

Muhasebede Etik ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Konu ile İlgili Görüşlerinin Değerlendirilmesi: İstanbul İli Örneği

Ethics in Accounting and Evaluation of the Opinions of Independent Accountant Financial Advisors on the Subject: The Case of Istanbul Province

Mustafa ÇANAKÇIOĞLU ^a Doğan YILDIZ ^b

^a İstanbul Gelişim Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, İstanbul, Türkiye. mcanakcioglu@gelisim.edu.tr

^b Yıldız Teknik Üniversitesi, Fen-Edebiyat Fakültesi, İstatistik Bölümü, İstanbul, Türkiye. dyildiz@yildiz.edu.tr

MAKALE BİLGİSİ

ÖZET

Anahtar Kelimeler:

Etik
Meslek etiği
Muhasebe mesleği
Muhasebe meslek etiği
Uyum Analizi

Amaç – Bu makalenin temel amacı iki yönlüdür. Öncelikle, bağımsız çalışan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) meslek etiğine, meslek odalarına, diğer meslektaşlarına ve hizmet verdikleri müşterilerine ilişkin etik konusundaki genel algılarını ve görüşlerini incelemektir. İkinci olarak, katılımcıların etik algılarındaki potansiyel farklılıkların cinsiyete ve mesleki tecrübeye bağlı olup olmadığını araştırmaktır.

Yöntem – Makalenin amacı doğrultusunda İstanbul ilinde mesleklerini icra eden ve bağımsız çalışan SMMM'lerle ilgili olarak yapılan araştırmanın saha çalışması, yüz yüze anket yöntemi kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Örnek seçiminde basit rassal örnekleme yöntemi kullanılmıştır. İstatistik analizlerde kullanılan yöntemler ise, Ki-Kare testi ve uyum (Correspondence) analizidir. Bu araştırma için etik onay, İstanbul Gelişim Üniversitesi'nin Etik Kurul Başkanlığı'ndan 18.01.2023 tarih ve 2023-02-55 no'lu karar ile alınmıştır.

Gönderilme Tarihi 22

Haziran 2023

Revizyon Tarihi 2 Aralık
2023

Kabul Tarihi 15 Aralık 2023

Bulgular – İstanbul ilinde 385 bağımsız çalışan SMMM'lere yapılan anket sonucunda, meslek odalarının etik konusunda daha çok eğitim vermeleri ve etik konusunda vereceği cezaların artırılarak uygulanması konusu ön plana çıkmıştır. Ayrıca, yetkili kurumlarca mali denetimlerinin sıklaştırılmasının yanı sıra ücret tarifesinin belirlenenden daha yüksek olması durumunda meslek mensuplarının etik ilkelere olan bağlılıklarının ve muhasebe mesleğine olan saygınlığın daha da artacağını konusunda görüş bildirmişlerdir.

Tartışma – Günümüzde yaşanan ekonomik zorluklardan dolayı meslek mensuplarının ücret tarifelerinin yeniden yapılandırılmalıdır. SMMM'lerin, müşterileri ile olan uzun dönemli ilişkilerinden ötürü veya müşteri kaybetme korkusundan dolayı müşterilerinin kendi çıkarları adına yapacakları teklifler karşısında etik ilkelere olan bağlılıklarından uzaklaşmamları gerekir. Etik ilkelerin hem SMMM'ler hem de onların müşterileri tarafından daha iyi anlaşılabilmesi adına konuyla ilgili yetkili kurumların yapacakları ortak bir çalışma ile verilecek eğitimlerle hem kamu yararı hem de mesleğin geleceği açısından önemlidir.

Makale Kategorisi:

Araştırma Makalesi

ARTICLE INFO

ABSTRACT

Keywords:

Ethics
Professional Ethics
The Accounting Profession
Certified Public
Accountants
Correspondence Analysis

Purpose – The primary purpose of this article is twofold. First, it is to examine the general perceptions and opinions of independent Certified Public Accountants (CPAs) on professional ethics, professional chambers, other colleagues, and ethics regarding the clients they serve. Second, it investigates whether potential differences in participants' perceptions of ethics are due to gender and professional experience.

Design/ methodology/ approach -In line with the article's purpose, the research fieldwork includes a face-to-face survey method for active Certified Public Accountants independently practising their profession in Istanbul. A simple random sampling method was used in sample selection, and the Chi-Square test and Correspondence analysis were used for statistics. Ethical approval for this research was granted by the Ethics Committee of Istanbul Gelisim University with the decision dated 18.01.2023 and numbered 2023-02-55.

Received 22 June 2023

Revised 2 December 2023

Accepted 15 December 2023

Findings – As a result of the survey conducted with attending 385 independent CPAs in Istanbul, the issue of professional chambers providing more training on ethics and increasing the penalties to be imposed on ethics came to the fore. In addition to the tightening of financial audits by the authorized institutions, they expressed their opinion that if the fee schedule is higher than the determined one, the commitment of the profession's members to ethical principles and the respect for the accounting profession will increase even more.

Discussion – Due to the current economic difficulties, the wage schedules of the profession's members should be restructured. CPAs should not depart from their commitment to ethical principles in the face of offers that their customers will make on behalf of their own interests due to their long-term relationships or the fear of losing customers. To better understand the ethical principles of the CPAs and their customers, it is important for both the public interest and the profession's future with the training to be given through a joint study of the relevant authorized institutions.

Article Classification:

Research Article

Önerilen Atıf/Suggested Citation

Çanakçıoğlu, M., Yıldız, D. (2023). Muhasebede Etik ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Konu ile İlgili Görüşlerinin Değerlendirilmesi: İstanbul İli Örneği, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 15 (4), 2678-2697.

1. GİRİŞ

Günümüzde eğitimli insan sayısı artmış olmasına rağmen, dünyanın çeşitli ülkelerinde faaliyet gösteren işletmelerde muhasebe ilgili skandallar devam etmekte ve bu skandallarla ilgili olan paydaşlar da maddi veya manevi olarak çeşitli zararlar görmektedirler. Özellikle 1990 sonrası yaşanan muhasebe skandalları ve mali hileler, iş dünyasının muhasebe etiği konusuna odaklanmasına ve konuyla ilgili çeşitli standartların ve mevzuatın ilgili kurumlarca düzenlenmesine neden olmuştur. Etik kavramının kökleri, günümüzden 2500 yıl öncesine dayanan bir felsefe dalıdır (Brickley, vd., 2002: 1821). Etiğin diğer bir deyişle ahlak felsefesinin kurucusu antik Yunan döneminde yaşayan Aristoteles olarak kabul edilir (Doğanay vd., 2015: 10; Özkal Sayan, 2020: 148).

Tarihi süreç içerisinde etik kavramı ile ilgili birçok tanım yapılmış olup bazı araştırmacılar tarafından da “ahlak” ile aynı anlamda kullanılmıştır. Bunun nedeni ise, etik kavramının, felsefenin ahlaki değerlerle ilgili olan bir alt disiplinine karşılık gelmesindedir (Cevizci, 2015: Aktaran; Canfer Bayraktaroğlu ve Özcan, 2020: 282). Fakat Türk Dil Kurumu (TDK)’na göre bu her iki kelimenin de isim olarak anlamları farklıdır. TDK etik kelimesini “çeşitli meslek kolları arasında tarafların uyması veya kaçınması gereken davranışlar bütünü” şeklinde tanımlarken, ahlak kelimesini “bir toplum içinde kişilerin uymak zorunda oldukları davranış biçimleri ve kuralları” şeklinde tanımlamıştır. Bu tanımlardan da anlaşılacağı üzere etik kavramı bir ilke kavramı olup, ahlak kavramı ise, bir düzen kavramıdır (Mahmutoğlu, 2009: 234).

Finansal muhasebe, parasal hareketlerin belgeye ve mevzuata uygun bir şekilde kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi ve rapor haline getirilerek kamuoyuna ve işletmeyle ilgili paydaşlar sunulması sürecini oluşturur. Bu süreç dâhilinde hazırlanan finansal tabloların ise doğru, şeffaf ve güvenilir finansal bilgilerden oluşması gerekir. Hazırlanan finansal tabloların varlığı aslında Tek Düzen Muhasebe Sisteminde yer alan muhasebenin temel ilkeleriyle ve özellikle sosyal sorumluluk, tarafsızlık ve belgelendirme, tam açıklama ve önemlilik kavramları ile doğrudan ilişkilidir. Unutulmaması gereken, bu finansal tabloları hazırlayacak kilit ismin ise, muhasebe meslek mensuplarının diğer bir ifadeyle muhasebecilerin olduğudur.

Ancak muhasebe ilkelerinin ve kavramlarının veya standartlarının tek başına varlığı, doğru ve gerçeğe uygun finansal raporların hazırlanmasını garanti etmez. Şayet bu finansal raporları hazırlayacak olan muhasebe meslek mensuplarında mesleki etik eksikliği varsa, bu durum finansal raporların gerçekçi olmayan bir şekilde hazırlanmasına neden olabilir. Diğer bir deyişle, muhasebe standartları ve kurallarına rağmen, mesleki değerler ve yükümlülükler olmadan, muhasebeciler manipüle edilmiş finansal raporlar oluşturabilirler (Mahdavihkhov, ve Khotanlou, 2012: 1318). Muhasebe mesleğinde herhangi bir grup ya da kişinin etkisi altında kalınmadan yürürlükteki mesleki ve teknik standartlar doğrultusunda hareket etme, işletmenin mali bilgilerinin işletme dışında yer alan kişi ve üçüncü taraflara yasal bir süreç veya görev olmadığı durumda sır olarak saklanması ilkeleri, hem dürüstlük hem de yorumlamada kritik öneme sahiptir. Muhasebedeki bu ölçütlere uymama, kurallarda ve kararlarda çelişkiye düşme, anlaşamama gibi çeşitli sorunlar muhasebede etik konusunun önemini ortaya koymaktadır.

Çalışmamız beş kısımdan oluşmaktadır. İlk kısımda konu ile ilgili kavramlar açıklandıktan sonra ikinci kısımda meslek etiğinin önemi ve bu kavramın ortaya çıkmasına neden olan muhasebe olayları ve standartlarının oluşması ele alınmıştır. Literatür taramasının yapıldığı üçüncü kısımda ise; meslek mensuplarının etik dışı davranış nedenleri ve İstanbul ilinde yapılan anket çalışmalarıyla ilgili araştırmalar incelenmiştir. Dördüncü kısımda İstanbul ilinde faaliyette bulunan bağımsız çalışan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere yapılan anket çalışmasına ve bulgularına yer verilmiştir. Son kısımda ise, anket sonuçları tartışılarak konu ile ilgili çeşitli önerilerde bulunulmuştur.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Muhasebe, Luca Piccolli’den bu yana yüzlerce yıldır çift taraflı defter tutmanın temel yapısını ve mantığını kullanmıştır. Defter tutmanın merkezinde, parasal işlemlerin, kurumun kaynaklarını ve yükümlülüklerini etkileyip etkilemediğini ve ne zaman etkilediğini belirlemeye odaklanan kayıt ve belgeleme gibi kavramlar vardır. Muhasebe kayıtlarında zamanın önemi açıktır. Tüm finansal tablolar, “zamanın belirli bir anı” veya “belirlenen bir zaman dilimi içinde” oluşturulmaktadır. Bu nedenle muhasebede yapılan kayıtların esası, parasal olayların meydana gelme olgularının geçmişten günümüze uzanan bir zaman çizelgesi üzerinde

hatırlanmak üzere kronolojik olarak konumlandırılmasına dayanmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, muhasebecinin görevi aslında bu parasal işlemlerin ve bunların sonuçlarının kaydedilmesi ile başlar, raporlanmasıyla devam eder ve hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesiyle de sona erer (Bayou, 2011: 116-118).

Her meslekte olduğu gibi muhasebe mesleğinde de mesleki görevleri yerine getirirken genel hukuk kuralları dışında toplumun ahlaki değerleri de etkilidir. Ayrıca, meslek kuruluşlarının mesleki düzeni sağlayabilmek için çıkardıkları ve uygulanmasını takip ettikleri kurallar da vardır. Muhasebe mesleğini icra edenler, meslek etiğinin gereği, mesleki çalışmalarda dürüst olmak, değer yargılarında çelişkiye düşmeme, kurallarda ve kararlarda mesleki ahlakın uluslararası kabul görmüş normlarına uygun davranmak zorundadır. Bu nedenle, tüm meslek gruplarında olduğu gibi muhasebe mesleğinde de etik bir anlayışa ihtiyaç duyulmaktadır. Muhasebe, hem doğruluğun hem de yorumun kritik hale geldiği bir iş alanıdır. Muhasebede etik kavramı, günümüz iş dünyasının en önemli, ancak bir o kadar da yanlış anlaşılmalara sebep olabilecek kavramlardan birisidir. Bunun nedeni, muhasebecilerin kişisel veya işletmelerin finansal bilgilerine erişen kilit personel olma özelliğidir. Bu tür bir gücün aynı zamanda, bilginin kötüye kullanılması veya manipülasyon potansiyeline de neden olabileceği ihtimalidir.

Sosyal bilimlerle ilgili diğer kavramlarda olduğu gibi “Etik” kavramıyla da ilgili olarak tek ve geçerli, bir tanım yapılamamıştır. Yapılan çalışmalarda “Etik” kavramını kimi bilim insanları sorumluluk, kimi insani davranış boyutunu kimi de “insan” denen varlığın kendisi ve kendi dışındaki insanların bireysel ve toplumsal ilişkilerinin temelini oluşturan değerleri olarak yorumlamışlardır (Yatkın, 2015: 13). Günümüz dünyasında etik kelimesinin kullanılması ise, felsefeden çok meslek etiği kavramını çağrıştırmaktadır. Atak ve Gül’ e göre meslek etiği; “bir meslekteki doğru ve yanlışları belirleyen, davranış kuralları oluşturan, belirlenen bu davranış kurallarına uyulmayı zorunlu hale getiren, aykırı davranışın meslekten icrasını öngörebilen, hizmet idealleri üzerine kurulmuş ilkeler bütünüdür” (Atak ve Gül, 2014: 2 Aktaran; Özkal Sayan, 2020: 152). Bu açıdan etik, genel anlamda, iyi, kötü, doğru ve yanlış ayırmaya yarayan bir dizi davranış ve ahlaki kurallardır (Erdem ve Şimşek, 2013: 188-189; Hatcher, 2004: 358 Aktaran; Sakarya ve Kara, 2010: 57). Daha geniş bir tanımla meslek etiği Kirel’ e göre; “belirli bir meslek grubunun, mesleğe ilişkin olarak oluşturup, koruduğu; meslek üyelerine emreden, onları 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 (Kirel, 2000: 4 Aktaran; Yıldız, 2010: 160). Bu kavram ile ilgili olarak yapılmış birçok tanımlardan birkaç örnek daha verecek olursak; Güney ve Çınar meslek etiğini, “bir meslek grubunun, mesleğe ilişkin olarak oluşturup koruduğu, mesleği icra eden mensuplarının kişisel çıkarlarını sınırlayan, yetersiz ve ilkesiz olan mensuplarını dışlayan, meslek içi rekabeti düzenleyen ve toplum çıkarlarını gözetken, mesleki ilke ve kurallar bütünüdür” şeklinde tanımlarken (Güney ve Çınar, 2012: 94), Ayboğa “her türlü meslek alanında meslek mensuplarının davranış ve tutumlarının toplumların yapısına bakmaksızın evrensel boyuta kavuşturmak için oluşturulmuş kurallar/ilkelere” olarak tanımlamıştır (Ayboğa, 2001: 31).

Kâr amacıyla faaliyet gösteren işletmelerin gerçekleştirdiği ticaretle ilgili olarak yazılmamış temel kurallara ilişkin, “sözünde durma”, “sadakat”, “doğruluk”, “sağduyu”, “dürüstlük”, ve “hile yapmama” gibi bu kavramlar, aslında genel anlamda meslek etiğinin de alt yapısını oluşturmaktadır (Daştan, 2009: 284-285). Ancak son yüzyıla bakıldığında ortaya çıkan birçok muhasebe hata ve hileleri mevcuttur. Hile tanımları farklılık gösterse de, muhasebe ve denetimle ilgili makale çalışmalarında en sık kullanılan hile kavramı, American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) kurumu tarafından SAS No. 99’da (SAS - Statements on Auditing Standards) yapılan bir tanımdır. Bu tanıma göre hile, “bir finansal tablonun konusu olan mali tablolarda önemli bir yanlışlıkla sonuçlanan kasıtlı bir eylem”dir (AICPA 2002, paragraf 5: 1721). SAS No. 99’a göre, iki tür suiistimal vardır. Birincisi, yanlış beyanlar sonucu ortaya çıkan hileli finansal raporlar ikincisi de, varlıkların kötüye kullanılmasıdır (AICPA 2002, paragraf 6: 1722). Ratzinger-Sakel ve Tiedemann 2021 yılında yaptıkları 1926 ile 2019 yılları arasında önde gelen muhasebe ve denetim dergilerinde yayınlanan 260 suiistimal makalesini üzerinde yaptıkları araştırmaya göre, bir çalışanın şirketin kaynaklarını çalması en yaygın dolandırıcılık türü olsa da (tüm vakaların yüzde 85’inden fazlası), bu konuda yazılan makale sayısı diğerine göre daha azdır. Yani suiistimalcinin kasıtlı olarak şirketin mali tablolarında önemli bir yanlışlığa veya eksikliğe neden olduğu finansal tablo hilesi, en az görülen dolandırıcılık türü olmasına rağmen (tüm vakaların yaklaşık yüzde 10’u), makalelerin büyük çoğunluğu mali tablo sahtekârlığıyla ilgilidir. Yazarlara göre bunun nedeni ise, Association of Certified Examiners (ACFE) 2020 raporundaki bir bilgidenden kaynaklanmaktadır (ACFE, 2020: 10).

Raporda; suistimalcinin kasıtlı olarak şirketin mali tablolarında önemli bir yanlışlığa veya eksikliğe neden olduğu, bu hilelerde vaka başına parasal olarak paydaşlara etkisinin diğer suistimal türüne göre yaklaşık on kat daha fazla olduğu, belirtilmiştir (Ratzinger-Sakel, ve Tiedemann 2021: 3-4).

Özellikle 1990'lardan sonra dünyanın birçok ülkesinde yaşanan muhasebe skandalları, doğrudan veya dolaylı olarak yanlış, yanıltıcı veya gerçek dışı muhasebe uygulamalarından veya hazırlanan finansal tabloların yanlış, yanıltıcı ve hatta hileli olmasından kaynaklanmıştır (Bayou, vd., 2011: 109). Bu skandallar, hem mali tabloların firma dışı kullanıcılarına doğru ve adil bir raporlama sunulması konusunda hem de genel kamuoyuna karşı hesap verebilirlik konusunda ciddi bir etik eksikliğine neden olmuştur. (Poje ve Zaman Groff, 2022: 451). Bu durumu konunun bir başka boyutu olan vergi uygulamalarındaki bir örnek de açıklayabiliriz. Muhasebeciler arasında yaygın olarak kabul olan görüş, vergi kaçırmanın etik olmadığı, ancak vergiden kaçınmanın olabileceği yönündedir. Sorun, birinin nerede bittiği diğerinin nerede başladığını belirlemede yatmaktadır (Ayres ve Ghosh, 1999: 335). Muhasebe mesleğinin bütünlüğü ve işletmeler tarafından sağlanan mali bilgilerin güvenilirliği dünya çapında yaşanan birçok skandallarla baltalanmıştır. Amerika Birleşik Devletleri'nde yaşanan Enron, Tyco, Merrill Lynch WorldCom, Adelphia Communications, Bristol-Myers Squibb Xerox, Consumers Energy, Global Crossing, Qwest Communications, Adelphia Communications Health South ve Bristol-Myers, Fransa'daki Vivendi-Universal, Hollanda'daki Ahold, Avustralya'daki HIH insurance group ve Güney Koredeki SK Global firmalarında yaşananlar bu skandalların dünya çapında yaşanmış birkaç örneklerindedir (Low, vd., 2008: 226; Kısakürek ve Alpan 2010: 217). Bu skandalların çoğu şirket yöneticilerinin ve muhasebecilerin sorgulanabilir etik uygulamalarından kaynaklandığı gözlemlenmiştir. Bu etik dışı uygulamaların çoğu, muhasebe işlemlerini ve bilgileri saklamak veya yanıltıcı işlem yapmak, şirketi zarar sokabilecek yanlış tavsiyelerde bulunmak, güveni kötüye kullanarak şirket varlıklarında kayıplara neden olmak, şirket bilgilerinin dışarıya sızdırılması ve katılımcıların, şirketin veya hissedarlarının çıkarlarını gözetmek yerine kendi çıkarlarını gözetmeleri şeklinde gerçekleşmiştir (Low, vd., 2008: 225). Ayrıca Enron olayı ile birlikte bu firmanın denetimlerinde usulsüzlük yapan dünya çapındaki Arthur Andersen firması da kapanmıştır. Enron olayında, Arthur Andersen şirketinin firmanın hem denetçisi hem de danışmanlığını yapıyor olması bir çıkar çatışmasına neden olmuştur. Çünkü denetçi firma, şirketin muhasebe işlemlerinde hataların ve hilelerin olduğu şeklinde bir rapor yayımlarsa bu durum danışman şirketinin gelirlerinin azalmasına neden olacaktır. Denetim ve danışmanlık hizmetinin eş zamanlı olarak aynı müşteriye verilmesi Arthur Andersen şirketinin Enron'un finansal tablolarındaki hilelere göz yummasına yol açan en önemli faktördür. Çünkü denetimde esas unsur, muhasebe standartları çerçevesinde kamu çıkarlarının korunup korunmadığının tespitidir (Koban ve Karakaya, 2022, s.96; Ayboğa, 2021, s.183).

Dünya çapında yaşanan bu gibi büyük ölçekli kurumsal dolandırıcılık skandalları sonucunda çeşitli kurum, kuruluş ve devletler tarafında hem etik hem de denetim alanlarında reform düzeyinde sayılabilecek önemli düzenlemeler gerçekleştirmişlerdir. Bu düzenlemelere öncülük ederek hem mesleğin gelişmesine ve güçlenmesine hem de meslekle ilgili standartların oluşturulmasına katkıda bulunan kurum ise, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants – IFAC)'dur (Sanlı, 2010: 3). 130 üye ülke ve yaklaşık üç milyon muhasebe meslek mensubu ile temsil edilen IFAC, etik standartların gelişimi, adaptasyonu ve uygulanmasını Uluslararası Etik Standartları Kurulu'nun (IESBA) desteği ile gerçekleştirmektedir (TÜRMOB, 2021: 2). Bu kuruluş tarafında "Ethics Code" kavramı ile yayınlanan standartlar, Türkçe'ye tercüme edilmesi noktasında "Etik Kurallar" olarak hem TÜRMOB hem de Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından benimsenmiştir (Uçma Uysal, vd., 2019: 3). Bu doğrultuda, ülkemizde de meslek etiği ile ilgili ilk düzenleyici kurallar, 1 Haziran 1989 tarih ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğinde yer almıştır. Daha sonra Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Meslek Ahlakı Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı 18.10.2001 tarihli 24557 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Son olarakta 19.10.2007 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Meslek Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik" yayınlanmıştır. Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardının ilk sürümü, 21/05/2015 tarihli ve 29362 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. Standardının güncellenen ikinci sürümü ise, 30/11/2017 tarihli ve 30256 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardının (Bağımsızlık Standartları Dâhil) son

sürümü, yayımı tarihinde yürürlüğe girmek üzere 22/09/2019 tarihli ve 30896 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

3. LİTERATÜR TARAMASI

Literatür incelemesi iki bölümde yapılmıştır. İlk olarak, meslek mensuplarının etik başarısızlığın olası nedenleri hakkındaki çalışmalar incelenmiştir. İkinci olarak konu ile ilgili olarak sadece İstanbul ilinde yapılan çalışmalara değinilmiştir.

Meslek mensuplarını etik dışı davranış sergilemeleri konusunda oluşan baskıların hangilerinin neden olduğu ile ilgili yapılan çalışmalarda birçok neden vardır. Ancak ankete katılanlara tarafından en yüksek katılımın sağlandığı ifadeler dikkate alındığında bazı nedenlerin daha ön plana çıktığı söylenebilir. Bu nedenlerin belirlenmesi adına yapılan çalışmalar ve ön plana çıkan nedenler aşağıdaki Tablo 1’de verilmiştir.

Tablo 1. Meslek Mensuplarını Etik dışı Davranışa İten Nedenler ve İlgili Çalışmalar

Mükellef Baskısının veya Mükellefin Vergiden Kaçınma İsteğinin Ön Plana Çıktığı Çalışmalar	Aymankuy ve Sarıoğlu (2005), İşgüden ve Çabuk (2006), Kısakürek ve Alpan (2010), Yıldız (2010), Kaya ve Yanık (2011), Çiçek, Canbaz ve Keskin (2013), Çetin ve Dağlı (2014), Sayım ve Usman (2016), Özçelik ve Angı (2017), Karabayır, Öztürk ve Cengiz (2018), Gümrah ve Yılmaz (2018), Gökçe ve Tellioglu (2018), Yel (2018), Gür (2018), Çağlar (2019), Sarı Özgün ve Sarıtaş (2019), Köse ve Aldemir (2019), Çelik ve Şendurur (2020), Pehlivan ve Koç (2020), Akbaş ve Çırpan (2021), Gül ve Demir (2023).
Mükellef Kaybetme Endişesinin Ön Plana Çıktığı Çalışmalar	Kutlu (2008), Kısakürek ve Alpan (2010), Kaya ve Yanık (2011), Güney ve Çınar (2012), Fidan ve Subaşı (2014), Çetin ve Dağlı (2014), Yücel ve Kartal (2015), Yel (2018), Kılı., Türkoğlu ve Gülmez (2018), Akbey ve Çil Koçyiğit (2022).
Denetimlerin Yetersiz ve Eksik Olduğu Konusunun Ön Plana Çıktığı Çalışmalar	İşgüden ve Çabuk (2006), Yıldız (2010), Alkan (2011), Özyürek (2012), Güney ve Çınar (2012), Çetin ve Dağlı (2014), Kaya (2016), Sayım ve Usman (2016), Gür (2018), Yel (2018), Kılı., Türkoğlu ve Gülmez (2018), Çağlar (2019).
Vergi Mevzuatında Sık Yapılan Değişiklikler ve Devletin Adil Bir Vergi Sisteminin Olmaması Konusunun Ön Plana Çıktığı Çalışmalar	Zeytin (2007), Özyürek (2012), Dağdeviren (2014), Çiçek, Canbaz ve Keskin (2013), Okay (2016), Güney ve Biçer (2016), Çelik ve Şendurur (2020), Akbaş ve Çırpan (2021), Gül ve Demir (2023).
Etik Eğitimi Konusundaki Eksikliklerin Ön Plana Çıktığı Çalışmalar	Ergün ve Gül (2005), Güney ve Çınar (2012), Özyürek (2012), Çetin ve Dağlı (2014) Fidan ve Subaşı (2014), Sayım ve Usman (2016), Güney ve Biçer (2016), Tuğay ve Kılıç (2017), Kılı., Türkoğlu ve Gülmez (2018), Önel ve Gürbüz (2018), Çağlar (2019), Gül ve Demir (2023).

Kaynak: Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Literatür taraması sırasında İstanbul ilinde meslek etiği ile ilgili olarak yapılan anket çalışmasına konu olan üç adet araştırmaya rastlanılmıştır. Bu anketlerdeki anakütleyi bazen öğrencileri, meslek adayları veya meslek mensuplarının bazen de serbest muhasebeci mali müşavirleri veya yeminli mali müşavirlerin oluşturduğu gözlemlenmiştir. Bu çalışmalardan ilki 2014 yılında meslek mensuplarının etik algılarının incelendiği ve 500 SMMM’ ye anketin uygulandığı Yücel ve Kartal tarafından yapılan çalışmadır. Çalışmanın sonucunda ankete katılanlardan yarıya yakın kısmının etik ilkelerin çalışma hayatında tam anlamıyla uygulandığı konusunda tereddütleri olduğu tespit edilmiştir. İstanbul ilinde yapılan ikinci anket yine 2014 yılına aittir. Fidan ve Subaşı’nın meslek mensubu olacak 874 stajyere yaptıkları ankette yarısının etik konusunda eğitim almadıkları, müşteri kaçırmama ve daha fazla kazanç elde etme arzusundan dolayı stajyerlerin yüzde yirmi beşi, staj süreleri sırasında mesleki etik ilkelerine uymayan tutum ve davranışları gözlemledikleri belirlenmiştir. 2021 yılında Gülmez ve Kıymetli Şen’in meslek etiği algısının tespiti için Ticaret Meslek Lisesi, Lise, Ön lisans, Lisans ve Yüksek Lisans öğrencilerine yaptıkları araştırma İstanbul iline ait son çalışmadır. 383 öğrenciye

yapılan anket çalışması sonucunda katılımcıların, etik algısı düzeylerinin orta seviyede olduğu tespit edilirken öğrencilerin mesleği icra edenlerle ilgili olarak da, onların yasalara ve mesleki etik ilkelerine bağlı kaldıkları görüşünde olduklarını belirlenmiştir.

4. YÖNTEM

4.1. Araştırmanın Modeli

Bu araştırmanın amacı, bağımsız SMMM'leri etik dışı davranışa iten nedenleri öğrenmektir. Yapılan anket çalışması ile mali müşavirlerin mesleklerini icra ederken karşılaştıkları etik kuralara karşı tutumları ve mesleki etik değerler ile ilgili görüşlerinin öğrenilmesi hedeflenmiştir. Ankete katılan meslek mensuplarının etik konusu ile ilgili olarak hem diğer meslek mensupları hakkında ne düşündükleri hem de müşterilerine olan yaklaşımları da ele alınmıştır. Ayrıca mali müşavirlerin konu ile ilgili olarak bağlı oldukları meslek odasına olan bakış açılarına ilişkin bilgilerin değerlendirilmesi de çalışmamızın kapsamı dâhilindedir. Elde edilecek bulgular ile araştırmanın, muhasebe mesleğinin icra edenlerin mesleki etik davranış kurallarına olan bağlılıklarının veya bu kurallardan uzaklaşma sebeplerinin belirlenmesi ile ilgili görüşlerinin tespitine önemli katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Araştırmanın amacı çerçevesinde muhasebe mesleğini icra eden ve İstanbul SMMM Odasına kayıtlı olan bağımsız çalışan SMMM'lere bir anket çalışması uygulanmıştır. Anket formu, iki bölümden ve toplam 29 sorudan oluşmuştur. Anket formunun birinci bölümünde yer alan 1-3'üncü sorular, katılımcılar hakkında genel bilgilerin yer aldığı standart hale gelmiş olan demografik sorulardan oluşmaktadır. 4 ve 5'inci sorular ise, katılımcıların etik eğitime ilişkin bilgilerinin elde edilmesine yöneliktir. Anket formunun ikinci bölümünde ise, meslek odasının konu ile ilgili çalışmaları, meslek mensuplarının etik konusu ile ilgili görüşleri, meslek mensuplarının etik konusunda diğer meslek mensupları ile ilgili görüşleri ve müşterilerinin etik konusuna bakış açılarının öğrenilmesine ilişkin toplam 24 soru yer almıştır.

4.2 Araştırmanın Anakütlesi ve Örneklemi

Çalışmanın veri kaynağı olarak, araştırmada kullanılacak temel araştırma metodolojisi ankettir. Sadece İstanbul ilinde yapılacak olan araştırmada kantitatif araştırma yöntemlerinden, yüz yüze anket yöntemi ve ülkemizde yaşanan deprem felaketinden dolayı yeterli örneklem büyüklüğüne ulaşılması adına WEB tabanlı online anket yöntemi de kullanılmıştır. İstanbul ilinde Ocak 2023 sonu itibariyle 48.082 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir meslek mensubu bulunmaktadır. Bunun 17.298 kişisi ise bağımsız olarak mesleki faaliyetlerini sürdürmektedir. Anket çalışmasında N=17.298 kişiden oluşan rassal olarak çekilecek örneklemin büyüklüğü aşağıda verilen formül kullanılarak hesaplanmıştır. Kullanılan örnekleme Yöntemi "Basit Rassal Örnekleme" dir (Small Sample Techniques, 1960: 99).

$$s = \frac{X^2 NP(1 - P)}{d^2 (N - 1) + X^2 P(1 - P)} \quad (1)$$

s = Gerekli örnek boyutu.

X^2 = İstenilen güven düzeyinde (3.841) 1 serbestlik derecesi için ki-karenin tablo değeri.

N = Anakütle büyüklüğü.

P = Anakütle oranı (maksimum örneklem büyüklüğünü sağlayacağı için 0,50 olduğu varsayılır).

d = orantı (.05) olarak ifade edilen doğruluk derecesi.

$$\frac{3,841 * 17298(0,50) * (0,50)}{(0,05)^2 * (17298 - 1) + 3,841(0,50) * (0,50)} = \frac{16610,4045}{43,2425 + 0,96} = \frac{16610,4045}{44,20275} = 375,77 \cong 376$$

Çalışmada yapılacak olan yüz yüze anket çalışmasında kabul edilebilir örneklem büyüklüğü 386 kişi olacaktır. Çalışma kapsamında elde edilen örneklem sayısı olan 376 anakütle için yüzde 5 hata payı ile kabul edilebilir nitelikte bir örneklem olduğu görülmektedir.

4.3. Araştırmadaki Verilerin Toplanması

Konu ile ilgili olarak günümüze kadar yapılan araştırmalarda muhasebe mesleğini icra edenlerin etik anlayışı ile ilgili olarak görüş ve davranışlarını belirlemeye yönelik çeşitli anketler kullanılmıştır. Çalışmamızda

kullanılan anket formu, konu ile ilgili yapılan bu araştırmalardaki anketlerden ve bağımsız SMMM'ler ile yapılan ön mülakat sonucu elde edilen bilgiler doğrultusunda hazırlanmıştır.

Çalışma yer alan anket formu: Güney ve Çınar'ın 2012'de yılında yaptıkları "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) Etik Algıları: Erzurum Örneği", Çetin ve Dağlı'nın 2014 yılında yaptığı "Muhasebe Meslek Etiği ve Meslek Mensuplarının Etik Hakkındaki Görüşleri Üzerine Isparta İlinde Bir Araştırma", Deran., Savaş ve Fırat'ın 2014 yılında yaptıkları "Muhasebe Meslek Mensubu Adaylarının Etiksel Davranış, Kişisel ve Yönelimsel Beceri Kriterleri Açısından Değerlendirilmesi", Daştan., Bayraktar ve Bellikli'nin 2015 yılında yaptıkları "Muhasebe Mesleğinde Etik İnklem ve Etik Karar Alma Konularında Farkındalık Oluşturma: Trabzon İlinde Bir Araştırma", Yıldız'ın 2010 yılında yaptığı "Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama", Sayım ve Usman'ın 2016 yılında yaptıkları "Etik Kavramı ve Muhasebe Meslek Mensuplarında Etik Algısı-Yalova Örneği", Özçelik ve Keskin'in 2017 yılında yaptıkları "Muhasebe Meslek Etiği ve Uygulamaları: Batı Akdeniz Bölgesinde Bir Araştırma", Kılı., Türkoğlu, ve Gülmez'in 2018' yılında yaptıkları "Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Algısı: Malatya İlinde Bir Araştırma", Yel'in 2018 yılında yaptığı "Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Hakkındaki Görüşlerine İlişkin Bolu'da Bir Araştırma", Sarı Özgün ve Sarıtış'ın 2019 yılında yaptıkları "Muhasebe Mesleğinde Etik Dışı Davranışlara Neden Olan Durumlar: Denizli İlinde Bir Uygulama" ve Çelik ve Şendurur'un 2020 yılında yaptıkları "Muhasebe Meslek Mensuplarının Karşılaştığı Sorunlar ve Beklentileri: Muş ve Ağrı İlleri Örneği" isimli çalışmalarında kullanıldıkları anket formlarından, esinlenerek hazırlanmıştır.

20.01.2023 ile 10.04.2023 tarihleri arasında yapılan anket çalışmasında kantitatif araştırma yöntemlerinden, hem yüz yüze anket yöntemi hem de WEB tabanlı online anket yöntemi kullanılmıştır. Her iki yöntemde göre sahadan dönen ve değerlendirmeye alınan anketlerin benzer özellikte ve güvenilir olup olmadıkları ve birimlerin aynı anakütleden gelip gelmediği istatistiksel testlere tabi tutularak (bağımsız örneklem t testi, güvenilirlik testleri vb.) test edilmiştir. Çalışmada olgusal soruların yanı sıra amaca yönelik (yargısal) sorularda 5'li likert ölçeği kullanılmıştır. Ölçekte sayısal değerler ise şu şekilde belirlenmiştir: 1= Kesinlikle Katılmıyorum, 2= Katılmıyorum, 3= Fikrim Yok, 4= Katılıyorum ve 5= Kesinlikle Katılıyorum. Anket verilerinin analizi için SPSS 24 paket programı kullanılmıştır.

4.4. Araştırmanın Verilerinin Analizi

Araştırmanın sorularından elde edilen veriler için önce, frekans ve yüzde dağılımları tabloları verilmiştir. Daha sonra da İstatistik analizlerde Ki-Kare testi ve Uyum (Correspondence) analizi yöntemleri kullanılmıştır. Ki-Kare testi; istatistiksel araştırmalarda kullanılan değişkenlerin genellikle hepsinin nitel (sayısal olmayan) ya da birinin nicel, diğerinin nitel olması durumlarında uygulanan bir testtir. Uyum analizi ise; değişkenler arasındaki ilişkilerin iki ya da daha çok boyutlu çapraz tablolarla incelendiği durumlarda kullanılan ve tanımlayıcı tipte olan çok değişkenli istatistiksel bir tekniktir. Bu analiz sonucunda her bir değişkenin kategorileri arasındaki ilişkiler (uyumlar) grafiksel olarak incelenerek yorumlanır (Alpar, 2013: 355).

5. BULGULAR

5.1. Güvenirlik

Demografik özelliklerin dışında etik konusu ile ilgili hazırlanan anketin ölçek güvenilirliği ise, SPSS Cronbach's Alpha değerine göre belirlenmiştir. Cronbach alpha analizi ne göre elde edilen sonuç aşağıdaki Tablo 2'de verilmiştir.

Tablo 2. Araştırma Verilerinin Güvenirlik Analizi

Cronbach's alpha	N of Items (Madde sayısı)
,750	24

Bağımsız çalışan SMMM'lerin etik konusu ile ilgili görüşlerine belirlemeye yönelik 24 maddelik ölçeğin Cronbach alpha güvenilirliği yüzde 75,0 olarak bulunmuştur. Bu güvenilirlik değerinin oldukça yeterli olduğu görülmektedir. Diğer bir deyişle maddelerin güvenilirliği yüksek olduğunu söyleyebiliriz.

5.2. Anket Bulguları

Bu kısımda anket çalışmamızın bulguları verilecektir. Aşağıdaki Tablo 3’de yapılan anketteki meslek mensuplarının demografik özellikleri verilmiştir.

Tablo 3. Ankete Katılan Meslek Mensuplarının Ait Demografik Özellikler

Demografik Bilgiler		Frekans	Oran (Yüzde)
Cinsiyet	Kadın	151	39,2
	Erkek	234	60,8
Yaş	25-30	14	3,6
	31-40	91	23,6
	41-50	175	45,5
	51-60	68	17,7
	61 ve üstü	37	9,6
Eğitim Durumu	Lisans mezunu	262	68,1
	Lisansüstü mezunu / Devam ediyorum	123	31,9
Mesleki Deneyim	1-5 yıl	9	2,3
	6-10 yıl	35	9,1
	11-15 yıl	63	16,4
	16-20 yıl	81	21,0
	21-25 yıl	71	18,4
	26 yıl ve üstü	126	32,7

Ankete katılan 385 bağımsız çalışan SMMM’den % 39,2’si kadın, %60,8’i erkektir. Yaş olarak ise, 25-40 yaş arasında 105 kişi (%27,2) 41 yaş üzeri ise, 280 kişi (%72,8) mevcuttur. Katılımcıların %45,5 ise, 41-50 yaş grubu arasındadır. Ankete katılanlardan %68,1’i lisans mezunu iken, %31,9’u da lisansüstü mezunu veya ilgili programlara devam edenlerden oluşmaktadır. Ankete katılanlar arasında 26 yıl ve üstü mesleki deneyime sahip olanların oranı %32,7’dir. Şayet 21 yıl ve üstü olarak ankete katılanların mesleki deneyimlerini göz önüne alacak olursak, bu oranın 51,1 olduğunu söyleyebiliriz. Demografik özelliklerin dışında katılımcıların etik konusunda almış oldukları eğitimlerle ilgili bilgiler ise Tablo 4’de verilmiştir.

Tablo 4. Meslek Mensuplarının Etik Eğitimleri

Eğitim Bilgileri		Frekans	Oran (Yüzde)
Muhasebede Etik İlkeleri ile ilgili Seminer/Eğitim Katılım Sayısı	1-3	209	54,3
	4-7	50	13,0
	8-11	41	10,6
	Hiç Katılmadım	85	22,1
Muhasebe Etik ile ilgili eğitim ihtiyacını nereden karşılıyorsunuz	Arkadaşlarımdan	33	8,6
	Kayıtlı Olduğum Odadan	249	64,7
	Mesleki Derneklerden	14	3,6
	Ofis içi Eğitimlerden	24	6,2
	Özel Eğitim Kurumlardan	12	3,1
	TÜRMOB’tan	53	13,8

Tablo 3’den de anlaşılacağı üzere ankete katılanların %54,3’ü 1-3 arası eğitim aldığını ve %64,7 ise almış oldukları eğitimi kayıtlı oldukları odadan diğer bir deyişle İstanbul SMMM’den aldıklarını belirtmişlerdir.

Anketin ikinci bölümü beşli likert tipi ölçek şeklindedir ve 4 kısımdan oluşmaktadır. Her kısma ait hazırlanan tablolarda yer alan soruların cevapları frekans ve yüzde dağılımı olarak verilmiştir. İlk kısımdaki etik konusunda meslek odası ile ilgili değerlendirmelere katılımcıların verdikleri cevaplar Tablo 5’de, ikinci kısımdaki meslek mensubu ile ilgili değerlendirmelere ait sorulara katılımcıların verdikleri cevaplar Tablo 6’da, üçüncü kısımdaki meslek etiği ile ilgili değerlendirmelere ait sorulara katılımcıların verdikleri cevaplar Tablo 7’de ve son kısımda müşteri ile ilgili değerlendirmelere ait sorulara katılımcıların verdikleri cevaplar Tablo 8’de yer almaktadır.

Tablo 5. Etik Konusunda Meslek Odası İle İlgili Değerlendirmeler

İFADELER		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalamalar
1) Meslek odaları üyeleri arasındaki haksız rekabeti önleme gücüne sahiptir.	Frekans Yüzde	88 22,9	69 17,9	87 22,6	80 20,8	61 15,8	2,89
2) Meslek odalarının uygulayacağı cezai hükümlerden dolayı meslek mensupları etik ilkelere aykırı hareket etmezler.	Frekans Yüzde	39 10,1	64 16,6	104 27,0	85 22,1	93 24,2	3,34
3) Etik ilkelerle ilgili olarak meslek odaları meslek mensuplarına daha fazla eğitim vermelidir.	Frekans Yüzde	7 1,8	9 2,3	24 6,2	93 24,2	252 65,5	4,49
4) Meslek odalarının denetimlerini sıklaştırması etik dışı davranışları caydırır.	Frekans Yüzde	10 2,6	15 3,9	27 7,0	97 25,2	236 61,3	4,39
5) Meslek odalarının üyelerine yaptıkları basılı ve dijital yayınlarında konu ile ilgili bilgilendirmenin yapılmasını isterim.	Frekans Yüzde	6 1,6	4 1,0	24 6,2	115 29,9	236 61,3	4,48
6) Meslek odalarının haksız rekabet konusun da yetki ve sorumlulukları arttırılmalıdır.	Frekans Yüzde	10 2,6	3 0,8	20 5,2	89 23,1	263 68,3	4,54
7) Muhasebe meslek mensuplarının SMMM belgesi alana kadar geçen dönemde etik ilkelerle ilgili yeterli eğitim almamışlardır.	Frekans Yüzde	31 8,1	44 11,4	84 21,8	95 24,7	131 34,0	3,65
8) Meslek odalarının cezai yaptırımları arttırması ve uygulaması meslek mensuplarının etik dışı davranışlarından uzaklaşmasına neden olur.	Frekans Yüzde	24 6,2	22 5,7	56 14,5	109 28,3	174 45,2	4,01

Ankete katılanların İstanbul SMMM odasını değerlendirdikleri bu kısımda en çok kararsız kaldıkları soru %27 ile “Meslek odalarının uygulayacağı cezai hükümlerden dolayı meslek mensupları etik ilkelere aykırı hareket etmezler” olarak belirlenmiştir. Etik ilkelerle ilgili İstanbul odasının daha fazla eğitim vermeleri konusunda hem katılıyorum hem de kesinlikle katılıyorumun toplam oranı %89,7’dir. Eğitim dışında çeşitli görsel yayınlarının yapılması konusunda ise, yine aynı cevap grubunun toplam oranı %91,2’dir. Meslek odasının yetki ve sorumluluklarının arttırılması konusunda aynı cevap grubunun toplam oranı %91,4 olurken, cezai yaptırımları arttırılması ve uygulaması meslek mensuplarının etik dışı davranışlarından uzaklaşmalarına neden olacağına dair katılımcıların yine aynı cevap grubundaki toplam oranı %73,5’dir. Tablodan da anlaşılacağı üzere bu kısım içinde yer alan, meslek odalarının haksız rekabet konusun da yetki ve sorumlulukları arttırılmalıdır ifadesi 4,54 ile bu kısmın en yüksek ortalamasına sahiptir.

Etik konusunda meslek mensuplarını kendilerini değerlendirdikleri cevaplar Tablo 5’de yer almaktadır. Bu kısımda yer alan ücret tarifesinin düşüklüğü konusunda verilen cevaplar oldukça dikkat çekicidir. Düşük ücret politikası sonucu etik ilkelere olan bağlılıklarını sorgulayama sebebiyet verdiği konusuna hem katılıyorum hem de kesinlikle katılıyorumun toplam oranı % 50,4’dür. Bu soru aynı zamanda bu kısım içinde 3,35 genel ortalama ile en yüksek ortalamaya sahiptir. Mali denetimin yetersizliği etik ilkelerden uzaklaşmama neden olabilir ifadesine hem katılıyorum hem de kesinlikle katılıyorumun cevaplarının toplam oranı %50,7’dir. Kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum cevaplarının toplam oranı olarak müşteri kaybetme kaygım etik ilkelerden uzaklaşmama neden olmaktadır ifadesinde %63,2 olurken, etik konusundaki bilgi eksikliğim bu konuda hata yapmama neden olmaktadır ifadesinde bu oranı %58,7’dir. Bu kısım içindeki elektronik muhasebe uygulamaları etik ilkelere olan bağlılığı arttırmıştır ifadesi kararsız cevaplar arasında %29,1 ile en yüksek orana ulaşmıştır.

Tablo 6. Meslek Mensubu İle İlgili Değerlendirmeler

İFADELER		Kesinlikle	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle	Ortalamalar
		Katılmıyorum	Katılmıyorum	Katılmıyorum	Katılmıyorum	Katılmıyorum	
9) Ücret tarifesinin düşüklüğü etik ilkelere olan bağlılığımı sorgulamama neden olur.	Frekans	64	43	84	82	112	3,35
	Yüzde	16,6	11,2	21,8	21,3	29,1	
10) Mali denetimin yetersizliği etik ilkelerden uzaklaşmama neden olabilir.	Frekans	81	50	59	85	110	3,24
	Yüzde	21,0	13,0	15,3	22,1	28,6	
11) Elektronik muhasebe uygulamaları etik ilkelere olan bağlılığı arttırmıştır.	Frekans	43	40	112	111	79	3,37
	Yüzde	11,2	10,4	29,1	28,8	20,5	
12) Mevzuattaki sürekli değişimler etik ilkelere olan bağlılığımı etkilemektedir.	Frekans	68	59	86	98	74	3,13
	Yüzde	17,7	15,3	22,3	25,5	19,2	
13) Ülkemizde yaşanan ekonomik dalgalanma etik ilkelere olan bağlılığımı yeniden sorgulamama neden olmuştur.	Frekans	72	70	59	98	86	3,15
	Yüzde	18,7	18,2	15,3	25,5	22,3	
14) Müşteri kaybetme kaygım etik ilkelerden uzaklaşmama neden olmaktadır.	Frekans	175	68	53	41	48	2,27
	Yüzde	45,5	17,7	13,8	10,6	12,5	
15) Etik konusundaki bilgi eksikliğim bu konuda hata yapmama neden olmaktadır.	Frekans	139	87	70	51	38	2,38
	Yüzde	36,1	22,6	18,2	13,2	9,9	
16) Müşterisi ile olan uzun süreli dostane ilişkisi meslek mensubunun etik ilkelerden taviz vermesine neden olur.	Frekans	70	52	76	99	88	3,22
	Yüzde	18,2	13,5	19,7	25,7	22,9	

Aşağıdaki Tablo 6’da yer alan, meslek etiği ile ilgili olarak meslek mensuplarını konu hakkındaki düşüncelerinin yer aldığı üçüncü kısımda etik ilkelere olan bağlılık, muhasebe mesleğinin saygınlığını artırır ifadesi 4,74 ile bu kısmın en yüksek genel ortalamasına sahiptir. Kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum cevaplarının toplam oranı olarak Meslek mensubunun eğitim durumu mesleki etik davranış kurallarına uyumunu artırır ifadesinde %73,5 olurken, Meslek mensubunun gelir durumunun yüksek olması mesleki etik davranış kurallarına bağlılığımı artırır ifadesinde bu oran ise %62,1’dir.

Tablo 7. Meslek Etiği İle İlgili Değerlendirmeler

İFADELER		Kesinlikle	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle	Ortalamalar
		Katılmıyorum	Katılmıyorum	Katılmıyorum	Katılmıyorum	Katılmıyorum	
17) Piyasada muhasebe meslek mensubunun oda tarafından belirlenen asgari ücret tarifesinin altında hizmet verdiğine dair duyular vardır.	Frekans	16	7	18	70	274	4,50
	Yüzde	4,2	1,8	4,7	18,2	71,2	
18) Yasal düzenlemelerdeki boşlukları müşteri lehine kullanmanın mesleki etik ilkelerle ilgisi yoktur.	Frekans	65	51	109	76	84	3,16
	Yüzde	16,9	13,2	28,3	19,7	21,8	
19) Etik ilkelere olan bağlılık, muhasebe mesleğinin saygınlığını artırır.	Frekans	6	2	9	54	314	4,74
	Yüzde	1,6	0,5	2,3	14,0	81,6	
20) Meslek mensubunun eğitim durumu mesleki etik davranış kurallarına uyumunu artırır.	Frekans	29	28	45	101	182	3,98
	Yüzde	7,5	7,3	11,7	26,2	47,3	
21) Meslek mensubunun gelir durumunun yüksek olması mesleki etik davranış kurallarına bağlılığımı artırır.	Frekans	54	39	53	89	150	3,63
	Yüzde	14,0	10,1	13,8	23,1	39,0	

Muhasebe meslek mensuplarının müşteri ile olan ilişkilerinin değerlendirildiği Tablo 7’de, müşterisi ile mali müşavirlik sözleşmesi sona eren meslek mensubunun bu firma ile ilgili bilgileri üçüncü kişilerle paylaşabilir ifadesinde yer alan kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum cevaplarının toplam oranı %90,4’dür.

Müşterilerinin finansal tablolarının hazırlanması sırasında kamu çıkarının daha önemli olduğu belirtilenleri oranı ise hem katılıyorum hem de kesinlikle katılıyorumun olarak %62,6'dır.

Tablo 8. Müşteri İle İlgili Değerlendirmeler

İFADELER		Kesinlikle	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle	Ortalamalar
		Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Katılıyorum	
22) Müşterisi ile mali müşavirlik sözleşmesi sona eren meslek mensubunun bu firma ile ilgili bilgileri üçüncü kişilerle paylaşabilir.	Frekans	308	40	11	10	16	1,41
	Yüzde	80,0	10,4	2,9	2,6	4,2	
23) Müşteri çıkarı ile kamu çıkarı arasında kalan meslek mensubu etik kurallara uymada zorlanabilir.	Frekans	82	59	80	101	63	3,01
	Yüzde	21,3	15,3	20,8	26,2	16,4	
24) Finansal tabloların hazırlanması ile ilgili olarak kamu çıkarı müşterilerin beklentilerinden üstün tutulmalıdır.	Frekans	26	45	73	100	141	3,74
	Yüzde	6,8	11,7	19,0	26,0	36,6	

5.3. Çapraz Tablo Analizi

Çapraz tablo oluşturulmasında demografik özelliklerden sadece cinsiyet değişkeni kullanılmıştır. Sadece bu değişkenin seçilmesinin nedeni ise; ankete katılanların cinsiyet açısından etik ilkelere ve uygulamalara olan yaklaşımlarını ve görüşlerinin inceleyebilmektir. Cinsiyet üzerinden oluşturulacak çapraz tablo ile de, atanmış olan grupların anlamlı bir şekilde farklılaşıp farklılaşmadığını test edebilmek amacıyla ayrıca yorumlanacaktır. Ankette yer alan tüm sorular yerine ankette yer alan sadece 14'üncü sorunun çapraz tablosu yapılmıştır. Anketteki 14'üncü soru olan "Müşteri kaybetme kaygım etik ilkelere uzaklaşmama neden olmaktadır" ifadesi, meslek mensubu ile ilgili değerlendirmeler başlıklı kısımda sorulmuştur. Seçilen bu çapraz tablo analizinin hücre içi teorik frekansları 5 değerinden büyüktür. Tablo 9'da, 14'üncü sorunun cinsiyet gruplarına göre oluşturulan çapraz tablosu yer almaktadır.

Tablo 9. Cinsiyet Grubuna Göre Müşteri Kaybetme Kaygısı İle Etik İlkelerden Uzaklaşmama İlişkisi

		Kesinlikle Katılmıyorum			Kesinlikle Katılıyorum		Toplam
		Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Katılıyorum		
Erkek	Frekans	94	50	35	28	27	234
	Yüzde	24,4%	13,0%	9,1%	7,3%	7,0%	60,8%
Kadın	Frekans	81	18	18	13	21	151
	Yüzde	21,0%	4,7%	4,7%	3,4%	5,5%	39,2%
Toplam	Frekans	175	68	53	41	48	385
	Yüzde	45,5%	17,7%	13,8%	10,6%	12,5%	100,0%

Tablo 9'a göre, müşteri kaybetme kaygım etik ilkelere uzaklaşmama neden olmaktadır ile ilgili ifadeye tüm cinsiyet gruplarında kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum cevaplarının toplamı %63,2'dir. Bu oran erkeklerde %37,4 iken kadınlarda %25,7'dir. Bu soru ile ilgili hipotezler ise şunlardır.

H₀= Cinsiyet ile müşteri kaybetme kaygısının etik ilkelere uzaklaşmaya neden olması arasında bir ilişki yoktur.

H₁= Cinsiyet ile müşteri kaybetme kaygısının etik ilkelere uzaklaşmaya neden olması arasında bir ilişki vardır.

Kümeler arasında gözlenen herhangi bir farkın tesadüfen ortaya çıkma olasılığını değerlendirmek için kategorik veri kümelerine uygulanan istatistiksel bir test olan Ki-Kare testinin bu soru ile ilgili sonucu aşağıdaki Tablo 10'da verilmiştir.

Tablo 10. Ki Kare Testi (Cinsiyet Grubuna Göre Müşteri Kaybetme Kaygısı İle Etik İlkelerden Uzaklaşmama İlişkisi)

	Değer	Serbestlik Derecesi	Çift taraflı test (p değeri)
Pearson Chi-Square	10,300 ^a	4	,036
Likelihood Ratio	10,522	4	,032
Linear-by-Linear Association	1,150	1	,284
N of Valid Cases	385		

Tablo 10'a göre, değişkenler arasında anlamlı farklılığın olup olmadığı konusunda yapılan Ki-Kare testi sonucunda $\alpha=0,05$ anlam düzeyinde test edilen p değeri 0,036 olduğu için anlamlı bir farklılık olduğunu söylenebilir. Bu durumda H_0 hipotezi kabul edilmiştir. Yani, cinsiyet ile etik ilkelerden uzaklaşmama ilişkisi arasında müşteri kaybetme kaygısına göre cinsiyet faktörü etkilidir. Diğer bir deyişle, erkeklerin kadınlara göre müşteri kaybetme kaygısı ile etik ilkelerden uzaklaşmama konusunda daha hassas olduğu söylenebilir.

5.4. Uyum Analizi

Uyum analiz; kontenjans tablosu durumuna getirilmiş kategorik verilerin sıra ve sütunlarının birlikte değişmelerini, daha az boyutlu bir uzayda grafiksel olarak göstermeyi amaçlayan çok değişkenli analiz yöntemidir. Değişkenlerin sık sayısının çok olduğu durumlarda uyum analizi ile sık sayısı azaltılarak kontenjans tablosunun boyutları azaltılabilmektedir (Orhunbilge, 2010: 449). Çok değişkenli veri setlerinde değişkenler arasındaki ilişkileri görselleştirmek ve analiz etmek için kullanılan bir istatistiksel tekniktir. Özellikle kategorik değişkenlerle çalışırken etkili bir yöntemdir. Uyum analizi, temel olarak iki değişken arasındaki ilişkiyi gösteren bir "Uyum Haritası" oluşturur. Bu harita, kategorik değişkenlerin birbirleriyle olan ilişkilerini ve veri setinin yapısal düzenini anlamamızı sağlar. Uyum analizi, özellikle pazarlama araştırmaları, sosyal bilimler, biyoloji, ekoloji, genetik ve veri madenciliği gibi alanlarda kullanılmaktadır.

Uyum analizi çapraz tabloda yer alan değişken ve boyut sayısına göre iki farklı şekilde uygulanmaktadır. Bunlardan birincisi, en basit hali olan "Basit Uyum Analizi", iki yönlü çapraz tabloların incelenmesinde kullanılır. İkinci ise, değişken sayısının sınırlandırılmadığı, değişkenlerin bir matris olarak kodlanıp çok yönlü çapraz tablolarda uygulandığı "Çoklu Uyum Analizi" dir (Cangür vd., 2005: 153).

Uyum analiz, veri setindeki yapısal düzeni ortaya çıkararak, ilgili değişkenler arasındaki güçlü ilişkilerin ortaya çıkmasına katkı sağlar. Uygulamada mesleki deneyim faktörü değişkeni ve amaca yönelik sorular arasında en önemlisi olan "Müşteri Kaybetme Kaygısının Etik İlkelerden Uzaklaşmaya Neden Olması" değişkeni üzerinden basit uyum analizi gerçekleştirilmiştir. Her değişkenin her bir kategorisi için frekans değerlerini gösteren değerler Tablo 11'de verilmiştir.

Tablo 11. Mesleki Deneyim İle Müşteri Kaybetme Kaygısının Etik İlkelerden Uzaklaşmaya Neden Olmasına İlişkin Uyum Tablosu

Mesleki deneyim	Müşteri kaybetme kaygısının etik ilkelerden uzaklaşmaya neden olması					Satır Toplam
	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	
1-5 yıl	3	1	0	4	1	9
6-10 yıl	9	4	9	7	6	35
11-15 yıl	32	9	11	2	9	63
16-20 yıl	36	15	7	13	10	81
21-25 yıl	38	12	11	4	6	71
26 yıl ve üstü	57	27	15	11	16	126
Sütun Toplam	175	68	53	41	48	385

Tablo 11 esasen frekanslar için oluşturulan tanımlayıcı tipte çapraz tablolamadır. Değişkenlerin satır profilleri ise Tablo 12'de sütun profilleri ise Tablo 13'de verilmiştir.

Tablo 12. Değişkenlerin Satır Profilleri

Mesleki deneyim	Müşteri kaybetme kaygısının etik ilkelerden uzaklaşmama neden olması					Satır Toplam
	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	
1-5 yıl	,333	,111	,000	,444	,111	1,000
6-10 yıl	,257	,114	,257	,200	,171	1,000
11-15 yıl	,508	,143	,175	,032	,143	1,000
16-20 yıl	,444	,185	,086	,160	,123	1,000
21-25 yıl	,535	,169	,155	,056	,085	1,000
26 yıl ve üstü	,452	,214	,119	,087	,127	1,000
Mass	,455	,177	,138	,106	,125	

Tablo 12’de verilen mass değeri her bir sütun toplamının tüm toplama oranlanmasıyla bulunur. Bulunan bu değer, analizdeki profillerin önemini göstermektedir. Tablo 12 incelendiğinde müşteri kaybetme kaygısının etik ilkelerden uzaklaşmaya neden olması değişkeninde “kesinlikle katılmıyorum” diyen grubun önemli olduğu görülmektedir.

Tablo 13. Tablo Değişkenlerin Sütun Profilleri

Mesleki Deneyim	Müşteri kaybetme kaygısının etik ilkelerden uzaklaşmaya neden olması					Mass
	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	
1-5 yıl	,017	,015	,000	,098	,021	,023
6-10 yıl	,051	,059	,170	,171	,125	,091
11-15 yıl	,183	,132	,208	,049	,188	,164
16-20 yıl	,206	,221	,132	,317	,208	,210
21-25 yıl	,217	,176	,208	,098	,125	,184
26 yıl ve üstü	,326	,397	,283	,268	,333	,327
Sütun Toplam	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000	

Tablo 13 incelendiğinde mesleki deneyim değişkeninin kategorileri arasında en yüksek mass değere sahip olan şık,%32,7 ile “26 yıl ve üstü” en önemli etken olarak gözlemlenmiştir. İncelenen değişkenleri arasındaki ilişkinin satır kategorileri tarafından açıklanan inertia miktarları da Tablo 14’de verilmiştir. Sütun noktalarının değerlendirilmesi ise Tablo 15’de verilmiştir.

Tablo 14’deki inertia’nın %30’luk kısmı “Mesleki Deneyim” değişkeninin 1-5 yıl kategorisi tarafından açıklanmaktadır. Noktaların boyutlara olan katkısına baktığımızda birinci boyuttaki inertia’nın %44’ü “1-5 yıl” kategorisi tarafından açıklanmaktadır. İkinci boyutta ise, %67,9 ile mesleki deneyimde “6-10 yıl” kategorisinin daha etkili olduğu söylenebilir.

Tablo 14. Satır Noktalarının Değerlendirilmesi

Mesleki Deneyim	Mass	Boyutlara ilişkin Skorlar			Noktaların Boyutlara Katkısı		Boyutların Noktalara Katkısı		Total
		1	2	Inertia	1	2	1	2	
1-5 yıl	,023	-2,163	-.644	,030	,440	,060	,918	,053	,971
6-10 yıl	,091	-.683	1,096	,028	,171	,679	,373	,622	,995
11-15 yıl	,164	,484	,269	,013	,154	,074	,749	,150	,899
16-20 yıl	,210	-.352	-.315	,010	,105	,129	,654	,338	,993
21-25 yıl	,184	,396	-.047	,010	,116	,003	,729	,007	,736
26 yıl ve üstü	,327	,106	-.164	,005	,015	,055	,198	,310	,508
Active Total	1,000			,095	1,000	1,000			

a. Simetrik Normalizasyon

Tablo 14’de yer alan boyutların noktalara katkısını ise, o noktanın boyut tarafından ne kadar iyi açıklandığı anlamına gelir. “1-5 yıl” kategorisi ikinci boyut tarafından neredeyse hiç açıklanamazken, “6-10 yıl” kategorisi ikinci boyut tarafından %62,2 oranında açıklanmaktadır. Bu değer aynı zamanda korelasyonun karesi

(belirlilik katsayısı) anlamına gelir. Mesleki deneyim değişkeninin genel olarak bütün kategorilerinin birinci boyutta daha iyi açıklandığını söyleyebiliriz.

Tablo 15. Sütun Noktalarının Değerlendirilmesi

Müşteri kaybetme kaygısının etik ilkelerden uzaklaşmaya neden olması	Boyutlara İlişkin Skorlar				Boyutların Noktalara Katkısı				
	Mass	1	2	Inertia	Noktaların Boyutlara Katkısı		Boyutların Noktalara Katkısı		
					1	2	1	2	Total
Kesinlikle Katılmıyorum	,455	,258	-,211	,012	,122	,125	,614	,265	,878
Katılmıyorum	,177	,105	-,325	,006	,008	,116	,076	,470	,546
Kararsızım	,138	,201	,896	,020	,022	,687	,071	,912	,983
Katılıyorum	,106	-1,402	-,068	,052	,842	,003	,994	,002	,996
Kesinlikle Katılıyorum	,125	-,114	,298	,004	,007	,069	,090	,398	,488
Toplam	1,000			,095	1,000	1,000			

a. Simetrik Normalizasyon

Tablo 15’ de sütun kategorileri tarafından açıklanan inertia miktarları verilmiştir. İntertia’nın %52 ile en büyük kısmı “müşteri kaybetme kaygısının etik ilkelerden uzaklaşmaya neden olması” değişkeninin, “katılıyorum” kategorisi tarafından açıklanmaktadır. Bunu en yakın takip eden oran ise %20 ile “kararsızım” seçeneğidir. Noktaların boyutlara olan katkısına baktığımızda birinci boyuttaki inertia’nın %84’ü “katılıyorum” kategorisi tarafından açıklanmaktadır. İkinci boyutta ise %68,7 ile “kararsızım” kategorisinin daha etkili olduğu söylenebilir. Boyutların noktalara katkısına baktığımızda “katılıyorum” seçeneği birinci boyut tarafından %99,4 açıklanırken “Kararsızım” kategorisi ikinci boyut tarafından %91,2 oranında açıklanmaktadır. Satır ve sütun kategorileri üzerinden elde edilen sonuçlar Tablo 16’da verilmiştir.

Tablo 16. Boyutların Özet Tablosu

Boyutlar	Tekil Değerler	Inertia	Ki-kare	Sig.	İntertia Oranı		Tekil Değerler	
					Accounted for	Cumulative	Standart sapma	Korelasyon
								2
1	,249	,062			,651	,651	,063	-,089
2	,161	,026			,273	,924	,054	
3	,073	,005			,056	,980		
4	,044	,002			,020	1,000		
Total		,095	36,577	,013 ^a	1,000	1,000		

a. S. Derecesi: 20

Boyutlara ilişkin inertia değerlerine baktığımızda değişkenliğin boyutlara göre ne kadar açıklandığını göstermektedir Buna göre birinci boyut %65,1 tir. İkinci boyut ise % 27 açıklayıcılığa sahiptir. Böylece ilk iki boyut toplam değişimin % 94’ünü açıklamaktadır. Birinci boyut önemli bilgi içerirken ikinci nispeten daha az bir değişkenliği ifade etmektedir. Üçüncü ve dördüncü boyutların toplam değişkenliğe katkısı çok düşük olduğundan ihmal edilebilir.

İntertia’nın 0’dan farklı olması satır ve sütunlar arasında ilişki olduğunu göstermektedir. Bu değer mesleki deneyim ile müşteri kaybetme kaygısının etik ilkelerden uzaklaşmaya neden olması değişkenlerinin kategorileri arasında bir ilişkinin olduğunu göstermektedir.

H₀: Mesleki deneyim ile müşteri kaybetme kaygısının etik ilkelerden uzaklaşmaya neden olması arasında bir ilişki yoktur

H₁: Mesleki deneyim ile müşteri kaybetme kaygısının etik ilkelerden uzaklaşmaya neden olması arasında bir ilişki vardır.

Tablo 16’ dan da anlaşılacağı gibi pearson chi-square istatistiği p value=0,013 olduğundan H₀ reddedilir. Mesleki deneyim ile müşteri kaybetme kaygısının etik ilkelerden uzaklaşmaya neden olması birbiriyle bağımlıdır.

katılanlar; müşterisi ile mali müşavirlik sözleşmesi sona eren meslek mensubunun bu firma ile ilgili bilgileri üçüncü kişilerle paylaşılmaması konusunda kesin görüş bildirmişlerdir. Müşteri çıkarı ile kamu çıkarı arasında kalan meslek mensubu etik kurallara uymada zorlanabilir sorusunda cevapların dağılımı itibariyle kararsız kalınırken, finansal tabloların hazırlanması ile ilgili olarak kamu çıkarı müşterilerin beklentilerinden üstün tutulmalıdır konusunda olumlu görüş bildirmişlerdir. Araştırma sonuçlarına genel olarak baktığımızda ise, ankete katılanlardan yüzde 50'ye yakın kısmı ücret tarifesinin düşüklüğü, mali denetimin yetersizliği, ülkemizde yaşanan ekonomik dalgalanmaların, müşterisi ile olan uzun süreli dostane ilişkisi ve mevzuattaki sürekli değişmelerden dolayı etik ilkelere olan bağlılıklarını sorguladıklarını belirtmişlerdir. Ancak katılımcıların yüzde 63'e yakın kısmı ise, müşteri kaybetme kaygıları nedeniyle etik ilkelerden uzaklaşmadıklarını ifade etmişlerdir. Bu oranın dağılımı ise, erkeklerde %37,4 İken kadınlarda 25,7'dir. Bu nedenle müşteri kaybetme kaygısından dolayı etik ilkelerden uzaklaşma konusunda cinsiyet açısından az da olsa bir farklılık olduğunu söyleyebiliriz. Ancak araştırma ile etik kuralların meslek mensupları tarafından kavranıldığı ve bu kurallara aykırı uygulamaları tasvip etmedikleri fakat meslek odalarının eğitim konusuna daha fazla önem vermeleri gerekliliği tespit edilmiştir.

Uyum analizin sonuçlarına göre yapılan anketin "Meslek Mensubu İle İlgili Değerlendirmeler" kısmındaki müşteri kaybetme kaygım etik ilkelerden uzaklaşmama neden olmaktadır ifadesine 243 katılımcı kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum toplamı olarak cevap vermiştir. Ancak bu sayının mesleki deneyimler bazında bakıldığında 1-5 yıl mesleki deneyime sahip grubun ağırlıklı olarak katıldığı Şekil 1'de açıkça görülmektedir. Ancak, aynı ifadeye kararsız olarak cevap verenlerin çoğunluğu 6-10 yıl mesleki deneyime sahip olan gruptur. 16-20 yıl deneyime sahip 81 katılımcıdan 51'i, 21-25 yıl deneyime sahip 71 katılımcıdan 50'si ve 26 yıl üstü deneyime sahip 126 katılımcıdan 84'ü müşteri kaybetme kaygısı nedeniyle etik ilkelerden uzaklaşmadıklarını belirtmişlerdir. Sonuç olarak, katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum cevabı ise, 16 yıl üzeri mesleki deneyime sahip olan gruplardan gelmiştir. Bu sonuçla mesleki deneyim arttıkça meslek mensuplarının mesleğin teamüllerini öğrenmelerinden dolayı etik ilkelere olan bağlılıklarının daha da arttığını söyleyebiliriz. Bu sonuç ile çalışmamız Özbirecikli ve Ural 'ın 2007 yılında yaptıkları çalışma ile benzerlik göstermektedir.

Bu araştırmanın sonuçları, makale çalışmasının literatür bölümünde meslek mensuplarının etik dışı davranış sergilemeleri konusunda oluşan baskıların hangilerinin ön plana çıktığı konusunda belirtilen nedenlerden bazıları ile benzerlik göstermektedir. Bu benzerliklerden ilki, etik eğitimlerin yetersiz olmasıdır. Çalışmadaki bu sonuç Tablo 1'de yer alan "Etik Eğitimi Konusundaki Eksikliklerin Ön Plana Çıktığı Çalışmalar" ile benzerlik göstermektedir. Çalışmadaki ikinci benzerlik ise, vergisel denetimlerin yetersizliğidir. Bu sonuç ile çalışmamız Tablo 1'de yer alan "Denetimlerin Yetersiz ve Eksik Olduğu Konusunun Ön Plana Çıktığı Çalışmalar" ile benzerlik göstermiştir. Araştırmadaki üçüncü ve son benzerlik ise, muhasebe meslek mensuplarının, oda tarafından belirlenen asgari ücret tarifesinin altında hizmet verildiğine dair duyumlarıdır. Bu sonuç ile çalışmamız; Bilen'in 2008 yılındaki çalışması, Çetin ve Dağlı'nın 2014'deki çalışmaları, Sayım ve Usman'ın 2016'daki çalışmaları, Özçelik ve Keskin'in 2017'deki çalışmaları, Özgün ve Sarıtaş'ın 2019 yılındaki çalışmaları ve Çelik ve Şendurur'un 2020 yılında yaptıkları çalışma ile benzerlik göstermektedir.

Muhasebe mesleğinin toplum nezdindeki saygınlığının, meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini etik ilke ve esaslar çerçevesinde gerçekleştirmelerine bağlıdır. Mesleğin itibarını olumsuz yönde etkileyen her türlü uygulamaya son vermenin en etkin yolunun etkin bir denetim olduğu açıktır. Bu açıdan oluşturulan standartların, kuralların uygulanması meslek mensubunun vicdanına bırakılmamalı, sıkı bir denetime tabi tutulmalıdır. Bu nedenle mevzuat, etik kurallar ile uyumlu hale getirilmeli, meslek odalarının düzenleyeceği seminerlerle sürekli eğitim süreci pekiştirilmelidir. Sonuçta etik ilkelere hem meslek mensupları hem de muhasebe meslek odaları tarafından gereken önem verilmezse, mesleğin geleceğinin güven ve itibar açısından tehlikeye girmesi kaçınılmaz olacaktır.

Çalışmamızın örneklem büyüklüğüne göre elde edilen bulgular, İstanbul ilinde serbest çalışan SMMM'ler için yeterli olsa da, şüphesiz Türkiye'de faaliyette bulunan tüm muhasebe meslek mensupları için bir genellemeye gidilemez. Bu nedenle, ilerleyen zamanlarda yapılacak akademik çalışmalarda elde edilen bulguları daha da güçlendirmek için; örneklem büyüklüğü artırılarak ve anket formunda yer alan sorular genişletilerek, etik konusunda muhasebe mesleğine önemli katkılar sağlanabilir.

KAYNAKÇA

- ACFE (Association of Certified Fraud Examiners), 2020. *Report to the nations: 2020 global study on occupational fraud and abuse*. Accessed August 2, 2021. <https://acfe-public.s3-us-west-2.amazonaws.com/2020-Report-to-the-Nations.pdf>
- AICPA (American Institute of Certified Public Accountants), 2002. *Consideration of fraud in a financial statement audit*. Statement on Auditing Standards No. 99. New York, NY: AICPA <https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-00316.pdf>
- Akbaş, F. ve Çırpan, H. (2021). Serbest muhasebeci mali müşavir meslek mensuplarının karmaşık etik problemleri. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 6(1), 79-91.
- Akbey, K. C. ve Çil Koçyiğit, S. (2022). Bağımsız olarak faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının etik algularına ilişkin bir araştırma: Ankara ili örneği, *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 20(46), 915-944.
- Alkan, A.T. (2011). *Türkiye’de muhasebe meslek standartlarının oluşumunda meslek mensupları ile mükelleflerin yaklaşımları ve öneriler*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Alpar, R. (2011). *Uygulamalı çok değişkenli istatistiksel yöntemler*. (3. Baskı). Detay Yayıncılık, Ankara.
- Ayboğa, H. (2001). Ülkemizde muhasebe mesleği ve meslek-etiği-ahlakı. *Ege Akademik Bakış Dergisi*, 1(2), 28-44.
- Ayboğa, H.. (2021), 20. Yılında Enron Olayının Değerlendirilmesi, Muhasebe-Hukuk İlişkilerine Etkisi Ve Yapılan Düzenlemeler, *Uluslararası Beşeri ve Sosyal Bilimler İnceleme Dergisi*, 5(2), 180-193
- Aymankuy, Y. ve Sarioğlu, M. (2005). Muhasebe meslek mensuplarının meslek etiğine yaklaşımları ve Balıkesir il merkezinde bir uygulama. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(14), 23-45.
- Ayres, F. L. ve Ghosh, D. (1999). Research in ethics and economic behavior in accounting. *Journal of Accounting and Public Policy*, 18, 335-338.
- Bayou, E., Reinstein, A. ve Williams, P.F. (2011). To tell the truth: A discussion of issues concerning truth and ethics in accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 36(2), 109-124.
- Bilen, A. (2008). Doğu Anadolu Bölgesindeki Muhasebe Meslek Mensuplarının Profilleri, Etik Kurallarına Bakışları ve Meslek Sorunları Üzerine Bir Araştırma. *Mali Çözüm Dergisi*, 85, 27-42.
- Brickley, James A., Clifford W. Smith Jr. ve Jerold L. Zimmerman (2002). Business Ethics and Organizational Architecture. *Journal of Banking & Finance*, 26, 1821-1835.
- Cangür, Ş., Sığırlı, D., Ediz, B., Ercan, İ. ve Kan, İ. (2005). Türkiye’de Özürlü Grupların Yapısının Çoklu Uyum Analizi ile İncelenmesi. *Uludağ Üniversitesi Tıp Fakültesi Dergisi*, 31 (3), 153–157.
- Canfer Bayraktaroğlu, H. ve Özcan, Z. (2020). Nikomakhos’a etik bağlamında Aristoteles’in erdem etiği. *Uludağ Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi*, 29(1), 277-296.
- Çağlar, D. (2019). *Muhasebe meslek etiğinin algılanma düzeyi Karabük ili örneği* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, Çankırı.
- Çelik, Y. ve Şendurur, U. (2020). Muhasebe meslek mensuplarının karşılaştığı sorunlar ve beklentileri: Muş ve Ağrı illeri örneği. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 13(1), 25-50.
- Çetin, A. C. ve Dağlı, S. Ş. (2014). Muhasebe meslek etiği ve meslek mensuplarının etik hakkındaki görüşleri üzerine Isparta ilinde bir araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20, 55-84.
- Çiçek, H., Canbaz, S. ve Keskin, A. (2013). Muhasebe meslek mensuplarının meslek etiğine bakış açıları: Kırklareli ilinde bir araştırma. *Tekirdağ SMMM Odası Sosyal Bilimler Dergisi*, 2, 1-20.

- Dağdeviren, İ. E. (2014). *Muhasebe Meslek mensuplarının etik algılamaları ve etik dışı davranışlara yönlendiren faktörler: Göller Bölgesinde bir araştırma*. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi), Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Burdur.
- Daştan, A. (2009). Etik eğitiminin muhasebe eğitimindeki yeri ve önemi: Türkiye değerlendirmesi. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 26(1), 281-311.
- Daştan, A., Bayraktar, Y. ve Bellikli, U. (2015). Muhasebe mesleğinde etik ikilem ve etik karar alma konularında farkındalık oluşturma: Trabzon ilinde bir araştırma. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 29(1), 63-82.
- Deran, A., Savaş, İ. ve Fırat, E. (2014). Muhasebe meslek mensubu adaylarının etiksel davranış, kişisel ve yönetsel beceri kriterleri açısından değerlendirilmesi. *EJOVOC (Electronic Journal of Vocational Colleges)*, 4(1), 42-58.
- Doğanay, H., Barınır, M. ve Caner, A. (2015). *Türk Dil Kurumu Başkanlığı Etik Rehberi*. Türk Dil Kurumu, Ankara. <https://tdk.gov.tr/wp-content/uploads/2015/12/etikrehber.pdf>
- Erdem, A. R. ve Şimşek, S. (2013). Öğretmenlik meslek etiğinin irdelenmesi. *Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (15), 185-203. doi: 10.14520/adyusbd.627
- Ergün, H. ve Gül, K. (2005). Muhasebe mesleği etik kuralları ve bu kuralların meslek mensuplarınca algılanışı. *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 25, 143-154.
- Fidan, M. E. ve Subaşı, Ş. (2014). Muhasebe meslek mensubu adaylarının etik algıları: İstanbul ili örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 64, 111-130. doi: 10.25095/mufad.396493
- Gökçe, N. ve Tellioglu, T. (2018). Muhasebe meslek etiği eğitimi ile mesleki değerler arasındaki ilişkilerin incelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, MODAV 15. Uluslararası Muhasebe Konferansı Özel Sayısı*, 391-410.
- Gül, M. ve Demir, Ö. (2023). Muhasebe meslek mensuplarının etik farkındalıklarının analizi: Elâzığ ilinde bir araştırma. *Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11 (1), 35-49.
- Gülmez, T. Y. ve Kıymetli Şen İ. (2021). Muhasebe mesleğinde etiğin önemi ve muhasebe meslek mensubu adaylarının etik algılarının ölçülmesi üzerine İstanbul ilinde bir araştırma. *Uluslararası Sosyal ve Eğitim Bilimleri Dergisi*, 16, 18-40.
- Gümrah, Ö. ve Yılmaz, B. (2018). Bağımsız denetim ve muhasebe meslek etiği: Bağımsız denetçilerin etik ilkelere yaklaşımları üzerine bir araştırma. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 21(2), 348-373.
- Güney, C. ve Biçer, M. S. (2016). Muhasebe meslek etiği ve Erzincan ilinde bir araştırma. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 9 (45), 790-802.
- Güney, S. ve Çınar, O. (2012). Serbest muhasebeci mali müşavirlerin (SMMM) etik algıları: Erzurum örneği. *Atatürk Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 26(2), 91- 106.
- Gür, E. (2018). Muhasebe meslek etiği. *Adam Akademi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(2), 371-407.
- İşgüden, B. ve Çabuk, A. (2006). Meslek etiği ve meslek etiğinin meslek yaşamı üzerindeki etkileri. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(16), 59-86.
- Karabayır, M., Öztürk, S. ve Cengiz, S. (2018). Muhasebe meslek mensubu adayları ve etik ikilem. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 10.yıl Özel Sayı, 328-353.
- Kaya, G. A. (2016). Muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği hakkındaki düşüncelerine ilişkin Elazığ'da bir araştırma. *The Journal of Academic Social Science Studies*, 52, 183-199.
- Kaya, N. ve Yanık, R. (2011). Muhasebe meslek ahlaki, etik ve müşteri tatmini ilişkisi. *EKEV Akademi Dergisi*, 15(49), 293-306.

- Kılı, M., Türkoğlu, H. ve Gülmez, C. (2018). Muhasebe meslek mensuplarının etik algısı: Malatya ilinde bir araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 11(1) 45-62.
- Kısakürek, M. ve Alpan, N. (2010). Muhasebe meslek etiği ve Sivas ilinde bir uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 47, 213-228.
- Koban, A.O. ve Karakaya, G. (2022). Enron Vakasının Denetim, Risk Yönetimi ve İç Kontrol İlkeleri Çerçevesinde İncelenmesi. *Denetim*, 13(24), 91-106.
- Köse, E. ve Aldemir, E. M. (2019). Muhasebe etiği ve etik dışı davranmaya yönelten sebepler: Nevşehir ilinde bir araştırma. *International Journal of Business, Economics and Management Perspectives*, 3(2), 1-15.
- Kutlu, H. A. (2008). Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İnkilemi: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 63(2), 143-170.
- Low, M., Davey, H., ve Hooper, K. (2008). Accounting scandals, ethical dilemmas and educational challenges. *Critical Perspectives on Accounting*, 19(2), 222–254.
- Mahdavihou, M., ve Khotanlou, M., 2012. New approach to teaching of ethics in accounting: Introducing islamic ethics into accounting education. *Social and Behavioral Sciences*, 46, 1318-1322.
- Mahmutoğlu, A. (2009). Etik ve ahlak, benzerlikler, farklılıklar ve ilişkiler. *Türk İdare Dergisi*, 81(463-464), 225-249.
- Okay, S. (2016). Muhasebe hata ve hilelerinin meslek etiği açısından incelenmesi: Diyarbakır örneği. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 9(44), 1151-1165.
- Orhunbilge, R. (2010). *Çok değişkenli istatistik yöntemler*. İstanbul Üniversitesi yayın no: 4942, İşletme Fakültesi yayın no: 286, İstanbul.
- Önal, S. ve Gürbüz, S. İ. (2018). Muhasebede etik ilkeler ve Mersin ilinde bir uygulama. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 4(3), 258-273.
- Özbirecikli, M. ve Ural, T. (2007). Muhasebecilerin mesleki kararlarında etik ve sosyal sorumluluğun önemini algılama düzeyleri ve etiksel karar alma süreci: Türkiye örneği. *İktisat İşletme ve Finans Dergisi*, 22(254), 104-127.
- Özçelik, H. ve Angı, G. G. (2017). Muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği ve etik inkilem algıları: Antalya ili örneği. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 50, 141-158.
- Özçelik, H. ve Keskin, S. (2017). Muhasebe meslek etiği ve uygulamaları: batı Akdeniz bölgesinde bir araştırma. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(2), 138-150.
- Özkal Sayan, İ. (2020). Etik ve kamu etiği: eleştirel bir bakış. *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, 12(2), 147-174.
- Özyürek, H. (2012). Muhasebe meslek mensuplarında etik: Ankara’da muhasebeciler üzerine araştırma. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 4(1), 125-137.
- Pehlivan, A. ve Koç, T. (2020). Muhasebe meslek mensuplarının etik yaklaşımları ile hileye yönelme eğilimleri arasındaki ilişkiye yönelik bir araştırma: Ankara örneği. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 22(4), 1067-1088.
- Poje, T. ve Zaman Groff, M. (2022). Mapping ethics education in accounting research: A bibliometric analysis. *Journal of Business Ethics*, 179, 451-472. <https://doi.org/10.1007/s10551-021-04846-9>
- Ratzinger-Sakel, N. V. S. ve Tiedemann, T. (2021). Fraud in accounting and audit research (1926–2019)-A bibliometric analysis (March 5, 2021). *Accounting History Review, forthcoming*, 32(2-3), 97-143.
- Sakarya, Ş. ve Kara, S. (2010). Türkiye’de muhasebe meslek etiğine yönelik düzenlemeler ve meslek mensupları tarafından algılanması üzerine bir alan araştırması. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 12(18), 57-72.

- Sanlı, N. (2010). *Yaşamda ve meslekte etik*. 2. Muhasebe Etik Kongresi, 20 Şubat 2010 The Marmara Taksim-İstanbul, TÜRMOB Yayınları, Yayın No: 380, Ankara.
- Sarı Özgün, H. ve Sarıtaş, H. (2019). Muhasebe mesleğinde etik dışı davranışlara neden olan durumlar: Denizli ilinde bir uygulama. *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6(1), 77-93.
- Sayım, F. ve Usman, Ö. (2016). Etik kavramı ve muhasebe meslek mensuplarında etik algısı-Yalova örneği. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, ICAFR 16 Özel Sayısı*, 12(12), 247-261.
- Small Sample Techniques. (December, 1960). *The NEA Research Bulletin*, Vol. 38, 99-104. https://archive.org/details/sim_nea-research-bulletin_1960-12_38_4/page/n1/mode/2up
- Tuğay, O. ve Kılıç, M. B. (2017). Muhasebe meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik tutum ölçeğinin geliştirilmesi: geçerlilik ve güvenirlik çalışması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(3), 760-780.
- TÜRMOB (2021). *Muhasebe Meslek Mensupları İçin Uluslararası Etik Kurallar El Kitabı - Uluslararası Bağımsızlık Standartları Dahil 2020 Versiyonu*. Ankara. <https://www.alomaliye.com/wp-content/uploads/2021/10/meslek-mensubu-uluslararasi-etik-kurallar-2020.pdf>
- Uçma Uysal, T., Türker, M. ve Kurt, G. (2019). *Etik ve etik kurallar muhasebe meslek mensupları için*. T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları No:116, Araştırma / İnceleme / Çeviri Dizisi No:45, Ankara.
- Yatkın, A. (2015). *Kamuda etik yönetimi*. Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danışmanlık Tic. Ltd. Şti, Yayın No:1168, Ankara.
- Yel, T. (2018). Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Hakkındaki Görüşlerine İlişkin Bolu'da Bir Araştırma. *Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(2), 165-184.
- Yıldız, G. (2010). Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama. *Erciyes Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 36, 155-178.
- Yücel, R. ve Kartal, C. (2014). Muhasebecilerin mesleki uygulamalarındaki etik algılarına ilişkin bir araştırma. *Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(2), 123-148.
- Zeytin, M. (2007). *Muhasebe meslek mensuplarını hata ve etik dışı davranışlara yönlendiren faktörler* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.