MUHASEBE MESLEĞİNDE BAĞIMSIZLIK VE TARAFSIZLIK : BALIKESİR İLİ UYGULAMASI

Independence and Objectivity In Accounting Profession: Balıkesir Province Application

Ampirik Bulgulara Dayanan Bir Araştırma

Pelin ÖZCAN*

Gönderim Tarihi: 27.12.2018 Kabul Tarihi: 22.01.2019

ÖZ: Finansal sistemler düşünüldüğünde, finansal bilgi sağlayıcılar olarak muhasebe meslek mensuplarının önemi inkar edilemez bir gerçektir. Finansal bilgi kadar bu bilginin etik ilkeler çerçevesinde sağlanması da oldukça önemlidir. Bu çalışmada, Balıkesir İli Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'nda kayıtlı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile yapılan alan çalışmasıyla meslek mensuplarının etik ilkelerden olan bağımsızlık ve tarafsızlık kavramları hakkındaki algılarını değerlendirmeye yönelik anket çalışması yapılmıştır. Elde edilen veriler ile öncelikle meslek mensuplarının demografik özelliklerine ilişkin frekanslar belirlenmiştir. Sonrasında, söz konusu demografik özelliklerle bağımsızlık ve tarafsızlık arasındaki ilişkinin test edilebilmesi için Ki kare testi kullanılmıştır. Sonuç olarak, bağımsızlık kavramı ile cinsiyet ve yaş aralığı arasında ilişki olmadığı, çalışılan yıl ve müşteri sayısı arasında ilişki olabileceği, tarafsızlık kavramı ile bütün demografik özellikler arasında ilişki olabileceği sonucuna ulaşılmıştır. Çalışmanın amacı, söz konusu ilkelere olan farkındalığın artırılmasıdır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Meslek Etiği, Bağımsızlık, Tarafsızlık.

ABSTRACT: Considering financial systems, the importance of accounting professionals as financial information providers is an undeniable fact. In addition to financial information, it is also important to provide this information within the framework of ethical principles. In this study, a survey was carried out to evaluate the perceptions of the members of the profession about the concepts of independence and objectivity, which are one of the ethical

* Balıkesir Üniv. SBE İşletme ABD. Muhasebe ve Finansman Tezli YL Öğrencisi
ORCID ID : 0002-6294-4571

principles, by the field study conducted by Certified Public Accountants registered in the Chamber of Certified Public Accountants of Balıkesir. With the obtained data, the frequencies of the demographic characteristics of the professionals were determined. Afterwards, Chi-square test was used to test the relationship between these demographic characteristics and independence and objectivity. As a result, it is concluded that there is no relationship between the concept of independence and gender and age range, there may be a relationship between the number of years worked and number of customers; it was concluded that there may be a relationship between the concept of objectivity and all demographic characteristics. The aim of the study is to raise awareness of these principles.

Keywords: The Ethic of Accounting Professional, Independence, Objectivity.

GİRİŞ

Geçmişten günümüze muhasebenin fonksiyonları arasında bulunan raporlama fonksiyonu ile muhasebe bilgi kullanıcılarına enformasyon aktarımı meslek mensupları tarafından yapılmaktadır. Ancak, 20. yy. 'nin sonlarından bu yana sürekli gelişim gösteren bilişim çağı ile muhasebe mesleğinin kötüye kullanımına bağlı birtakım olumsuzluklar ortaya çıkmaya başlamıştır. Bu olumsuzluklar büyük şirketlerde yaşanan skandalları beraberinde getirmiştir. Enron ve Xerox gibi ABD'nin büyük şirketlerinde yaşanan bu skandalların ardından muhasebe alanında denetim ve etik kavramlarının önemi daha da artmaya başlamıştır. Özellikle son yıllarda kamunun dikkati büyük işletmelerin muhasebe kayıtlarının olduğundan farklı gösterilmesi, muhasebe hileleri, kötü yönetim, iflas ve yüksek yönetici maaşları gibi ortaya çıkan konular üzerinde yoğunlaşmıştır (Yardımcıoğlu ve Ada, 2013:48). Bu çalışmada, öncelikle muhasebe meslek etiği hakkında bilgi verilecek ve etik ilkeler arasında bulunan bağımsızlık ve tarafsızlık kavramları hakkında muhasebe meslek mensuplarının düşünceleri Balıkesir İli merkezinde yapılacak anket uygulamasıyla ortaya koyulmaya çalışılacaktır.

MUHASEBE MESLEĞİNDE ETİĞİN ÖNEMİ VE YASAL DÜZENLEMELER

Muhasebe mesleğinde her ne kadar finansal bilgiye ihtiyacı olan kişi ya da kurumlara finansal tablolar aracılığıyla bilgi aktarımı en önemli faktör gibi görülse de bu bilgi aktarımının doğru, dürüst ve anlaşılır yani, etik değerlere uygun aktarılması çok daha önemlidir. Muhasebe meslek etiğinden, meslek mensuplarının yeterlilik, güvenilirlik, tarafsızlık, bağımsız karar alabilme gibi niteliklere sahip oldukları takdirde söz edilebilmektedir (Bilen ve Yılmaz, 2014:58). Muhasebe mesleği, yalnızca teknik uzmanlığın yeterli olduğu bir meslek değildir (Çetin ve Dağlı, 2014:56). Aynı zamanda, muhasebe mesleğine

yönelik toplumsal güvenin korunması ve toplumda mesleğin kredibilitesinin artırılması, mesleği yapan meslek mensuplarının, mesleğin yapılışı ile ilgili yasal düzenlemelere uymasının yanı sıra etik değerlere de sahip olunmasına bağlıdır (Sakarya ve Kara, 2010:58). Bu bağlamda, teknik uzmanlık, yasal düzenlemeler ve etik kurallar bir bütün olarak meslek mensupları tarafından benimsendiği taktirde sağlıklı yürütülen bir muhasebe mesleğinden söz edilebilecektir.

Muhasebe mesleğinde etiğin bu kadar önemli olmasının bir sonucu olarak da bu konuda ulusal ve uluslararası yasal düzenlemeler yapılma yoluna gidilmiştir. Uluslararası alanda, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Amerikan Ruhsatlı Kamu Muhasipleri Enstitüsü (AICPA), Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (ACE-eski ismiyle FEE) gibi kuruluşlar tarafından etik ilkeler belirlenmiştir. Belirlenen etik ilkeler, bağımsızlık, doğruluk, dürüstlük, gizlilik, kamu yararı, meslek onuru, mesleki özen, mesleki yeterlilik, muhasebe ilke ve standartlarıyla uyum, sır saklama, sosyal sorumluluk, tarafsızlık, haksız rekabet, reklam ve teşvik yasağı çerçevesinde oluşmaktadır (Daştan, 2009:285).

Ulusal alandaki meslek etiğine yönelik düzenlemelerden biri; Sakarya ve Kara (2010)'nın çalışmalarında dolaylı olarak yapılan düzenleme olarak yer alan Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 1 No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)'dir. Bu tebliğde yer alan kavramlardan etikle ilgili olanlar, sosyal sorumluluk kavramı, tarafsızlık ve belgelendirme kavramı, tutarlılık kavramı, tam açıklama kavramı ile özün önceliği kavramıdır. Ancak, bu kavramlardan sosyal sorumluluk kavramı, etik ile yakın ilişkili olup, etik kurallara uyma zorunluluğunu içinde barındırmaktadır (Sakarya ve Kara, 2010:58).

Bir diğer düzenleme ise, 18.10.2001 tarih ve 24537 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı'dır. (22.05.2015 tarih ve 29363 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan yönetmelik ile Serbest Muhasebeci ibaresinin yürürlükten kaldırılması dolayısıyla bu ibare çalışmada da kullanılmayacaktır.) Bu kararda meslek ahlakından "ruhsatlı meslek mensuplarının, yeterlilik, güvenilirlik, tarafsızlık, bağımsız karar alabilme, kendi kendilerini denetlemelerinin ve dürüstlüğün simgesidir." şeklinde bahsetmektedir. Ayrıca, ilgili kararda muhasebe ilkelerine ve standartlarına uyma zorunluluğu, dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık, mesleki özen ve titizlik, tasdik işlerinde ve denetimde bağımsızlık kuralı, sır saklama, ücretler, denetim standartları ve muhasebe ilkeleri, öngörü yasağı, haksız rekabet yasağı, personel sağlanması, dürüst olmayan davranışlar, reklam ve teşvik yasağı, ücretlerin düşürülmesi ve komisyon

yasağı, bağdaşmayan işler, diğer meslek mensupları aleyhinde konuşma yasağı, denetimde kamu sorumluluğu kavramlarıyla da ilgili açıklamalar bulunmaktadır.

19.10.2007 tarih ve 26675 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler hakkındaki yönetmelik ile meslek mensuplarının uymaları gereken zorunlu temel etik ilkeler açıklanmıştır (Sakarya ve Kara, 2010:61). Bunlar;

Dürüstlük: Meslek mensupları gerek müşterileri ile olan ilişkilerinde gerekse finansal bilgi sunumunda doğru ve dürüst davranmalıdırlar (İkinci Bölüm md. 6-7).

Tarafsızlık: Meslek mensupları, kararlarını kimsenin baskısı ve etkisi altında kalmadan ve herhangi bir çıkar ilişkisi içerisine girmeden vermelidirler (Üçüncü Bölüm md. 8-9).

Mesleki Yeterlilik ve Özen: Meslek mensuplarının, müşterilerine iyi bir hizmet sunabilmek için kendilerini sürekli güncel tutmaları, dikkatli ve özenli çalışmaları gerekmektedir (Dördüncü Bölüm md. 10-11).

Gizlilik: Meslek mensuplarının, müşterisiyle ilgili edindiği bilgileri, müşterisi ile iş ilişkisi sona ermiş olsa bile, zorunluluğu ya da yetkisi olmadığı taktirde üçüncü şahıslar ile paylaşmaması gerekmektedir (Beşinci Bölüm md.12, 13, 14 ve 15).

Mesleki Davranış: Meslek mensuplarının, mesleğin itibarını zedeleyecek davranışlardan kaçınmaları gerekmektedir (Altıncı Bölüm md. 16) (22.05.2015 tarih ve 29363 sayılı Resmi Gazete ile ilgili bölümün 17. md.'si kaldırılmıştır).

Muhasebe meslek mensuplarının etik kurallara uymayarak kurdukları mesleki ilişkinin ya da finansal bilgi paylaşımlarının hem kendisine hem müşterisine hem de devlete olumsuz geri dönüşleri olacaktır. Bu sebeple, meslek mensuplarının yasal düzenlemelerle belirlenen etik kurallara uymaları gerekmektedir.

BAĞIMSIZLIK VE TARAFSIZLIK

Ulusal ve uluslararası çeşitli kurumlar tarafından yayımlanmış olan yasal etik ilke ve kurallar içerisinde yer alan bağımsızlık ve tarafsızlık diğer meslek gruplarında olduğu gibi muhasebe meslek mensuplarının da kalitesini ve güvenilirliğini artırıcı bir etkiye sahiptir (Kızılboğa, 2013:108). Literatürde, bağımsızlık ve tarafsızlık kavramı muhasebe mesleği ile ilgili olarak genel itibariyle etik ilke ve kuralları içerisinde değerlendirilmiştir. Ancak, bağımsız

denetim meslek mensupları açısından daha geniş çerçevede değerlendirilmiştir. Ponemon (1995:468)'a göre, mesleki standartlar açısından, bağımsızlık ve tarafsızlık hem muhasebe hem de denetim fonksiyonunun bir parçasıdır. Bu bağlamda, çalışmada bu kavramlar söz konusu çalışmalar ışığında açıklanmaya çalışılacaktır.

Bağımsızlık: Bağımsızlık, meslek mensuplarının müşterileri ile olan iş ilişkilerinde tarafsız ve dürüst olması olarak tanımlanabilmektedir (Kardeş Selimoğlu vd., 2014:14). AICPA (Amerikan Ruhsatlı Kamu Muhasipleri Enstitüsü) Mesleki Davranış Yasası Kuralları'na göre, bağımsızlıktan söz edilebilmesi için meslek mensubunun faaliyetlerine devam ederken icra edilen işin belli bir kesim için ya da devlet için yapılmadığı kanaati ile hareket etmesi gerekmektedir (Çukacı, 2006:100). Bağımsızlığın, yaygın olarak denetim meslek mensuplarını etkilediği belirtilmektedir (Özyürek, 2012:145). Denetimde bağımsızlık kavramı, ABD' de yaşanan muhasebe skandalı olan Enron Olayı sonucu çıkarılan "Sarbanes-Oxley Yasası" çerçevesinde ABD Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) tarafından Ocak 2003' te çıkarılan kararlar ile gündeme gelmiştir (Güredin, 2014:117). Bağımsızlık kavramı çerçevesinde, meslek mensuplarının müşterisiyle olan bazı ilişkilerini ve eylemlerini sınırlandırması gerekmektedir. Bunlar (Güredin, 2014: 119-120):

* Müşteri işletmenin hisse senetlerine yatırım yapmış olmak. Bu duruma bağımsız denetimden örnek vermek gerekirse; The Economist Dergisi'nin 2000 yılında yayımlanan 56. Sayısında sunulan SEC'e ait bir raporda bağımsız denetim şirketi PricewaterhouseCoopers (PwC) ile ilgili yapılan araştırma sonucuna yer verilmiştir. Buna göre, rapor tarihinde şirketin sahip olduğu ortakların yarısından fazlasının PwC tarafından denetlenen şirketlerin de ortağı oldukları saptanmıştır. Bu durum yasal olarak çıkar çatışması olarak değerlendirilmiştir.

* Müşteri ile borç alacak ilişkisine girilmesi.

* Müşteri ile dava ilişkisinin olması bağımsızlık kavramını ortadan kaldırmaktadır.

* Meslek mensubunun iş ilişkisi içerisinde olduğu firmanın yönetici kadrosunda yer alması.

Yukarıda bahsi geçen bağımsızlık kavramına aykırı olan davranışlar, meslek mensubunun bulunduğu çevredeki itibarını da önemli ölçüde etkileyeceğinden, bu kavram profesyonel iş hayatında önemle dikkat edilmesi gereken bir kavramdır.

Tarafsızlık: Kısaca, üçüncü şahısların meslek mensuplarının meslek ile ilgili kararlarını etkilememesi olarak tanımlanabilmektedir (Yıldız, 2011: 163).

Uluslararası literatürde ise tarafsızlık, meslek mensubunun yargı veya etik inançlardan ödün vermeden mesleki sorumluluklarını yerine getirmesi olarak tanımlanmaktadır (Ponemon, 1995: 468). Bir meslek mensubunun tarafsızlık ilkesine karşı davranması, yanlış verdiği kararını bilinçli olarak vermiş olmasına bağlıdır. Bu duruma örnek olarak, iş sözleşmesi yaptığı bir işletmenin finansal tablolarında veya muhasebe kayıtlarında bilinçli olarak yanlış yapılmış olması ya da başka birilerinin bu eyleme zorlanması verilebilir (Güredin, 2014: 121). Bir meslek mensubunun tarafsızlığını tehlikeye sokacak durumlar bulunmaktadır. Bunlar (Stewart ve Subramaniam, 2010: 332):

* Bir bağımsız denetçinin kendi çalışmasını denetlemesi,

* Meslek mensubunun ekibinde bulunan ya da diğer üçüncü kişilerden gelen baskıya maruz kalması,

* Ekonomik çıkar ilişkileri,

* İş sözleşmesi yapılan işletme yöneticisi ile akrabalık ilişkisinin olması,

* Geçmişte iş ilişkisi olunan firmada çalışmış olmaktan kaynaklı ya da uzun süreli sosyal ilişki sebebiyle firma hakkında aşırı bilgi birikimi,

* Kültürel, ırksal ya da toplumsal cinsiyet önyargıları,

* Mesleği icra eden kişinin kendi psikolojik perspektifinden kaynaklanan bilişsel önyargıları.

Yukarıdaki durumlar göz önüne alındığında gerek muhasebe meslek mensubu gerekse bağımsız denetim meslek mensubu mesleki faaliyetlerinde tarafsızlıklarını korumalı ve verecekleri kararları başkalarının etkilemesine izin vermemelidir (Güredin, 2014:120).

Sonuç itibariyle, bağımsızlığı tehdit eden en önemli unsur olarak maddi çıkar çatışmalarının; tarafsızlığı tehdit eden en önemli olarak da önyargıların ön plana çıktığı anlaşılmaktadır.

LİTERATÜR TARAMASI

Çukacı (2006), yaptığı çalışmada, etik kurallar ile ilgili altı kriter belirlemiştir. Bu kriterler, bağımsızlık, dürüstlük, kamu yararı, mesleki özen, objektiflik ve sosyal sorumluluktur. İzmir İli'nde meslek mensupları ile yapılan anket çalışması sonucu, dürüstlük ile kamu yararı, bağımsızlık ile kamu yararı, dürüstlük ile sosyal sorumluluk, dürüstlük ile bağımsızlık, kamu yararı ile sosyal sorumluluk, kamu yararı ile objektiflik arasında ilişki olduğu tespit edilmiştir.

Sakarya ve Kara (2010), çalışmalarında Balıkesir, Bursa, İstanbul ve İzmir

illerinde muhasebe meslek mensuplarının etik ilkelere bakışlarını anket yöntemiyle değerlendirmişlerdir. Yapılan araştırma değişkenleri tarafsızlığın da içinde bulunduğu temel etik ilkelerdir. Söz konusu etik ilkelerin, meslek mensuplarının cinsiyetleri, eğitim düzeyleri, unvanları, deneyimleri, mükellef sayıları ve gelir düzeylerine göre anlamlı farklılıklar gösterip göstermediği ortaya koyulmuştur. Çalışmanın sonuçlarına baktığımızda, meslek mensuplarının cinsiyete göre etik algıları farklıdır. Eğitim düzeyine göre, herhangi bir farklılık görülmemiştir. Unvana göre, dürüstlük ve mesleki davranış değişkenleri arasında farklılık bulunmuştur. Deneyime göre yapılan değerlendirmede, mesleki yeterlilik ve özen ile mesleki davranış değişkenleri arasında farklılık söz konusudur. Son olarak, müşteri sayısıyla tarafsızlığın anlamlı bir ilişki içinde olduğu tespit edilmiştir.

Çetin ve Dağlı (2014), çalışmalarında Isparta İli'nde bulunan meslek mensuplarının etik ilkeler ile ilgili algı durumlarını tespit etmeyi amaçlamışlardır. Çalışmada kullanılan anket yöntemiyle meslek mensuplarının genel olarak etik algılarının olduğu ancak, çoğunun müşteri baskısıyla karşı karşıya kaldıkları tespit edilmiştir. Bu sebeple, meslek mensuplarının müşteri kaybı yaşamamak için etik ilkelere karşı davranış sergilemek durumunda kaldıkları sonucuna varılmıştır.

Erol Fidan ve Subaşı (2014), yapmış oldukları çalışmalarında İstanbul'daki muhasebe meslek mensubu adaylarına yapılan anketle, adayların mesleki etik ile ilgili bilgilerini ölçmenin yanı sıra, meslek mensuplarının etik ilkelere aykırı davranışlarının aday meslek mensuplarının gözüyle değerlendirmeyi amaçlamışlardır. Sonuç olarak, aday meslek mensuplarının yarısından çoğunun staj sırasında mesleki etik eğitimi almadıkları anlaşılmıştır. Mesleki etik ilkelere karşı davranan meslek mensubu oranı ise %23,3 olarak bulunmuştur.

Yılmaz vd. (2015), çalışmalarında Samsun İli'nde bağımsız olarak çalışan SMMM'lerin etik algısı uygulanan anket ile incelenmiştir. Anketlerde likert ölçeği kullanılmış ve temel etik ilkeler çerçevesinde 5 boyutta ilgililere sorular sorulmuştur. Söz konusu anket değerlendirmeleri, meslek mensuplarının kıdemi temel alınarak yapılmıştır. Sonuç olarak, kıdeme göre, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış boyutunda anlamlı farklılıklar görülmemiştir.

YÖNTEM

Çalışmada, Balıkesir İli merkezinde bulunan ve Balıkesir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı 128 meslek mensubuna, bağımsızlık ve tarafsızlık kavramlarının tanımlarına uygun olarak belirlenmiş anket soruları online olarak yöneltilmiştir. Aktif olarak internet kullanan 81 meslek

mensubundan dönüş sağlanmıştır. Katılımcı olarak yalnızca Balıkesir İli merkezinde bulunan meslek mensuplarının seçilmiş olması çalışmanın sınırlılığıdır. Çalışmada meslek mensuplarına sunulan anket, 4 adet demografik sorudan, 3 adet tarafsızlıkla ilgili sorudan, 4 adet bağımsızlıkla ilgili sorudan ve 3 adet de hem tarafsızlıkla ilgili hem de bağımsızlıkla ilgili olan sorulardan oluşmaktadır. Analizlerin yapılmasında SPSS 24 programı kullanılmıştır. Öncelikle tanımlayıcı istatistikler yapılmış daha sonra normallik testi için Kolmogorov-Simirnov normallik testi yapılmıştır. Yapılan test sonucunda, kullanılan değişkenlere ilişkin ulaşılan değerler anlamlı olmadığından (Sig.=.000) değişkenlerin normal dağılmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu sebeple, değişkenler arasındaki ilişkinin test edilmesinde kullanılan parametrik olmayan testlerden Ki kare testlerinin yapılması uygun görülmüştür. Söz konusu test için H0 hipotezi, "Değişkenler arasında ilişki yoktur." şeklinde kurulmuştur. Değerlendirmeler %5 ve %10 anlamlılık düzeylerine göre yapılmıştır.

BULGULAR

Katılımcıların demografik özelliklere ilişkin sorulara vermiş oldukları cevaplara göre, katılımcıların 23'ünün kadın, 58'inin erkek olduğu; 25-45 yaş arasında 61 katılımcının, 45 ve üstü yaş aralığında 20 katılımcının olduğu; meslek yılı açısından bakıldığında 0-10 yıl aralığında 44 katılımcının, 10 ve üstü yıl aralığında 37 katılımcının olduğu ve 0-45 arasında müşterisi bulunan 44 katılımcının, 45 ve üstü müşterisi bulunan 37 katılımcının olduğu sonucuna varılmıştır. Demografik özelliklerin frekans dağılımını gösteren tablo aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 1: Demografik Özellikler Frekans Dağılımı

Demografik Özellikler	Seçenekler	Frekans	%
Cinsiyet	Kadın	23	28,4
	Erkek	58	71,6
Yaş Aralığı	25 - 45	61	75,3
	45 ve Üstü	20	24,7
Çalışma Yılı	0 - 10	44	54,3
	10 ve Üstü	37	45,7
Müşteri Sayısı	0 - 45	44	54,3
	45 ve Üstü	37	45,7

Çalışmada, anket sorularını cevaplayan meslek mensuplarının yukarıda söz edilen demografik özellikleriyle bağımsızlık ve tarafsızlık ile ilgili sorulara vermiş oldukları cevaplar arasındaki ilişki Ki Kare testi uygulanarak tespit edilmeye çalışılmıştır.

Bağımsızlık İle İlgili Bulgular: Bağımsızlıkla ilgili olarak sorulan sorulara verilen cevaplar ile demografik özellikler arasındaki ilişkinin ölçülebilmesi için yapılan Ki Kare testi sonuçları Tablo-2'de görülmektedir.

Tablo 2: Bağımsızlıkla İlgili Ki Kare Testi Sonuçları

Bağımsızlık	Cinsivet	Yas Aralığı	Calısılan Yıl	Müsteri Savısı
	Sig.	Sig.	Sig	Sig.
Müşterilere sağlanan hizmetin bedeli dışında parasal alışveriş yapma durumu	,129	,242	,320	**,014**
Müşterilerden parasal değeri yüksek hediyeler kabul etme durumu	,464	,318	**,005**	,857
Müşteriler ile iş ortaklığı kurma durumu	,252	,486	,763	,474
Müşteriler tarafından vergi dönemlerinde baskı kurulma durumu	,245	,274	,745	**,005**
Müşterilerin iş etiği ile ilgili olarak meslek mensubunu zora sokacak talepleri karşısındaki tutum	,669	,633	1,000	,283
Müşterilere YMM, Bağımsız Denetçi vb. hizmet alımlarında tavsiye konusunda ısrarcı olup olmama durumu	,193	,563	**,096**	,570
Müşterilere meslek tanımları dışındaki faaliyetlerde (pazarlama, finansman vb.) yardımcı olma durumu	,312	,258	**,004**	,300

Sonuçlar değerlendirildiğinde "müşteriler ile parasal alışveriş yapılması, değeri yüksek hediyeler kabul edilmesi, müşteriler ile iş ortaklığı kurma, müşteriler tarafından vergi dönemlerinde baskı kurulması, müşterilerin iş etiği ile ilgili meslek mensubunu zora sokacak talepleri karşısındaki tutum, müşterilere hizmet alımları tavsiyesinde ısrarcı olunup olunmaması ve müşterilere meslek tanımları dışındaki faaliyetlerde yardımcı olma durumları ile cinsiyet ve yaş aralığı arasında ilişki yoktur" hipotezi 0,05 anlamlılık düzeyinde reddedilemez. Yani, cinsiyet ve yaş aralığı ile bağımsızlık arasında ilişki yoktur denilebilir. Ancak, çalışılan yıl ve müşteri sayısı test sonuçlarına bakıldığında bazı durumlar için H0 hipotezinin reddedilebilir olduğu görülmektedir. Sonuç olarak, çalışılan yıl ve müşteri sayısı ile bağımsızlık arasında kısmen de olsa bir ilişki olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Tarafsızlıkla İlgili Bulgular: Demografik özelliklerle, verilen cevaplar arasındaki ilişkinin ölçülebilmesi için yapılan Ki Kare testi sonuçları Tablo-3'te görülmektedir.

Tablo 3: Tarafsızlıkla İlgili Ki Kare Testi Sonuçları

Tarafsızlık	Cinsiyet	Yaş Aralığı	Çalışılan Yıl	Müşteri Sayısı
	Sig.	Sig.	Sig.	Sig.
Müşteriler ile iş ilişkisinin nasıl başladığı	**,014**	**,002**	**,002**	,105
Müşterilere sağlanan hizmet kalitesinin, alınan ücretle doğru orantılı olup olmama durumu	,863	,837	,253	,832
Müşterilere sağlanan hizmetin bedeli dışında parasal alışveriş yapma durumu	,129	,242	,320	**,014**
Müşterilerden parasal değeri yüksek hediyeler kabul etme durumu	,464	,318	**,005**	,857
Mahkemelik veya icralık olunan müşteriler ile olan olumsuz ilişkilerin meslek mensubu kararlarını etkileme durumu	**,073**	,563	,904	,441
Müşteriler ile iş ortaklığı kurma durumu	,252	,486	,763	,474

Tablo-3'de gösterilen sonuçlara göre, her bir demografik özelliğin en az bir soru ile ilişkisinin olduğu tespit edildiğinden dolayı durum bazlı değerlendirme yapılmasının daha uygun olacağı kanaatine varılmıştır. Buna göre, "katılımcıların iş ilişkilerinin nasıl başladığı durumu ile cinsiyet, yaş aralığı ve çalışılan yıl arasında ilişki yoktur" hipotezi 0,05 anlamlılık düzeyinde reddedilir. "Müşterilere sağlanan hizmetin bedeli dışında parasal alışveriş yapma durumu ile müşteri sayısı arasında ilişki yoktur" hipotezi 0,05 anlamlılık düzeyinde reddedilir. "Müşterilerden parasal değeri yüksek hediyeler kabul etme durumu ile çalışılan yıl arasında ilişki yoktur" hipotezi 0,05 anlamlılık düzeyinde reddedilir. "Mahkemelik veya icralık olunan müşteriler ile olan olumsuz ilişkilerin meslek mensubu kararlarını etkileme durumu ile cinsiyet arasında ilişki yoktur" hipotezi 0,10 anlamlılık düzeyinde reddedilir. Ancak, müşterilere sağlanan hizmet kalitesinin, alınan ücretle doğru orantılı olup olmama durumu ve müşteriler ile iş ortaklığı kurma durumu için H0 hipotezi reddedilemez. Yani bu iki durum ile demografik özellikler arasında ilişki yoktur. Tablo-3'de belirtilen durumlar genel olarak değerlendirildiğinde tarafsızlık kavramı ve demografik özellikler arasında ilişkinin olabileceği sonucuna ulaşılmıştır.

SONUÇ VE ÖNERİ

Çeşitli sektörlerde bulunan firmaların faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde sürdürülebilmesi için muhasebe faaliyetlerinin kaliteli yapılması

gerekmektedir. Bu görev de muhasebe meslek mensupları aracılığıyla yapılmaktadır. Bilgi sistemlerinin geliştiği ve mesleki rekabetin arttığı son yıllarda tespit edilen muhasebe temelli kötüye kullanım oranlarında da artış olmaktadır. Söz konusu muhasebe hilelerinin önüne geçilebilmesinin temelinde hem muhasebe meslek mensuplarının hem de bu meslek mensuplarının işlemlerini yürüttükleri firma yetkililerinin etik değerleri benimsemeleri bulunmaktadır. Daha önce bahsedildiği gibi, muhasebe meslek elemanlarının uyması gereken etik ilkeler çeşitli kurum ve kuruluşlarca belirlenmiştir. Bu çalışmada belirlenen bu etik ilkelerden bağımsızlık ve tarafsızlık ele alınmıştır. Anket sorularına meslek mensuplarının verdikleri cevaplar incelendiğinde meslek mensuplarınca bağımsızlık ve tarafsızlık kavramlarına uygun davranıldığı sonucuna varılmıştır. Anket sorularına verilen cevaplar ile demografik özellikler arasındaki ilişkiyi ölçmek için yapılan Ki Kare testi sonuçlarına göre, bağımsızlık kavramı ile cinsiyet ve yaş aralığı arasında ilişki olmadığı, çalışılan yıl ve müşteri sayısı arasında ilişki olabileceği sonucuna ulaşılmıştır. Yapılan test sonuçlarına göre, tarafsızlık kavramı ile bütün demografik özellikler arasında ilişki olabileceği sonucuna ulaşılmıştır. Sakarya ve Kara (2010) çalışmalarında muhasebe meslek mensuplarının çeşitli demografik özellikleri ile etik ilkeler arasındaki ilişkiyi değerlendirmişlerdir. Bu çalışmada üzerinde durulan bağımsızlık ve tarafsızlık kavramlarından tarafsızlık kavramı da Sakarya ve Kara (2010)'nın çalışmasının değişkenleri arasında yer almaktadır. Sonuç olarak, cinsiyet, deneyim ve mükellef sayılarına göre değerlendirildiğinde tarafsızlık değişkeniyle anlamlı farklılıklar olduğu tespit edilmiştir. Bu çalışma sonuçlarına baktığımızda da tarafsızlık ile demografik özellikler arasında ilişki olduğu görülmektedir. Çetin ve Dağlı (2014)'nın çalışmasına baktığımızda da meslek mensuplarının karşılaştıkları müşteri baskısı sebebiyle müşterilerini kaybetmemek için etik ilkelere karşı davranışlar sergilediği sonucuna ulaşıldığı görülmektedir. Bu çalışmada çalışılan yıl ve müşteri sayısı değişkenlerinin hem bağımsızlık hem de tarafsızlık ile ilişkili çıkmaları, sonuçların Çetin ve Dağlı (2014)'nın çalışmasıyla paralellik gösterdiğini düşündürmüştür.

Yapılan çalışma her ne kadar bağımsızlık ve tarafsızlık kavramları özelinde olsa da çalışma ile tüm etik ilkelere yönelik farkındalık oluşturulması amaçlanmıştır. Ayrıca, bu konu hakkında meslek mensuplarının yanı sıra hizmet verilen firma yetkililerinin de etik ilkelerin önemi hakkında farkındalığının sağlanması ile ilgili çalışmaların yapılmasının muhasebe meslek elemanlarının etik ilkelere uyumunu kolaylaştıracağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

Bilen, A., Yılmaz, Y. (2014). Muhasebe Mesleğinde Etik ve Etikle İlgili Çalışmalar. Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2(6), 57-72.

Çetin, A.C., Şahin Dağlı, S. (2014). Muhasebe Meslek Etiği ve Meslek Mensuplarının Etik Hakkındaki Görüşleri Üzerine Isparta İlinde Bir Araştırma. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2(20), 55-84.

Çukacı, Y.C. (2006). Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Meslek Elemanının Etik Anlayışı ve İzmir İlinde Bir Uygulama. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 8(1), 89-111.

Daştan, A. (2009). Etik Eğitiminin Muhasebe Eğitimindeki Yeri ve Önemi: Türkiye Değerlendirmesi. Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 25(1), 281-311.

Erol Fidan, M., Subaşı, Ş. (2014). Muhasebe Meslek Mensubu Adaylarının Etik Algıları: İstanbul İli Örneği. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (64), 111-130.

Güredin, E. (2014). Denetim ve Güvence Hizmetleri. (14. Bs.). İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Kardeş Selimoğlu, S., Özbirecikli, M., Uzay, Ş., Kurt, G., Alagöz, A. ve Yanık, S. (2014). Muhasebe Denetimi. Ankara: Gazi Kitabevi.

Kızılboğa, R. (2013). İç Denetim Sisteminde Denetçilerin Bağımsızlık ve Tarafsızlığının Önemi. Marmara Üniversitesi Siyasal Bilimler Dergisi, 1(1), 107-119.

Özyürek, H. (2012). Muhasebe Meslek Mensuplarının Taşıması Gereken Nitelikler. Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, 4(1), 139-148.

Ponemon, L. A., (1995). The Objectivity of Accountants' Litigation Support Judgments. The Accountant Review, 3(70), 467-488.

Sakarya, Ş., Kara, S. (2010). Türkiye' de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması. KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 12(18), 57-72.

Stewart, J., Subramaniam, N. (2010). Internal Audit Independence And Objectivity: Emerging Research Opportunities. Managerial Auditing Journal, 25(4), 328-360.

TÜRMOB; 18 Ekim 2001 tarih ve 24557 sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan

"Serbest Muhasebeciler,

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Meslek Ahlakı Kuralları ile ilgili

Mecburi Meslek Kararı".

TÜRMOB; 19 Ekim 2007 tarih ve 26675 sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan "Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik"

Yardımcıoğlu, M., Ada, Ş. (2013). Kronolojik Bir Sırayla Muhasebe ve Finansal Raporlamada Usulsüzlük ve Skandallar. Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 1(371), 43-54.

Yıldız, G. (2011). Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama. Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, (36), 155-178.

Yılmaz, E., Yıldırım, S. ve Bahar, H. H. (2015). Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Mesleki Etik Algısı: Samsun Örneği. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (65), 27-42.