	Muhasebeci	148	3,642	1,2563	Katılıyorum	3,076	,002	Vardır
	Mükellef	84	3,095	1,3764	Kararsızım			
G5- Orta ve büyük ölçekli şirketlerin muhasebesini tutan muhasebeciler etik kurallara daha fazla uymaktadır.	Muhasebeci	148	3,270	1,2702	Kararsızım	2,755	,006	Vardır
	Mükellef	84	2,798	1,2299	Kararsızım			
G6- Rekabetin yoğun olması, muhasebecileri müşterilerinin isteklerine boyun eğmek zorunda bırakmaktadır.	Muhasebeci	148	3,514	1,2856	Katılıyorum	1,318	,189	Yoktur
	Mükellef	84	3,286	1,2279	Kararsızım			
G7- Muhasebeciler ile mükellefler arasında her yıl yenilenecek yazılı sözleşme, her iki tarafında etik dışı taleplerini engeller.	Muhasebeci	148	3,365	1,2732	Kararsızım	-7,779	,000	Vardır
	Mükellef	84	4,405	,7624	Katılıyorum			
G8- Son yıllarda toplumun ahlaki değerlerindeki değişim, işletmelerin ve muhasebecilerin etik davranışlarını olumlu etkilemiştir.	Muhasebeci	148	2,926	1,2782	Kararsızım	4,975	,000	Vardır
	Mükellef	84	2,095	1,1153	Katılmıyorum			

## 5. SONUÇ

Araştırmanın amacı, muhasebe hizmetinin sunumunda meslek mensuplarının IESBA Etik İlkelerine uygun bir şekilde faaliyetini sürdürüp sürdürmediklerini hem muhasebecilerin hem de hizmeti sundukları işletmelerin bakış açısıyla tespit etmektir. Böylece meslekte etik değerlerin uygulanıp uygulanmadığının farklı tarafların bakışıyla değerlendirip, objektif sonuçlar elde edilmesi hedeflenmiştir. Araştırma Eskişehir iliyle sınırlandırılmıştır. Çalışma kapsamında araştırma hipotezlerinin yapılan analizler ile test edilmesiyle Tablo 19’daki sonuçlar elde edilmiştir.

**Tablo 19:** Hipotez Testleri

	Hipotez	Sonuç
$H_{11}$	Muhasebecilerin etik tutumları ile mükelleflerin muhasebecilerinin etik tutumlarına ilişkin görüşleri arasında anlamlı farklılık vardır.	Kabul
$H_{12}$	Mükelleflerin muhasebecilerinin etik davranışlarına ilişkin görüşleri ile işletmelerinin faaliyet süresi arasında anlamlı ilişki vardır.	Kabul
$H_{13}$	Mükelleflerin muhasebecilerinin etik davranışlarına ilişkin görüşleri ile muhasebe hizmetleri için ödedikleri ücret arasında anlamlı ilişki vardır.	Red
$H_{14}$	Muhasebecilerin etik tutumları ile cinsiyet arasında anlamlı ilişki vardır.	Red
$H_{15}$	Muhasebecilerin etik tutumları ile hizmet sundukları mükellef sayıları arasında anlamlı ilişki vardır.	Kabul
$H_{16}$	Muhasebecilerin etik tutumları ile mesleki tecrübeleri arasında anlamlı ilişki vardır.	Kabul

Muhasebe mesleğinin etik anlamda toplumun beklediği düzeyde yürütülmesi için gerekli olan dürüstlük, gizlilik, tarafsızlık, mesleki davranış, mesleki yeterlilik ve özen olarak tanımlanan meslek etiği ilkelerinin tümünde muhasebe hizmetlerinden faydalanan taraf olan mükelleflerin, muhasebecilerin kendilerini konumlandığı seviyenin daha altında görüş bildirdiği sonucuna ulaşılmıştır. Muhasebecilik mesleki faaliyetlerini yürütürken etik ilkelere sıkı sıkıya bağlı kalmanın ötesinde mesleki ilişkilerinde diğer tarafların etik ilkeleri ihlal etmelerine engel olması gereken üst düzey bir meslektir. Mesleğin itibarı muhasebe hizmetlerini sunan ve faydalanan taraflar arasında güven duygusunu geliştirir. Buna karşın elde edilen sonuçlar, araştırma örneklemini sınırlılığında meslek mensuplarından hizmet alan tarafların bakış açısıyla mesleğin daha verimli ve güven içinde yürütülmesi için gereken etik ilkelere bağlılık konusunda kendi düşüncülerinden anlamlı seviyede daha düşük düzeyde görüldüklerini ve bu bağlamda mesleğin gereken itibara ulaşamadığını göstermiştir.

TÜRMOB ve meslek mensuplarının eğitimini üstlenen TESMER son beş yılda meslek mensubu etik eğitimi üzerine yoğunlaşmıştır. Genel görüşler her iki tarafında etik eğitiminin mesleğe katkı sağladığı yönünde görüş bildirdiği görülmektedir. Her ne kadar çok sayıda meslek mensubu, meslek ahlakının doğuştan, aileden ve çevreden kısaca meslek edinilmeden oluştuğu yargısına sahip olduğu G3 ifadesinde de ortaya çıkmaktadır. Buna rağmen, özellikle mesleğe giriş aşamasından itibaren verilen etik eğitiminin meslek mensuplarında bir değişime neden olduğu da aşikârdır.

Türkiye son 40 yılda ekonomik anlamda büyük değişimlerle karşı karşıya kalmıştır. Liberal ekonomiye geçiş ile birlikte Dünya'daki ekonomik gelişmelerden doğrudan etkilenmeye başlamıştır. Tüm piyasaları ve ekonomik pazarı Dünya piyasaları ve pazarı ile etkileşim halindedir. Bu durum Dünya'da yaşanan ekonomik krizlerden de etkilenmesine neden olmuştur. Yoğun rekabet, sürdürülebilirliği sağlama mücadelesi, yaşanan ekonomik krizler

toplumun yapısında önemli değişimleri ortaya çıkarmıştır. G4, G6 ve G8 birlikte incelendiğinde, gerek meslek mensuplarının gerekse işletmelerin yaşanan toplumsal değişimin etik davranışlarda olumsuz bir değişime neden olduğuna işaret etmektedir. Özellikle G6’da yer alan ifadeler meslek mensuplarının “katılıyorum” yanıtı düşündürücüdür. Meslek örgütünün bu yönde gerekli tedbirleri alması gerekmektedir. Meslek mensuplarının ne işletmelerin ne de devletin kurumların taleplerini yerine getiren köleler haline getirilmemesi gerekmektedir. Toplumun çıkarlarını korumak ve dengelemek temel amacından ödün vermeyecek bir gücün, itibarın ve güvenin sağlanması için gerekli önlemler yetkililer tarafından alınmalıdır. Belki de muhasebe mesleğinin hizmet sunduğu işletmeler karşısında tam bağımsızlığını sağlayabilmesi için daha fazla büyümesi ve şirketleşmesi ile “güç, itibar ve güven” hedeflerine ulaşması sağlanabilecektir.

Genel kanı, orta ve büyük işletmelerin daha kurumsal bir yapıya sahip olması nedeniyle muhasebe mesleğinin bu kurumlarda muhasebe etik ilkelerinin daha fazla uygulandığı yönündedir. Ancak araştırmaya katılan hem meslek mensupları hem de işletmeler bu konuda “kararsız” olduklarını ifade etmektedirler. Ancak araştırma KOBİ niteliğindeki işletmeler üzerinde gerçekleştirilmiştir. Bu nedenle yeni araştırmalarda orta ve büyük ölçekli işletmelerde de tekrarlanması durumunda daha sağlıklı sonuçlara ulaşılacağı düşünülmektedir.

TÜRMOB yaptığı araştırmalarda olumsuz etik davranışların ortaya çıkmasında en önemli nedenlerden birinin “ücret” ile ilgili olduğunu tespit etmiştir. Bunun üzerine yapılan hizmetlere yönelik bir tarife oluşturmuş ve ayrıca bir yazılım ile bu sistemi desteklemiştir. Son olarak işletmeler ile muhasebe meslek mensupları arasında ücret sorununu çözümlmek için, taraflar arasında yıllık sözleşme yapmayı teşvik etmiş ve yazılım sistemi üzerinden sözleşme yapılmasına olanak sağlamıştır. G7 ifadelerine göre; işletmelerin sözleşme yapılmasının gerekli olduğu sonucuna ulaştıkları, meslek mensuplarının ise sözleşmenin de söz konusu sorunları tam olarak çözümlenemediği kanaatinde olduğu görülmektedir. Bu sonuçlara göre, TÜRMOB’un ortaya koyduğu çözüm araçlarının doğru olduğunu göstermektedir.

Mükelleflerin muhasebecilerinin etik davranışlarına ilişkin görüşlerinin işletmelerinin faaliyet süresine göre değişip değişmediğini sorgulamak amacıyla yapılan analizler sonucunda mükelleflerin dürüstlük ilkesi kapsamındaki görüşleri arasında farklılık olduğu tespit edilmiştir. 4-8 yıl faaliyet gösteren işletmelerin sahipleri/yöneticileri, 9 yıl ve üzerinde faaliyet gösteren işletmelerin sahiplerine/yöneticilerine göre muhasebecilerin etik davranışlarını daha dürüst olarak nitelendirmişlerdir. Araştırma örnekleminde elde edilen verilere göre muhasebeciler ile

daha fazla mesleki ilişki kuran işletmelerde muhasebecilerin dürüstlüğüne olan güvenin yıprandığı anlaşılmaktadır.

Muhasebe hizmetleri için mükelleflerin ödediği ücretin, genellikle TÜRMOB'un ücret tarifesine uygun ödeme yapıldığı sonucuna ulaşılmıştır. TÜRMOB'un ücret tarifesi konusundaki çalışmalarının başarıya ulaştığı görülmektedir. Analizler sonucunda mükelleflerin muhasebecilerin etik davranışlarına ilişkin görüşlerinin ödenen ücret değişkenine göre farklılık göstermediği tespit edilmiştir. Ayrıca, mükelleflerin gerçek görüşlerini maddi menfaat ve beklentilerine göre manipüle etmediği sonucuna ulaşılmaktadır. Bu durum mükelleflerden elde edilen veriye olan güveni arttırmaktadır.

Muhasebecilerden elde edilen veriler üzerinde muhasebecilerin etik ilkelere ilişkin görüşlerinin cinsiyet, sahip olunan mükellef sayısı ve mesleki tecrübeye göre değişip değişmediğine ilişkin detaylı analizler yürütülmüştür. Ulaşılan sonuçlar aşağıda özetlenmektedir:

- Cinsiyet değişkeninin ortalamalar üzerinde anlamlı farklılık yaratmadığı saptanmıştır.
- Analizler sonucunda mükellef sayısının gizlilik ilkesine ilişkin görüşler arasında istatistiksel olarak anlamlı farklığa yol açtığı anlaşılmıştır. Sahip olunan mükellef sayısı 31-60 arasında değişen muhasebecilerin gizlilik ilkesi kapsamında ortalamalarının 0-30 arasında mükellefe sahip olan muhasebecilere göre istatistiksel olarak anlamlı düzeyde yüksek olduğu saptanmıştır. 0-60 mükellef aralığında sahip olunan mükellef sayısının gizlilik ilkelerine bağlılığı arttırdığı sonucuna ulaşılmıştır. Az sayıda mükellefe sahip olan muhasebecilerin meslektaşlarıyla rekabet edebilmek ve bunun sonucunda daha fazla mükellef elde etmek için işletmelerden elde edilen bilgileri kendi veya üçüncü tarafların faydasına kullanmamak veya iş ilişkisini sonlandırdığı müşterilerine ilişkin bilgileri kimseyle paylaşmamak gibi gizlilik ilkelerinde daha az hassasiyet gösterdiği yorumu yapılabilir.
- Muhasebecilerin etiğe ilişkin görüşlerinin mesleki tecrübeye göre değişip değişmediğini ortaya çıkarmak amacıyla yapılan analizler tarafsızlık ilkesine ilişkin görüşler arasında anlamlı farklılık bulunduğunu göstermiştir. 20 yıl ve üzerinde mesleki tecrübeye sahip olan muhasebecilerin tarafsızlık ilkesine daha yüksek düzeyde bağlılık gösterdiği belirlenmiştir. Mesleki tecrübe arttıkça müşterilerinin tümüne aynı kalitede hizmet sunabilme, diğer taraflardan gelen mesleki yargısına uygun olmayan teklifleri geri çevirebilme veya bir işletmenin kadrolu çalışanı gibi algılanmasına yol açan ilişkilerden kaçınabilme gibi tarafsızlık becerilerinin geliştiği sonucuna ulaşılmıştır.

Çalışmamızda hem muhasebecilerden hem de mükelleflerden veri toplanarak muhasebecilerin mesleki davranışlarının etik ilkelere ne kadar uyduğu sadece Eskişehir İlinde faaliyet gösteren sınırlı bir örneklemden elde edilen veriler ile ortaya konmaya çalışılmıştır. Bu kapsamda gelecek çalışmalar için daha güçlü istatistiksel analizlere izin veren büyük ve farklı coğrafi bölgelerden katılımcıların yer aldığı örneklem kullanılması elde edilen sonuçlar hakkındaki önyargıları ortadan kaldıracaktır. Ayrıca muhasebecilerin etik davranışlarına ilişkin mükellefler dışındaki grupların görüşlerinin incelenmesi yapılacak araştırmaların objektifliğine katkı sağlayacaktır. Araştırmamızda kullanılan anket yöntemi katılımcıların görüşlerini doğru şekilde ifade ettiği varsayımına dayanmaktadır. Farklı veri toplama yöntemleriyle yapılacak çalışmalar literatüre katkı sağlayacaktır.

## KAYNAKÇA

- Avram, M. ve ogoe, G. D. (2012),“Professional Accountants’ Ethics in the Context of Corporate Governance”, *Annals of University of Craiova-Economic Sciences Series*, 2 (40), 245-250
- Aymankuy, Y. ve Sarioğlan M. (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
- Ayboğa, H. (2001),“Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Etiği-Ahlakı, *Ege Akademik Bakış Dergisi*”, Cilt:1, Sayı:2, 28-44
- Aydın, İnyet P. (2001), *Yönetmel, Mesleki ve Örgütsel Etik*, Ankara: Pegem Yayıncılık.
- Azaltun, M. ve Kaya, E. (2006),“Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiğinin Yeri ve Önemi: Anadolu Üniversitesi’nde Yapılan Bir Araştırma”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt:8, Sayı:1, 101-119
- Bilen, Abdulkadir (2008),“Doğu Anadolu Bölgesindeki Meslek Mensuplarının Profilleri, Etik Kurallara Bakışları ve Meslek Sorunları Üzerine Bir Araştırma”, *İSMMM Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:85, 27-42
- Civelek, M. ve Durukan, B. (1997), III. Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı (30 Nisan- 4 Mayıs 1997, Alanya), İstanbul: İSMMM Yayınları, No:20.
- Daştan, A. (2009),“Etik Eğitiminin Muhasebe Eğitimindeki Yeri ve Önemi: Türkiye Değerlendirmesi”, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt:26, Sayı:1, 281-311
- Dinah, P. ve Christy, C. (2012),“Accounting Ethics Principles to Work”, *International Journal of Advances in Management and Economics*, 1 (5), 175-182
- Ergün, H. ve Gül, K. (2005)“Muhasebe Meslek Etiği Kuralları ve Bu Kuralların Meslek Mensuplarınca Algılanışı”, *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:25, 143-154
- Fatt, James (1995),“Ethics and theAccountant”, *Journal of Business Ethics*, Sayı:14, 997-1004
- Gözener, E. (2008),“Etik ve İşletme Etiği Üzerine”, *Eğitişim Dergisi E-Eğitim Bilim ve Sanat Dergisi*, Sayı:19, 1307-1785
- Gül, K. ve Ergün, H. (2004),“Muhasebe Mesleğinde Etik”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı:11, 53-78
- Güney, S. ve Çınar, O. (2012),“Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) Etik Algısı: Erzurum Örneği”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt:26, Sayı:8, 91-106
- Hacıhasanoğlu, T. (2013),“Sakarya İlinde Faaliyet Gösteren Bağımsız Muhasebecilerin Meslek Etiği Algılama Düzeylerine İlişkin Bir Araştırma”, *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:14, Sayı:1, 357-372
- International Federation Of Accountants (IFAC) (2013). *Handbook of the Code of Ethicsfor Professional Accountants*. New York, NY: IFAC.
- İşğüden, B. ve Çabuk, A. (2006),“Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin İş Yaşamı Üzerine Etkileri”, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:16, 59-86
- Josephson, Michael (1995), *Teaching Ethical Decision Making and Principled Reasoning, Business Ethics Readings and Cases in Corporate Morality*, Ed. Michael Hoffman ve Robert Fraderick, 3.baskı, New York: McGrawHill.
- Kalaycı, ř. (2008), *SPSS Uygulamalı Çok Değerkenli İstatistik Teknikleri*. Ankara: Asil Yayıncılık.
- Kırel, Ç. (2000), *Örgütlerde Etik Davranışlar, Yönetimi ve Bir Uygulama Çalışması*, No:1211, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No:168, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Kidder, R. M. (1995),“Universal humanvalues: Finding an Ethical Common Ground”, *PM. Public Management*, 77(6), 4-9.
- Kuçuardı, İ. (1999), *İnsan ve Değerleri*, Ankara: Türkiye Felsefe Kurumu.
- Likert, R. (1932)“A Technique for the Measurement of Attitudes”, *Archives of Psychology*.
- Onyebuchi, Vincent (2011),“Ethics in Accounting”, *International Journal of Business and Social Science*, 2(10), 275-277.



- Otlu, Fikret (1999),“Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakının Yeri ve Önemi”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:4, 125-142
- Pallant, Julie (2016), SPSS Survival Manuel: SPSS ile Adım Adım Veri Analizi, Ankara: Anı Yayıncılık.
- Reese, W. L. (1990), Dictionary of Philosophy and Religion: Eastern and Western Thought, New Jersey: Humanities Press.
- Sadowski, S. T. ve Thomas, J. R. (2012),“Toward a Convergence of Global Ethics Standards: A Model From the Professional Field of Accountancy”, International Journal of Business and Social Science, Vol:3, No:9, 14-21.
- 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, Sayı:18, 57-72
- Selimoğlu, S. K. (1997),“Muhasebe Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı”, III. Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı (30 Nisan- 4 Mayıs 1997, Alanya), İstanbul: İSMMMMO Yayınları, No:20, 144-157
- Tabachnick, B.G. ve Fidell, L.S. (2013), Using Multivariate Statistics. Boston: Pearson.
- Thorndike, R. M., Cunningham, G. K., Thorndike, R. K., ve Hagen, E. P. (1991), Measurement and Evaluation in Psychology and Education (5th ed.). New York: Macmillan.
- Velasquez, Manuel G. (2002), Business Ethics: Concepts and Cases, New Jersey: Prentice Hall (Fifth Edition).
- Yazıcı, S. (2009), Felsefeye Giriş, Ankara: Öncü Kitap.
- Yıldız, G. (2010),“Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:36, 155-178
- <https://www.ifac.org/sites/default/files/uploads/IESBA/IESBA-Fact-Sheet.pdf> (20.05.2018).
- [www.ethicsboard.org/restructured-code-easier-navigate-use-enforce](http://www.ethicsboard.org/restructured-code-easier-navigate-use-enforce) (30.06.2018).
- <http://www.esmmmo.org/storage/file/3f5017bb002a4fffa2eb897b989814e5.pdf> (12.04.2018).