



T.C.

**AKSARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**MESLEK MENSUPLARININ GENEL İŞ ETİĞİ DÜZEYLERİ İLE
MESLEKTAŞLARININ MUHASEBE MESLEK ETİĞİNE YÖNELİK
TUTUMLARINA İLİŞKİN ALGILARI
ARASINDAKİ İLİŞKİLER**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

EMİNE BOZÇALI

**DANIŞMAN
DR. ÖĞRETİM ÜYESİ HAKAN SELDÜZ**

AKSARAY 2023

T.C.

**AKSARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**MESLEK MENSUPLARININ GENEL İŞ ETİĞİ DÜZEYLERİ İLE
MESLEKTAŞLARININ MUHASEBE MESLEK ETİĞİNE YÖNELİK
TUTUMLARINA İLİŞKİN ALGILARI
ARASINDAKİ İLİŞKİLER**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

EMİNE BOZÇALI

**DANIŞMAN
DR. ÖĞRETİM ÜYESİ HAKAN SELDÜZ**

AKSARAY 2023

TELİF HAKKI VE TEZ FOTOKOPİ İZİN FORMU

Bu tezin tüm hakları saklıdır. Kaynak göstermek koşuluyla tezin teslim tarihinden itibaren bir (1) ay sonra tezden fotokopi çekilebilir.

YAZARIN

Adı : Emine
Soyadı : BOZÇALI
Bölümü : İşletme
İmza :
Teslim tarihi :

TEZİN

Türkçe Adı : Meslek Mensuplarının Genel İş Etiği Düzeyleri ile Meslektaşlarının Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Tutumlarına İlişkin Algıları Arasındaki İlişkiler
İngilizce Adı : The Relationships between General Work Ethics Levels of Accounting Professionals and Their Perceptions of Their Colleagues' Attitudes towards Accounting Profession Ethics

ETİK İLKELERE UYGUNLUK BEYANI

Tez yazma sürecinde bilimsel ve etik ilkelere uyduğumu, yararlandığım tüm kaynakları kaynak gösterme ilkelerine uygun olarak kaynakçada belirttiğimi ve bu bölümler dışındaki tüm ifadelerin şahsıma ait olduğunu beyan ederim.

Yazar Adı Soyadı : Emine BOZÇALI

İmza :

T.C.
AKSARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

JÜRİ ONAY SAYFASI

Emine BOZÇALI tarafından hazırlanan “Meslek Mensuplarının Genel İş Etiği Düzeyleri ile Meslektaşlarının Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Tutumlarına İlişkin Algıları Arasındaki İlişkiler” başlıklı tez çalışması aşağıdaki jüri tarafından oy birliği / oy çokluğu ile Aksaray Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı’nda Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Hakan SELDÜZ

İmza

İşletme Anabilim Dalı, Aksaray Üniversitesi

Üye: Prof. Dr. Zeki DOĞAN

İşletme Anabilim Dalı, Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi

Üye: Doç. Dr. Mehmet Ali AKTAŞ

İşletme Anabilim Dalı, Aksaray Üniversitesi

Tez Savunma Tarihi: 05/01/2023

Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu’nun tarih ve sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü
Doç. Dr. Sevilay USLU DİVANOĞLU

İmza



Aileme

TEŞEKKÜR

Çalışmam sırasında, başta danışmanım olmak üzere desteklerini esirgemeyen tüm hocalarıma, jüride yer alan Prof. Dr. Zeki DOĞAN ve Doç. Dr. Mehmet Ali AKTAŞ hocalarıma ve özellikle de istatistiki analizler konusunda yol gösteren Doç. Dr. Mutlu UYGUN'a çok teşekkür ederim.



AKSARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**MESLEK MENSUPLARININ GENEL İŞ ETİĞİ DÜZEYLERİ İLE
MESLEKTAŞLARININ MUHASEBE MESLEK ETİĞİNE YÖNELİK
TUTUMLARINA İLİŞKİN ALGILARI ARASINDAKİ İLİŞKİLER**

(Yüksek Lisans Tezi)

Emine BOZÇALI, Aksaray 2023

ÖZET

Bu çalışmada muhasebe meslek mensuplarının genel iş etiği düzeyleri ile meslektaşlarının muhasebe meslek etiğine yönelik tutumlarına ilişkin algıları arasında anlamlı ilişkiler olup olmadığının araştırılması amaçlanmıştır. İki ölçek ve demografik bilgilerden oluşan bir anket formuyla Aksaray SMMM Odasında kayıtlı meslek mensuplarından toplanan veri IBM SPSS 25.0 programı kullanılarak istatistiki analize tabi tutulmuştur. Elde edilen bulgular muhasebe meslek mensuplarının demografik özellikleri ve genel iş etiği düzeyleri ile meslektaşlarının muhasebe meslek etiğine yönelik tutumlarına ilişkin algıları arasında istatistiki açıdan anlamlı ilişkilere işaret etmemektedir. Fakat meslek mensuplarının kendi genel iş etiği düzeylerini yüksek tanımlarken; meslektaşlarının muhasebe meslek etiğine yönelik tutumlarına ilişkin algıları hakkında daha farklı kanaatlere sahip oldukları yönünde bulgular sağlanmıştır.

Bilim Kodu : 112204

Anahtar Kelimeler : Etik, İş Etiği, Muhasebe Meslek Etiği

Sayfa Adedi : 112

Danışman : Dr. Öğretim Üyesi Hakan SELDÜZ

AKSARAY UNIVERSITY
GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES
THE RELATIONSHIPS BETWEEN GENERAL WORK ETHICS
LEVELS OF ACCOUNTING PROFESSIONALS AND THEIR
PERCEPTIONS OF THEIR COLLEAGUES' ATTITUDES TOWARDS
ACCOUNTING PROFESSION ETHICS

(M.A. Thesis)

Emine BOZÇALI, Aksaray 2023

ABSTRACT

This study aims to investigate whether there are significant relationships between occupational work ethics levels of accountants and their perceptions of their colleagues' attitudes towards accounting profession ethics. Data, collected from professionals registered in Aksaray SMMM Chamber by a questionnaire consisting of two scales and demographic information, were analyzed using IBM SPSS 25.0. Findings do not indicate significant relationships between demographic characteristics and occupational work ethics levels of accountants; and their perceptions of their colleagues' attitudes towards professional accounting ethics. However, while accountants define their own occupational work ethics levels as high; it has been found that they have different opinions about their colleagues' attitudes towards professional accounting ethics.

Science Code : 112204

Key Words : Ethics, Work Ethics, Accounting Profession Ethics

Page Number : 112

Supervisor : Dr. Hakan SELDÜZ

İÇİNDEKİLER

TELİF HAKKI VE TEZ FOTOKOPİ İZİN FORMU	i
ETİK İLKELERE UYGUNLUK BEYANI	ii
JÜRİ ONAY SAYFASI	iii
TEŞEKKÜR	v
ÖZET.....	vi
ABSTRACT	vii
İÇİNDEKİLER	viii
TABLolar LİSTESİ.....	x
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xi
SİMGELER VE KISALTMALAR LİSTESİ.....	xii
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM: ETİK VE İŞ ETİĞİ	6
1.1. Ahlak ve Etik	6
1.2. Etik Üzerinde Etkisi Bulunan Bazı Sosyokültürel ve Normatif Kavramlar	8
1.2.1. Töre, Adet, Gelenek ve Görenek Kavramları	9
1.2.2. Din ve İnançlar	10
1.2.3. Yasalar	11
1.3. Normatif Etik Yaklaşımları	11
1.3.1. Teleolojik Etik	12
1.3.2. Deontolojik Etik	14
1.3.3. Erdem Etiği.....	15
1.4. Genel İş Etiği ve Meslek Etiği.....	15
İKİNCİ BÖLÜM: MUHASEBE MESLEK ETİĞİ	20
2.1. Türkiye’de Muhasebe Mesleği Hakkında Yasal Düzenleme	20
2.2. Muhasebe Meslek Etiği Kavramı	24
2.2.1. Muhasebe Meslek Etiğinin Amacı ve Önemini Vurgulayan Süreç.....	25
2.2.2. Muhasebe Meslek Etiğinin Anlamı ve Kapsamı	30
2.3. Muhasebe Meslek Etiğinin Gelişim Süreci ve Düzenlemeler	32
2.3.1. Yurtdışındaki Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler	32
2.3.1.1. AICPA Tarafından ABD Kapsamında Yapılan Çalışmalar	33
2.3.1.2. IFAC ve IESBA Tarafından Uluslararası Boyutta Yapılan Çalışmalar	38
2.3.2. Türkiye’de Yapılan Düzenlemeler	42
2.3.2.1. Dolaylı Düzenlemeler.....	42
2.3.2.1.1. 3568 Sayılı Kanun ve Bu Kanuna Dayanan Yönetmelikler.....	43

2.3.2.1.2. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri.....	45
2.3.2.1.3. Sermaye Piyasası Kurulunun Düzenlemeleri	47
2.3.2.2. Doğrudan Düzenlemeler.....	47
2.3.2.2.1. Kamu Gözetim Kurumu Tarafından Yapılan Düzenlemeler.....	48
2.3.2.2.2. TÜRMOB Tarafından Yapılan Düzenlemeler	49
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: ARAŞTIRMA	52
3.1. Araştırmanın Konusu, Amacı ve Önemi	52
3.2. Araştırmanın Kapsamı, Sınırları ve Varsayımları	53
3.3. Literatür Taraması	53
3.4. Araştırmanın Yöntemi	64
3.4.1. Araştırmanın Evreni, Örneklem ve Kısıtlar.....	64
3.4.2. Veri Toplama Aracı ve Yöntemi	65
3.4.3. Araştırmanın Problemi ve Araştırma Soruları.....	67
3.5. Araştırmanın Bulguları	69
3.5.1. Demografik Özelliklere İlişkin Bulgular	70
3.5.2. Genel İş Etiği Düzeyleri Boyutları ile Muhasebe Meslek Etiği Boyutları Arasındaki İlişkiler	72
3.5.3. Genel İş Etiği Düzeylerinde Demografik Özelliklere Göre Farklılaşmalar	73
3.5.4. Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Tutumlara İlişkin Algılarda Demografik Özelliklere Göre Farklılaşmalar	74
SONUÇ.....	77
KAYNAKÇA	80
ETİK İLKELER ONAY BELGESİ	96
TEZ DEĞERLENDİRME FORMU.....	97

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1. Normatif Etik Kuramlarının Temel Özellikleri	12
Tablo 2. Genel İş Etiği ve Meslek Etiği Kavramları Arasındaki Farklılıklar	16
Tablo 3. AICPA Mesleki Standartlarında AICPA Davranış Kuralları ve Yönetmelik Bölümlerinin Listesi, 1974-2007	34
Tablo 4. Broşür veya Kitapçık Biçimindeki AICPA Davranış Kuralları ve Yönetmelik Bölümlerinin Listesi, 1917-1997	35
Tablo 5. AICPA Mesleki Davranış Kuralları İçerisinde Tanımlanmış Kurallar.....	37
Tablo 6. IESBA'nın Muhasebe Meslek Etiği Hakkındaki Çalışmaları	39
Tablo 7. IESBA Muhasebe Meslek Etiği İlke ve Kuralları.....	41
Tablo 8. 3568 Sayılı Kanununda Etik ile İlişkilendirilebilecek Maddeler ve İçerikleri	43
Tablo 9. Çalışma Usul ve Esasları Yönetmeliğinde Etik ile İlgili Maddeler	45
Tablo 10. SPK Seri X/28 Numaralı Tebliğde Bağımsız Denetçiler İçin Etik İlkeler	47
Tablo 11. Bağımsız Denetçiler İçin Temel Etik İlkeler	48
Tablo 12. Meslek Ahlakı Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararında Yer Alan İlke ve Kurallar	50
Tablo 13. Etik İlkeler Hakkında Yönetmeliğin Yapısı	51
Tablo 14. Katılımcıların Demografik Özellikleri.....	71
Tablo 15. Genel İş Etiği Düzeyleri Boyutları ile Muhasebe Meslek Etiği Boyutları Arasındaki İlişki.....	72
Tablo 16. Genel İş Etiği Düzeylerinin Cinsiyete Göre T-Testi Sonuçları	73
Tablo 17. Genel İş Etiği Düzeylerinin Öğrenim Düzeyine Göre T-Testi Sonuçları.....	74
Tablo 18. Meslek Mensuplarının Muhasebe Meslek Etiği Düzeylerinin Cinsiyetlerine Göre T-Testi Sonuçları	75
Tablo 19. Meslek Mensuplarının Muhasebe Meslek Etiği Düzeylerinin Öğrenim Düzeylerine Göre T-Testi Sonuçları.....	75

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Normatif ve Betimleyici Yaklaşımlara Göre Etik Kuramlar Sınıflandırılması.....	12
Şekil 2. Finansal Skandallarda Pay Sahibi Faktörler.....	25
Şekil 3. Araştırmanın Modeli	64



SİMGELER VE KISALTMALAR LİSTESİ

AAPACE	: Amerikan Serbest Muhasebeciler Birliği Etik Komitesi
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: Amerikan Serbest Muhasebeciler Birliği
IESBA	: Muhasebe Meslek Mensupları için Uluslararası Etik Standartları Kurulu
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
MİEÖ	: Mesleki İş Etiği Ölçeği
MİEÖ-KF	: Mesleki İş Etiği Ölçeği Kısa Form
MMMMETÖ	: Meslek Mensuplarının Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Tutum Ölçeği
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri
OWEI	: Occupational Work Ethics Inventory
OWEI-SF	: Occupational Work Ethics Inventory Short Form
PEEC	: AICPA Mesleki Etik İcra Komitesi
SEC	: ABD Sermaye Piyasası ve Menkul Kıymetler Kurumu
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir
SOA	: Sarbanes-Oxley Yasası
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TKYD	: Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Etik, iş etiği, meslek etiği ve muhasebe meslek etiği terimleriyle ifade edilen kavramlar ilk başta benzer görünse de aslında her biri farklı anlamlar içermektedir. Etik, toplumsal bir yapı içerisindeki bireyler ya da grupların davranışlarını sosyal yaşamda uyum sağlanabilmesi amacıyla yönlendiren değerler, beklentiler ve yazılı olmayan kurallar bütünü ve bunlarla ilgilenen felsefi bir disiplin olarak tanımlanabilir (Aymankuy & Sarioğlu, 2005, s. 26-27). İş etiği, çalışanların kişisel değerleri ve ahlaki davranışları temelinde bireylerin profesyonel anlamda sürdürdükleri herhangi bir meslek veya iş koluna yönelik etik duruşlarıyla ilgilidir (Petty & Hill, Work Ethic Characteristics: Perceived Work Ethics of Supervisors and Workers, 2005, s. 6). Muhasebe meslek etiği ise genel olarak, meslek mensuplarının muhasebe mesleğini icra ederken uymaları beklenen etik kuralları temsil etmektedir (Albez & Yıldırım, 2005, s. 345-346; Sayım & Usman, 2016, s. 250-252).

Muhasebe meslek mensupları, yalnızca müşterileri veya işverenlerinin ihtiyaçlarını karşılamakla değil; kamu yararına yönelik hareket etmek sorumluluğunu da taşırlar. Kamu yararı doğrultusunda davranma sorumluluğu altında olmaları; muhasebe mesleğini diğer mesleklerden farklı kılan en önemli özelliktir (IFAC & TÜRMOB, 2021, s. 20). Dolayısıyla, mesleğin yürütülmesi sırasında muhasebe süreçleriyle ilgili mevzuat bütünü ve mesleki standartlarla birlikte muhasebe meslek etiği de büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle, meslek mensuplarının muhasebe meslek etiğine uygun davranmasını sağlamayı amaçlayan kapsamlı yasal ve teknik düzenlemeler yapılmıştır (Çukacı, 2006, s. 99; Kutluk & Ersoy, 2011, s. 426). Muhasebe meslek mensupları üzerinde etik, iş etiği ve muhasebe meslek etiği konuları hakkında yapılmış çok sayıda yerli ve yabancı araştırma bulunmaktadır.

Albez ve Yıldırım (2005), Aymankuy ve Sarioğlu (2005), Çukacı (2006), Marques ve Azevedo-Pereira (2009), Kısakürek ve Alpan (2010), Sakarya ve Kara (2010), Kutluk ve Ersoy (2011), Güney ve Çınar (2012), Çiçek, Canbaz ve Keskin (2013), Çetin ve Dağlı (2014), Kızıl, Akman, Aras ve Erzin (2015), Gürbüz ve Yılmaz (2016), Kaya (2016), Özçelik ve Keskin (2017), Soylu (2018), Özçelik (2020) ve Prayogo ve Afrizal (2021) tarafından yapılmış çalışmalarda; muhasebe meslek mensuplarının muhasebe meslek etiği

algı düzeyleri ve demografik özelliklerine göre bir farklılık olup olmadığı araştırılmıştır. Örneğin demografik özellikler ve deneyim süresi, mükellef sayısı ve etik eğitimi alma durumu gibi mesleki nitelikler ile etik farkındalık, etiğe verilen önem ve etik davranma eğilimi düzeyleri arasındaki ilişkiler incelenmiş ve anlamlı farklılıklar tespit edilmiş ve haksız rekabet algısının etik dışı davranış eğilimine neden olan en temel faktör olduğu yönünde sonuçlara varılmıştır. Dinç ve Tuncer (2015) vergi müfettişlerinin; Güney ve Biçer (2016) ise muhasebecilerin muhasebe meslek mensuplarının muhasebe meslek etiğine yönelik davranışları hakkındaki algısını araştırmışlardır. Vergi müfettişlerinin genellikle olumsuz ve meslek mensuplarının genellikle olumlu algılara sahip olduğu yönünde bulgular elde edildiğini belirtmişlerdir.

Zeytin (2007), Kutlu (2008), Çelik ve Dağdeviren (2015), Daştan, Bayraktar ve Bellikli (2015), Sayım ve Usman (2016), Özçelik ve Angı (2017), Kılılı, Türkoğlu ve Gülmez (2018), Önal ve Gürbüz (2018) ve Yel (2018) haksız rekabet algısı, itibar kaygısı ve disiplin cezaları gibi faktörlerin meslek mensuplarının meslek etiğine bakışlarındaki rolü ile etik ikilem ve etik dışı davranış sebeplerini araştırmışlardır. Gelir kaygısı, mükellef baskısı ve haksız rekabet algısı gibi faktörlerin meslek mensupları üzerinde etik ikileme neden olduğu yönünde bulgular elde etmişlerdir.

İşgüden (2007), Shome ve Rao (2009), Shafer ve Wang (2010), Özer ve Uyar (2010), Sabur (2011), Özkan ve Hacıhasanoğlu (2012), Yücel ve Kartal (2014), Bitlisli ve Dinç (2015), Sunani, Subroto ve Prihatiningtias (2014); Triki, Cook ve Bay (2017); Marşap, Elitaş, Yanık ve Altınay (2018), Yücel, Günlük ve Sulu (2019), Tayyar, Akyüz, Yeşil, Uslu ve Kara (2020) ve Vinson, Curtis, Conover ve Chui (2020) meslek mensuplarının kişilik yapıları ve risk alma düzeyleri gibi bazı özelliklerinin; ahlak ve dini inanç gibi bazı sosyokültürel değerlerin; mesleki şüphecilik ve etik iklim gibi bazı mesleki ve örgütsel değerlerin meslek etiğine yönelik tutumlarındaki rolünü incelemişlerdir. Bu çalışmalarda kişilik özellikleri, etik yönelim, ahlak ve dini inanç gibi faktörler ile muhasebe meslek etiğine uyma eğilimi arasında pozitif yönlü doğrusal ilişkiler belirlenmiştir.

Occupational Work Ethics Inventory (OWEI) Petty (1993) tarafından çalışanların profesyonel biçimde sürdürdükleri meslekleriyle ilgili genel iş etiği düzeylerinin belirlenmesi amacıyla geliştirilmiş bir ölçektir. Kişiler arası ilişkiler becerisi, girişimci olma, güvenilir olma ve ters sorulardan meydana gelen olumsuz özellikler adlı dört boyuta sahiptir. Bu boyutlara ilişkin toplam elli madde yedili Likert tipinde düzenlenmiştir. Bu ölçek, çok

sayıda araştırmada farklı iş kolları üzerine uygulanarak başarıyla kullanılmıştır. OWEI; Kılıç, Özer ve Aydın (2016) tarafından Mesleki İş Etiği Ölçeği (MİEÖ) adıyla Türkçeye çevrilmiştir. Bu çalışmada yapılan ölçeğe ilişkin açıklayıcı ve doğrulayıcı faktör analizleri sonucunda kişiler arası ilişkiler becerisi boyutuna ilişkin dokuz; girişimci olma boyutuna ilişkin dokuz; güvenilir olma boyutuna ilişkin beş ve olumsuz özelliklere ilişkin altı olmak üzere bu dört boyuta ilişkin toplam yirmi dokuz maddeli bir form elde edilmiştir. Bu formda Türkçeye daha uygun olması nedeniyle beşli Likert tipi tercih edilmiştir. Park ve Hill (2017) özellikle başka ölçeklerle birlikte kullanımı söz konusu olduğunda daha kısa bir iş etiği ölçeğinin bazı avantajlar sağlayacağı düşüncesiyle dört boyuta ilişkin elli maddelik klasik OWEI'yi; kişiler arası ilişkiler becerisi, girişimci olma ve güvenilir olma biçiminde üç boyut ve toplamda on iki maddeye indirgeyerek OWEI-Short Form (OWEI-SF) adlı ve “hiçbir zaman” ile “her zaman” arasında yedili Likert tipindeki ölçeği elde etmişlerdir. Türkçede MİEÖ-Kısa Form (MİEÖ-KF) olarak adlandırılabilen bu ölçekte kişiler arası ilişkiler becerisine ilişkin dört, girişimci olma boyutuna ilişkin beş ve güvenilir olma boyutuna ilişkin üç madde yer almaktadır.

Tuğay ve Kılıç (2017) meslek mensuplarının muhasebe meslek etiği hakkındaki görüşleriyle ilgili yapılan çalışmaların çoğunda güvenilir bir ölçek kullanılmadığını ileri sürerek ilgili çalışmalarda elde edilen sonuçların nesnel olmayabileceğini iddia etmişlerdir. Mevzuat ve teknik düzenlemelerde tanımlanmış olan temel etik ilkeleri, konuyla ilgili daha önceki bilimsel çalışmalarda kullanılmış olan anket maddeleri ve meslek mensuplarının görüş ve önerileri doğrultusunda bir anket formu oluşturulmuştur. Açıklayıcı ve doğrulayıcı faktör analizleri yapılarak mesleki davranış, mesleki yeterlilik ve özen, genel etik ilkeleri, gizlilik ve dürüstlük olmak üzere beş boyut tespit edilmiştir. Bu çalışma sonucunda, mesleki davranış boyutuna ilişkin beş ve diğer boyutların her birine ilişkin ikişer madde olmak üzere toplamda on üç maddeye sahip bir ölçek elde edilmiş ve Meslek Mensuplarının Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Tutum Ölçeği (MMMMETÖ) olarak adlandırılmıştır.

İlgili literatürde, muhasebe meslek mensuplarının mesleki veya genel iş etiği düzeyleri ile meslektaşlarının muhasebe meslek etiğine yönelik tutumlarına ilişkin algıları arasındaki ilişkileri inceleyen bir çalışmaya rastlanmamıştır. Oysa muhasebe meslek mensuplarının yaşamlarını kazanmak için sürdürdükleri işe dair genel iş etiği hakkındaki seviyeleri ile muhasebe mesleğine özgü etik ilkelere karşı tutumları ve meslektaşlarının tutumlarına ilişkin algıları arasında ilişkiler olabilir. Bu çalışma, bu nedenle önemli görülmektedir. Örneğin herhangi bir mesleğin icra edilmesiyle ilgili genel iş etiği düzeyleri yüksek olan muhasebe

meslek mensuplarının, meslektaşlarının muhasebe meslek etiği ilkelerine yönelik tutumlarına ilişkin algılarının da yüksek düzeyde olması beklenebilir. Ayrıca genel iş etiğinin kişiler arası ilişkiler becerisi, girişimci olma, güvenilir olma ve olumsuz özellikler adlı dört boyutu ile muhasebe meslek etiğinin mesleki davranış, mesleki yeterlilik ve özen, genel etik ilkeleri, gizlilik ve dürüstlük adlı beş boyutu arasında da bazı ilişkiler gözlenmesi olasıdır. O yüzden bu araştırmanın problemi; “muhasebe meslek mensuplarının genel iş etiği düzeyleri ile meslektaşlarının muhasebe meslek etiğine yönelik tutumlarına ilişkin algıları arasında anlamlı ilişkiler var mıdır” olarak belirlenmiştir. Araştırmada her iki kavrama dair güvenilirlikleri kanıtlanmış ölçekler olan MİEÖ-KF ve MMMMETÖ kullanılarak, meslek mensuplarının genel iş etiği düzeyleri ile meslektaşlarının muhasebe meslek etiğine yönelik tutumları hakkındaki algıları arasındaki ilişkilerin, ölçeklerin geneli ve boyutları itibarıyla araştırılması; varsa bu ilişkilerin türü ve yönlerinin belirlenmesi amaçlanmıştır.

Araştırmanın konusu, problemi ve amacı doğrultusunda temel araştırma sorusu “Muhasebe meslek mensuplarının genel iş etiği düzeyleri ile meslektaşlarının muhasebe meslek etiğine yönelik tutumlarına ilişkin algıları arasında ilişkiler var mıdır?” biçiminde belirlenmiştir. Temel araştırma sorusundan hareketle “Muhasebe meslek mensuplarının genel iş etiğinin boyutlarına ilişkin düzeyleri ve meslektaşlarının muhasebe meslek etiğinin boyutlarına yönelik tutumlarına dair algıları ile demografik özelliklere göre farklılıklar var mıdır?” şeklinde her iki ölçeğin boyutlarına ilişkin alt sorular türetilmiş olup bunlar çalışmanın yöntemle ilgili bölümünde detaylı olarak verilmiştir.

Bu çalışma coğrafi olarak Aksaray ili ve 2022 yılı itibarıyla bu ilin SMMM odasına kayıtlı olarak faaliyet gösteren 213 meslek mensubuna uygulanan anket vasıtasıyla toplanan veri ile sınırlandırılmıştır. Elde edilecek bulgu ve sonuçların Türkiye’de faaliyet gösteren bütün meslek mensuplarına genellenebileceği varsayılmıştır. Bu varsayım; mesleki yeterlilikle ilgili kriterlerinin Türkiye çapında tamamen aynı olması ve farklı illerde faaliyet gösterecek de muhasebe meslek mensuplarının temel yetkinlik düzeylerinin yakınlığı gibi gerekçelere dayanmaktadır. Ayrıca, yanıtlayıcıların anket formunda yer alan maddeleri anlayarak ve düşüncelerini olduğu gibi yansıtarak işaretleme yapacakları kabul edilmiştir.

Uygulanan anket toplamda üç bölüm ve otuz yedi maddeden oluşmaktadır. Birinci bölümde demografik ve mesleki tanımlayıcı bilgilere yönelik on iki adet madde yer almaktadır. İkinci bölüm genel iş etiği düzeylerine yönelik on iki maddeli MİEÖ-KF ve üçüncü bölüm de muhasebe meslek etiğiyle ilgili on üç maddeli MMMMETÖ ölçekleri bulunmaktadır. Ancak

MMMMETÖ ölçeğindeki maddelerin bazılarında algı; bazılarında ise tutum belirten ifadeler bulunması nedeniye (Tuğay & Kılıç, 2017, s. 780) bütün maddeler meslek mensuplarının meslektaşlarının tutumlarına ilişkin algılarını ifade edecek biçimde düzenlenerek kullanılmıştır.

Araştırmanın en önemli kısıtı veri toplamak için başvurulacak anket yönteminin uygulama biçimi olarak belirtilebilir. Örneklem büyüklüğü, zaman kısıtı ve özellikle de meslek mensuplarının iş yükü yoğunluğu nedeniyle anket formu katılımcıların kimilerine yüz yüze olarak dijital ortamda uygulanmış; kimilerine ise anketin Google Forms ve Microsoft Forms internet bağlantı adresi e-posta, kısa mesaj ve kısa mesajlaşma uygulaması (WhatsApp) gibi kanallarla yollanmıştır. Bu nedenle, anket formunda sağlıklı doldurmaya yönelik bazı açıklama ve uyarılar yapılmışsa da bazı yanıtlayıcıların gerçekte hangi fiziki ortam ve koşullarında doldurdukları bilinmemektedir. Veri analizlerinde negatif korelasyon katsayıları çıkıp çıkmadığı; bir yanıtlayıcının sadece uç değerleri işaretleyip işaretlemediği ve faktoriyel yapıların uygun olup olmadığı gibi hususlara bakılarak katılımcıların anketi özenli bir biçimde yanıtlayıp yanıtlanmadıkları hakkında bir çıkarım yapılacaktır.

Araştırmanın etik ilkelere uygunluğu hakkında Aksaray Üniversitesi İnsan Araştırmaları Etik Kuruluna başvurulmuştur. Kurulun, 22.02.2022 tarihli, 01 toplantı sayılı ve 2022/01-23 nolu kararında bu çalışmanın Aksaray Üniversitesi İnsan Araştırmaları Etik Kurul Yönergesinde tanımlanmış etik ilkelere uygun olduğu belirtilmiştir. Söz konusu kurul kararı ekler arasında verilmiştir. Veri toplama sürecinde de etik ilkelere bağlı kalınmıştır. Örneğin anonim yanıtlayıcı ilkesi doğrultusunda katılımcıların kimlik veya adres bilgileri gibi kişisel bilgileri talep edilmemiş, kimliğini ortaya çıkaracak veya fikir verecek hiçbir kayıt tutulmamıştır. Ayrıca, hiçbir yanıtlayıcıya ankete katılması için doğrudan veya dolaylı bir baskıda veya imada bulunulmamış ya da ısrarcı olunmamıştır.

Bu çalışma üç bölüm olarak tasarlanmıştır. Birinci bölümde etik ve bununla ilgili diğer terimlere dair tanımlar verildikten sonra; normatif etik yaklaşımları ve iş ya da meslek etiği olarak bilinen kavram açıklanmıştır. İkinci bölüm, muhasebe meslek etiğine ayrılmıştır. Önce muhasebe meslek etiğinin gerekliliği, tanımı ve kapsamı; ardından muhasebe meslek etiğinde etkili yaklaşımlar anlatılmıştır. Ardından, uluslararası ve ulusal çerçevelerdeki düzenlemeler doğrultusunda muhasebe meslek etiğinin gelişim süreci belirginleştirilmiştir. Son bölüm araştırma uygulamasından meydana gelmektedir. İlgili literatür taraması ile birlikte araştırmanın yöntemi irdelenmiş ve bulguları sunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM: ETİK VE İŞ ETİĞİ

1.1. Ahlak ve Etik

Günlük konuşma dilinde ahlak ve etik terimlerinin genellikle aynı anlamda ve çoğu zaman bir diğerrinin yerine kullanıldığı görölmektedir. Oysa bunlar birbirlerine yakın görönseler de farklı anlamları ifade eden kavramlardır.

Ahlak, dilimize Arapçadan geçmiş bir kelimedir. Türkçede, batı dillerinde Latince kökenli “morals” terimiyle ifade edilen anlamda kullanılmaktadır. Bu terim; bir toplum veya grup ya da bireyin kendisi tarafından iyi ve güzel olarak görölen nitelik ve huylar ile uyulması istenen kurallar ve sergilenmesi beklenen davranış biçimlerinden oluşar değer yargılarının ve yaşam tarzlarının bireylere empoze edildiğı gayri resmi bir toplumsal sistem anlamına gelmektedir (Özlem, 2020, s. 19-22; TDK, 2022). Dolayısıyla ahlak kavramını bireysel ve toplumsal temelde değerlendirmek mümkündür. Yazılı olmayan kurallardan meydana geldiğı belirtilen toplumsal ahlak kavramı çerçevesinde, söz konusu değer yargıları ve yaşam tarzları çeşitli zaman dilimleri ve toplumsal kesimler açısından değışken ve sabit nitelikli özelliklere sahip olabilir. Örneğın yalan söylemek her zaman her toplumda ve hemen her sosyoköltürel ve ekonomik toplum kesimlerinde kötü bir eylem olarak algılanır. Ama kadınların açık giysi tercihine yönelik iyi, kötü veya tarafsız ya da kabul edilebilir, edilemez veya umursanmaz şeklindeki değer yargıları; toplumdan topluma, kesimden kesime ve dönemden döneme değışebilir (Bodur, 2017, s. 164, 170).

Üzerinde tamamen uzlaşılmış net bir tanımı bulunmayan etik kavramı ise ahlaktan daha farklı bir kapsama sahiptir ve hakkındaki çalışmaların Aristo’ya kadar uzandığı bilinmektedir (Aymankuy & Sarıoğlan, 2005, s. 26). Etik terimi, Antik Yunancada “ethos” kelimesi temelindeki bazı kavramlardan türemiştir. “Ethas” bireyin kendisine bağı bir durum, ona özgü huy ve karakterdir. “Ethos” bireyin karakteri ile durduğı yer itibariyle bir alışkanlık, gelenek, örf ve adet gibi anlamları içerir. Ethos, bireyin davranışlarının kaynağını oluşturur. “Ethikos” ise bir toplum içerisinde yaşamını sürdüren bireylerin davranışlarını, o toplumda genel kabul görmüş alışkanlıklar ve beklentilere göre biçimlenmiş ahlaki ilkeler doğrultusunda değerlendirir (Bilen, 2008, s. 29; Akbaş, Çalışkan, & Özarslan, 2009, s. 176;

Bilen & Yılmaz, 2014, s. 58; Bodur, 2017, s. 161-162). Türkçe sözlüklerde aktöre, sağtöre veya törebilim anlamları verilen etik; bireyin davranışlarını neyin iyi-kötü ve doğru-yanlış olduğu temelinde tanımlamaya ve açıklamaya çalışır. Bu bakımdan etik; ahlakın felsefesi veya ahlakın felsefi boyutta incelenmesi olarak felsefi bir disiplin ya da felsefenin bir dalı olarak kabul edilmektedir (Biçer, Akarçay, & Mülküt, 2017, s. 198; Bodur, 2017, s. 177; Arslan, 2020, s. 41-42; Akbaş & Çırpan, 2021, s. 80).

Etik; doğru ve yanlış, iyi ve kötü, erdem ve ahlaksızlık konularını metodik biçimde inceler. İnsan davranışına, ahlaki ilkelere ve iyiye kötünden ayırma girişimine odaklanır. İlgili çevre tarafından benimsenmiş ahlak anlayışı doğrultusunda; bir grup, topluluk veya bir meslek üyesi olan bireyin davranışlarına ve uygulamalarına ilişkin normlar, ilkeler ve davranışların kendisiyle ilgilenir (Ceylan & Terzi, 2016, s. 313). Davranışlarla ilgili karar verme sürecinde yer alan tüm tarafların ahlaki bağlılığı, sorumluluğu ve sosyal adaleti ile ilgili bir kavramdır. Dolayısıyla etik; doğru davranışı yanlıştan ayırt etme yeteneği ve doğruyu yapma açısından bireye yüklenen sosyal sorumluluk anlamlarını da içermektedir (Albez & Yıldırım, 2005, s. 344). Bazı özel durumlarda doğru davranışı sergileme sorumluluğu kimi bireyleri bazen ikileme veya açmaza sürükleyebilir. Bu açıdan bakıldığında etik; böyle durumlarda bireylere hangi davranışın doğru ve hangisinin yanlış olduğunu gösteren yazılı bir biçimde belirlenmemiş ilke ve değerler bütününe ifade eder (Bilen, 2008, s. 29; Akadakpo & Enofe, 2013, s. 45; Akenbor & Tennyson, 2014, s. 1375; Adekoya, Oboh, & Oyewumi, 2020, s. 2).

Bu açıklamaların ardından, gerek ahlak ve etik kavramlarının kendi özelliklerini gerek aralarındaki farkları daha da belirginleştirmek adına bazı çıkarımlarda bulunmak yararlı olabilir. Öncelikle, etiğin de toplumsal ahlak gibi dinamik bir yapıya sahip olduğu söylenebilir. Çeşitli faktörlere bağlı olarak sosyokültürel süreçler içerisinde gelişmeye devam etmektedir (Albez & Yıldırım, 2005, s. 344; TMMOB, 2012, s. 26-27). Ancak toplumsal ahlakın dinamikliğinden farklı olarak; etik dışı kabul edilen davranışların zamanla etiğe uygun hale gelmesinin pek mümkün olmadığı söylenebilir. Örneğin, bir toplumda kadınların kolsuz elbise giymesi ahlaki açıdan uygun bulunmazken, bu durum zamanla değişerek ahlaki açıdan uygun hatta tamamen anlamsız bir hale gelebilir (Bodur, 2017, s. 164). Fakat bir ilkokul öğretmenin sınıftaki öğrencilerin fotoğraflarını velilerden izin almaksızın sosyal medyada paylaşması etik açısından önceleri sakıncalı görülmezken; artan hassasiyetle oluşan toplumsal tepki sonucunda bu durum etik dışı duruma gelmiş ve Kişisel Verileri Koruma Kanunu sonrasında ise yasa dışı bir hal almıştır. Oysa bir kamu görevlisinin ihalelerde veya personel alımı gibi konularda akrabalarını ya da tanıdıklarını kayıracak

şekilde davranmasının etik dışı olma durumu, zamanla etik bir davranış haline gelmeyecektir. Dolayısıyla etiğin dinamikliği toplumsal ahlaktan daha farklı bir niteliktedir (Çelik & Dağdeviren, 2015, s. 70).

Etik, önceleri yazılı olmayan kurallar ve ilkeler bütünü olarak algılanırken (Aymankuy & Sarioğlu, 2005, s. 26), özel bazı toplumsal konulara veya mesleklere özgü etik anlayışı geliştikçe; iş yaşamıyla daha fazla ilişkilendirilmeye başlamıştır (Ceylan & Terzi, 2016, s. 313). Bu durum, etik ilkelerin ahlaki kurallara nazaran daha belirgin olması beklentisi yaratmış ve özellikle de iş yaşamıyla ilgili etiğin yazılı olması gerektiği görüşü yaygınlaşmıştır (Çelik & Dağdeviren, 2015, s. 70; Ceylan & Terzi, 2016, s. 314).

Ahlak, bireylerin doğru ve iyi davranmaları konusunda toplumsal bir baskı veya en azından motivasyon sağlayabilen bir kavram olarak davranışlar hakkındaki yazılı olmayan kuralların uygulanmasıyla doğrudan ilgilidir. Etiğin ise böyle bir endişesi bulunmamaktadır. Etik sadece doğru, iyi, adaletli ve yararlı davranışları tanımlar; bireylerin o davranışları sergilemelerini sağlamaz (Çiçek, Canbaz, & Keskin, 2013, s. 4). Yani etik kendi başına karakteristik bir eylem veya davranış teorisi oluşturmaz (Arslan, 2020, s. 42). Bu açıdan bakıldığında; felsefi bir disiplin olan etiğin inceleme konusunu toplumlara ve zamana göre değişiklik gösterebilen ahlaki kuralların meydana getirdiği daha iyi anlaşılabilir (Çelik & Dağdeviren, 2015, s. 70; Bodur, 2017, s. 177, 179; Akbaş & Çırpan, 2021, s. 80).

İlerleyen zaman içerisinde etiğe; sosyal yapı içerisinde fırsat eşitliği, tüketici ve müşteri hakları, kişisel veri güvenliğinin sağlanması ve çevre korunması gibi pek çok alandaki çalışmalarda da yer verildiği söylenebilir. Bu gelişmeler doğrultusunda; aslında iyi, doğru, adaletli ve yararlı olanın belirlenmesi amacıyla ahlaki kuralları inceleyen felsefi bir dal olan etiğin, gittikçe erdem, fazilet ve dürüstlük odaklı bir yaklaşım geliştirdiği ileri sürülebilir (Akbaş, Çalışkan, & Özarslan, 2009, s. 176).

1.2. Etik Üzerinde Etkisi Bulunan Bazı Sosyokültürel ve Normatif Kavramlar

Etik, çalışma konusu ahlaki kurallar olan felsefi bir disiplindir. Ahlaki kurallar ise farklı zaman ve yerlere göre değişebilmektedir (Bodur, 2017, s. 170, 177). Dolayısıyla, insan davranışlarının bir toplum tarafından etik bulunup bulunulmaması hakkında başta o toplumda kabul görmüş ahlak kuralları olmak üzere sosyokültürel bazı kavramların etkisi olabilir (Özçelik A. , 2020, s. 43).

1.2.1. Töre, Adet, Gelenek ve Görenek Kavramları

Arapça bir kelime olan örfün Türkçe karşılığı töredir. Töre, bir toplumda kuşaktan kuşağa aktarılarak uzun zamandır yerleşmiş bulunan ve bireyler arasında bir bağ oluşturan davranış kuralları bütünüdür. Yasalar ve ahlaki kurallar kadar olmasa da sosyokültürel normlar içerisinde en güçlüsüdür. Adet kelimesi etimolojik açıdan dönmek, tekrarlamak anlamına gelir. Dışarıdan her hangi bir baskı veya yaptırım olmaksızın toplum üyelerinin kendiliklerinden yapmaya başladıkları, gittikçe toplum tarafından kabul görerek yerleşmiş ve zamanla yapılması gerekli görülmeye başlanan davranışlardır. Yöresel açıdan farklılık gösteren adetler, toplumun benimsediği töreye nazaran daha kolay ve çabuk değişebilir. Yaptırım düzeyi arttıkça adetler töreye dönüşebilir. Töre ve adetlerin toplumsal bir norm meydana getirdiği söylenebilir. Töre, toplumda mutlaka uyulması beklenen kurallardır. Adetlere uymayan bireyler toplumda ayıplanabilir ama töreye uymayanların dışlanma gibi çok daha ağır toplumsal yaptırımlarla karşılaşması olasıdır. Bir kültürde daima var olduğuna inanılan ve kuşaktan kuşağa sözlü anlatım vasıtasıyla aktarılan alışkanlıklar bütünü gelenek olarak tanımlanabilir. En yavaş değişen toplumsal norm olan gelenekler, adetten daha zayıf; görenekten daha güçlüdür. Görenekler ise bireylerin birbirlerinden görerek tekrarlamaları sonucunda meydana gelen alışkanlık tipinde normlardır. Zamanla terk edilebilen veya başka uygulamalarla değiştirilebilen göreneklere uyulmaması, adet ve gelenek kavramlarına nazaran daha yumuşak ve az tepkiyle karşılanabilir. Örneğin, göreneklere uymayan bireyler toplumda garip kişiler olarak görülmekle kalabilir (İşgüden, 2007, s. 27-29). Evlilik kurumu töre; evlenen çiftin düğün yapılması âdet; düğünde yakınlık derecesine uygun hediyeler verilmesi gelenek ve düğün sahibi ailelerin uygun kıyafet giymeleri görenek kavramlarına örnek verilebilir.

İnsanların sosyal yapıyı ilgilendiren bütün davranışlarını yasalarla belirlemek olası değildir (Kirik, 2007, s. 19). Bireylerin davranışlarıyla ilgili toplumsal beklentilerin temelinde, yasalarla birlikte o toplumun ahlaki değerleri yatar (Soylu, 2018, s. 24). Temel ahlaki değerlerin yanı sıra, toplumların kendilerine özgü töre, adet, gelenek ve görenek kavramlarından meydana gelen yazılı olmayan normlar; bu beklentilere ilişkin detayların oluşmasında önemlidir. Bireyler, içinde bulundukları toplum tarafından kabul görmek hatta takdir edilmek ve o sosyal sistemi koruyarak sürdürmek gibi amaçlarla bütün bu normlara uygun olan doğru davranışları sergileme eğilimi gösterebilirler (Kutluk & Ersoy, 2011, s. 427).

Dolayısıyla töre, adet, gelenek ve görenek kavramlarından meydana gelen sosyokültürel normların, aslında toplumun ahlaki değerlerinin şekillenmesinde etkili oldukları; hatta o toplumun ahlaki ilkelerinden bazılarını meydana getirdikleri düşünülebilir. O yüzden bu sosyokültürel normların da felsefi bir disiplin olan etiğin çalışma konusu içerisinde yer aldıkları ve etik kuralların belirginleşmesinde önemli rolleri bulunduğu ileri sürülebilir.

1.2.2. Din ve İnançlar

Farklı toplumlardaki etik kuralların gelişim sürecinde bazen gelenekler gibi sosyokültürel faktörlerden olan dini inançların da etkisi olduğu söylenebilir (Özçelik & Angı, 2017, s. 142). Sosyal yaşamda hangi davranışların doğru veya yanlış olduğunu tanımlamayı amaçlayan etiğin çalışma konusu olan ahlakın, dini ve felsefi temellere dayanarak bireysel davranışlara ilişkin ölçüleri tespit ettiği ve davranışları yönlendirdiği belirtilmektedir (Kısakürek & Alpan, 2010, s. 215; Dinç & Tunçer, 2015, s. 319-320; Gür, 2018, s. 377-378).

Durkheim'a göre din kutsallık atfedilen şeylere ilişkin inançlar ve uygulamalar bütününden meydana gelen bir sistemdir. Birey, aile ve toplum yaşamındaki yeri nedeniyle inançlar ve ahlaki ölçülerin gelişmesinde etkilidir. Bu açıdan, din ve inançların sosyokültürel normlar ve davranışlar üzerinde rolü olduğu da belirtilebilir. Çünkü dini değerler ve bunlar temelindeki inançlar, bireysel davranışları yönlendirerek diğer bazı toplumsal yapıları da etkileyebilir. Dini değerler iyi-kötü, doğru-yanlış gibi ayrımları yaparken aynı zamanda iyi ve doğru davranışları sergilemeyi öğütler. İnsanda iyilik duygusunu yerleştirmeye çalışarak bireyleri diğerleriyle olan ilişkilerinde merhametli ve adil davranmaları yönünde, özellikle davranışların ödül ya da ceza göreceği ölüm sonrası yaşama olan inanç vasıtasıyla teşvik eder. Etik; sadece iyi-kötü ve doğru-yanlış gibi kavramları netleştirmekle yetinmesi yönünden din ve inançlardan ayrılır. Fakat etik değerlerin belirlenmesinde ve toplum tarafından benimsenmesinde ahlaki ölçüler üzerindeki rolü üzerinden din ve inançların da bazı önemli etkileri bulunmaktadır. Bu açıdan din ve inançlar ile etik kavramlarının karşılıklı bir değer alışverişi içinde oldukları söylenebilir (İşgüden, 2007, s. 21-24;59-60).

Her ne kadar etik ilkelerin oluşumunda ahlaki değerler üzerinden rolleri belirtilse de bazı çalışmalarda dini inançların etik davranma üzerinde önemli etkisi olmadığı yönünde sonuçlar elde edilmiştir (Çiçek, Canbaz, & Keskin, 2013, s. 11; Karabayır, Öztürk, & Cengiz, 2018, s. 346).

1.2.3. Yasalar

Toplumsal yaşamın düzenlenmesinde töre, adet, gelenek, görenek, ahlak, din ve inançlar gibi kanunen yaptırım gücü olmayan sosyokültürel normlar yeterli gelmediğinden devletler yasalar çıkarırlar. Çağdaş devletlerde yasaların oluşmasında adaleti sağlamaya yönelik mantıksal çıkarımlar sosyokültürel değerlerden daha büyük rol oynar. Yasalar meydana getirilirken yerleşmiş etik kurallar da dikkate alınır ve bunların uygulanmasıyla ilgili kanuni yaptırımlar getirilebilir (Kirik, 2007, s. 19-20; Soylu, 2018, s. 24-25).

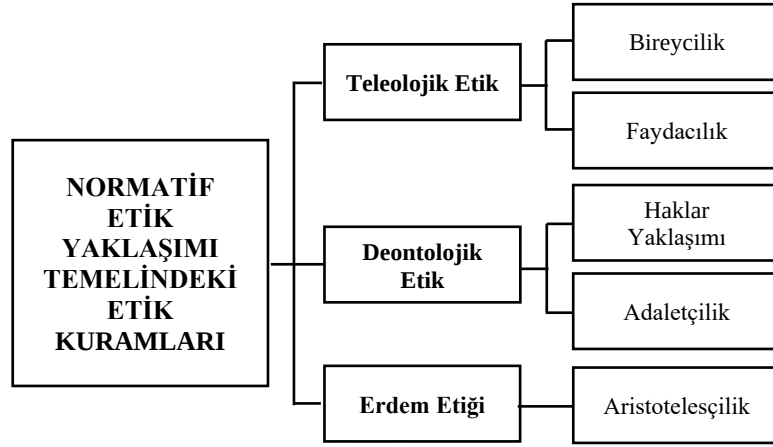
Bazı toplumlarda ise ahlaki açıdan sakıncası olmayan bir davranış yasalara aykırı veya tam tersi şekilde yasalara uygun bir davranış ahlaki açıdan uygunsuz görülebilir. Böyle durumlarda yasaların belirleyici olduğu söylenebilir. Örneğin ırk ayrımının kanunen yasak olduğu fakat toplumsal ahlak ilkelerine göre kabul gördüğü bir toplumun, yasaların da zorlamasıyla bir ölçüde de olsa zamanla ahlaki ölçülerinin değişebileceği düşünülebilir. Ahlaki değer ve ölçülerin değişmesi; toplumlarda etik ve etik dışı algılanan davranışların da yeniden tanımlanmasına neden olabilir (Albez & Yıldırım, 2005, s. 344; Bodur, 2017, s. 170).

1.3. Normatif Etik Yaklaşımları

Problemi ele alış biçimine göre betimleyici, normatif ve analitik olmak üzere üç temel etik kuramı kabul görmektedir (Yılmaz, Yıldırım, & Bahar, 2015, s. 29). Betimleyici veya deskriptif ya da uygulamalı etik kuramı, kural koyma endişesi veya amacı gütmeksizin var olan ahlaki değerleri bilimsel bir yaklaşımla ele alarak özellikleri itibariyle sınıflandırarak betimler. Normatif ya da kural koyucu etik; sadece var olan ahlaki anlayış ve değerlerin tanımlanması ve sınıflandırılmasıyla kalmaz; iyi-kötü ve doğru-yanlış gibi kavramlar doğrultusunda hangi durumlarda nasıl davranılması gerektiğiyle ilgili ilke ve kurallar koyarak insan davranışlarını yönlendirmeye çalışır. Metaetik olarak da bilinen analitik veya eleştirel etik yaklaşımı ise ilke veya kural koymak ya da nasihat vermek yerine; kavramların mantıksal çözümlemesini yapmayı amaçlar (Cevizci, 2007, s. 846). Bu çalışma temelde genel iş etiği ve muhasebe meslek etiği kavramları üzerine odaklandığı için burada yalnızca normatif etik yaklaşımlarının açıklanmasıyla yetinilecektir.

Normatif etik yaklaşımları belirli durumlarda sergilenmesi uygun olan davranışlar hakkında rehberlik eder. Hangi davranış veya tepkinin iyi, doğru, adaletli veya bir yükümlülük olup olmadığıyla ilgili olarak bireylerin yargıda bulunmaları konusunda yardımcı olur (Karabınar

& Çevik, 2018, s. 74). Normatif etik yaklaşımı temelindeki etik kuramları, diğer bazı görüşler olsa da genellikle Şekil 1'deki gibi sınıflandırılabilir.



Şekil 1. Normatif ve Betimleyici Yaklaşımlara Göre Etik Kuramlar Sınıflandırılması.

Kaynak: Selimoğlu (1997: 149)'ndan uyarlanmıştır.

Kendi içlerinde de farklı boyutlarından bahsedilen normatif etik kuramları genel nitelikleriyle Tablo 1'de sunulmuş ve her birinin temel özellikleri özetlenerek açıklanmıştır.

Tablo 1. Normatif Etik Kuramlarının Temel Özellikleri

	Teleolojik Etik	Deontolojik Etik	Erdem Etiği
Kuramcı	J. Bentham (1748-1832) & J. S. Mill (1806-1873)	I. Kant (1724-1804)	Aristoteles (MÖ 384-322)
Bakış Açısı	Sonuç odaklı	Sorumluluk odaklı	Erdem odaklı
Temel Kriter	Davranışın sonuçları	Davranışın kendisi	Davranışı gerçekleştiren
İyinin Tanımı	Bir davranış azami faydayla sonuçlanıyorsa iyidir.	Doğru davranışın kendisi iyidir. Davranışın amacı veya sebebi göreve uygun ve doğru ise iyidir.	Sebebi, amacı ve sonucu ne olursa olsun; erdem sahibi kişinin bir olay karşısında göstereceği erdemli davranış iyidir.
Doğrunun Tanımı	En iyi sonucu sağlayan davranış doğrudur.	Amaç veya görev ile ahlaki ilkelere uygun davranış doğrudur.	Sebebi, amaç ve sonuç ne olursa olsun; erdemli davranış doğrudur.
Temel Soruları	Davranış ile ne tür sonuçlar sağlamalıyım? Azami fayda yaratacak sonuç nedir?	Bir olayda, sorumluluk ve görevlerim nelerdir? Asla yapmamam gerekenler nelerdir?	Nasıl bir kişi olmalıyım? Davranışım kişiliğimi nasıl yansıtacak?

Kaynak: Karabınar ve Çevik (2018)'ten yararlanılarak uyarlanmıştır.

1.3.1. Teleolojik Etik

J.S. Mill tarafından bir sistematığe oturtulduğu ileri sürülebilecek olan teleolojik etik yaklaşımı temelde en iyi sonucun mutluluğu en üst düzeye çıkaran sonuç olduğu ve en iyi sonuca varan davranışın da doğru eylem olduğu varsayımına dayanmaktadır (Karabınar & Çevik, 2018, s. 76). Davranış ve eylemlerin sonucuna odaklı bir bakış açısına sahiptir. Bir davranış; iyi, doğru, faydalı ve ahlaki açıdan kabul edilebilecek bir sonuca ulaşıyorsa etik

olarak uygun kabul edilir (Yücel & Kartal, 2014, s. 128; Sayım & Usman, 2016, s. 249-250).

Sonuç odaklı bakış; davranışlarla ilgili karar alma süreçlerinde bireylerin sürekli olarak fayda maliyet ilişkisi temelinde karşılaştırma ve kıyaslamalar yapılmasına yol açar (Albez & Yıldırım, 2005, s. 347; Zeytin, 2007, s. 64). Fakat birey, bu kıyaslamalar sırasında doğruluk ve dürüstlük ilkeleri çerçevesinde, en az maliyet yerine en yüksek faydaya yönelmek amacıyla hareket ettiğinde teleolojik etik yaklaşımı anlamını tam olarak ifade etmiş olur. Teleolojik etik yaklaşımı kendi içinde bireycilik ve faydacılık olarak iki boyutta incelenmektedir (Yücel & Kartal, 2014, s. 128; Sayım & Usman, 2016, s. 250; Soylu, 2018, s. 22; Özçelik A. , 2020, s. 25).

Bireycilik yaklaşımı uluslararası literatürde egoizm olarak adlandırılmaktadır. Bu yaklaşımda kişinin kendi çıkarları daima önceliklidir. Fakat gerek bu durum gerekse kullanılan egoizm terimi yanlış anlaşılmalıdır. Çünkü insanların davranış kararlarını verirken doğruluk ve dürüstlükten ayrılmadan hareket etmeleri bu yaklaşımın temel noktasıdır (Akdoğan, 2005, s. 297; Özer & Uyar, 2010, s. 91; Özçelik A. , 2020, s. 26). Bireyin doğruluktan ayrılmamak kaydıyla; meydana gelecek sonuçları gözeterek eylem ve davranışlarını uzun vadeli çıkarları doğrultusunda gerçekleştirmesi anlamında kullanılır. Her birey kendisi için en yararlı sonucu doğuracak davranışı sergilediğinde; toplumun da dolaylı ve kademeli bir biçimde fayda sağlayacağı varsayılır. Bu da aslında toplumsal bir ilerleme olarak görülür (Albez & Yıldırım, 2005, s. 347; Sayım & Usman, 2016, s. 250; Soylu, 2018, s. 22).

Uluslararası literatürde utilitarizm terimiyle ifade edilen faydacılık yaklaşımı; bireysel yarar yerine, bir davranışın onunla ilgili insanlar veya toplumun geneli için olan yararına odaklanır (Sayım & Usman, 2016, s. 250; Soylu, 2018, s. 23). Karardan etkilenecek bütün taraflar belirlenerek davranışla ilgili alternatifler oluşturulur. Mümkünse tüm taraflar; değilse söz konusu çevrede çoğunluğu meydana getiren grup için en büyük faydayı sağlayacak davranış gerçekleştirilir (Akdoğan, 2005, s. 297). Yani en yararlı sonucuna ulaştıracak kararın en doğru karar; en büyük iyiyi sağlayacak davranışın en doğru davranış olacağı varsayılmaktadır (Albez & Yıldırım, 2005, s. 347; Yücel & Kartal, 2014, s. 128). Uygulamada, hangi davranışın tüm taraflar veya çoğunluk için en büyük iyiyi oluşturacak sonucu meydana getireceğinin belirlenmesi zor olsa da (Akdoğan, 2005, s. 297) bu yaklaşım Batı dünyasında ahlaki açıdan doğru karar vermede en önemli yönelimlerden birisidir (Özer & Uyar, 2010, s. 91).

1.3.2. Deontolojik Etik

Deontoloji; antik Yunancada görev, ödev, yükümlülük ve zorunluluk gibi anlamlara gelen “deon” kelimesinden türemiştir. Deontolojik etik yaklaşımı; bireylerin yasalara, ilkelere, görev ve sorumluluklara, yazılı olmayan kural ve yükümlülüklere uygun davranışlar sergilemeleri anlamına gelmektedir (Özer & Uyar, 2010, s. 90). Kant tarafından ortaya konulan bu kuramda, davranışın ortaya çıkaracağı muhtemel sonuç yerine; davranışın kendisinin ahlaki açıdan iyi veya doğru olup olmadığı önemlidir. Çünkü hiç kimse yerine getirmeyi düşündüğü davranışın iyi sonuçlanacağı hakkında kesin bir taahhütte bulunamaz (Karabınar & Çevik, 2018, s. 75). Bu nedenle teleolojik yaklaşımın aksine; deontolojik etiğin süreç odaklı bir bakışı olduğu ileri sürülebilir.

Deontolojik yönelime sahip insanlar hangi koşullarda olursa olsun doğruluk, dürüstlük ve diğer bireylerin haklarına saygı göstermek gibi davranışları doğru; yalan söylemek, çalmak, sahtekârlık, yolsuzluk, hak yemek ve hile gibi fiilleri ise yanlış görürler (Özer & Uyar, 2010, s. 91). Deontolojik yaklaşımda, ahlaki eylem konusunda ortada belirgin ve kabul görmüş normlar ile beklenen davranışlar bulunduğu varsayılır (Yücel & Kartal, 2014, s. 128). Bu da zamanla meydana gelen bilgi ve deneyim birikimi doğrultusunda davranışlarla ilgili olarak iyi-kötü, doğru-yanlış, yapılması gereken-yapılmaması gereken, adil-haksız gibi kriterlerin net bir biçimde bilindiği anlamına gelmektedir (Sayım & Usman, 2016, s. 250). Dolayısıyla, çoğunluk tarafından kabul edilen biçime göre değil; birey tarafından bilinen ve kabul edilmiş iyi, doğru, yapılması gereken ve adil olana göre davranılması esastır (Albez & Yıldırım, 2005, s. 348; Soylu, 2018, s. 23). Bütün bu yönleriyle deontolojik kuram, meslek etiği kavramına uygun bir yapı sergilemektedir (Akdoğan, 2005, s. 297-298; Karabınar & Çevik, 2018, s. 75-76).

Deontolojik kuram içerisinde etik ve haklar ile eşitlikçi yaklaşımlardan söz edilebilir. Etik ve haklar yaklaşımı her insanın yaşam, hür irade, güvende olma, kendini geliştirme, mahremiyet ve özel yaşam gizliliği gibi temel hak ve özgürlükleri üzerinde yükselir. Bir davranışta bulunurken, diğerlerinin bu ve benzeri haklarının ihlal edilmemesi gerektiği anlamına gelir (Akdoğan, 2005, s. 298; Albez & Yıldırım, 2005, s. 348; Sayım & Usman, 2016, s. 250; Soylu, 2018, s. 23).

Adalet ve tarafsızlık esaslarına dayanan eşitlikçi yaklaşım ise bir grup veya toplum içerisindeki bireylere eşit ve adil davranılması; normların, sorumlulukların, yetkilerin ve yükümlülüklerin hakkaniyet gözetilerek belirlenmesi anlamını içermektedir (Sayım &

Usman, 2016, s. 250; Özçelik A. , 2020, s. 28). Bireysel farklılıkların ancak yetenek, bilgi ve deneyim gibi kriterler doğrultusunda üstlenilen veya göçerilen görev, sorumluluk ve yetkilerden kaynaklanması kabul edilebilir (Soylu, 2018, s. 23-24).

1.3.3. Erdem Etiği

Felsefe açısından erdem insanın ruhsal olgunluğudur (TDK, 2022). Daha da açmak gerekirse; iyi insan kavramını meydana getiren niteliklerin toplamı olduğu belirtilebilir (Yücel & Kartal, 2014, s. 128). Doğruluktan ve dürüstlükten ayrılmamak; açık ve doğru sözlü olmak; diğer insanlara karşı dostça, mütevazı, hoşgörülü ve yakın davranmak; kimsenin hakkını yememek; ayrımcılık yapmamak gibi bazı tutum, davranış ve düşünceler erdemli insanın temel özellikleri olarak sayılabilir (Karabınar & Çevik, 2018, s. 76).

Erdem kavramının etik boyutunda kullanımı Aristoteles'e dayandırılmaktadır. Erdem etiği yaklaşımında bir davranış gerçekleştirilirken meydana gelmesi muhtemel sonuçlara veya etik görev, ilke, sorumluluk ve yükümlülüklerle değil; o davranışı sergileyen bireyin kendisine önem verilmektedir. Eğer söz konusu birey erdemli bir kişiye, o davranışın da doğal biçimde ahlaki olacağı varsayılmaktadır. Diğer bir deyişle, davranışların sonucu, eylem süreci ve belirlenmiş kurallara uyum yerine; davranışı gerçekleştiren bireyin kendisine odaklanmaktadır. Bu yönüyle teleolojik ve deontolojik etik kuramları arasında bir denge unsuru olarak görülmektedir. Çünkü deontolojik yaklaşım davranış başlangıcındaki iyi niyete ve teleolojik yaklaşım da davranışın iyi sonuçlanmasına dikkat etmektedir. Fakat erdem etiğinde, erdem sahibi bireyin davranışın başlangıcı, davranış süreci ve sonucunda yani tüm aşamalarda erdemin korunması ifade edilir (Karabınar & Çevik, 2018, s. 76; Özçelik A. , 2020, s. 29).

1.4. Genel İş Etiği ve Meslek Etiği

İş ve meslek etiği kavramları, etiğin alt dalları ve uygulama alanları olarak görülmektedir. İşletme etiği veya kurumsal etik olarak da adlandırılan iş etiği, insanların yaşamlarını kazanmak amacıyla profesyonel bir biçimde çalıştıkları işyeri ortamında, işleriyle ilgili doğru ve yanlış olanları bilmelerine ve doğruyu yapmalarına yönelik tanımlanmış ölçütler olarak tanımlanabilir. Diğer bir ifade ile iş yaşamına dair davranışları yönlendiren; bireylere rehberlik eden prensipler ve standartlar bütünüdür. Meslek etiği ise belirli bir iş dalına ilişkin meslekte çalışan bireylere rehberlik etmek amacıyla, söz konusu işi profesyonelce yaparak mesleği icra etmeleri sırasında toplumun çıkarını korumak ve kamusal fayda sağlamak için

uyulması gereken davranış ilkeleri ve kurallarıdır. Dolayısıyla iş etiği kavramının meslek etiğini de kapsadığı söylenebilir (Aymanıkuy & Sarioğlan, 2005, s. 28; Doğan, 2009, s. 180; Çiçek, Canbaz, & Keskin, 2013, s. 4; Demir, 2015, s. 342; Soylu, 2018, s. 21). Meslek etiği, aynı mesleği icra eden bireylerin o işle ilgili davranışlarını yönlendirdiği ve kontrol ettiği varsayılan, yazılı ve yazılı olmayan bir dizi ilke ve kurallar bütünü olarak düşünölebilir. Meslek üyelerinin profesyonel yaşamda yapması ve yapmaması gerekenler hakkında bir rehber ve parametre olarak başvurulur (Bakar, Mohamed Saat, & Abdul Majid, 2003, s. 107).

İş ve meslek etiği kavramları arasındaki fark ilk bakışta karışık görünse de aslında oldukça basittir. Örneğin gıda ürünleri imal edip satan bir işletmede mesleği ne olursa olsun herkes için doğrudan ayrılmamak; iş arkadaşlarına, ast ve üstlerine, iletişimde olduğu tedarikçi, müşteri ve kamu görevlilerine dürüst davranmak; firma kaynaklarını israf etmemek gibi hususlar iş etiği kapsamındadır. Fakat aynı firmanın ücretli personeli olarak çalışan bir hekim, avukat veya muhasebeci; kendi meslekleriyle ilgili etik kodlara da uymak zorundadır. Aralarındaki farklılığı vurgulamak amacıyla aşğıdaki Tablo 2 oluşturulmuştur. Bu çalışmada iş etiği, işletme etiği veya kurumsal etik terimleriyle ifade edilen kavram “genel iş etiği” ve her bir belirli iş alanı yani yalnızca bir mesleğe ilişkin etik ise “meslek etiği” anlamlarında kullanılacaktır.

Tablo 2. Genel İş Etiği ve Meslek Etiği Kavramları Arasındaki Farklılıklar

	Genel İş Etiği	Meslek Etiği
Kapsamı	Bütün iş kollarına dair iş yerlerindeki işle ilgili davranışlar	Yalnızca belirli bir mesleğin icrasıyla ilgili davranışlar
Odak Noktası	Herhangi bir iş koluna dair bir iş yerindeki işle ilgili davranışlar hakkında doğru-yanlış ayrımı	Belirli bir mesleğin icra edilmesindeki davranışlar hakkında doğru-yanlış ayrımı
Niteliği	Genellikle yazılı olmayan ilke ve kurallar	Genellikle ilgili meslek örgütü tarafından belirlenmiş yazılı ilke ve kurallar
Bakış Açısı	İşletmenin, bireyin, ilgili iç ve dış çevrenin ve toplumun haklarının korunmasına ve uzun vadeli çıkarlarına yönelik	Mesleğin, meslek mensubunun, ilgili iç ve dış çevrenin ve toplumun haklarının korunmasına ve uzun vadeli çıkarlarına yönelik
Gücü	İşletme tarafından uyarıdan haklı sebeple işten çıkarmaya kadar çeşitli yaptırımlar; işletme içi ve dışındaki işle ilgili çevreler tarafından ayıplanma, dışlanma gibi enformel tepkiler	İş yeri yönetiminin yaptırımları ve enformel tepkilerin yanı sıra; ilgili meslek örgütü tarafından uyarıdan meslekten mene kadar geniş bir disiplin yaptırımları yelpazesi ve bazen de yasal cezalar

İlk ve orta çağlarda dikkat edilen bir konu olan iş ve meslek etiği kavramlarının, önce merkantilizm ardından da sanayi devriminin etkisiyle geri planda kaldığı belirtilebilir. İnsan ve işçi haklarının önem kazanması sonucunda zayıflayan aşırı kapitalist akımlarla birlikte, bunlar da tekrar önemli hale gelmiştir. İş ve meslek etiğinin önemi 1920'lerde ABD'den Avrupa'ya yayılmış ve ardından 1960'ların sonunda Japonya'da da kendini göstermiştir. 1960'lara kadar dini inançlar temelinde ele alınırken 1960 ve 70'lerde sosyal sorumluluk odaklı yaklaşımlar gelişmiştir. 1980'lerden itibaren ise iş ve meslek etiği akademik çalışmalara yoğun şekilde konu edilmiştir. Türk kültüründe ise Ahilik geleneği çerçevesinde her mesleğin kendi içerisinde örgütlenerek kalite, hizmet sunumu, personel yetiştirme ve istihdam politikası, fiyatlandırma ve rekabet gibi hususlarda öngörülen kurallar geliştirilmesi hem iş hem de meslek etiği uygulamalarına örnek teşkil etmektedir (Çelik & Dağdeviren, 2015, s. 71; Ceylan & Terzi, 2016, s. 314).

İş ve meslek etiklerini meydana getiren ilke ve kurallar, işle ilgili davranışlara dair doğru-yanlış, iyi-kötü, haklı-haksız gibi ayrımlara ilişkin inançlara ve insanlar arası ilişkiler temeline dayanır. Bu yüzden bireylerin, işletmelerin, kurumların, tedarikçilerin, müşterilerin, rakiplerin, devletlerin ve toplumların ahlaki değerlerinin ve etik yargılarının; iş ve meslek etiği anlayışlarını biçimlendiren temel faktörler olduğu söylenebilir. Fakat iş ve meslek etiği kurallarının, toplumdan topluma çok köklü değişiklikler göstermesi beklenmemelidir. Ayrıca meslek etiğinin temelinde doğruluk, dürüstlük, saygı, hak yememe, ayrımcılık yapmama gibi iş etiğinden kaynaklanan ortak bazı hususlar bulunsa da her meslek için evrensel çapta geçerli olan standart kurallardan söz edilemez. Çünkü bir meslek grubu için geçerli olan bir kural başka biri için anlamsız veya geçersiz olabilir. O yüzden genellikle çoğu mesleğin kendine özgü ve yine kendi adıyla anılan etik kuralları bulunur (Aymankuy & Sarioğlu, 2005, s. 28; İşgüden & Çabuk, 2006, s. 63; Çelik & Dağdeviren, 2015, s. 71; Soylu, 2018, s. 21).

Durkheim, sosyal bir kurumun ahlaki bir disiplin olmadan varlığını sürdüremeyeceğini ileri sürer (Karabınar & Çevik, 2018, s. 74). Bu bağlamda, meslek etiğini daima bir grubun eseri olarak görür. Bir mesleğin üyesi bireylerden oluşan ilgili grup, onu koruduğu sürece meslek etiği yürürlükte kalır. O yüzden bir mesleğin kendine özgü nitelikleri de söz konusu mesleğe ilişkin etiğin oluşmasında rol oynar. Meslek etiği, bireysel eğilimleri toplumsal fayda doğrultusunda ve yasaların ötesinde sınırlandırarak, üyeleri meslekleriyle ilgili eylemleri konusunda belirli biçimde davranmaya zorlar. Bütün bunları soyut ve yazılı olmayan ilkeler ve kurallarla sağlayabilmek güçtür. O nedenle belirli bir mesleğe ilişkin etik kurallar Devlet

ve ilgili meslek örgütleri tarafından genellikle yazılı olarak hazırlanarak somutlaştırılır. Meslek etiğine ilişkin kuralların, toplumların değişkenlik gösteren ahlaki anlayışları ve değerlerinden bağımsız olarak; evrensel ölçekte standartlar belirlemesi hedeflenir (Aymankuy & Sarıoğlu, 2005, s. 28-29; Zeytin, 2007, s. 55-56; Çiçek, Canbaz, & Keskin, 2013, s. 4-5; Yücel & Kartal, 2014, s. 130-131; Çelik & Dağdeviren, 2015, s. 70-71).

İş ve meslek etikleri hem profesyonel hem de toplumsal yaşam için büyük öneme sahiptir. Bunları oluşturan kurallar; bireyleri diğer bireylere ve toplumu da kendi menfaati peşindeki bireye karşı koruyarak bir düzen tesis etmeyi amaçlar. Bu ilke ve kurallar dışında davranmak bireylere bazen kısa vadeli faydalar sağlayabilse de uzun vadede kendileri açısından genellikle olumsuz sonuçlarla karşılaşır. Kendi çıkarlarını önde tutarak icra ettikleri meslekleri ve bu kapsamda sürdürdükleri işler vasıtasıyla, topluma ise yarardan ziyade zarar verebilirler (İşgüden & Çabuk, 2006, s. 63-64). Bireyler, bir mesleği icra etmeye başlayarak o mesleğin üyesi haline geldiklerinde, ilgili mesleğin etik koduna üye olmayı da kabul ettikleri varsayılır. Mesleğe başladıktan sonra meslek etiğine itiraz etmeleri veya aykırı davranışları durumunda bireyler, ilgili meslek örgütü tarafından uygulanan cezai yaptırımlarla karşılaşabilirler. Bu cezalar kınama ve uyarıdan mesleğin icrasından geçici hatta sürekli men edilmeye kadar varabilir. Bir mesleğin ilerleme kaydetmesi, itibar kazanması ve bu itibarını koruyabilmesi için böyle bir mekanizma ihtiyacının hayati öneme sahip olduğu ileri sürülebilir (Bakar, Mohamed Saat, & Abdul Majid, 2003, s. 107-108; Aymankuy & Sarıoğlu, 2005, s. 28). Çünkü belirli bir mesleği sürdüren bir kişinin işle ilgili yanlış davranışları yalnızca kendisine değil; o mesleği icra eden bütün gruba yorularak ilgili mesleğin saygınlık kaybetmesine yol açabilir. Bu da bazen belirli mesleklerin tamamen güven yitirmesiyle sosyal ve ekonomik bir takım olumsuz etkiler yaratabilir (Çelik & Dağdeviren, 2015, s. 71).

Meslek etiği tarafından oluşturulan atmosfer; meslek üyelerine etik davranma konusunda baskı yapar. Aynı mesleği icra eden farklı bireylerin, söz konusu meslek içerisindeki herhangi bir konuda birbirleriyle tutarlı davranışlar sergilemesini sağlar. Bireyler ikileme düştüğünde doğru davranışın belirlenmesine yardımcı olur. Meslek etiğinin varlığı özellikle üst kademe yöneticilerinin bütün yetkiyi kendilerinde toplaması ve uygun olmayan aksiyon talimatları vermesi gibi olumsuzlukları engelleyebilir. İşletmelerin sosyal sorumluluklarını tanımlamalarına ve yerine getirmeye yönelik uygulamalarına rehberlik eder. Başta saygınlık olmak üzere bir mesleğin kendisiyle ilgili çıkarlarını korur (Ceylan & Terzi, 2016, s. 314).

Dünyada iş ve meslek etiğiyle ilgili düzenlemeler çok eski zamanlara dayanmaktadır. Kudüs Tapınağı'nın inşası sırasında duvarcı ustalarının mesai süresi, ücret, malzeme ve yaptıkları duvarın kalitesi ile diğer bazı konularda kurallar koydukları bilinmektedir. Hipokrat yemini ise tıp alanında en eski etik kod olarak gösterilebilir. Batan bir gemide önce kadın ve çocukların tahliye edilmesi ve personelin gemiden daha sonra ayrılması yasalarda belirtilen bir husus değil; yerleşmiş bir etik uygulamadır. Aynı şekilde; mimarlık, mühendislik, avukatlık, öğretmenlik, askerlik gibi pek çok mesleğin kendi etik kuralları; çoğunun da yazılı ve genel kabul görmüş etik kodları vardır.



İKİNCİ BÖLÜM: MUHASEBE MESLEK ETİĞİ

2.1. Türkiye’de Muhasebe Mesleği Hakkında Yasal Düzenleme

Türkiye’de muhasebe mesleği hakkındaki yasal düzenlemenin nispeten geç bir tarihte yapıldığı belirtilebilir (Ayboğa, 2003, s. 329). 01.06.1989’da kabul edilerek 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 3568 Sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik” kanunun adı; 10.07.2008 tarihinde “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” olarak değiştirilmiştir. Türkiye’de muhasebe mesleği bu kanun çerçevesinde icra edilmektedir (3568 Sayılı Kanun, 1989).

3568 Sayılı yasada mesleğe ilişkin unvanlar serbest muhasebeci (SM), serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM) ve yeminli mali müşavir (YMM) olarak belirlenmiştir. Daha sonra yapılan güncellemelerle artık yeni SM unvanı verilmemiş; ancak bu unvana sahip olan meslek mensuplarının bazı kriterleri yerine getirmek koşuluyla emekli olana kadar çalışılmaları düzenlenmiştir.

İlgili yasanın genel hükümlerle ilgili birinci bölümünde bulunan 2nci Maddesinde muhasebe mesleğinin konusu unvanlar itibariyle açıklanmıştır. Madde 2-A fıkrasında SM ve SMMM unvanına sahip meslek mensupları açısından muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu tanımlanmıştır. Buna göre, bir iş yerine bağlı olmaksızın çalışan SM ve SMMM unvanına sahip meslek mensupları gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve ilgili mevzuat uyarınca defterlerini tutarak mali tablo ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenler ve benzeri işleri yaparlar. Muhasebe sistemlerini kurar ve geliştirirler. İşletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenler veya bu alanlarda danışmanlık hizmeti sunarlar. Bahsi geçen konularda belgelere dayanarak inceleme, analiz ve denetim yaparlar. Mali tablo ve beyannamelerle ilgili yazılı görüş bildirirler; rapor ve benzerlerini düzenlerler. Tahkim ve bilirkişilik ile benzeri işleri yaparlar.

Madde 2-B fıkrasında ise YMM mesleğinin konusu açıklanmıştır. YMM unvanıyla çalışan

meslek mensupları, ilgili faaliyetlerden defter tutmak, mali tablo ve beyanname ile diğer belgeleri düzenlemek dışında kalan işleri ve tasdik işlemlerini yaparlar. YMM'lerin muhasebe ile ilgili defter tutamayacakları; muhasebe bürosu açamayacakları ve muhasebe bürolarına ortak olamayacakları kanunda açıkça belirtilmiştir.

3568 Sayılı kanunun 4ncü maddesinde yer alan altı adet bent ile muhasebe mesleği mensubu olabilmek için gerekli genel şartlar belirtilmiştir. Bunlardan ilk ikisi tabiiyet ve medeni haklar kullanım ehliyetine sahip olmak ile ilgilidir. C bendinde muhasebe mesleği mensubu olabilmek için kamu haklarından mahrum bulunmamak gerektiği hükmü yer almaktadır. Takip eden bentte, Türk Ceza Kanununun belirli bazı hakları kullanmaktan yoksun bırakmayla ilgili 53ncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; bazı suçlarla ilgili mahkûmiyet bulunmaması gerektiği belirtilmiştir. Bunlar kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık şeklinde sayılmıştır. Ceza veya disiplin soruşturmaları neticesinde memuriyetten çıkarılmış olmamak ile muhasebe mesleğinin şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak ise sırasıyla e ve f bentlerinde vurgulanmıştır. Dolayısıyla, bu altı bedin son dördü olan c, d, e ve f bentlerinin muhasebe meslek etiğine temel teşkil eden konularla ilişkili vurgularda bulunduğu söylenebilir.

Yasanın birinci bölümündeki Madde 5 SMMM olabilmenin özel şartları; Madde 6 staj ve staj süresinden sayılan hizmetler; Madde 7 SMMM'lik sınavı; Madde 8 yabancı uyruklu SMMM'ler; Madde 8/A SMMM'lere rapor düzenlettirme yetkisi ve sorumluluk; Madde 9 YMM olabilmenin özel şartları; Madde 10 YMM'lik sınavı; Madde 11 YMM'lerin yemini; Madde 12 YMM'ler için tasdik ve tasdikten doğan sorumluluk; Madde 13 meslekle ilgili konularda çalıştırılmayacak olanlar hakkında düzenlemeleri içermektedir. Madde 11'de verilen YMM yemin metninde yer alan "...bir kamu hizmeti olduğunu bilerek, Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına, mesleki kurallara ve meslek ahlakına uyacağıma, mesleğimi tam bir bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlikle yerine getireceğime, üzerime aldığım işleri dikkat ve özenle yapacağıma..." ifadesi; doğrudan muhasebe meslek etiğini vurgulamaktadır.

3568 Sayılı kanunun ikinci bölümünü SMMM ve YMM odaları hakkındaki hükümler meydana getirmektedir. Madde 14 ile odalar, nitelikleri ve faaliyet sınırı tanımlanmıştır.

Tanım yapılırken kullanılan “...bu Kanunda yazılı esaslar uyarınca meslek mensuplarının ihtiyaçlarını karşılamak, mesleki faaliyetlerini kolaylaştırmak, bu mesleklerin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleriyle ve iş sahipleri ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hakim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlakını korumak maksadıyla kurulan, tüzelkişiliğe sahip, kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşlarıdır” cümlesinde geçen “meslek disiplini ve ahlakı” ifadesi ile muhasebe meslek etiğine atıf yapılmaktadır.

Odaların kuruluşu Madde 15; gelirleri Madde 16; organları Madde 17; genel kurul teşekkülü Madde 18; genel kurul görevleri Madde 19; genel kurul toplantısı Madde 20; yönetim kurulunun teşekkülü Madde 21; yönetim kuruluna seçilme yeterliği Madde 22; yönetim kurulunun görevleri Madde 23; yönetim kurulu toplantıları Madde 24; disiplin kurulu Madde 25; disiplin kurulu görevleri Madde 26 ve denetleme kurulu Madde 27 ile açıklanmıştır.

Yasanın üçüncü bölümü Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) hakkındaki hüküm ve düzenlemelere ayrılmıştır. Madde 28 ile odaların üst birliği olan TÜRMOB tanımlanırken Madde 29’da birliğin görevleri aşağıdaki biçimde açıklanmıştır:

- a) Mesleğin geliştirilmesi ile ilgili çalışmalar yapmak.
- b) Meslek mensuplarının menfaatlerini, mesleki ahlak, düzen ve geleneklerini korumak.
- c) Odaları ilgilendiren konularda yetkili mercilere görüş bildirmek.
- d) Odalar arasında çıkacak mesleki anlaşmazlıkları kesin olarak özömlmek, uyulması zorunlu meslek kurallarını belirlemek.
- e) Bu Kanuna göre çıkarılacak yönetmelikleri hazırlamak.
- f) Milli ve milletlerarası mesleki kuruluşlara üye olmak, milletlerarası mesleki toplantılara katılmak.
- g) Maliye Bakanlığınca verilecek görevleri yerine getirmek.
- h) Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak ve mesleki konularda resmi makamlarca istenen bilgi ve görüşleri vermek.

Yukarıdaki maddelerin içeriğine dikkat edildiğinde, bunların genel olarak muhasebe mesleğine yönelik etik düzenlemelere bir zemin oluşturduğu ileri sürölebilir. Özellikle g maddesi dışında kalan bütün maddeler ile 3568 Sayılı yasa ile muhasebe meslek etiğinin belirlenmesi, uygulanması ve denetlenmesi konularında TÜRMOB’a yetki verildiği belirtilebilir.

Birliğin gelirleri Madde 30; organları Madde 31; genel kurulu Madde 32; genel kurul görevleri Madde 33; genel kurul toplantısı Madde 34; birliğin yönetim kurulu Madde 35; birlik yönetim kurulu görevleri Madde 36; yönetim kurulu toplantıları Madde 37; birlik disiplin kurulu Madde 38 ve birlik denetleme kurulu Madde 39 ile açıklanmıştır. Madde 33’te birliğin görevleri açıklanırken c bendindeki “Odalar arasında işbirliği kurmak ve

bunların gelişmelerini sağlayıcı lüzumlu tedbir ve kararları almak” ile f bendindeki “Uyulması mecburi mesleki kararları almak” ifadeleri; muhasebe mesleği etiği hakkında TÜRMOB genel kurulunun yetkisini ortaya koymaktadır. Birlik disiplin kurulu hakkındaki Madde 38’de yer alan “Birlik Disiplin Kurulu, Oda Disiplin kurullarının kararlarına karşı yapılacak itirazları incelemek ve bu konularda gerekli kararları vermekle görevlidir” ifadesi ise muhasebe meslek etiğine uygun davranılması konusunda odaların yetkili olduğu; odalar tarafından verilecek disiplin kararlarına ilişkin itirazlarda ise TÜRMOB disiplin kurulunun yetkili olduğu anlamına gelmektedir.

3568 Sayılı kanunun dördüncü bölümünde çeşitli konulardaki hüküm ve açıklamalar bulunmaktadır. Bu bölümde yer alan Madde 43 meslek sırları hakkındadır. Bu maddenin birinci fıkrasına göre, gerek meslek mensupları gerek yanlarında çalışan kişiler, muhasebe mesleği kapsamında yürüttükleri işler dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemezler; çeşitli kanunlarla muhbirlerle tanınan hak ve menfaatlerden faydalanamazlar. Fakat suç teşkil eden eylem ve durumları yetkili mercilere duyurmaları zorunludur. Her türlü adli veya idari inceleme ya da soruşturma ise birinci fıkra hükmünün dışında tutulmuş olup tanıklık vazifesinin sır ifşası sayılmayacağı vurgulanmıştır. Ayrıca bu hükümlerin odalar ve birlik personeli hakkında da uygulanacağı belirtilmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarına getirilen yasaklar Madde 45’te yer almaktadır. Bu maddede geçen “meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan işlerle uğraşamazlar” ifadesi, meslek mensuplarının muhasebe meslek etiğine uygun davranmak zorunda oldukları anlamına gelmektedir. Madde 48 ise disiplin cezalarına ayrılmıştır. Muhasebe mesleğinin vakar ve onuruna aykırı eylem ve hareketlerde bulunanlar ile görevlerini yapmayan ya da kusurlu biçimde yapan veya görevinin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunan meslek mensupları hakkında, muhasebe ve müşavirlik hizmetlerinin gereği gibi yürütülmesi maksadı ile durumun niteliğine ve ağırlık derecesine göre aşağıdaki disiplin cezalarının verileceği belirtilmiştir:

- a) Uyarma; meslek mensubuna mesleğinin icrasında daha dikkatli davranması gerektiğinin yazı ile bildirilmesidir.
 - b) Kınama; meslek mensubuna görevinde ve davranışında kusurlu sayıldığı yazı ile bildirilmesidir.
 - c) Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma; mesleki sıfatı saklı kalmak şartıyla altı aydan az, bir yıldan çok olmamak üzere mesleki faaliyetten alıkoymadır.
 - d) Yeminli sıfatını kaldırma; yeminli mali müşavirin yeminli sıfatının kaldırılmasıdır.
 - e) Meslekten çıkarma; meslek mensubunun ruhsatnamesinin geri alınarak bir daha bu mesleği icra etmesine izin verilmemesidir.
- Mesleki kurallara, mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve harekette bulunanlar ile görevin gerektirdiği güveni sarsıcı harekette bulunan meslek mensupları hakkında, ilk defasında uyarma, tekrarında ise kınama cezası uygulanır.

Görevini bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlikle yapmayan veya kusurlu olarak yapan ve yahut da bu Kanunda yer alan mesleğin genel prensiplerine aykırı harekette bulunan meslek mensupları için geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanır.

Madde 48’de geçen ifadeler irdelendiğinde, muhasebe meslek etiğinin önemi ve muhasebe meslek etiği dışında davranmanın uyardıktan meslekten çıkarmaya kadar uzanabilen disiplin cezalarına tabi olduğu görülebilir. Madde 49 ise anılan bazı aykırı davranışlara dair adli cezaları belirlemektedir.

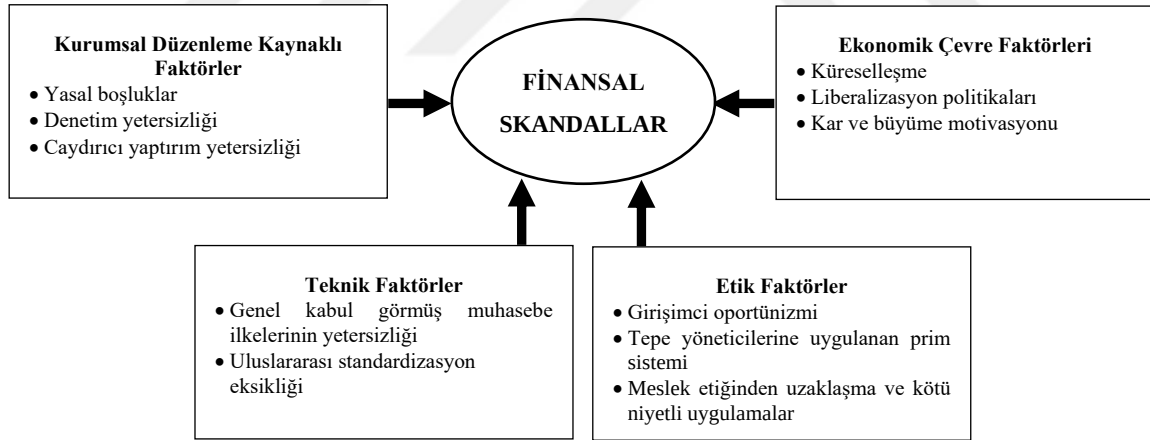
3568 Sayılı kanunun çeşitli maddelerinde “...muhasebe mesleğinin şeref ve haysiyetine uymayan...”, “genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleriyle ve iş sahipleri ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hâkim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlakını korumak...”, “...uyulması mecburi mesleki kararları...”, “...meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan işlerle ...”, “...mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve harekette...”, “...görevin gerektirdiği güveni sarsıcı harekette...”, “...mesleğin genel prensiplerine aykırı ...” gibi ifadeler geçmektedir. Ancak kanunda söz konusu aykırı, uygun bulunmayan, bağdaşmayan, güven sarsıcı vb. eylem ve davranışlar açıkça tanımlanmamış; bu hususlar muhasebe meslek etiği içerisinde açıklanmıştır. Bu amaçla, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesindeki Muhasebe Meslek Mensupları için Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESBA) tarafından “Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar El Kitabı” hazırlanmıştır. Gelişmelere göre güncellenen ve onaylı orijinal metni İngilizce olan bu kuralların 2010, 2013, 2014, 2015 ve 2020 sürümleri TÜRMOB tarafından Türkçeye çevrilerek yayımlanmıştır. Yapılan revizyonlar 15 Aralık 2024’ten sonraki hesap dönemlerinde geçerli olmak üzere fakat erken uygulamanın tavsiye edildiği en son sürümü 2022 yılına aittir (IFAC, 2022a). Halen yürürlükte olan 2020 versiyonu orijinal metnin Türkçe çevirisi biçiminde TÜRMOB tarafından 2021 yılında yayımlanmıştır (IFAC & TÜRMOB, 2021).

2.2. Muhasebe Meslek Etiği Kavramı

Pek çok meslekte olduğu gibi muhasebe mesleğinin de kendine özgü yazılı etik kurallar setleri vardır. Amerikan Serbest Muhasebeciler Birliği (AICPA) tarafından ortaya konulan bu kurallar; ulusal ve uluslararası meslek örgütleri tarafından, muhasebe mesleğinin etik anlayışı ve bu etik anlayış çerçevesinde şekillenmiş temel etik ilkeleri doğrultusunda; zaman içerisinde küresel boyutta kabul görebilecek bir yapıya doğru evrilmiştir (Bilen, 2008, s. 30; Bilen & Yılmaz, 2014, s. 61; Biçer, Akarçay, & Mülküt, 2017, s. 199).

2.2.1. Muhasebe Meslek Etiğinin Amacı ve Önemini Vurgulayan Süreç

1990'lı yılların ortasından itibaren dünyanın hemen her bölgesinde pek çok finansal skandal meydana gelmiştir. İtalya'da Parmalat, Hollanda'da AHold; ABD'de Enron, Arthur Andersen, Pasific Gas, Kmart Corp, WorldCom, Global Crossing, Adelphia, ve NTL; Çin'de Yanguangxia gibi şirketlerde 2000'li yılların başında ortaya çıkan bu skandallar; çok büyük maddi zararlara neden olarak yıllarca finans gündemini meşgul etmiştir. Muhasebe hileleri kullanılarak gerçekçilikten uzaklaştırılan finansal raporlar vasıtasıyla gerçekleştirilen manipölasyonlar bu skandalların ortak noktalarıdır (Kayacan, 2006, s. 62-66; Erol, 2008, s. 230; Dalğar & Pekin, 2011, pp. 20-21; Dinç & Varıcı, 2012, s. 68; Gacar, 2012, pp. 74-76). Kontrol gücü sahibi ortaklar, üst düzey yöneticileri, muhasebeciler ve bağımsız denetçilerin; yasal boşluklar, muhasebe ve finansal raporlama ilkelerinin yetersiz kalması, standardizasyon problemleri ve denetim alanındaki zayıflıklardan faydalanarak mevzuat ve etik dışı davrandıkları belirtilebilir (Uysal, 2004, s. 104-105; Özbirecikli, 2006, s. 2; Atmaca, 2012, s. 194-195). Söz konusu finansal skandalların meydana gelmesinde etkisi olduğu ifade edilen temel faktörler Şekil 2'de gösterilmiştir.



Şekil 2. Finansal Skandallarda Pay Sahibi Faktörler

Kaynak: Fırat & Seldüz (2014, s. 516)

1990'ların ortasından 2000'li yılların başına kadar yaşanan finansal skandalların sebepleri ve manipölasyonlarda kullanılan yöntemler birbirine oldukça benzemektedir. Çeşitli yaratıcı ve agresif muhasebe uygulamaları kullanılarak yükümlülükler olduğundan az; gelirler, karlar, varlıklar, öz kaynaklar ve aktifleştirilen giderler gerçekte olduklarından daha fazla değerler üzerinden kaydedilmiştir. Özel amaçlı şirketler kullanılarak finansal ve örgütsel yapılarını karmaşık hale getiren firmalar iz sürülmesini engellemişlerdir. Böylelikle, finansal tablolarını makyajlama ile usulsüz ilişkili taraf ve off-shore işlemleri yapmada kendilerine

kolaylık sağlamışlardır (Süer, 2003; Melis, 2005, s. 480-487; Grant & Visconti, 2006, s. 373-375; Dinç & Varıcı, 2012, s. 69-72; Gacar, 2012, pp. 79-81). Bütün bunlar nedeniyle; Şekil 2’de etik faktörler arasında yer alan “meslek etiğinden uzaklaşma ve kötü niyetli uygulamalar” ifadesi ile özellikle muhasebe meslek etiğinin kast edildiği söylenebilir. Muhasebeleştirme, değerlendirme, raporlama ve denetim gibi muhasebe sürecinin farklı aşamalarında yer alan bütün meslek mensuplarının finansal skandallardaki rolleri yüzünden, bu skandallar sonucunda muhasebe mesleğinin ve genel olarak finans sektörünün tümünün olumsuz etkilendiği; özellikle de finansal raporların güvenilirlik algısının sarsıldığı ileri sürülebilir (Aksoy, 2005, s. 125, 129, 139; Arı, 2008, s. 49-51; Uzay & Gönen, Muhasebeci ve Denetçilere Yönelik Yaptırımların Finansal Raporlama Sürecindeki Yeri, 2010, s. 116-117).

Skandalların temel sebeplerini ortadan kaldırarak finansal raporlara olan güveni artırmak amacıyla devletler, meslek örgütleri, sektörel kuruluşlar ve faaliyet alanlarında ağırlığı olan büyük işletmeler; yasalar ile muhasebe, finansal raporlama ve denetim standartları üzerinde güncelleme çalışmalarına girişmişlerdir. Bu noktada genel iş etiği ve muhasebe meslek etiği kavramlarının daha fazla önem kazandığı ve Kurumsal Yönetim anlayışının da yeniden popüler hale geldiği söylenebilir (Fırat & Seldüz, 2014, s. 517).

Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (TKYD) tarafından yapılan tanıma göre Kurumsal Yönetim; işletmelerin sermaye ve insan kaynakları için çekici bir hale gelmelerine; mali ve mali olmayan performanslarını artırmalarına; hedeflerine ulaşmalarına; kanuni zorunlulukları karşılamalarına ve toplumsal beklentileri tatmin edebilmelerine yönelik yasalar, düzenlemeler ve gönüllü özel sektör girişimlerini kapsar (Dalğar & Pekin, 2011, p. 21). Kurumsal Yönetim yaklaşımı benimsendiğinde, tutarlı bilgiler üretilerek iletilir. Bu da işletme içi ve dışı çıkar çatışmalarını en aza indirir. Etiğin etkinliği artar; firma değerleri ve stratejisi tanımlanır; sorumluluklar açıkça belirlenir; karar verme süreçleri sağlamlaşır; bağımsız denetim işlevi üzerinden de güvenilirlik yükselerek riskler minimize edilebilir (Göçen, 2010, s. 109-110; Pamukçu, 2011, s. 138-139).

Kurumsal Yönetim ve etik temelindeki yaklaşımlar, kendilerini yasal düzenlemelerde de göstermiştir. Amerika Birleşik Devletlerinde (ABD) 2002 yılında, Sermaye Piyasası ve Menkul Kıymetler Kurumu’nun (SEC) da yönlendirmesi sonucunda; Kurumsal Yönetim ilkeleri, risk yönetimi ve etik ilkeler temeline dayanan Sarbanes-Oxley yasası (Sarbanes-Oxley Act: SOA) olarak bilinen kanun çıkarılmıştır. Bu yasa, başta yatırımcılar olmak üzere

kamuyu korumak amacıyla, kurumsal yönetimin uygulanabilmesi için gerekli olan çerçeveyi çizmektedir. Skandalların temel sebepleri olarak görülen finansal raporlama ve denetim süreçleri ile ilgili bazı eksikliklerin giderilmesine yönelik güncellemeler yapılmış ve daha ağır cezalar getirilmiştir. Halka açık anonim şirketlere denetim kurulu oluşturma zorunluluğu, denetim firmalarının belirli bazı danışmanlık hizmetlerinin yasaklanması ve denetim firmalarının rotasyonu olmak üzere bağımsız denetim hakkında önemli düzenlemeler yapılmıştır. diğer bir önemli husus da önceki kamu gözetim kurulu yerine; yeni bir halka açık şirketler muhasebe gözetim kurulu meydana getirilmesidir. Bu kurulun genel amacı gerçekçi bilgiler içeren bağımsız denetim raporlarıyla kamu menfaatini korumak; özel amacı da yatırımcı güvenliğini sağlayabilmek için bağımsız denetimin denetlenmesi olarak özetlenebilir. SOA, bir ABD yasası olmasına rağmen, dayandığı yaklaşım ve ilkeler ile çözüm getirmeyi amaçladığı konular nedeniyle uluslararası boyutta etkiler yaratmıştır (Uysal, 2004, s. 18-19; Özbirecikli, 2006, s. 14-15; Uzay, Tanç, & Erciyes, 2009, s. 129; Uzay & Gönen, 2010, s. 120-122).

Avrupa Birliğinde (AB) bağımsız denetim ve denetçi nitelikleri konusunda 1984 yılında yayınlanan 8. Yönerge ile uluslararası uyum sağlanması amaçlanmıştır. 1994 yılında yapılan güncelleme ile denetim mesleğinin eğitim ve yetkinlik konusundaki ayrıntıları belirlenmiştir (Çalışkan, 2006, s. 53-57). 1988’de yayınlanan Basel Kriterleri ile finans ve bankacılık alanındaki risklerin minimize edilmesi amaçlanmıştır. 1999 yılında Basel Kriterlerinde bazı değişiklikler yapılmış olmasına rağmen özellikle Enron skandalı neticesinde “her vücuda tek bir beden” yaklaşımından vazgeçilerek, 2001 ve 2003’te kriterlerin farklı ölçütlere uyumlu hale getirilmesine yönelik güncellemelere başvurulmuştur (Kaderli, Doğu, & Arabacı, 2013, s. 506-507). ABD’deki Enron skandalının ardından özellikle bu skandalın Avrupa’daki özdeşi olarak görülen İtalya’da Parmalat olayı başta olmak üzere Almanya’da Balsam, Hypo-Bank, Flowtex, Bankgesellschaft Berlin ve Hollanda’da AHold gibi skandalların açığa çıkması, AB bünyesindeki yasal ve teknik düzenlemelerin elden geçirilmesine yol açmıştır (Stoltenberg, Lacey, Crutchfield, & Cuthbert, 2005, s. 459; Hellwig, 2007, s. 418). Bu çerçevede öncelikle Basel Kriterlerinde yeni güncellemeler yapılmış ve üye ülkelerin kurumsal yönetim ilkeleri temelinde bazı tedbirler alarak finansal raporlamaya olan güveni artırma çabasına girdikleri görülmüştür. Örneğin, Almanya’da 10 Adım Programı ve İtalya’da Vietti Reformu olarak bilinen Kurumsal Yönetim temeline dayanan düzenlemeler gerçekleştirilmiştir (Buchanan & Yang, 2005, s. 46; Gökgöz, 2012, s. 325). 2006 yılında 8. Yönergedeki bağımsız denetim, denetim firmaları ve denetçi nitelikleri gibi önemli

hususların tanımları güncellenmiştir. Denetim konusunda uluslararası boyutta meydana gelen yeni koşullara uyum sağlayabilmek için özellikle tarafsızlık ve şeffaflık konuları ile ilgili yeni düzenlemeler yapılmış ve yaptırımlar daha ağır bir biçime sokulmuştur. Bu güncellemelerde, SOA ile ABD’de faaliyet gösteren yabancı işletmelerin yerine getirmesi gereken kriterlerin sağlanması ve uluslararası uyum sağlama amacı da güdülmüştür (Çalışkan, 2006, s. 54-57; Hellwig, 2007, s. 418; Uzay & Gönen, 2010, s. 125-126).

Meydana gelen skandallar sonrasında yaşanan küresel boyuttaki gelişmeler paralelinde ve AB uyum çalışmaları kapsamında, Türkiye’de de bazı yasal düzenlemelere gidilmiştir. Bunlardan en önemlisi Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunlarının güncellenmesine yönelik çabaların başlatılmasıdır. Bu çerçevede; bağımsız denetim ve iflas konuları yeniden ele alınarak yine Kurumsal Yönetim yaklaşımına dayanan bazı değişiklikler yapılmıştır. Hakla açık anonim şirketlerin, ilgili kurumların AB direktifleri ve uluslararası standartlar doğrultusunda belirleyeceği muhasebe, finansal raporlama ve denetim standartlarına uymaları gerekli hale getirilmiştir (Erdönmez, 2003, s. 44-46; Kayacan, 2006, s. 64-80; Şenturan, 2006, s. 52-54; Şahin & Pazarçeviren, 2007, s. 132-134).

Etik yaklaşıma ve Kurumsal Yönetim ilkelerine dayanan bütün bu yasal ve teknik düzenlemelere rağmen, 2008-2009 küresel ekonomik krizinin yaşanmasında muhasebe ve denetimin çok büyük rolü olduğu dile getirilmektedir. Konut kredilerinin menkul kıymetleştirilmesiyle meydana getirilen uluslararası finansal araçlar, yanıltıcı derecelendirme ve yetersiz denetim nedeniyle manipülatif bir görünüme bürünerek yüksek talep görmüştür (Can, 2010, s. 27-28). Çeşitli ekonomik faktörlere bağlı olarak kredi ödemeleri aksamasına rağmen kreditörler ve finansal kuruluşlar yüksek riske sahip ilgili krediler ve finansal araçları pazarlamaya; derecelendirme kuruluşları yüksek puanlar vermeye ve bağımsız denetim firmaları da finansal raporları denetimden geçirmeyi sürdürmüşlerdir. Bu süreçlerde, muhasebe mesleği içerisindeki farklı gruplara üye pek çok meslek mensubu yasa ve etik dışı davranmışlardır (Er, 2011, s. 314; Köse, 2012, s. 94-95).

Sigortalı olmuş olan bu finansal araçların hem kendileri hem de sigortalarına dayalı araçlar uluslararası piyasalarda işlem görmeye devam ederken bazı kamu kurumları da bunlardan satın almışlardır. Büyük finans kuruluşları, yatırım bankaları ve ABD hükümeti; zamanla büyüyen sıkıntının sektör ve ekonomi üzerindeki olumsuz etkilerini hafifleterek ihraççı ve sigortacı konumundaki kuruluşların batmasını engellemek için bu ürünleri devralmışlardır. Fakat yine de bazı ihraççıların iflas etmesi ve manipülatif uygulamaların gizlenemez bir hale

gelmesi yüzünden finans sektörüne karşı duyulan güvensizliğin düzeyi artmıştır. Ortaya çıkan panik ortamı kısa sürede önce küresel çapta bir finansal krize; sonra da finans sektörünün reel ekonomi üzerindeki etkisi nedeniyle ekonomik krize dönüşmüştür. Açığa çıkan muhasebe hileleri, finansal raporlama manipölasyonları, yanıltıcı derecelendirme bilgileri ve bağımsız denetimdeki eksiklikler nedeniyle bu sürecin temel sorumlusu olarak muhasebe mesleği dâhilindeki uygulamalar gösterilmiştir (Akgüç, 2009, s. 6-8; Er, 2011, s. 316-321; Korkmaz & Tay, 2011, s. 117-120; Gökgöz, 2012, s. 317-320). Bu da ilgili mevzuat ve standartlar üzerinde yeni yasal ve teknik düzenleme çalışmalarına yol açarken; muhasebe meslek etiği ve Kurumsal Yönetim kavramları tekrar ve daha önemli bir biçimde gündeme gelmiştir. Yapılan düzenlemelerde de muhasebe meslek etiği ve Kurumsal Yönetim ilklerinin vurgulandığı hissedilmektedir (Fırat & Seldüz, 2014, s. 520-522; Yılmaz & Kaya, 2014, s. 32-34).

Yukarıda özetlenen olayların en temel ve önde gelen sebebi olarak, muhasebe ve denetim süreçlerindeki bilinçli olarak yapılan manipölatif yani hileli uygulamalar gösterilmektedir. Bunlar yasalara aykırı olduğunda suç; yasalar çerçevesinde kaldığında ise etik dışı uygulamalar olarak tanımlanabilir. Muhasebe meslek etiğine uymayan bu davranışlar nedeniyle muhasebe ve denetim mesleğinin saygınlığı önemli ölçüde zarar görmüştür. Başlı başına bu durum bile muhasebe meslek etiğinin gerekliliğini açıkça ortaya koymaktadır (Akbaş, Çalışkan, & Özarslan, 2009, s. 176).

Muhasebe ve denetim süreçlerinin sonuçlarıyla sunulan bilgiler toplumun kimi kesimlerini doğrudan kimilerini de dolaylı biçimde ilgilendirmektedir. Çünkü bu bilgiler toplumun ekonomik refahı üzerinde önemli etki sahibidir. Yaşanan finansal skandal ve krizler, şirket iflasları ve ekonomik krizler güvenilir bilgiye olan ihtiyacı ve verilen önemi artırmıştır. Kullanıcılara güvenilir nitelikte bilgi üretilebilmesi muhasebe meslek etiğinin temel amacı olarak belirtilebilir (Yıldız, 2010, s. 156; Elagöz & Şahbaz, 2016, s. 318). İşletmelerin iç ve dış çevresini veya diğer bir deyişle muhasebenin taraflarını meydana getiren ortaklar, yöneticiler, çalışanlar, vergi otoritesi, kreditorler, tedarikçiler, müşteriler, yatırımcılar, aracı kuruluşlar, sendikalar, meslek örgütleri ve sivil toplum kuruluşları gibi ilgili kişi ve kurumlar ile esasında toplumun geneli tarafından muhasebe mesleğine yönelik tutumların oluşarak muhasebe mesleğine itibar gösterilmesinde muhasebe meslek etiği gerekli bir mekanizmadır (Bakar, Mohamed Saat, & Abdul Majid, 2003, s. 108; Kısakürek & Alpan, 2010, s. 217; Yücel & Kartal, 2014, s. 132). Örneğin, muhasebe mesleğinin işlevlerinden biri de tahakkuk edecek verginin hesaplanmasıdır. Muhasebe meslek etiği dışında davranılarak vergi

kaçırmanın sağlanması toplumun tümünü etkileyen ve ilgilendiren bir olaydır (Kutlu, 2008, s. 148). Dolayısıyla, kullanıcılara güvenilir bilgiler sunulması ve muhasebe mesleğinin itibarının yükseltilmesi konularında muhasebe meslek etiğinin hayati öneme sahip olduğu ileri sürülebilir (Sakarya & Kara, 2010, s. 58).

Bu açıklamaların ardından, mesleğin kendisi ve mensupları için muhasebe meslek etiğinin gerekliliği, önemi ve amacı aşağıdaki gibi maddeler halinde somutlaştırılabilir (Bilen & Yılmaz, 2014, s. 60):

- Mesleğin yürütülmesiyle ilgili etik ilkeler çalıştırılarak başta mükellefler ile meslektaşlar olmak üzere meslek mensuplarının muhasebenin bütün tarafları ve toplumla olan ilişkilerindeki davranışlarının düzenlenmesi gerekli ve önemlidir.
- Vergi tahakkukunun tespiti, yatırım ve kredi kararlarının verilmesi, kar paylarının belirlenmesi gibi konular sebebiyle toplumsal refah üzerinde muhasebe mesleği diğer mesleklerden daha fazla etkili olduğu için önemlidir.
- Mesleğin icra edilmesi sırasında meslek mensuplarının doğru, dürüst, tarafsız, bağımsız ve tutarlı kararlar alma hakkındaki sorumluluklarının belirlenmesi açısından gereklidir.
- Mesleğin yürütülmesi sırasında kurallarda eksiklik, tutarsızlık ve belirsizlik; kararlarda anlaşılamama; değer yargılarında çelişki ve diğer mesleki problemleri çözmek için gereklidir.
- Toplumda muhasebe mesleğine ve muhasebenin ürettiği bilgilere karşı güven sağlama amacını güder.
- Muhasebe mesleğinin itibar yitirmesini engellemek, itibar kazandırmak ve artırmak için gereklidir.

2.2.2. Muhasebe Meslek Etiğinin Anlamı ve Kapsamı

Muhasebe meslek etiğinin üzerinde uzlaşmış belirli bir tanımından söz etmek pek mümkün değildir. Ayrıca, oldukça geniş bir anlamı içeren bu kavramı, tek veya birkaç cümleyle ve kesin hatlarla tanımlama çabası içerisine girmek de gereksiz olabilir. Buna rağmen muhasebe meslek etiği, ruhsatlı muhasebe meslek mensuplarının meslekleriyle ilgili işlemleri yaparken yasal ve teknik düzenlemelerle birlikte; mesleki yeterlilikten güvenilirliğe, bağımsızlıktan kendi kendini denetlemeye, mükelleflerin sırlarını korumaktan kamu yararını gözetmeye, tarafsızlıktan dürüstlüğe kadar geniş bir kapsamda belirlenmiş

etik ilkelere de uygun davranarak finansal bilgi kullanıcılarına doğru ve geçerli bilgiler sunulması sorumluluğu çerçevesinde hareket etmek biçiminde düşünülebilir (Aymankuy & Sarioğlu, 2005, s. 29; Bilen, 2008, s. 30; Akbaş, Çalışkan, & Özarslan, 2009, s. 176; Özyürek, 2012, s. 127).

Muhasebe meslek etiği, etik ve meslek etiği kavramlarının özel bir dalı olarak muhasebe meslek mensuplarının mesleki karar, davranış ve uygulamalarının muhasebe mesleğine uygunluğunu konu edinmiştir (Yalçın, 2011, s. 52). Muhasebe mesleği sürdürülürken kanunların yanı sıra özellikle dürüstlük, doğruluk ve tarafsızlık konularıyla ilgili toplumsal ve mesleki değer yargılarının da dikkate alınmasını ifade eder. Bu doğrultuda mükellefler, meslektaşlar, ilgili meslek kuruluşları, ilgili kamu kurumları ve toplumla olan ilişkilerde uyulması gereken davranış kuralları ve muhasebe kapsamındaki gerek mali gerek mali olmayan ilgili konular hakkında güvenilir, anlaşılabilir, doğru, gerçekçi, karşılaştırılabilir ve tutarlı bilgiler sunulması sorumluluğu olarak görülebilir. Bu açıdan bakıldığında muhasebe meslek etiğinin özünü, muhasebe bilgi kullanıcılarına veya diğer bir deyişle muhasebenin taraflarına sunulan bilgilerin yararlılığının oluşturduğu belirtilebilir (Daştan, 2009, s. 285; Aymankuy & Sarioğlu, 2005, s. 27; Kısakürek & Alpan, 2010, s. 217; Sakarya & Kara, 2010, s. 58).

Muhasebe meslek etiği kavramının meslek mensubunun doğruluğu, dürüstlüğü, bağımsızlığı, tarafsızlığı, sosyal sorumluluğu ve kendi kendini kontrolü temeline dayandığı söylenebilir. Diğer mesleklerde olduğu gibi muhasebe meslek mensupları da görevlerini yerine getirirken mevcut kuralların eksikliği, tutarsızlığı veya belirsizliği gibi sebeplerle yasal ve teknik düzenlemelerde tanımlanmamış türden çelişki, ikilem veya açmaz gibi durumlara neden olan olaylarla karşılaşabilirler. Böyle durumlarla karşılaşıldığında meydana gelen sorunların çözülerek doğru davranışın belirlenmesi amacıyla mesleki yargıda bulunurken yüksek standartlara bağlanmış ahlaki davranış kurallarından meydana gelen muhasebe meslek etiğine başvurulur (Yıldız, 2010, s. 160; Kutluk & Ersoy, 2011, s. 425-426; Çiçek, Canbaz, & Keskin, 2013, s. 6).

Etkilediği çevrenin genişliği, bu etkilerin gücü ve mesleğin nitelikleri nedeniyle muhasebe mesleği yalnızca teknik uzmanlık gerektiren bir iş dalı değildir; muhasebe meslek mensubunun sosyal sorumluluk bilinciyle davranıyor olması beklenir (Çetin & Şahin Dağlı, 2014, s. 56; Ceylan & Terzi, 2016, s. 314-315). Bu nedenle muhasebe meslek etiği yalnızca mesleğin uygulanmasıyla ilgili teknik konular hakkında değil; meslek mensubunun toplum

dâhil muhasebenin taraflarıyla olan ilişkileri ve toplumun gözünde mesleğin saygınlığını zedeleme ihtimali bulunan bireysel davranışları hakkında düzenlemeleri de kapsar. Çünkü bir tek muhasebe meslek mensubunun yanlış bir davranışı ortaya çıktığında muhasebe mesleğinin bütünü toplum nezdinde saygınlık yitirebilir (Yılmaz & Kaya, 2014, s. 23-25; Yücel & Kartal, 2014, s. 130-132; Çelik & Dağdeviren, 2015, s. 71; Kızıl, Akman, Aras, & Erzin, 2015, s. 8-9).

2.3. Muhasebe Meslek Etiğinin Gelişim Süreci ve Düzenlemeler

Muhasebe mesleği sürdürülürken meslek mensuplarına davranışlarıyla ilgili kılavuzluk etmek üzere muhasebe meslek etiği, başlangıçta uyulması tavsiye edilen sonra da zorunlu tutulan yazılı kurallar biçiminde düzenlenmiştir. İlk önce AICPA tarafından hazırlanan muhasebe meslek etiği kuralları, zaman içerisinde meydana gelen gelişmeler doğrultusunda ulusal ve uluslararası çaplarda güncellenmiştir. Muhasebe meslek etiğinin günümüzde fazilet ve dürüstlüğe odaklanarak özellikle üçüncü tarafların korunması açısından Kurumsal Yönetim ilkeleriyle neredeyse özdeş bir yapıya ulaştığı görülmektedir (Akbaş, Çalışkan, & Özarslan, 2009, s. 176; Yılmaz & Kaya, 2014, s. 28-32).

2.3.1. Yurtdışındaki Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler

İkinci Dünya Savaşının ardından şekillenen ekonomik ortamda, yükselen teknolojik ve iletişim imkânlarının etkisiyle çok uluslu şirketlerin sayıları artmış, ölçekleri büyümüş ve faaliyet alanları genişlemiştir. Küreselleşme süreci hızlanırken anonim ortaklık türü gittikçe ön plana çıkmış ve aynı zamanda uluslararası yatırımcılar da finansal sisteme daha fazla katılmaya başlamışlardır (Kaya & Aydemir, 2011, s. 24-32; Üstündağ, 2017, s. 18-19). Böylelikle muhasebenin yalnızca defter tutma, maliyet hesaplama, vergilendirme, kar tespiti gibi konularla sınırlı olmadığı; asıl amacının başta yatırımcılar olmak üzere ilgili çevreye güvenilir bilgiler sunmak olduğu daha iyi anlaşılmıştır (Elagöz & Şahbaz, 2016, s. 318). Bu doğrultuda, muhasebenin ürettiği bilgilerin güvenilirliği ile uluslararası boyutta anlaşılabilirliği ve karşılaştırılabilirliğini artırmak ve muhasebenin nesnellliğini sağlayarak başta yatırımcılar olmak üzere ilgili bütün tarafları korumak gibi amaçlarla uluslararası muhasebe ve denetim standartları geliştirilmeye başlanmıştır (Fırat & Seldüz, 2014, s. 515; Mikail & Aslan, 2017, s. 60). Ancak yasal ve teknik düzenlemelerin yanında muhasebe meslek etiğine verilen önem de artmış ve yazılı kurallar biçiminde düzenlemeler gündeme gelmiştir (Bilen & Yılmaz, 2014, s. 59-61).

AICPA tarafından ABD’de ulusal bazda olmak üzere başlatılan muhasebe meslek etiği ile ilgili düzenlemelerin ardından diğer ülkeler de kendileri için bazı düzenlemelere gitmişlerdir. Fakat bu düzenlemeler zamanla AICPA’nın çalışmalarında belirlenen ilkeler ve kurallar temelinde sürdürülerek uluslararası boyut kazanmıştır (Bilen, 2008, s. 30; Çetin & Şahin Dağlı, 2014, s. 57).

2.3.1.1. AICPA Tarafından ABD Kapsamında Yapılan Çalışmalar

AICPA bünyesinde bulunan Mesleki Etik İcra Komitesi (The Professional Ethics Executive Committee – PEEC) 1971 yılında kurulmuş olmasına rağmen kökleri muhasebe meslek mensuplarının uyması gereken etik standartları geliştirmek amacıyla 1906’da Amerikan Serbest Muhasebeciler Birliği Etik Komitesi (American Association of Public Accountants’ Committee on Ethics - AAPACE) adıyla meydana getirilmiş olan yapıya ve bu yapının 1907’deki önerilerine dayanmaktadır. AAPAEC, Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Accountants) adını alan kurum tarafından üyelerin etik uyumunu sağlayabilmek ve denetleyebilmek için 1916’da güçlendirilmiştir. 1917’de bu komitenin hazırladığı mesleki davranış kuralları kabul edilmiştir. 1929’daki borsa çöküşü yüzünden etik yaptırımlara daha fazla odaklanılmıştır. 1940 yılında ise Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC), meslek mensuplarının davranışlarıyla ilgili herhangi bir soruşturma veya disiplin işlemi hakkında AAPAEC’nin gönüllü olarak tavsiyede bulunması kararı almıştır. Böylelikle AAPAEC, bir üyenin mesleki davranış ihlaliyle suçlanma olasılığını bile içeren herhangi bir konuyu araştırmakla yetkilendirilmiş ve disiplin sağlayıcı rolü kuvvetlenmiştir (Preston, Cooper, Scarbrough, & Chilton, 1995, s. 512-514; AICPA, 2014).

AICPA’nın 1965’te yayınladığı Mesleki Etik Kuralları ve Numaralandırılmış Görüşler (Code of Professional Ethics & Numbered Opinions) muhasebe meslek etiğinin günümüzdeki anlamına kavuşmasında bir dönüm noktası olarak kabul edilebilir (AICPA, 1965). AICPA 20nci yüzyılın başında başlattığı çalışmalarını muhasebe mesleği ve etkisi olan diğer faktörlerdeki gelişmeler doğrultusunda güncelleyerek sürdürmüştür. Tablo 3’te 1974-2007 arasında yayınlanan AICPA Mesleki Standartları (Professional Standards) içerisinde yer alan AICPA Davranış Kuralları (Code of Conduct) ve yönetmelik bölümleri sunulmuştur. Tablo 4’te ise AICPA’nın 1917-1997 arasında broşür ve kitapçık biçiminde yayınlamış olduğu AICPA Davranış Kuralları (Code of Conduct) ve yönetmelik bölümleri verilmiştir.

Tablo 3. AICPA Mesleki Standartlarında AICPA Davranış Kuralları ve Yönetmelik Bölümlerinin Listesi, 1974-2007

Yıl	Resmi Başlık ve Yürürlük Tarihi
1974	AICPA Mesleki Standartları: Etik, Yönetmelikler, 1 Eylül 1974
1975	AICPA Mesleki Standartları: Etik, Yönetmelikler, 1 Eylül 1975
1976	AICPA Mesleki Standartları: Etik, Yönetmelikler, 1 Temmuz 1976
1977	AICPA Mesleki Standartları: Etik, Yönetmelikler, 1 Temmuz 1977
1978	AICPA Mesleki Standartları: Etik, Yönetmelikler, Kalite Kontrol, 1 Temmuz 1978
1979	AICPA Mesleki Standartları: Etik, Yönetmelikler, Kalite Kontrol, 1 Temmuz 1979
1980	AICPA Mesleki Standartları: Etik, Yönetmelikler, Kalite Kontrol, 1 Haziran 1980
1981	AICPA Mesleki Standartları: Etik, Yönetmelikler, Kalite Kontrol, 1 Haziran 1981
1982	AICPA Mesleki Standartları: Etik, Yönetmelikler, 1 Haziran 1982
1983	AICPA Mesleki Standartları: Etik, Yönetmelikler, 1 Haziran 1983
1984	AICPA Mesleki Standartları: Etik, Yönetmelikler, 1 Haziran 1984
1985	AICPA Mesleki Standartları: Etik, Yönetmelikler, 1 Haziran 1985
1986	AICPA Mesleki Standartları: Etik, Yönetmelikler, 1 Haziran 1986
1987	AICPA Mesleki Standartları: Etik, Yönetmelikler, 1 Haziran 1987
1988	AICPA Mesleki Standartları: Davranış Kuralları, Yönetmelikler, 1 Haziran 1988
1989	AICPA Mesleki Standartları: Davranış Kuralları, Yönetmelikler, 1 Ekim 1989
1990	AICPA Mesleki Standartları: Davranış Kuralları, Yönetmelikler, 1 Haziran 1990
1991	AICPA Mesleki Standartları: Davranış Kuralları, Yönetmelikler, 1 Haziran 1991
1992	AICPA Mesleki Standartları: Mesleki Davranış Kuralları ve Yönetmelikler, 1 Haziran 1992
1993	AICPA Mesleki Standartları: Mesleki Davranış Kuralları ve Yönetmelikler, 1 Haziran 1993
1994	AICPA Mesleki Standartları: Mesleki Davranış Kuralları ve Yönetmelikler, 1 Haziran 1994
1995	AICPA Mesleki Standartları: Mesleki Davranış Kuralları ve Yönetmelikler, 1 Haziran 1995
1996	AICPA Mesleki Standartları: Mesleki Davranış Kuralları ve Yönetmelikler, 1 Haziran 1996
1997	AICPA Mesleki Standartları: Mesleki Davranış Kuralları, 1 Haziran 1997
1997	AICPA Mesleki Standartları: Yönetmelikler, 1 Haziran 1997
1998	AICPA Mesleki Standartları: Mesleki Davranış Kuralları, 1 Haziran 1998
1998	AICPA Mesleki Standartları: Yönetmelikler, 1 Haziran 1998
1999	AICPA Mesleki Standartları: Mesleki Davranış Kuralları ve Yönetmelikler, 1 Nisan 1999
2000	AICPA Mesleki Standartları: Mesleki Davranış Kuralları ve Yönetmelikler, 1 Haziran 2000
2001	AICPA Mesleki Standartları: Mesleki Davranış Kuralları ve Yönetmelikler, 1 Haziran 2001
2002	AICPA Mesleki Standartları: Mesleki Davranış Kuralları ve Yönetmelikler, 1 Haziran 2002
2003	AICPA Mesleki Standartları: Mesleki Davranış Kuralları ve Yönetmelikler, 1 Haziran 2003
2004	AICPA Mesleki Standartları: Mesleki Davranış Kuralları ve Yönetmelikler, 1 Haziran 2004
2005	AICPA Mesleki Standartları: Mesleki Davranış Kuralları ve Yönetmelikler, 1 Haziran 2005
2006	AICPA Mesleki Standartları: 1 Mesleki Davranış Kuralları ve Yönetmelikler, Haziran 2006
2007	AICPA Mesleki Standartları: Mesleki Davranış Kuralları ve Yönetmelikler, 1 Haziran 2007
2009	AICPA Mesleki Standartları: Mesleki Davranış Kuralları ve Yönetmelikler, 1 Haziran 2009e
2009	AICPA Mesleki Standartları, Cilt 2: Muhasebe ve İnceleme Hizmetleri, Mesleki Davranış Kuralları, Yönetmelikler, Değerleme Hizmetleri, Kalite Kontrol, Meslektaş Değerlendirmesi, Vergi Hizmetleri, Bireysel Finansal Planlama, Sürekli Mesleki Eğitim, 1 Haziran 2009
2010	AICPA Mesleki Standartları, Cilt 2: Muhasebe ve İnceleme Hizmetleri, Mesleki Davranış Kuralları, Yönetmelikler, Değerleme Hizmetleri, Danışmanlık Hizmetleri, Kalite Kontrol, Meslektaş Değerlendirmesi, Vergi Hizmetleri, Bireysel Finansal Planlama, Sürekli Mesleki Eğitim, 1 Haziran 2010
2011	AICPA Mesleki Standartları: Mesleki Davranış Kuralları ve Yönetmelikler, 1 Haziran 2011
2011	AICPA Mesleki Standartları, Cilt 2: Muhasebe ve İnceleme Hizmetleri, Mesleki Davranış Kuralları, Yönetmelikler, Değerleme Hizmetleri, Danışmanlık Hizmetleri, Kalite Kontrol, Meslektaş Değerlendirmesi, Vergi Hizmetleri, Bireysel Finansal Planlama, Sürekli Mesleki Eğitim, 1 Haziran 2011
2012	AICPA Mesleki Standartları, Cilt 3: Muhasebe ve İnceleme Hizmetleri, Mesleki Davranış Kuralları, Yönetmelikler, Değerleme Hizmetleri, Danışmanlık Hizmetleri, Kalite Kontrol, Meslektaş Değerlendirmesi, Vergi Hizmetleri, Bireysel Finansal Planlama, Sürekli Mesleki Eğitim, 1 Haziran 2012
2013	AICPA Mesleki Standartları, Cilt 3: Muhasebe ve İnceleme Hizmetleri, Mesleki Davranış Kuralları, Yönetmelikler, Değerleme Hizmetleri, Danışmanlık Hizmetleri, Kalite Kontrol, Meslektaş Değerlendirmesi, Vergi Hizmetleri, Bireysel Finansal Planlama, Sürekli Mesleki Eğitim, 1 Haziran 2013

Kaynak: AICPA ve https://en.wikipedia.org/wiki/AICPA_Code_of_Professional_Conduct web sayfalarındaki verilerden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 4. Broşür veya Kitapçık Biçimindeki AICPA Davranış Kuralları ve Yönetmelik Bölümlerinin Listesi, 1917-1997

Yıl	Resmi Başlık ve Açıklamalar
1917	Mesleki Davranış Kuralları: Mesleki Etik Komitesi tarafından hazırlanan ve Konsey tarafından 9.04.1917'de onaylanan
1919	Mesleki Davranış Kuralları: Mesleki Etik Komitesi tarafından hazırlanan ve 30.09.1919'dan önce Konsey tarafından onaylanan değişiklik ve eklemler dâhil
1927	Eylül 1927'de değiştirilen Yönetmelik ve Mesleki Davranış Kuralları
1930-1931	Yönetmelik ve Mesleki Davranış Kuralları
1931-1932	Yönetmelik ve Mesleki Davranış Kuralları
1936	1 Aralık 1936 tarihinde olarak değiştirilen Yönetmelik ve Mesleki Davranış Kuralları
1937-1938	Yönetmelik ve Mesleki Davranış Kuralları
1938-1939	Yönetmelik ve Mesleki Davranış Kuralları
1940	Yönetmelik ve Mesleki Davranış Kuralları
1941	Yönetmelik ve Mesleki Davranış Kuralları (6.01.1941'de revize edildiği şekliyle)
1942	Yönetmelik ve Mesleki Davranış Kuralları
1943	Yönetmelik ve Mesleki Davranış Kuralları
1944	Yönetmelik ve Mesleki Davranış Kuralları
1945	Yönetmelik ve Mesleki Davranış Kuralları
1946	Yönetmelik ve Mesleki Davranış Kuralları
1948	Yönetmelik ve Mesleki Davranış Kuralları
1949-1950	Yönetmelik, Mesleki Davranış Kuralları
1950	Yönetmelik, Mesleki Davranış Kuralları, 19.12.1950'de üyelerin oyuyla değiştirildiği şekliyle
1952	Yönetmelik, Mesleki Davranış Kuralları
1954	Yönetmelik, Mesleki Davranış Kuralları
1956	Yönetmelik, Mesleki Davranış Kuralları
1958	Yönetmelik; Mesleki Davranış Kuralları; Meslek Etiği Kurulunun numaralandırılmış görüşleri
1959	Yönetmelik, Mesleki Davranış Kuralları, Mesleki Etik Kurulu numaralandırılmış görüşleri
1960	Yönetmelik, Mesleki Davranış Kuralları, Mesleki Etik Kurulu numaralandırılmış görüşleri
1961	Yönetmelik, Mesleki Davranış Kuralları, Mesleki Etik Kurulu numaralandırılmış görüşleri, Enstitü'nün Konsey tarafından kabul edilen amaçları
1964	Yönetmelik; Mesleki Etik Kuralları; Mesleki Etik Kurulunun numaralı görüşleri; Enstitü'nün Konsey tarafından kabul edilen amaçları
1965	Yönetmelik; Mesleki Etik Kuralları; Mesleki Etik Kurulunun numaralı görüşleri; Enstitü'nün Konsey tarafından kabul edilen amaçları
1965	Mesleki Etik Kuralları ve numaralı görüşler
1967	4.03.1965'te değiştirilen Meslek Etiği Kuralları; 20.03.1967'de değiştirilen Yönetmelik; Mesleki Etik Kurulunun numaralı görüşleri; Enstitü'nün Konsey tarafından kabul edilen amaçları; Sertifikalı Muhasebecilerin Mesleki Uygulamalarının Tanımı
1969	30.12.1969'da değiştirilen Meslek Etiği Kuralları ve yorumlayıcı görüşler
1969	20.02.1969'da değiştirilen Yönetmelik
1970	Etik kararların özetleri
1972	Mesleki Davranış Kurallarının yeniden ifade edilmesi; Mesleki etik kavramları; Davranış kuralları; Davranış kurallarının yorumları
1973	1.03.1973'te yürürlüğe giren Mesleki Etik Kuralları; Meslek Etiği Kavramları; Davranış kuralları; Davranış kurallarının yorumları
1974	1.03.1973'te yürürlüğe giren Mesleki Etik Kuralları; Mart 1974 baskısı; Mesleki etik kavramları; Meslek Etiği Kuralları; Davranış kurallarının yorumları
1974	1.02.1974'te değiştirilen Yönetmelik; Konsey kararlarının uygulanması; Enstitü'nün Amaçları; Sertifikalı Muhasebecilerin mesleki uygulamalarının açıklaması
1975	Meslek Etiği Kuralları, Yürürlük tarihi 1.03.1973, Mart 1975 baskısı; Mesleki etik kavramları; Davranış kuralları; Davranış kurallarının yorumları
1976	Mesleki etik kuralları, 1.03.1976 baskısı; Meslek Etiği Kavramları; 1.03.1973'ten itibaren geçerli olan Davranış Kuralları; Davranış kurallarının yorumları; Etik kurallar
1977	Mesleki etik kuralları, 1.05.1977 baskısı; Mesleki etik kavramları; 1.03.1973'ten itibaren geçerli olan Davranış Kuralları; Davranış kurallarının yorumları; Etik kurallar
1978	31.03.1978'de değiştirilen Davranış Kuralları; 31.03.1978'de değiştirilen Yönetmelik ve Konsey kararları
1981	15.10.1981'de değiştirilen Yönetmelik ve Kurul Kararları; 31.03.1979'da değiştirilen meslek etiği kuralları
1983	10.05.1983 tarihinde değiştirilen Yönetmelik ve Kurul Kararları; 6 Ocak 1983 tarihinde değiştirilen meslek etiği kuralları
1984	Meslek Etiği Kavramları; 6.01.1983'te değiştirilen Mesleki Etik Kurallarının Davranış Kuralları; 10.05.1983 [1984] tarihinde değiştirilen Yönetmelik ve Konsey kararları
1985	Meslek Etiği Kavramları; 6.01.1983'te değiştirilen Mesleki Etik Kurallarının Davranış Kuralları; 15.05.1985 tarihinde değiştirilen Konsey Yönetmeliği ve uygulama kararları
1988	12.01.1988'de kabul edilen Mesleki Davranış Kuralları; 12.01.1988'de değiştirilen Konsey Yönetmeliği ve uygulama kararları
1991	20.01.1991 tarihinde değiştirilen Mesleki Davranış Kuralları; 8.01.1990 tarihinde değiştirilen Yönetmelik ve Konsey uygulama kararları
1992	14.01.1992'de değiştirilen Mesleki Davranış Kuralları; 14.01.1992'de değiştirilen Konsey Yönetmeliği ve uygulama kararları
1993	14.01.1992'de değiştirilen Mesleki Davranış Kuralları; 26.05.1993 tarihinde değiştirilen Yönetmelik ve uygulama kararları
1996	14.01.1992'de değiştirilen Mesleki Davranış Kuralları; 17.01.1996 tarihinde değiştirilen Konsey Yönetmeliği ve uygulama kararları
1997	28.10.1997'de değiştirilen Mesleki Davranış Kuralları ve Konseyin uygulama kararları; 28.10.1997'de değiştirilen Konsey Yönetmeliği ve uygulama kararları

Kaynak: AICPA ve https://en.wikipedia.org/wiki/AICPA_Code_of_Professional_Conduct web sayfalarındaki verilerden yararlanılarak oluşturulmuştur.

1965'te ayrı bir broşür biçiminde yayımlanan Mesleki Etik Kuralları ve Numaralandırılmış Görüşlerin ardından, meydana gelen gelişmeler doğrultusunda 1974 yılında yayımlanan Mesleki Standartlar (AICPA, 1974) içerisinde etik konusu ayrı bir başlık altında ele alınmıştır. 1988'de ise "Mesleki Standartları Yeniden Yapılandırma Planı" (Plan to Restructure Professional Standards) adlı çalışma (AICPA, 1987) temeline dayandırılarak AICPA Mesleki Standartları (Professional Standards) içerisinde Davranış Kuralları (Code of Conduct) kısmına yer verilmiştir (AICPA, 1988). Meslek mensuplarının davranışlarıyla ilgili ilkeleri ve meslek etiğine aykırı bulunan durumları açıklayan kuralları içeren 1988 tarihli AICPA Davranış Kuralları; muhasebe meslek etiği kavramının günümüzdeki anlamına kavuşması açısından çok önemli bir adım olarak görülmektedir (Otlu, 1999, s. 132-133; İşgüden, 2007, s. 94-95; Kutlu, 2008, s. 148; Özyürek, 2012, s. 127-128). Bu düzenlemeler 1992'den itibaren Mesleki Davranış Kuralları (Code of Professional Conduct) adıyla sürdürülmüş (AICPA, 1992) ve 2013 yılında AICPA Mesleki Standartları kapsamında; aksi belirtilmedikçe 1988 düzenlemesinin geçerli olacağı ibaresiyle güncellenmiştir (AICPA, 2013, s. 2815). Temel olarak AICPA Mesleki Standartlarının 1988 düzenlemesi içerisindeki Davranış Kuralları bölümüne dayanan AICPA Mesleki Davranış Kurallarının 2013 sürümünde de mesleki davranışla ilgili ilkeler ve kurallar tanımlanmış ve açıklanmıştır.

Mesleki davranış kuralları ilkeleri ile muhasebe mesleğinin kamuya, müşterilere yani mükelleflere ve meslektaşlarına karşı sorumluluklarını kabul ettiği önceki metinlerde olduğu gibi vurgulanarak yinelenmektedir. AICPA tarafından tanımlanmış sorumluluklar, kamu menfaati, dürüstlük, nesnellik ve bağımsızlık, özenli çalışma ile hizmetlerin kapsamı ve niteliği konularında altı adet mesleki davranış ilkesi bulunmaktadır. Sorumluluklar; muhasebe meslek mensuplarının müşterilerine, işverenlerine, meslektaşlarına ve kamuya karşı olan sorumluluklarını her bir tarafa eşit mesafede olmaları ve mesleki faaliyetlerin hiçbirinin lehine ya da aleyhine olacak biçimde çarpıtılmaması ekseninde tanımlanmıştır. Kamu menfaati ilkesi; mesleki faaliyetlerin kamu yararı gözetilerek sürdürülmesi anlamına gelmektedir. Meslek mensubunun mesleki faaliyetleri olduğu gibi ve gerçeği yansıtacak biçimde sürdürmesi gerekliliği dürüstlük ilkesiyle belirtilmiştir. Nesnellik ve bağımsızlık ise mesleki faaliyetler bir ücret karşılığında yapılıyor olmasına rağmen meslek mensuplarının ilgili müşteri veya işverenden bağımsız davranmaları ve tarafsızlıklarını korumaları demektir. Meslek mensubunun sahip olduğu teknik bilgi birikimini mesleki faaliyetlere yansıtırken ilgili hiçbir tarafın çıkarını ön planda tutmaması ve titiz davranması gerekliliği

özenli çalışma ilkesinde vücut bulmaktadır. Hizmetin kapsamı ve niteliği ile ilgili ilkede ise en temel husus olarak, meslek mensuplarının ilgili yasal düzenleme dışında kalan fakat sunmayı tercih edecekleri hizmetleri belirlerken meslek etiğini göz önünde bulundurmaları gerektiği vurgulanmaktadır (AICPA, 2013, s. 2821-2831). Tablo 5’te muhasebe mesleğiyle ilgili temel kavramlar ve muhasebe meslek etiği ilkeleri temelinde tespit edilmiş kurallar özetlenmiştir.

Tablo 5. AICPA Mesleki Davranış Kuralları İçerisinde Tanımlanmış Kurallar

Dayandığı Mesleki Kavram veya Meslek Etiği İlkesi	Kuralın Kodu	Kuralın Adı	Kuralın Özü
Bağımsızlık	101	Bağımsızlık	Müşteriler ve ilgili çevreyle ilişkilerde zihnen ve şeklen bağımsızlığı sağlayarak mesleğin tamamen bağımsızca sürdürülmesine yönelik açıklamalar
Dürüstlük ve Nesnellik	102	Dürüstlük ve Nesnellik	İlgili hiçbir tarafın çıkarını ön planda tutmadan ve etkisi altında kalmadan, mesleki faaliyetlerin doğru, dürüst ve tarafsız biçimde sürdürülmesine yönelik açıklamalar
Genel Standartlar – Muhasebe İlkeleri	201	Genel Standartlar	Mesleki rekabet, özenli çalışma, planlama ve gözetim ile yeterli düzeyde uygun veri konularında açıklamalar
	202	Standartlara Uyum	Denetim, inceleme, derleme, yönetim danışmanlığı, vergi veya diğer mesleki hizmetler gerçekleştirilirken bunlarla ilgili standartlara uyma zorunluluğu
	203	Muhasebe İlkeleri	Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyma zorunluluğu
Müşterilere Yönelik Sorumluluklar	301	Müşteri Bilgilerinin Gizliliği	Müşterilere ait bilgiler konusunda ketum davranma, meslek sırrına riayet etme ve yasal durumlar dışında ifşa etmeme yükümlülüğü
	302	Şarta Bağlı Ücret	Hiçbir mesleki faaliyet için sonuca bağlanmış türden koşullu ücretler alınmamasına; ücretin belirlenmiş tarifeye uygun bir biçimde işin başında takdir edilmesine yönelik açıklamalar
Meslektaşlara Yönelik Sorumluluklar	---	---	Diğer sorumluluklar ve uygulamalar, mesleki sorumluluklar ve mesleki davranış ilkeleri, kısımlarında belirtilen özelliklerle haksız rekabeti önlemeye yönelik açıklamalar
Diğer Sorumluluk ve Uygulamalar	501	Meslek Onuruyla Bağdaşmayan Davranışlar	Mesleğin sürdürülmesi sırasında müşteriler, çalışanlar ve ilgili diğer taraflarla olan ilişkilerde bireyin kendisi, meslektaşları ve mesleğin geleceğiyle ilgili küçük düşürücü, utandırıcı, itibar kaybettirici türden davranışlar hakkında açıklamalar
	502	Reklam ve Diğer Müşteri Talep/Teşvik Biçimleri	Yanıltıcı, abartılı veya baskı unsuru taşıyan tanıtım eylemlerinin kapsamı, üçüncü taraflar sayesinde iş alma ve mesleki unvanın kullanımı konusunda açıklamalar
	503	Komisyonlar ve Yönlendirme/Önerme Ücretleri	Müşteri-tedarikçi buluşturma gibi çeşitli konularda aracılık sonucunda komisyon ve yönlendirilen bir müşteri üzerinden ücret talebi konularında kısıtlayıcı açıklamalar
	505	Kuruluş Biçimi ve Adı	Meslek mensubunun mesleki faaliyetlerini sürdürebileceği kuruluş ve örgütlenme biçimleri ile unvan ve firma adı gibi konularda açıklamalar

Kaynak: AICPA’dan (2013, s. 2845-3002) derlenerek oluşturulmuştur.

AICPA’nın yönetmelikleri, meslek mensuplarının Mesleki Davranış Kuralları adlı metinde tanımlanmış kurallara uymasını öngörmektedir. AICPA üyesi olan meslek mensupları bu kurallara uymadıkları zaman, ilgili davranışlarını gerekçelendirmek zorundadır. Üye terimi

ile AICPA'ya doğrudan üye olan bireyler, ilişkilendirilmiş üyeler ve uluslararası ortak tipindeki üyeler kast edilmektedir. Bu kurallar, her bir kuralın içeriğinde aksi ifade edilmedikçe yürütülen tüm mesleki hizmetler için geçerlidir. ABD dışında faaliyet gösteren üyeler; bir ekip halinde görev yapılırken ekibin yabancı uyruklu bir üyesinin kural dışı davrandığı ekipte bulunan ABD vatandaşı üyeler ve yabancı şebeke firmalar kural dışı davrandığında o firmalarda yer alan üyeler bu kurallar çerçevesinde disipline tabi tutulmazlar (AICPA, 2013, s. 2835-2836).

2.3.1.2. IFAC ve IESBA Tarafından Uluslararası Boyutta Yapılan Çalışmalar

IFAC, 7 Ekim 1977'de Münih, Almanya'da gerçekleştirilen 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde elli bir farklı ülkeden altmış üç kurucu üye tarafından kurulmuştur. 2020 Kasım ayı itibarıyla dünya üzerinde yüz otuz beş ülkeden yüz seksen üye ve işbirliği ortaklarına sahip olarak faaliyet göstermektedir. IFAC'ın temel amacı küresel muhasebecilik mesleğini kamu yararına güçlendirmektir. Bu temel amaç doğrultusunda aşağıda sıralanan görevleri üstlenmiştir (IFAC, 2022b):

- Denetim ve güvence, kamu sektörü muhasebesi, etik ve muhasebe meslek mensuplarına yönelik eğitim konularında yüksek kaliteli uluslararası standartlar geliştirmek, bunların benimsenmesini ve kullanılmasını desteklemek
- Üye organlar, kurumlar ve kuruluşlar arasında işbirliği ve ortaklaşa çalışmaları kolaylaştırmak
- Diğer uluslararası kuruluşlarla işbirlikleri ve ortaklaşa çalışmalar yapmak
- Muhasebe mesleğinin uluslararası sözcülüğünü yapmak

1977 yılındaki ilk toplantıda on iki maddelik bir çalışma programı belirlenmiştir. Pek çok unsuru halen geçerli olan bu programın ikinci maddesi muhasebe meslek etiği hakkındadır. Bu maddeye göre IFAC, herhangi bir üyesinin etik kurallarına dâhil edilmesi gereken temel ilkeleri belirlemeyi ve uygun görüldüğü şekilde bu ilkeleri geliştirmeyi veya detaylandırmayı çalışma programı içerisinde sürdürmektedir (IFAC, 2022b). Muhasebe meslek etiği hakkındaki çalışmalar 1977-2005 yılları arasında IFAC bünyesinde daimi bir komite olarak varlığını sürdüren Etik Kurulu tarafından yürütülmüştür. Bu kurul 2005 yılında IESBA adıyla yeniden yapılandırılmıştır (Sonnerfeldt & Loft, 2018, s. 531-532).

2005 yılından beri muhasebe meslek etiği hakkındaki çalışmalar, dünya çapındaki muhasebe

meslek mensupları için yüksek kaliteli etik standartlar ve diğer türden resmi bildirimler geliştirerek kamu yararı sağlamak amacıyla IFAC bünyesinde meydana getirilmiş bağımsız bir uluslararası standartlar belirleme kurulu olan IESBA tarafından yürütülmektedir. Bu amaç doğrultusunda IESBA tarafından küresel boyuttaki etik gereklilikler Muhasebe Meslek Mensupları için Uluslararası Etik Kuralları ile tanımlanmıştır. IESBA, bu kuralların geliştirilmesinin yanında benimsenmeleri ve uygulanmalarını da destekler ve rehberlik yapar. Etik uygulamaların küresel çapta benimsenmesini ve muhasebecilerin karşılaştığı etik sorunların uluslararası düzeyde tartışılmasını teşvik eder (IESBA, 2022a).

Öncülü olan kurulun çalışmaları temelinde IESBA; muhasebe, denetim ve finans alanlarındaki ilgili diğer bazı uluslararası örgütlerin de görüşlerini dikkate alarak muhasebe meslek etiği hakkındaki çerçeveyi küresel boyutta netleştiren el kitapları ve bildirimler yayımlamıştır. Tablo 6’da bunların listesi verilmiştir.

Tablo 6. IESBA’nın Muhasebe Meslek Etiği Hakkındaki Çalışmaları

Yayın Tarihi	Adı
28.03.2009	2009 Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kuralları El Kitabı
01.04.2010	2010 Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kuralları El Kitabı
31.07.2012	2012 Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kuralları El Kitabı
19.03.2013	Muhasebe Meslek Mensupları Etik Kurallarında “Görevlendirme Ekibi” Tanımında Değişiklik
19.03.2013	Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallarında Çıkar Çatışmalarını Ele Alan Değişiklikler
30.03.2013	2013 Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kuralları El Kitabı
23.09.2013	Muhasebe Meslek Mensupları Etik Kurallarında “Üst Yönetimden Sorumlu Olanlar” Tanımındaki Değişiklik ve İlgili Değişiklikler
17.07.2014	2014 Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kuralları El Kitabı
14.04.2015	Kurallarda Denetim ve Güvence Müşterileri için Belirli Güvence Dışı Hizmet Hükümlerine Yönelik Değişiklikler
29.05.2015	2015 Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kuralları El Kitabı
14.07.2016	Yasa ve Yönetmeliklere Uyumsuzluk Durumuna Müdahale
24.01.2017	Kapanış: Kurallarda Personelin Bir Denetim veya Güvence Müşterisi ile Uzun Süreli Birlikteliğini Ele Alan Değişiklikler
24.01.2017	Kapanış: Kuralların C Bölümünde Bilgilerin Hazırlanması ve Sunumuna ve Temel İlkeleri İhlal Etme Baskısına Yönelik Değişiklikler
24.01.2017	Yapı ve Korumalar IESBA Kurallarında 1. Aşama Revizyonları-İlke olarak kabul edildi
19.07.2018	Nihai Duyuru: Kurallarda Teşviklerin Arzı ve Kabulüne İlişkin Değişiklikler
31.07.2018	2018 Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kuralları El Kitabı
03.01.2020	Nihai Duyuru: Kuralların 4B Kısımının ISAE 3000’e Uyumu (Revize)
05.10.2020	Nihai Duyuru: Kurallarda Muhasebe Meslek Mensuplarından Beklenen Rolü ve Zihniyeti Teşvik Etmeye Yönelik Yapılan Değişiklikler
14.01.2021	Nihai Duyuru: Görev Kalitesini İnceleyen Kişinin ve Diğer Uygun İnceleyen Kişilerin Tarafsızlığı
18.02.2021	2020 Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kuralları El Kitabı
28.04.2021	Nihai Duyuru: Kuralların Sigorta Dışı Hizmet Hükümlerinde Değişiklikler
28.04.2021	Nihai Duyuru: Kuralların Ücrete İlişkin Hükümlerinde Yapılan Değişiklikler
21.10.2021	2021 Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kuralları El Kitabı
11.04.2022	Nihai Duyuru: Kurallarda Borsaya Kote Edilmiş İşletmelerin ve Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların Tanımlarında Değişiklikler
11.04.2022	Nihai Duyuru: Kurallarda Kalite Yönetimi ile İlgili Uygun Değişiklikler
08.09.2022	2021 Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kuralları El Kitabı

Kaynak: IESBA (2022b) web sitesinden derlenerek oluşturulmuştur.

IFAC bünyesindeki IESBA tarafından oluşturulan muhasebe meslek etiği kuralları sınıflandırma ve kapsam açısından AICPA'nın çalışmalarına dayansa da farklı bir yaklaşım sergilemektedir. Ayrıca Muhasebe Meslek Mensupları için Uluslararası Etik Kuralları EL Kitabına 2018 baskısından itibaren Uluslararası Bağımsızlık Standartları adlı kısımda eklenmiştir. Böylece IESBA tarafından meydana getirilen muhasebe meslek etiği kuralları dört temel kısımda toplanmıştır (IFAC, 2018). El kitabının 2022 sürümünün 15 Aralık 2024'ten sonra başlayacak dönemler için uygulanacağı belirtilmiştir (IFAC, 2022a).

El kitabında yer alan etik kurallar ile muhasebe mesleğinin kamu yararı sorumluluğunun farkında olduğu vurgulanarak muhasebe meslek mensupları için temel etik ilkelerin oluşturulması amaçlanmıştır. Dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranıştan meydana gelen bu temel etik ilkeler, muhasebe meslek mensuplarından beklenen standart davranışları belirlemektedir. IESBA tarafından tanımlanmış etik kurallar, muhasebe meslek mensuplarının temel ilkelere uyumlu davranışlar sergilemeleriyle ilgili tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için başvuracakları kavramsal çerçeveyi meydana getirmektedir. Ayrıca, çeşitli konulara ilişkin yükümlülükleri ve uygulama materyallerini düzenleyerek kavramsal çerçevenin uygulanmasına da rehberlik etmektedir. Muhasebe meslek mensupları; denetim, sınırlı denetim ve diğer bazı güvence hizmetleri de sunabilmektedirler ve böyle hizmetler de bağımsızlığa yönelik tehditlere neden olabilmektedir. Etik kurallar içerisindeki Uluslararası Bağımsızlık Standartları, bu gibi tehditlere karşı kavramsal çerçevenin uygulanmasını açıklamaktadır (IFAC & TÜRMOB, 2021, s. 7).

Dört kısımdan meydana gelen etik kuralların birinci kısmında etik kurallara uyumun anlam ve önemi; kuralların dayandığı muhasebe meslek etiğiyle ilgili temel ilkeler ve kavramsal çerçeve açıklanmıştır. İkinci kısımda işletmelerde hizmet akdiyle yani bağımlı çalışan ve üçüncü kısımda da serbest çalışan muhasebe meslek mensuplarına yönelik etik kurallar yer almaktadır. Dördüncü kısımda ise uluslararası bağımsızlık standartları iki alt kısım halinde verilmiştir. Bunlardan birincisi denetim ve sınırlı denetim hizmetleri için bağımsızlık; ikincisi ise denetim ve sınırlı denetim dışında kalan güvence denetimlerinde bağımsızlık konularındaki etik kuralları içermektedir. Tablo 7'de her bir kısım; içerdiği bölümler itibarıyla sunulmuştur.

Tablo 7. IESBA Muhasebe Meslek Etiği İlke ve Kuralları

Kısım	Bölüm Kodu	Bölüm Adı
KISIM 1- ETİK KURALLARA UYUM, TEMEL İLKELER VE KAVRAMSAL ÇERÇEVE	100	Etik Kurallara Uyum
	110	Temel İlkeler
	120	Kavramsal Çerçeve
KISIM 2- İŞLETMELERDE HİZMET AKDİ İLE ÇALIŞAN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI	200	Kavramsal Çerçevenin Uygulanması – İşletmelerde Hizmet Akdi ile Çalışan Muhasebe Meslek Mensubu
	210	Çıkar Çatışmaları
	220	Bilginin Hazırlanması ve Sunulması
	230	Yeterli Uzmanlıkla Hareket Etme
	240	Finansal Raporlama ve Karar Alma ile Bağlantılı Finansal Çıkarlar, Ödüllendirme ve Teşvikler
	250	Hediye ve Ağırlanma Dâhil, Teşvikler
	260	Mevzuata Aykırılıklara Karşılık Verilmesi
	270	Temel İlkeleri İhlale Yönelik Baskılar
KISIM 3- SERBEST ÇALIŞAN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI	300	Kavramsal Çerçevenin Uygulanması – Serbest Çalışan Muhasebe Meslek Mensubu
	310	Çıkar Çatışmaları
	320	Mesleki Görevlendirmeler
	321	İkinci Görüşler
	330	Ücretler ve Diğer Ücretlendirme Türleri
	340	Hediye ve Ağırlanma Dâhil, Teşvikler
	350	Müşteriden Emanet Olarak Alınan Varlıklar
	360	Mevzuata Aykırılıklara Karşılık Verilmesi
ULUSLARARASI BAĞIMSIZLIK STANDARTLARI (KISIM 4A VE 4B)		
KISIM 4A- DENETİM VE SINIRLI DENETİM HİZMETLERİ İÇİN BAĞIMSIZLIK	400	Denetim ve sınırlı denetim hizmetleri için bağımsızlığa yönelik kavramsal çerçevenin uygulaması
	410	Ücretler
	411	Ödüllendirme ve değerlendirme politikaları
	420	Hediye ve ağırlanma
	430	Fiili hukuki ihtilaflar ve hukuki ihtilaf tehditleri
	510	Finansal çıkarlar
	511	Krediler Ve Teminatlar
	520	İş ilişkileri
	521	Ailevi ve kişisel ilişkiler
	522	Denetim müşterisine yakın zamanda verilen hizmetler
	523	Denetim müşterisinin yöneticisi veya yetkilisi olarak hizmet vermek
	524	Denetim müşterisi tarafından istihdam
	525	Personelin geçici olarak istihdam edilmesi
	540	Çalışanların denetim müşterisi ile uzun süreli ilişkisi (ortak rotasyonu dâhil)
	600	Denetim müşterisine güvence dışı hizmetlerin sağlanması
KISIM 4B- DENETİM VE SINIRLI DENETİM DIŞINDA KALAN GÜVENCE DENETİMLERİNDE BAĞIMSIZLIK	900	Denetim ve Sınırlı Denetim Dışındaki Güvence Hizmetleri için Bağımsızlığa Yönelik Kavramsal Çerçevenin Uygulanması
	905	Ücretler
	906	Hediye ve Ağırlanma
	907	Fiili Hukuki İhtilaflar veya Hukuki İhtilaf Tehditleri
	910	Finansal Çıkarlar
	911	Krediler ve Teminatlar
	920	İş ilişkileri
	921	Ailevi ve Kişisel İlişkiler
	922	Güvence Hizmeti Müşterisine Yakın Zamanda Verilen Hizmetler
	923	Güvence Hizmeti Müşterisinin Yöneticisi ya da Yetkilisi Olarak Hizmet Verme
	924	Güvence Hizmeti Müşterisi Tarafından İstihdam
	940	Personelin Güvence Hizmeti Müşterisi ile Uzun Süreli İlişkisi
	950	Denetim ve Sınırlı Denetim Müşterileri Dışında Kalan Güvence Hizmeti Müşterilerine Güvence Dışı Hizmetlerin Sunulması
	990	Kullanımı ve Dağıtımı Konusunda Kısıtlamalar Olan Raporlar (Denetim ve Sınırlı Denetim Dışındaki Güvence Hizmetleri)

Kaynak: IFAC (2022a)’dan derlenerek oluşturulmuştur.

Muhasebe meslek mensuplarının uyması gereken beş temel ilke belirlenmiştir. Bu ilkeler ve ifade ettikleri anlamlar aşağıdaki gibi özetlenebilir (IFAC & TÜRMOB, 2021, s. 22):

- **Dürüstlük:** Muhasebe mesleği çerçevesindeki ilgili taraflarla yürütülen mesleki ve iş ilişkilerinin tümünde dürüst, açık, doğru ve güvenilir olmayı ifade eder.
- **Tarafsızlık:** Meslek mensuplarının önyargılar, çıkar çatışmaları veya başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanmak gibi sebeplerle meslek veya işle ilgili mesleki yargılarını etkilemesine izin vermemeleri anlamını taşır.
- **Mesleki yeterlik ve özen:** Meslek mensupları, güncel teknik ve mesleki standartlar ile mevzuata uygun bir biçimde, müşteriler ya da işverenlerinin yeterli düzeydeki mesleki hizmetleri almalarını sağlamak üzere mesleki bilgi ve beceriyi elde etmek ve korumakla yükümlüdür. Ayrıca, uygulamadaki teknik ve mesleki standartlara uygun biçimde ve özen göstererek hareket etmek zorundadırlar.
- **Sır saklama:** Muhasebe mesleği yürütülürken elde edilen veya karşılaşılan müşterilere ya da işverenlere ait mesleki bilgilerin gizliliğine riayet edilmesi anlamındadır.
- **Mesleğe uygun davranış:** Muhasebe mesleğiyle ilgili yasal ve teknik düzenlemelere uyulması ve mesleğin saygınlığına zarar verici türden tutum ve davranışlardan kaçınılması demektir.

2.3.2. Türkiye’de Yapılan Düzenlemeler

Türkiye’de muhasebe meslek etiğine yönelik çalışmalar aslında oldukça eskiye dayansa da farklı kurumlar tarafından yayımlanan yasa, yönetmelik, tebliğ ve meslek örgütü kararları gibi farklı türdeki düzenleyici metinler yüzünden 2007 yılına kadar dağınık bir görüntüye sahip olduğu söylenebilir (Arslan, 2020, s. 59). Türkiye’de farklı kurumlar tarafından muhasebe meslek etiğine yönelik yapılan çalışmalar, dolaylı ve doğrudan düzenlemeler biçiminde sınıflandırılarak aşağıda açıklanmıştır.

2.3.2.1. Dolaylı Düzenlemeler

TBMM, o dönemki adı Maliye ve Gümrük Bakanlığı olan Hazine ve Maliye Bakanlığı ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yapılan bazı çalışmalarda muhasebe meslek etiği

kapsamındaki bazı konular üzerinde dolaylı olarak çeşitli düzenlemeler gerçekleştirilmiştir.

2.3.2.1.1. 3568 Sayılı Kanun ve Bu Kanuna Dayanan Yönetmelikler

01.06.1989 tarihinde kabul edilerek 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, zaman içerisinde pek çok kez güncellenmiştir. Muhasebe camiasında “meslek kanunu” olarak bahsedilen bu kanun, kısaca 3568 Sayılı Kanun biçiminde de anılmaktadır. Bu kanunda, muhasebe meslek etiği kavramının adı doğrudan anılarak ayrı bir bölüm dâhilinde konu edilmemiş olsa da; kanunun farklı kısım ve bölümlerinde muhasebe meslek mensuplarının uymaları gereken kurallar belirtilirken, muhasebe meslek etiğiyle ilgili bazı temel ilke ve kurallara da işaret edilmiştir (Çiftçi & Çiftçi, 2017, s. 109). Kanunun çeşitli maddelerinde sözü edilen ilke ve kurallar üzerinden muhasebe meslek etiği hakkında dolaylı yoldan yasal bir düzenleme getirildiği ileri sürülebilir (Arslan, 2020, s. 59). 3568 Sayılı Kanunun çeşitli maddelerinde muhasebe meslek etiği ile ilişkilendirilebilecek olan hükümler Tablo 8’de sunulmuştur.

Tablo 8. 3568 Sayılı Kanununda Etikle İlişkilendirilebilecek Maddeler ve İçerikleri

Madde No	İçeriği
1	Kanunun amacı içinde işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak vurgusu
2	Meslek mensubunda bulunması gereken şartlar
3	Unvanların haksız kullanılmaması konusu
4	Meslek mensubu olmanın genel şartları (kamu haklarından mahrum bulunmama, ağır hapis, memuriyetten çıkarılmama, meslek şeref ve haysiyetine uymayan davranışlar)
11	Mesleki yemin
12	Tasdik ve tasdikten doğan sorumluluklar
13	Meslekle ilgili çalıştırılmayacak ve işbirliği dahi yapılamayacaklar
29	Mesleki etik, düzen ve gelenekleri korunması
43	Meslek sırları
44	Reklam yasağı
45	Ticaret yapma, hizmet akdi vb. konularla ilgili meslek mensubuna yönelik yasaklar
46	Ücret
48	Disiplin suçları

Kaynak: Sakarya ve Kara (2010, s. 59)’dan uyarlanmıştır.

3568 Sayılı Kanunda Tablo 7’de özetlenen etikle ilgili hüküm ve hususlar, muhasebe meslek etiği hakkında bu yasadan sonra meydana getirilen yasal, teknik ve ilkesel düzenlemeler için gerekli zemini teşkil etmesi bakımından önemlidir (Arslan, 2020, s. 61). Kanunun 1nci maddesi uyarınca “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler

Odaları” ile “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği” kurulmuştur ve birliğin kısa adı TÜRMOB olarak tanımlanmıştır. Odalar, nitelikleri ve faaliyet sınırı ile ilgili olan Madde 14’te “...bu mesleklerin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleriyle ve iş sahipleri ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hâkim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlakını korumak maksadıyla kurulan...” denilerek; muhasebe meslek etiğinin uygulanması hakkında odalara işaret edilmektedir. TÜRMOB’un görevlerinin açıklandığı Madde 29’un (b) fıkrasında da “Meslek mensuplarının menfaatlerini, mesleki ahlak, düzen ve geleneklerini korumak” ifadesi ile muhasebe meslek etiği konusunda TÜRMOB’un açıkça yetkilendirildiği görülmektedir.

3568 Sayılı Kanun temelinde çıkarılmış olan bazı yönetmeliklerde de muhasebe meslek etiğine yönelik dolaylı ifadeler yer almaktadır. 21.02.1990 tarih ve 20440 sayılı Resmi Gazetede “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği” ve “Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği” yayımlanmıştır. Her iki yönetmeliğin de Madde 8 (e) fıkrasında “Meslek mensuplarınca uyulması zorunlu mesleki kararlar alınması konusunda Birliğe tekliflerde bulunmak”; Madde 12 (d) fıkrasında “... mesleğin genel çıkarlara uygun olarak gelişmesini sağlamak, mensuplarının birbiriyle ve iş sahipleriyle olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hâkim kılmak üzere, meslek disiplinini, ahlak ve dayanışmayı korumak...” ve Madde 24’te “... mesleğin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleriyle ve iş sahipleri ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hakim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlakını korumak maksadıyla kurulan...” ifadeleri ile muhasebe meslek etiğine atıfta bulunmaktadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 1990a; Hazine ve Maliye Bakanlığı, 1990b).

11.06.1990 tarih ve 20545 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Yönetmeliği” ise 2007, 2012 ve 2015 yıllarında güncellenmiştir. Bu yönetmeliğin Madde 7 (e) fıkrasında “Uyulması zorunlu meslek kuralları ve meslekî standartları belirlemek, bu kapsamda, uluslararası standartlarla uyumlu meslekî etik standartları, denetim standartları, meslekî eğitim standartları ve kalite güvence standartları oluşturmak ve geliştirmek” TÜRMOB’un görevleri arasında sıralanmıştır. Yönetim kurulunun görevleri açıklanırken de “Meslekî standartları geliştirmek, bu kapsamda uluslararası standartlarla uyumlu meslekî etik standartlar, denetim standartları, meslekî eğitim standartları, kalite güvence standartları oluşturmak ve geliştirmek, haksız rekabeti önleyici önlemler almak. Bu amaçla, Birlik

bünyesinde kurul, komite, çalışma grupları gibi birimler oluşturmak, meslek mensuplarının eğitimini sağlamak için seminerler düzenlemek, kurslar açmak” denilmektedir (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 1990c).

03.01.1990 tarihli Resmi Gazetede, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yine 3568 Sayılı Kanun temelinde “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik” yayımlanmıştır. 2007 ve 2015 yıllarında güncellenen yönetmeliğin ikinci bölümünde muhasebe meslek etiğine yönelik düzenlemeler içeren bazı maddeler yer almaktadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 1990d). Bunlar Tablo 9’da özetlenmiştir.

Tablo 9. Çalışma Usul ve Esasları Yönetmeliğinde Etik ile İlgili Maddeler

Madde No	İçeriği
4	Meslek unvanı ile yeterlilik ilkesi
6	Dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık
7	Sır saklama
8	Sorumluluk (Sosyal sorumluluk, işletmelere ve meslektaşlara karşı sorumluluk)
9	Bağımsızlık
10	Haksız rekabet
42	Meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan haller
43	Ticari faaliyette bulunmama
44	Hizmet akdi ile çalışmama
45	Reklam yasağı
46	En az ücretin karşısında iş kabul edememe

Kaynak: Sakarya ve Kara (2010, s. 59).

2.3.2.1.2. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

İlki 26.12.1992 tarihli Resmi Gazetede, o dönemki adı Maliye ve Gümrük Bakanlığı olan Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 213 Sayılı VUK 175 ve mükerrer 257nci maddeleri uyarınca yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde (MSUGT); toplamda on iki adet olmak üzere muhasebenin temel kavramları tanımlanmıştır. MSUGT’ler, gerek görüldükçe ve sonuncusu 26.12.2008’de olmak üzere on beş kere güncellenmiştir. Bu temel kavramlardan sosyal sorumluluk, tarafsızlık ve belgelendirme, tutarlılık, tam açıklama ve özün önceliği kavramları; muhasebe mesleğinin icra edilmesinde ve yapılacak işlemlerde muhasebe meslek etiği ile ilgili konulara da bazen doğrudan bazen dolaylı olarak işaret etmektedir (Sakarya & Kara, 2010, s. 58).

- **Sosyal Sorumluluk:** Muhasebenin sorumluluğunu, kapsamını, anlamını, yerini ve

amacını belirtmektedir. Muhasebenin organizasyonunda, uygulamalarının yürütülmesinde ve finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında; belirli bazı kişilerin veya grupların değil; bütün toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve bilgilerin gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılarak üretilmesi gerektiği anlamına gelmektedir.

- **Tarafsızlık ve Belgelendirme:** Muhasebe kayıtlarının, usulüne uygun biçimde düzenlenmiş nesnel belgelere dayandırılarak gerçek durumu yansıtması ve kayıtlara esas alınacak yöntemlerin tercihinde tarafsız ve önyargısız davranılması gereğini ifade etmektedir.
- **Tutarlılık:** Muhasebe sürecindeki uygulamalar için tercih edilen muhasebe politikalarının, ardışık dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gerekmektedir. İşletmelerin finansal durumunun, faaliyet sonuçlarının ve bunlara dair yorumların karşılaştırılabilir olması bu kavramın temel amacıdır. Benzer nitelikteki olaylar ve işlemlerde, kayıt düzenleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliği ve finansal tablolarda biçim ve içerik yönünden bir standartlaşmayı öngörür. Geçerli sebepler varsa, uygulanan muhasebe politikaları değiştirilebilir. Fakat bu değişikliklerin ve parasal etkilerinin finansal tabloların dipnotlarında açıklanması gerekmektedir.
- **Tam Açıklama:** Muhasebe sürecindeki olaylarda ölçülü ve tedbirli davranılması ve ortaya çıkma ihtimali bulunan risklerin dikkate alınması gerektiği anlamına gelir. Olası gider ve zararlar için karşılık ayrılır. Fakat olası gelir ve karlar için ise gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir işlem yapılmaz. Bu durum, gizli yedekler veya gereğinden fazla karşılık ayrılmasına gerekçe oluşturamaz.
- **Özün Önceliği:** İşlemler muhasebeleştirilirken ve ilgili değerlendirmeler yapılırken; biçimden ziyade özlerin esas alınması gerektiğini ifade eder. Genelde işlemlerin biçimleri ve özleri paralel olsa da bazen bazı farklılıklar ortaya çıkabilir. Böyle durumlarda daima öz; biçimden önce gelir.

Yukarıda kısaca özetlenen bu kavramlar; doğrudan muhasebe meslek etiği terimini içermeseler de tarif ettikleri olaylar, eylemler ve tutumlarla etik bulunan ve bulunmayan bazı mesleki davranışları belirtmektedir.

2.3.2.1.3. Sermaye Piyasası Kurulunun Düzenlemeleri

SPK, 1981 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile idari ve mali özerkliğe sahip düzenleyici ve denetleyici bir kamu kurumu olarak kurulmuştur. Bu doğrultuda, SPK tarafından yayımlanan bazı tebliğlerde de muhasebe meslek etiğiyle ilgili hususlara yer verilmiştir. Seri X; 1, 7, 12, 15, 16, 22 ve 28 numaralı tebliğlerde sermaye piyasalarında bağımsız denetim konusunda etik düzenlemeler bulunmakta olup meydana gelen değişikliklere göre bunlarda güncellemeler de yapılmıştır (Sakarya & Kara, 2010, s. 59; Bilen & Yılmaz, 2014, s. 68-69; Demir, 2015, s. 350). Örneğin, 1990'lı yıllarda yaşanan finansal skandalların ardından ABD'de çıkarılan Sarbanes & Oxley yasasının getirdiği anlayış doğrultusunda 2002 ve 2006 yıllarında; finansal kriz kaynaklı 2008-2009 küresel ekonomik krizin muhasebe ve denetim temelli sebeplerinin etkisiyle de 2008, 2009, 2011 ve 2013 yıllarında; değişen koşullara uyum amaçlı yenilikler yapılmıştır (İşgüden, 2007, s. 102; Arslan, 2020, s. 62).

Tablo 10. SPK Seri X/28 Numaralı Tebliğde Bağımsız Denetçiler İçin Etik İlkeler

Madde No	İçeriği
11	Mesleki şüphecilik
12	Bağımsızlık
14	Mesleki özen ve titizlik
15	Ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı
16	Reklam yasağı
17	Sır saklama yükümlülüğü
18	Karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet

Kaynak: Arslan (2020, s. 63).

2006 tarihli “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” üzerinde değişiklik yapan 2013 tarihli Seri X 28 numaralı tebliğ ile getirilen düzenlemeler halen yürürlükte. 28 numaralı tebliğin üçüncü bölümünde bağımsız denetçilerin uyması öngörülen etik ilkeler yer almaktadır. Bunlar yukarıdaki Tablo 10'da verilmiştir.

2.3.2.2. Doğrudan Düzenlemeler

Muhasebe meslek etiği hakkında, yetkili kurum ve kuruluşlar tarafından doğrudan düzenlemeler de yapılmıştır. Bunlardan birincisi Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından oluşturulan standartlar çerçevesinde yapılan düzenlemeler; diğeri ise TÜRMOB tarafından yayımlanan yönetmelik ve kararlardır.

2.3.2.2.1. Kamu Gözetim Kurumu Tarafından Yapılan Düzenlemeler

KGK 2011 yılında, kamu gözetimi konusunda küresel gelişmelerin bir gereği olarak 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca öngörülen bağımsız denetimi düzenlemek üzere kurulmuştur. KGK tarafından yürütülen kamu gözetimi sistemi süreçleri Avrupa Birliği ile eşdeğerliliğe sahiptir. Hazine ve Maliye Bakanlığıyla ilişkili ve idari özerkliğe sahip bir üst kurul olan KGK'nın temel amacı, yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ile doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamaktır. Kurum, amacı doğrultusunda, bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek; bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak ve böylece uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak; uluslararası standartlarla uyumlu TMS/TFRS ile Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) oluşturmak ve yayımlamak görevlerini yerine getirmektedir (KGK, 2022a). Görevleriyle paralel olarak KGK bünyesinde meydana getirilmiş olan Etik Komisyonu tarafından etik konusunda kapsamlı bir mevzuat oluşturulmuştur ve gerektiğinde güncelleme çalışmaları yapılmaktadır (KGK, 2022b).

KGK tarafından 2012'de yayımlanan “Bağımsız Denetim Yönetmeliği” içerisindeki “Mesleki Etik İlkelerine Uyuma” bölümünde, mesleki yeterlilik ve özen; tarafsızlık; dürüstlük; sır saklama ve mesleğe uygun davranış olmak üzere beş temel mesleki etik ilkesi tanımlanmıştır (KGK, 2012). Aynı yönetmeliğin farklı bölümlerinde bağımsız denetimde reklam yasağı, bağımsızlık ve bağımsızlığın korunması, haksız rekabette bulunmama gibi uyulması öngörülen etik davranış kuralları da yer almaktadır. 2015'te ise “Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Hakkında Tebliğ” yayımlanarak; TDS kapsamında yer alan “Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar” metninde tanımlanan etik ilke ve kurallar yürürlüğe konulmuştur. 2017'de son sürümü yayımlanan TDS seti içerisindeki bu kuralların ilk kısmında bağımsız denetim mesleğinin temel etik ilkeleri belirlenmiştir (KGK, 2017). Bunlar Tablo 11'de görülebilir.

Tablo 11. Bağımsız Denetçiler İçin Temel Etik İlkeler

Standart No	Adı
100	Giriş ve Temel İlkeler
110	Dürüstlük
120	Tarafsızlık
130	Mesleki Yeterlilik ve Özen
140	Sır Saklama
150	Mesleğe Uygun Davranış

Kaynak: KGK (2017, s. 2-3).

Kavramsal çerçevenin nasıl uygulanacağı ise ikinci kısımda belirtilmiştir. Temel etik ilke ve kurallara uyumu engelleyen tehditler ve bunlara karşı alınabilecek önlemler açıklanmıştır. Alınabilecek herhangi bir önlem olmaması halinde, böyle tehditleri meydana getiren koşullar ve ilişkilerden kaçınılmasını gerektiren durumlara da değinilmiştir (Arslan, 2020, s. 64).

2.3.2.2.2. TÜRMOB Tarafından Yapılan Düzenlemeler

3568 Sayılı kanun Madde 14 ve Madde 29 (b) fıkrası uyarınca; kamu yararını sağlamak; meslek mensuplarının menfaatlerini ve mesleğin itibarını, ahlakını, disiplinini, düzenini ve geleneklerini korumak amacıyla muhasebe meslek etiğinin belirlenmesi, geliştirilmesi ve korunması hususlarında TÜRMOB'un görevlendirildiği ve yetkilendirildiği anlaşılmaktadır. “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği” ve “Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği” de meslek mensuplarınca uyulması zorunlu mesleki kararlar alınmasıyla ilgili tekliflerde bulunulması; meslek disiplininin, ahlakının ve mesleki dayanışmanın korunması; mesleğin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesinin sağlanması konularında TÜRMOB'u sorumlu tutmaktadır. “Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Yönetmeliği” ise meslekî etik standartlarının belirlenmesini ve bu konuda eğitimler verilmesini TÜRMOB'un görevleri arasında açıkça belirtmektedir.

Kendisine verilmiş olan sorumluluk ve yetki çerçevesinde, TÜRMOB muhasebe meslek etiğine yönelik meslek ahlakı kuralları; mesleki faaliyetlerde uyulacak etik ilkeler ile etik eğitimi ve etik sözleşme yapılması konularında mecburi meslek kararı, yönetmelik ve tebliğ biçiminde düzenlemeler getirmiştir. Bunlar aşağıda sırasıyla açıklanmıştır.

18.10.2001 tarih ve 24557 sayılı Resmi Gazetede “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlakı Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı” TÜRMOB tarafından yayımlanmıştır (TÜRMOB, 2001). Yirmi üç maddeye sahip olan bu meslek kararı doğrudan muhasebe meslek etiği hakkındaki ifadeleri içermektedir. 31.10.2000 tarih ve 24216 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Disiplin Yönetmeliği sayılmazsa (Uçma Uysal, Türker, & Kurt, 2019, s. 36); söz konusu mecburi meslek kararı TÜRMOB'un meslek etiği hakkında yaptığı ilk düzenlemedir (Arslan, 2020, s. 65). 5 numaralı bu meslek kararının amacı, kamu yararına yönelik olarak meslek mensuplarının müşterileri ve meslektaşlarıyla olan ilişkilerinde yasal zemin dışında kalan konular hakkında kendilerini kontrol etmelerini sağlamaya yönelik ilke ve kuralları

belirginleştirmektedir (Sakarya & Kara, 2010, s. 60). Tablo 12’de bu ilke ve kurallarla ilgili maddeler sunulmuştur.

Tablo 12. Meslek Ahlakı Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararında Yer Alan İlke ve Kurallar

Madde No	İçeriği
4	Mesleki uzmanlık
5	Defter tutma ve finansal tabloları hazırlama
6	Muhasebe ilkelerine ve standartlarına uyma zorunluluğu
7	Dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık
8	Mesleki özen ve titizlik
9	Tasdik işlerinde ve denetimde bağımsızlık kuralı
10	Sır saklama
11	Ücretler
12	Denetim standartları ve muhasebe ilkeleri
13	Öngörü yasağı
14	Haksız rekabet yasağı
15	Personel sağlanması
16	Dürüst olmayan davranışlar
17	Reklam ve teşvik yasağı
18	Ücretlerin düşürülmesi ve komisyon yasağı
19	Bağdaşmayan işler
20	Diğer meslek mensupları aleyhinde konuşma yasağı
21	Denetimde kamu sorumluluğu

Kaynak: Sakarya ve Kara (2010) ile Arslan (2020)’den uyarlanmıştır.

Muhasebe meslek mensuplarına yönelik olarak 2005 yılında IESBA tarafından uluslararası bazda oluşturulan meslek etiği ilkeleri doğrultusunda, 2007 yılında “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik” yayımlanmıştır (TÜRMOB, 2007). Uluslararası değişikliklere uyum sağlanması için bu yönetmelik üzerinde 25.12.2012 tarih ve 28508 sayılı Resmi Gazetede bir güncelleme yapılmıştır. Bu yönetmelik, Türkiye’deki muhasebe meslek mensupları için küresel gelişmeler ve ihtiyaçlar temelinde uluslararası düzeyde belirlenmiş etik ilke ve kurallarını açıklar ve asgari uyum düzeylerini netleştirir.

Yönetmelikte tanımlanan etik ilke ve kuralları üç kısımdan meydana gelmektedir. Birinci kısımda tüm meslek mensuplarının uymaları öngörülen temel etik ilkeleri; ikinci kısımda bağımsız çalışan meslek mensuplarının ve üçüncü kısımda da bağımlı çalışan meslek mensuplarının uymak zorunda oldukları etik ilkeler yer almaktadır. Bunlar Tablo 13’te verilmiştir.

Tablo 13. Etik İlkeler Hakkında Yönetmeliğin Yapısı

Kısım	Bölüm No	Bölüm Adı
BİRİNCİ KISIM Tüm Meslek Mensuplarının Uyacakları Temel Etik İlkeler	1	İlkelerin genel uygulanış biçimi
	2	Dürüstlük
	3	Tarafsızlık
	4	Mesleki yeterlilik ve özen
	5	Gizlilik
	6	Mesleki davranış
İKİNCİ KISIM Bağımsız Çalışan Meslek Mensuplarının Uyacakları Etik İlkeler	1	Giriş
	2	Meslekî atamalar, müşteri kabulü, sözleşme kabulü, meslekî atamalardaki değişiklikler
	3	Çıkar çatışmaları
	4	İkincil görüşler
	5	Ücretler ve diğer gelirler
	6	Meslekî hizmetlerin pazarlanması
	7	Hediyeler ve ağırlama
	8	Müşteri varlıklarının muhafazası
	9	Tüm hizmetlerde tarafsızlık
	10	Güvence sağlama amaçlı sözleşmeler, bağımsızlık ve sözleşme dönemi
ÜÇÜNCÜ KISIM Bağımlı Çalışan Meslek Mensuplarının Uyacakları Etik İlkeler	1	Giriş, tehdit ve önlemler
	2	Potansiyel çıkarlar
	3	Bilginin hazırlanması ve raporlanması
	4	Yeterli uzmanlık bilgisi ile hareket etme
	5	Finansal çıkarlar
	6	Teşvikler

Kaynak: Sakarya ve Kara (2010) ile Arslan (2020)’den uyarlanmıştır.

2014’te ise 27.03.2014 tarih ve 28954 sayılı Resmi Gazetede “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ” yayımlanmıştır. Bu tebliğde muhasebe meslek etiği ile ilgili detaylı açıklamalara yer verilmiş ve mesleki etik eğitiminin nitelikleri açıklanmıştır (Tayyar, Akyüz, Yeşil, Uslu, & Kara, 2020, s. 218). Tebliğe göre teorik eğitim konuları, TÜRMOB tarafından tesis edilecek etik eğiti internet sitesi ile uzaktan öğretim yöntemiyle ve uygulamalı eğitim konuları ise odalarda yüz yüze öğretim yöntemiyle gerçekleştirilir. Meslek mensuplarına verilmesi gereken etik eğitimlerde; etik bilgisi, etik duyarlık, etik karar verme ve etik davranış ana başlıkları ve bunlara ilişkin alt başlıklar yer alır (Arslan, 2020, s. 69). TÜRMOB bu doğrultuda etik eğitimlerini sürdürmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Konusu, Amacı ve Önemi

Türkçede MİEÖ olarak bilinen OWEI pek çok çalışmada kamu sektörü, özel sektör ve eğitim sektöründe farklı iş alanları, meslek dalları ve pozisyonlar üzerinde; kariyer ve teknik eğitim ile insan kaynakları geliştirme gibi farklı amaçlarla uygulanmıştır (Park & Hill, 2017, s. 9-14). Örneğin Hill (1992), Petty ve Hill (1994), Petty (1995a), Petty (1995b), Hill (1997), Sullivan (1999), Brauchle ve Azam (2004), Hill ve Fouts (2005) ve Harvell (2009) araştırmalarında cinsiyet, meslek, iş deneyimi ve/veya eğitim düzeyi gibi faktörleri bağımsız değişkenler ve MİEÖ'nün dört boyutunu bağımlı değişkenler olarak ele almışlardır. Başka çalışmalarda ise bu demografik değişkenlere birkaç bağımsız değişken daha eklenmiştir. Örneğin Hill (1992), Hill ve Petty (1995), Kim (2007) ile Petty ve Hill (1994; 2005) MİEÖ'nün psikometrik özellikleri; Joseph (2010) kişilik; Joseph (2010) ve Petty (2013) kuşak; Hill (1996) çıraklık eğitim programlarına katılım; Hill ve Rojewski (1999) okulda başarısızlık riski gibi bağımsız değişkenleri de incelemişlerdir. Azam ve Brauchle (2003); Brauchle ve Azam (2003) ve Petty ve Hill (2005) iş pozisyonlarına bağlı olarak bireylerin iş etiği algılarına odaklanmışlardır. Hill ve Womble (1997) MİEÖ'yü iş etiği üzerine bir öğretim biriminin müdahalesinin ardından uygulamışlardır. Hollingsworth, Brewer ve Petty (2002) iş etiği ve liderlik oryantasyonu arasındaki ilişkileri araştırmışlardır. Brauchle ve Azam (2006) MİEÖ'yü doğrulama çalışması yaparken Hollingsworth, Brewer ve Petty (2002) ile Joseph (2010) MİEÖ'yü başka ölçeklerle birlikte uygulamışlardır.

Fakat muhasebe meslek mensuplarının genel iş etiği düzeyleri ile muhasebe meslek etiğine yönelik kendilerinin ya da meslektaşlarının tutumları veya algıları arasındaki ilişkileri doğrudan inceleyen bir çalışma belirlenememiştir. Ancak muhasebe meslek mensuplarının profesyonel biçimde sürdürdükleri işle ilgili genel iş etiği düzeyleri ile muhasebe mesleğinin kendisine has özelliklerini barındıran muhasebe meslek etiğine yönelik tutumlarının veya algılarının birbiriyle ilişkiler sergilemesi olasıdır. Örneğin profesyonelce sürdürülen herhangi bir iş hakkındaki genel iş etiği düzeyleri yüksek olan muhasebe meslek mensuplarının, meslektaşlarının muhasebe meslek etiğine yönelik tutumlarına ilişkin

algılarının da yüksek düzeyde olması beklenebilir. Üstelik genel iş etiğinin boyutları olan kişiler arası ilişkiler becerisi, girişimci olma, güvenilir olma ve olumsuz özellikler ile muhasebe meslek etiğinin boyutları olan mesleki davranış, mesleki yeterlilik ve özen, genel etik ilkeleri, gizlilik ve dürüstlük arasında da bazı ilişkiler gözlenmesi ve demografik özelliklere göre farklılaşmalar bulunması da mümkündür.

Bu nedenle muhasebe meslek mensuplarının genel iş etiği düzeyleri ile meslektaşlarının muhasebe meslek etiğine yönelik tutumlarına ilişkin algıları arasındaki ilişkilerin araştırılması bu çalışmanın konusu olarak belirlenmiştir. Çalışmanın temel amacı; muhasebe meslek mensuplarının genel iş etiği düzeyleri ile meslektaşlarının muhasebe meslek etiğine yönelik tutumlarına dair algıları arasındaki ilişkileri araştırmak; varsa bu ilişkilerin yönlerini ve türlerini ortaya koymaktır. Ayrıca her iki kavramın boyutları arasındaki ilişkilerin de araştırılması ve boyutlar arasında tespit edilen ilişkiler varsa bunların yönleri ve boyutlarının belirlenebilmesi; demografik özelliklere göre farklılaşmalar olup olmadığının incelenmesi de amaçlanmıştır. Bu ilişkilerin, her iki kavramla ilgili daha önce kullanılarak güvenilirlikleri kanıtlanmış ölçeklerden meydana gelen bir anket formu aracılığıyla ilk defa araştırılıyor olması; bu çalışmayı önemli kılmaktadır.

3.2. Araştırmanın Kapsamı, Sınırları ve Varsayımları

Bu araştırma uygulandığı meslek dalı itibarıyla muhasebe meslek mensuplarını; coğrafi açıdan ise Aksaray SMMM odasına kayıtlı meslek üyelerini kapsamaktadır. Erişim imkânları nedeniyle Aksaray ilinde 2022 yılı itibarıyla faaliyet gösteren meslek mensupları ve bunlara uygulanan anket aracılığıyla toplanan veriyle sınırlandırılmıştır. Muhasebe mesleğinde mesleki yeterlilikle ilgili kriterlerin Türkiye çapında tamamen aynı olması ve farklı illerde faaliyet gösterecekler de muhasebe meslek mensuplarının temel yetkinlik düzeylerinin ve işlerinin kapsamının yakınlığı gibi nedenlere rağmen; bulguları ve sonuçları Türkiye'deki bütün muhasebe meslek mensuplarına doğrudan genellemek doğru olmayacaktır. Ayrıca, yanıtlayıcıların anket formundaki bütün maddeleri tamamen anlayarak ve düşüncelerini aynen olduğu biçimde yansıtarak yanıtladıkları da kabul edilmiştir.

3.3. Literatür Taraması

Muhasebe meslek mensupları üzerinde etik konusunda gerçekleştirilmiş çok sayıda yerli ve yabancı çalışmaya ulaşılmıştır. Önemli sayıda çalışmada meslek mensuplarının muhasebe

meslek etiğine meslek etiğine yönelik tutumları veya algıları ya da farkındalıkları ile demografik özellikleri ve deneyim süresi, mükellef sayısı, etik eğitimi almış olma durumu gibi mesleki niteliklerine göre bir farklılık olup olmadığı konu edilmiştir. Bazı çalışmalarda ise muhasebecilerin kendi meslektaşları ve vergi müfettişi gibi diğer meslek erbablarının muhasebecilerin muhasebe meslek etiğine yönelik davranışları hakkındaki algısı araştırılmıştır. Haksız rekabet algısı, itibar kaygısı ve disiplin cezaları gibi faktörlerin meslek mensuplarının muhasebe meslek etiğine bakışlarındaki rolü ile etik ikilem ve etik dışı davranışa yönelten sebepler de çeşitli yayınlarda ele alınmıştır. Ayrıca, meslek mensuplarının kişilik yapıları ve risk alma düzeyleri gibi bazı özelliklerinin; ahlak ve dini inanç gibi bazı sosyokültürel değerlerin; mesleki şüphecilik ve etik iklim gibi bazı mesleki ve örgütsel değerlerin meslek etiğine yönelik tutumlardaki rolü de incelenmiştir. Bu araştırmalardan bazıları aşağıda amaçları ve sonuçlarından bahsedilerek ve kronolojik bir sırada verilerek özetlenmiştir.

Albez ve Yıldırım (2005) Erzurum’da faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarına ve işletmelere birer anket uygulayarak muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği tutumlarını hem meslek mensuplarının kendileri hem de işletmelerin muhasebeciler hakkındaki ifadeleri üzerinden araştırmışlardır. Odaya kayıtlı 241 meslek mensubundan 56 geri dönüş almışlar ve 112 işletmeye ulaşmışlardır. Aradaki parasal ilişki ve muhasebeci değiştirebilmenin kolaylığı gibi nedenlerle; mükelleflerin muhasebecileri meslek etiğine aykırı davranmaya iten en önemli taraf olduklarını ileri sürmüşlerdir. Etik dışı davranış eğilimine sebep olan diğer önemli faktörlerin ise yasal ve sosyal kaynaklı olduğunu belirtmişlerdir. Bu kapsamda yetersiz denetim, yasal boşluklar, kayıt dışı ekonomi, ekonomik sıkıntılar vergi oranlarının yüksekliği ile toplumsal değer yargılarındaki bozulma ve yozlaşma gibi unsurlara değinmişlerdir.

Çukacı (2006) İzmir’de bir anket uygulamasıyla meslek mensuplarının etik anlayışlarını kamuyu aydınlatma ekseninde ele aldığı çalışmasında dürüstlük ile kamu yararı, sosyal sorumluluk ve bağımsızlık; bağımsızlık ile kamu yararı; kamu yararı ile sosyal sorumluluk ve nesnellik arasında anlamlı ilişkiler tespit ettiğini ifade etmiştir.

İşgüden (2007) yüksek lisans tez çalışmasında bir anket vasıtasıyla sosyal ve kültürel değerlerin muhasebe meslek etiği üzerindeki muhtemel etkilerini araştırmayı amaçlamıştır. Kültürel değerler, sosyal değerler, meslek etiği ve mesleki davranış hakkındaki ifadelerde unvanlara göre anlamlı farklılıklar tanımlanırken meslek etiği eğitimiyle ilgili ifadelerde bir

farklılık belirlenmemiştir. Kültürel değerlerin bazıları ile meslek mensuplarının muhasebe meslek etiği ilkelerinin bazıları hakkındaki algıları arasında ve sosyal değerler ile muhasebe meslek etiği ilkeleri ile ilgili algıları arasında anlamlı ilişkiler tespit etmiştir.

Zeytin (2007) yüksek lisans tezinde, muhasebe meslek mensuplarını etik dışı davranışlara ve hata yapmaya yönelten faktörleri; bunların önem sıralarını ve demografik özelliklere göre farklılaşmaları araştırmıştır. Meslek mensuplarının kasti hata yapmadıkları; arkadaşlık ilişkileri ve müşteri kaybetme endişesi nedeniyle etik dışı davranma eğilimlerinin çok düşük olduğu; ancak vergi sistemini adil görmemeleri yüzünden mükellefler lehine ve Devlet aleyhine etik dışı davranışlara yönelebildikleri tespit edilmiştir. Bunun yanı sıra cinsiyet, unvan, deneyim süresi, öğrenim düzeyi ve faaliyet gösterilen il gibi özellikler ile etik dışı davranışlara yönlendiren faktörler arasında anlamlı farklılıklar da bulunmuştur.

Kutlu (2008), muhasebe meslek mensuplarının etik ikilemlerini ve bunların dayandığı temelleri bir anket uygulayarak incelemiştir. Etik ikilemde kalma ve bunların dayandığı sebepler konusunda unvan, yaş, cinsiyet, öğrenim düzeyi, mükellef sayısı, gelir kriterlerine göre anlamlı farklılıklar olduğu sonucuna ulaşmıştır. Unvan, yaş, öğrenim düzeyi, mükellef sayısı ve gelir düzeyi yükseldikçe etik ikilemle daha az karşılaşıldığı; fakat erkek meslek mensuplarının daha fazla etik ikilem yaşadığı yönünde farklılaşmalar tespit etmiştir.

Marques ve Azevedo-Pereira (2009), Portekizli meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerinde ortaya çıkabilecek etik sorunlara karşı tutumlarını, Forsyth (1980) tarafından geliştirilen etik konum ölçeğini kullanarak etik ideolojileri ve yargıları temelinde ele almışlardır. Genç muhasebecilerin daha etik; yaşlı muhasebecilerin ise daha müsamahakâr davranma eğilimlerinin bir diğerine göre daha yüksek olduğu sonucunu raporlamışlardır. Ayrıca, cinsiyete göre de bir farklılaşma tespit etmişler ve genel kanının aksine, erkek meslek mensuplarının daha sıkı bir etik tutuma sahip olduklarını belirtmişlerdir. Muhasebecilerin etik yargılarının ise idealizmden ziyade; göreceli yaklaşım temelinde şekillendiği yönünde sonuçlar elde etmişlerdir.

Kısakürek ve Alpan (2010) muhasebecilerin mesleki etik konusundaki yargıları, etik ilkelere uymaları veya uymamalarında etkili olan sebepleri incelemişlerdir. Meslek mensuplarının demografik verilere göre meslek etiği hakkındaki ifadelere katılım düzeyleri arasındaki farklılıkları ve ortak görüşleri belirlemek amacıyla Sivas'ta bir uygulama gerçekleştirmişlerdir. Meslek mensupları mesleki etik kurallarına uymada cezai yaptırımların ve vicdani duyguların etkili olduğunu belirtirken; etik dışı davranmanın temel

sebebi olarak ahlaki zayıflığı göstermişlerdir.

Özer ve Uyar (2010), meslek mensuplarının bireysel etik oryantasyonlarının mesleki bağlılık üzerindeki etkilerini araştırmak amacıyla Türkiye genelinde 539 meslek mensubundan topladıkları veri üzerinde bir çalışma yapmışlardır. Meslek mensuplarının etik yönelimlerinin mesleğe yönelik bağlılık üzerinde anlamlı bir etkisi olduğunu tespit etmişlerdir. Etik sorunlarla karşılaşan adalet ve deontoloji yönelimli meslek mensuplarının normatif ve duygusal mesleki bağlılıklarının öne çıktığını; rölativist ve sonuç yaklaşımına sahip meslek mensuplarının ise devamlılık bağlılığının yüksek düzeylerde olduğunu ifade etmişlerdir.

Sakarya ve Kara (2010) meslek mensuplarının Türkiye'deki muhasebe meslek etiği düzenlemeleri ve meslek etiğini algılama düzeylerini belirlemek amacıyla İstanbul, İzmir, Bursa ve Balıkesir SMMM ve YMM odalarına kayıtlı meslek mensupları üzerinde bir araştırma yapmışlardır. Kadın meslek mensuplarının erkeklere; daha deneyimli olanların daha az deneyimlilere; YMM unvanlıların SMMM unvanlılara ve daha fazla mükellef sayısı olanların daha az mükellefi olanlara göre meslek etiğine yönelik daha yüksek algı düzeyine sahip olduklarını belirlemişlerdir. Yani cinsiyet, deneyim süresi, unvan ve mükellef sayısı faktörlerinin anlamlı bir farklılık meydana getirdiğini tespit etmişlerdir. Öte yandan; öğrenim ve gelir düzeylerinin ise anlamlı farklılıklar sergilemediğini belirtmişlerdir.

Kutluk ve Ersoy (2011), Rest (1986) tarafından geliştirilen değerlerin belirlenmesi testini kullanarak muhasebe meslek mensuplarının etik yargı seviyelerini ve demografik değişkenlere göre farklılaşmaları tespit etmek amaçlı bir araştırma yapmışlardır. Yaş, öğrenim düzeyi ve deneyim süresine göre anlamlı bir farklılık olmadığı; ancak cinsiyete göre anlamlı bir farklılık bulunduğu sonucuna varmışlardır. Kadın meslek mensuplarının etik yargı düzeyi puanları erkek meslektaşlarına göre daha yüksek hesaplanmıştır.

Güney ve Çınar (2012), meslek mensuplarının etikle ilgili görüşlerini araştırmak amacıyla Erzurum'da faaliyet gösteren 102 meslek mensubu üzerinde bir çalışma yapmışlardır. Katılımcıların etik ilkelerin öneminin farkında oldukları ve etiğe aykırı davranışları onaylamadıkları fakat uygulamada bazı etik dışı davranışlar bulunduğu görüşünde oldukları ve mesleki kuruluşlarından daha fazla etik eğitimi desteği talep ettikleri gibi sonuçlara varmışlardır. Öğrenim ve gelir düzeyi arttıkça etik ilkelere bağlılığın da doğru orantılı bir biçimde arttığını dile getirmişlerdir.

Özkan ve Hacıhasanoğlu (2012) meslek mensuplarının etik karar verme davranışları ile

kişilik özellikleri arasındaki ilişkileri Yozgat'ta bir anket uygulamasıyla ele almışlardır. Kişilik özellikleriyle etik davranış eğilimi arasında zayıf ve negatif yönlü bir ilişki tespit etmişlerdir. Dışadönük – içedönük kişilik ile mesleki yeterlilik ve gizlilik arasında; disiplinli – dağınık kişilik özelliği ile doğruluk – dürüstlük arasında; endişeli – sakin kişilik ile tarafsızlık ve mesleki yeterlilik arasında ters yönlü ilişkiler belirlemişlerdir. Yenilikçi – geleneksel kişilik özelliği ile değişkenler arasında ise bir ilişki bulunamamıştır. Meslek mensuplarının mesleki deneyim, yaş, öğrenim düzeyi, unvan ve cinsiyetleri ile etik davranış eğilimleriyle ilgili faktörler arasında anlamlı bir fark belirlenememiştir. Öğrenim düzeyleri ile yalnızca doğruluk – dürüstlük arasında anlamlı bir fark bulunduğu ifade edilmiştir.

Çiçek, Canbaz ve Keskin (2013), meslek mensuplarının muhasebe meslek etiği hakkındaki görüşlerini ortaya koymak amacıyla Kırklareli'nde 62 katılımcı tarafından yanıtlanan 29 maddeli bir anket uygulamışlardır. Katılımcıların %98'i kendilerinin meslek etiği kurallarını bildiğini ve bunlara uyduğunu; % 81'i meslek yaşamında etik çatışmalar yaşandığını; %63'ü etik ikilemlerden çıkışta kültürel çevreyle ilgili değerleri önemli bulduğunu; %87'si etik ikilem yaşandığında etik davranışı gerçekleştirdiğini belirtmiştir. Mükelleflerin düşük vergi ödeme endişeleri, kamudaki bürokratik yapı ve yönetim erki, mevzuatta sürekli yapılan değişimler ve muhasebeciler üzerindeki mükellef veya işveren baskısı etik ikilemlerin sebepleri olarak gösterilmiştir.

Çetin ve Şahin Dağlı (2014), muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği ile ilgili görüşleri, meslek etiği ilkelerine uyma veya uymalarında etki sahibi sebepleri ve meslek etiği hakkındaki düzenlemeleri algılama seviyelerini belirlemek amacıyla Isparta'da ankete dayalı bir araştırma yapmışlardır. Bu çalışmada meslek mensuplarının görüşleri ile unvanları arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmemiştir.

Yücel ve Kartal (2014) meslek mensuplarının meslek etiği algılarının mesleki faaliyetleri üzerindeki etkilerini incelemek amacıyla İstanbul'da 500 meslek mensubu üzerinde bir araştırma yapmışlardır. Deneyim süresi yükseldikçe, meslek mensuplarının muhasebe ilke ve standartlarını tam ve doğru biçimde uyguladığı ve Türkiye'deki meslek mensuplarının etik ilkelere uymada yeterli özeni gösterdiği yönündeki ifadelerle katılım oranı azalmıştır. Meslek mensuplarının mükellef ve toplum baskısı olmadan karar verdikleri; meslek içi eğitim ve seminerlerin arttırılmasının etik ilkelerinin daha iyi algılanmasını sağlayacağı; etik konusundaki sosyal hassasiyetin artmasının meslek etiğinin gelişmesine olumlu yansıtacağı; Türkiye'de muhasebe meslek etiği hakkında yeterli düzeyde yasal düzenleme bulunmadığı

ifadeleri ile deneyim süresi arasında ise pozitif yönlü bir ilişki ortaya çıkmıştır. Ayrıca meslek mensuplarının mükellef sayısı arttıkça, mükellef ve toplum baskısı olmadan karar verdikleri varsayımına ve ahlaki değerlerin yasaya bağlanmasının oldukça zor olduğu ifadesine katılım azalmıştır.

Bitlisli ve Dinç (2015), meslek mensuplarının etik karar verme davranışları ile Makyavelist kişilik özellikleri arasındaki ilişkileri incelemişlerdir. Bazı Makyavelist kişilik düzeyleri ile etik karar verme davranışı arasında anlamlı ilişkiler belirlemişlerdir. Örneğin, Makyavelist kişilik özelliklerinden olan kontrol isteği ile meslek etiği unsurlarından dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve mesleki davranış arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Ayrıca yaş, cinsiyet, deneyim süresi gibi demografik özellikler ile meslek mensuplarının etik karar verme davranışı arasında anlamlı farklılıklar olmadığını tespit etmişlerdir.

Çelik ve Dağdeviren (2015), meslek mensuplarının etik algılama düzeylerini ölçerek etik dışı davranışa iten faktörleri belirlenmeyi amaçlamışlardır. Bu düzeylerde cinsiyet, yaş, deneyim süresi ve unvana göre anlamlı farklılıklar tespit etmişler ancak öğrenim düzeyi açısından bir farklılaşma olmadığını ileri sürmüşlerdir.

Daştan, Bayraktar ve Bellikli (2015), muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerinde etik ikilem ve etik karar alma konularındaki farkındalık düzeylerini değerlendirmek amacıyla Trabzon'da bir anket uygulaması yapmışlardır. Meslek mensuplarının etik ikilem ve etik karar alma hakkında farkındalık düzeylerinde cinsiyet, öğrenim düzeyleri ve deneyim sürelerine göre anlamlı farklılıklar varken; unvana göre bir farklılaşma bulunmadığını dile getirmişlerdir.

Dinç ve Tuncer (2015) vergi müfettişlerinin muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği konusundaki duyarlılıklarına dair algılarını ve vergi müfettişlerinin algılarında deneyim, öğrenim düzeyi, bölgeler ve cinsiyetler itibarıyla farklılık olup olmadığını araştırmışlardır. Vergi müfettişlerinin muhasebe meslek mensuplarının tarafsızlık, dürüstlük, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranıştan oluşan meslek etiği ilkelerine yönelik duyarlılıkları hakkında genellikle olumsuz düşüncelere sahip olduklarını belirlemişlerdir.

Kızıl, Akman, Aras ve Erzin (2015) çalışmalarında; muhasebe etiği hakkındaki algı düzeyleri ve meslek etiğine olan bakış açılarını belirlemek amacıyla Yalova'da faaliyet gösteren meslek mensupları üzerinde bir anket uygulaması yapmışlardır. Demografik veya diğer niteliklere göre farklılaşmaların araştırılmadığı, yalnızca maddelere ilişkin frekans değerlerinin yorumlandığı bu çalışmanın en önemli sonucunun akraba ve tanıdıklardan

meydana gelen bazı müşterilere ayrıcalıklı davranılmasının, yanıtlayıcıların %39'u tarafından kısmen etik bulunması olduğu ileri sürülebilir.

Yılmaz, Yıldırım ve Bahar (2015) meslek mensuplarının TÜRMOB etik yönetmeliği hakkındaki algılarını ve genel etik değerlerle ilgili görüşlerini incelemek amacıyla Samsun'da bir anket çalışması yapmışlardır. Genel etik alt ölçeği ile ölçek toplam puanlarında deneyim süresi daha uzun olan meslek mensupları lehine anlamlı bir farklılık belirlemişlerdir. Dürüstlük alt ölçeği ile mesleki yeterlilik ve özen alt ölçek puanlarında ise deneyim süresine göre anlamlı bir farklılık bulunamamıştır.

Güney ve Biçer (2016) Erzincan'da bir anket uygulayarak muhasebe meslek mensuplarının, meslektaşlarının etik davranışları hakkındaki algıları ile ilgili bilgi sunmayı amaçlayan bir çalışma yapmışlardır. Çalışma sonucunda, meslek mensuplarının meslektaşlarını dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış ilkelerine bağlı biçimde faaliyet gösterdikleri algısına sahip oldukları belirlenmiştir. Fakat katılımcıların; muhasebe eğitim yetersizliği, mevzuatla ilgili bilgi eksikliği, kalifiye eleman eksikliği, hizmet karşılığı hak edilen ücretin tahsil edilememesi, meslek odasının yeteri kadar destek sağlayamaması, mükelleflerin eğitimsizliği, haksız rekabet, yaptırım yetersizliği ve kurumsallaşamama gibi faktörlere dayanan bazı etik sorunlar yaşandığını ifade ettikleri ileri sürülmüştür.

Gürbüz ve Yılmaz (2016), meslek mensuplarının TÜRMOB tarafından hazırlanmış olan Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik ile ilgili tutumlarını araştırmak amacıyla Eskişehir'de yaptıkları çalışmada; cinsiyet, unvan, öğrenim düzeyi, deneyim süresi, mükellef sayısı ve aylık gelir değişkenlerinde anlamlı bir farklılık gözlenmiştir. Erkek muhasebeciler kadınlara; SMMM unvanına sahip olanlar YMM unvanlılara; 11-20 yıl arası deneyim süresine sahip olanlar diğerlerine; lisans mezunları ön lisans ve yüksek lisans mezunlarına; daha az mükellefi olanlar daha fazla sayıda mükellefi bulunanlara ve daha düşük gelirli olanlar daha yüksek gelire sahip meslek mensuplarına göre daha sıkı bir etik tutum sergilemişlerdir.

Kaya (2016), meslek mensuplarının muhasebe meslek etiğine yönelik bilgi düzeyleri, düşünceleri, algıları ve uyum düzeyleri ile etik içi ve dışı davranışların sebepleri ve meslek etiğine uyumun avantajları ve dezavantajları hakkındaki fikirlerini belirlemek amacıyla Elazığ ve Bingöl'deki meslek mensuplarını kapsayan bir çalışma yapmıştır. Çalışmada uygulanan ankete katılan meslek mensuplarının demografik özellikleri özetlenmiş ancak bunlar ile anketin maddelerine verilen yanıtlar arasında ilişki olup olmadığı incelenmemiş; frekanslardan hareketle bazı konular hakkındaki görüşleri ve durum tespitleri belirtilmekle

yetinilmiştir. Örneğin, meslek mensupları meslek etiği hakkında yeterince seminer, kurs ve konferans gibi yollarla eğitim verilmediğini ifade ederken; konuyla ilgili bilgileri en çok seminer, kurs ve konferanslar ile meslek odalarının sağladığı imkânlar, bilimsel yayınlar ve internetten takip ettiklerini ifade etmişlerdir. Muhasebe meslek etiğinin dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış gibi temel ilkelerine genelde uydukları; ancak 74 katılımcıdan beşinin daha önce disiplin cezası almış olduğu görülmüştür. Denetimin yetersizliğinden bahsederlerken; sosyal çevre, eğitim, deneyim, cezai yaptırımlar, ahlak ve denetimi etiğe uymayı etkileten sebepler olarak sıralamışlardır. İşletmelerin veya mükelleflerin yasa dışı talepleri, denetimin yetersizliği, haksız rekabet, meslek ücreti, kişisel çıkarlar, eğitim ve deneyim eksikliği ise etik dışı davranış sebepleri olarak gösterilmiştir.

Sayım ve Usman (2016), muhasebe meslek mensuplarının meslek etiğine bakışları ve etik sorunları algılama biçimlerini incelemek amacıyla Yalova’da faaliyet gösteren otuz meslek mensubuyla yarı yapılandırılmış yüz yüze görüşme metodunu kullanarak bir çalışma yapmışlardır. Meslek mensuplarının ücret üzerinden rekabeti en önemli etik sorun olarak tanımladıkları; ücret tarifesi ve tahsilatı dışındaki konuları etik sorun biçiminde algılamadıkları; tarifieden düşük ücret kabulünü etik bir sorun olarak görmelerine rağmen bunu haksız rekabet olarak görmedikleri; özellikle yeni meslek mensuplarının mükellef temini endişesiyle daha fazla etik ikilem yaşayabilecekleri yönünde bulgular raporlamışlardır.

Özçelik ve Angı (2017), meslek mensuplarının etik ikilemle ilgili görüşleri ile etik ikileme yol açan ve azaltan faktörleri tespit edebilmek amacıyla Antalya’da faaliyet gösteren meslek mensupları üzerinde bir anket uygulaması yapmışlardır. Meslek mensupları etik ilkelerin uygulanmasıyla ilgili olarak mesleki saygınlığın artırılması konusunda meslek mensuplarının ve odaların gerekli hassasiyeti göstermeleri gerektiği, bazı meslektaşlarının etik dışı davranışlarının mesleki itibarı azalttığı; meslek etiği ilkeleriyle kurallarını bildikleri; bunlara uygun davranmaya çalıştıkları; uygun davranabilmek için kendilerinde mesleki anlamda gerekli heyecanı hissetmeleri gerektiği, etik ikilemle karşılaştıklarında genellikle etik davranış tercih ettikleri ve etik davranışlar nedeniyle müşteri kaybettikleri yönünde görüşler belirtmişlerdir. Yanıtlayıcılar, kendilerinin meslek etiğine uygun davrandığı yönündeki ifadelerle yüksek; fakat meslektaşlarıyla ilgili ifadelerle düşük katılım sergilemişlerdir. Etik ikileme neden faktörler arasında ise mükellef kaynaklı unsurları ilk sırada göstermişlerdir. Etik ikilemlerin önlenmesiyle ilgili olarak etik eğitiminin artırılması;

kayıt dışı ekonominin azaltılması ve mükellefler üzerindeki vergi baskısının düşürülmesi gibi görüşler öne çıkmıştır. Etik ikilem yaşanmasına sebep olan unsurlarla ilgili olarak deneyim, mükellef sayısı ve gelire göre anlamlı farklılıklar belirlenirken; cinsiyet, yaş, öğrenim düzeyi ve unvanlara göre farklılaşma tespit edilememiştir.

Özçelik ve Keskin (2017) meslek mensuplarının, muhasebe meslek etiği uygulamalarına bakışlarını belirlemek amacıyla Batı Akdeniz bölgesinde faaliyet gösteren muhasebeciler üzerinde bir araştırma yapmışlardır. Meslek mensuplarının kendileri hakkında meslek yaşamları boyunca etiğe uygun davrandıklarını; meslektaşlarının etik dışı davranmadığını; Türkiye’de meslek etiği düzenlemelerinin yeterli olmadığını; bazı meslektaşlarının ücret tarifesinin altında defter tuttuklarını düşündükleri yönünde sonuçlar elde etmişlerdir.

Triki, Cook ve Bay (2017) Kanadalı muhasebecilerde Makyavelizm, etik yönelim, anti entelektüalizm ve sosyal istenirlik tepkisi önyargısı arasındaki ilişkileri araştırmışlardır. Kanadalı muhasebecilerin ABD’li muhasebecilere göre daha yüksek Makyavelizm puanı aldıklarını belirlemişlerdir. Makyavelizm ile rölativizm, idealizm, anti entelektüalizm ve sosyal istenirlik tepki önyargısı arasında anlamlı bir ilişki olduğunu da ileri sürmüşlerdir.

Gür (2018) meslek mensuplarının meslek etiği ile ilgili görüşleri ve etik dışı davranışlara yol açan sebepleri tespit edebilmek amacıyla Bingöl’de anket uygulamasıyla bir araştırma yapmıştır. Meslek mensuplarının yaş, öğrenim düzeyi ve deneyim süreleri ile meslek etiği hakkındaki genel algıları arasında bilgilendirme, tarafsızlık, sorumluluk gibi kriterler açısından bazı anlamlı farklılıklar tespit etmiştir.

Ismail, Hariri ve Hassan (2018) cinsiyet, yaş, mesleki yeterlilik gibi demografik faktörler ve etik ideolojinin meslek mensuplarının etik karar verme üzerindeki etkisini incelemek amacıyla Malezya’da bir araştırma yapmışlardır. Yaş ve mesleki niteliklerin, muhasebecilerin etik kararlar almaları üzerinde önemli bir pozitif etkisi olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Bu durumun, muhasebecileri etik sorunlarla karşılaştıklarında daha katı olmaları konusunda etkileyebileceğini belirtmişlerdir. Ayrıca, idealizmin Malezya’daki meslek mensuplarının etik karar verme sürecini önemli ölçüde etkilediğini de ileri sürmüşlerdir. Malezya’daki meslek mensuplarının etik karar vermelerinde; yaş, mesleki yeterlilik ve idealizm faktörlerinin etkili olduğunu raporlamışlardır.

Kıllı, Türkoğlu ve Gülmez (2018), meslek mensuplarının meslek etiği algılarını, etik dışı davranışlar hakkındaki görüşlerini, bunlara sebep olan faktörleri ve çözüm önerilerini belirlemek amacıyla Malatya’da anket uygulayarak bir çalışma yapmışlardır. Etik dışı

davranışlara yol açan faktörler ve etik dışı davranışların engellenmesine yönelik ifadeler verilen yanıtlarda cinsiyet, yaş, öğrenim düzeyi, deneyim süresi, unvan ve gelir seviyesine göre anlamlı farklılıklar tespit etmişlerdir. Kadın meslek mensuplarının verdiği yanıtlardan meslek etiği ile ilgili daha az ikilem yaşadıkları, düzenlemeleri yeterli gördükleri ve kendi davranışlarını meslek etiğine uyum açısından erkeklere göre daha üst düzeyde gördükleri anlaşılmaktadır.

Marşap, Elitaş, Yanık ve Altınay (2018) faydacı ve Makyavelist kişilik özelliklerinin muhasebe denetimine etkileri ile ahlaki tehlike ve meslek etiğinin meslek mensupları tarafından algılanma düzeyini ölçmek amacıyla denetçiler üzerinde bir araştırma yapmışlardır. Dürüstlük ve mesleki davranış boyutları bakımından cinsiyetler arasında anlamlı farklılıklar belirlenememiş; gizlilik, tarafsızlık ve mesleki yeterlilik ve özen bakımından anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir. Kadın meslek mensuplarının erkeklere nazaran daha sıkı bir etik tutuma ve diğer meslektaşlarının etik ilkelere uyumu konusunda daha olumsuz görüşlere sahip oldukları söylenebilir. Öğrenim düzeyi ve etik eğitimi alma özelliklerine göre ise anlamlı farklılıklar tespit edilmemiştir.

Önal ve Gürbüz (2018) Mersin’de bir anket uygulayarak, meslek mensuplarının demografik özellikleri açısından muhasebe hata ve hileleri hakkındaki ifadeler katılım seviyeleri arasında farklılık olup olmadığını araştırmışlardır. Katılımcıların muhasebe meslek etiğine yönelik tutumlarında unvan ve çalışan sayısı kriterlerine göre anlamlı farklılıklar bulunamamıştır. Cinsiyet, yaş, deneyim süresi ve öğrenim düzeylerine göre ise anlamlı farklılıklar olduğu belirlenmiştir. Öğrenim düzeyi, tecrübe süresi ve yaş yükseldikçe, meslek mensuplarının daha düşük etik tutum sergiledikleri tespit edilmiştir. Kadın meslek mensuplarının etik tutumları daha üst seviyede belirlenmiştir.

Soylu (2018) muhasebe meslek mensuplarının muhasebe meslek etiği algı seviyelerini ölçmek ve meslek etiği hakkındaki görüşlerinde demografik özelliklerine göre farklılıkları saptamak amaçlı yüksek lisans tez çalışmasında bir anket uygulaması gerçekleştirmiştir. Meslek mensuplarının muhasebe meslek etiği hakkındaki görüşlerinde cinsiyet, yaş, öğrenim düzeyi, deneyim süresi ve unvan kriterlerine göre istatistiki olarak anlamlı bir farklılık tespit edemediğini raporlamıştır.

Yel (2018) muhasebe meslek etiğine uyumlu ve uyumsuz davranışlarda bulunulmasında rolü olan faktörleri belirleyebilmek amacıyla Bolu’da bir alan araştırması gerçekleştirmiştir. Unvan ile etik çelişki ve meslek saygınlığı, etik çelişki ve caydırıcı etkenler, etik çelişki ve

ahlaki boyut, vergiden kaçınma ve müşteriye kaybetme kaygıları arasında anlamlı farklılıklar olduğu sonucuna ulaşmıştır. Çalışan sayıları ile etik ikileme yol açan nedenler, mali denetim, etik ikilem ve caydırıcı etkenler arasında da anlamlı farklılıklar belirlemiştir.

Yücel, Günlük ve Sulu (2019) meslek mensuplarının mesleki etik eğilimleri ile kuralsızlık davranışı arasındaki ilişkide Makyavelist kişilik önemli bir boyutu olan etik dışı davranış ve hile eğiliminin etkilerini incelemiştir. Meslek etiği algı düzeyi yükseldikçe, meslek mensuplarında kayıtsızlık davranışının azaldığını ileri sürmüşlerdir. Etik dışı davranma ve hile eğiliminin artmasıyla; katılımcıların meslek etiği algı düzeylerinin anlamlı şekilde azaldığı ve kuralsızlık davranışlarının anlamlı biçimde yükseldiğini raporlamışlardır.

Özçelik (2020) meslek mensuplarının muhasebe meslek etiğine yönelik duyarlılıkları ve etik dışı davranışları engellemeye yönelik çabaları ölçmeyi amaçladığı yüksek lisans tez çalışmasında bir anket uygulaması yapmıştır. Çalışma sonuçlarına göre muhasebe mesleği kapsamındaki farklı iş kollarında çalışan meslek mensuplarının haksız rekabetle mücadele konusunda meslek örgütünün yetersizliği ve meslek örgütünün etik dışı davranan meslek mensubunu meslekten men edeceği hakkındaki görüşlerinde anlamlı bir farklılık gözlemlenmemiştir.

Tayyar, Akyüz, Yeşil, Uslu ve Kara (2020) mesleki şüpheciliğin etik algısı üzerindeki etkisini incelemeyi amaçlayarak Uşak'taki meslek mensuplarına bir anket uygulamışlardır. Muhasebe mesleğindeki şüphecilik ilkesinin, meslek etiği algısı üzerinde pozitif yönde etki sahibi olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

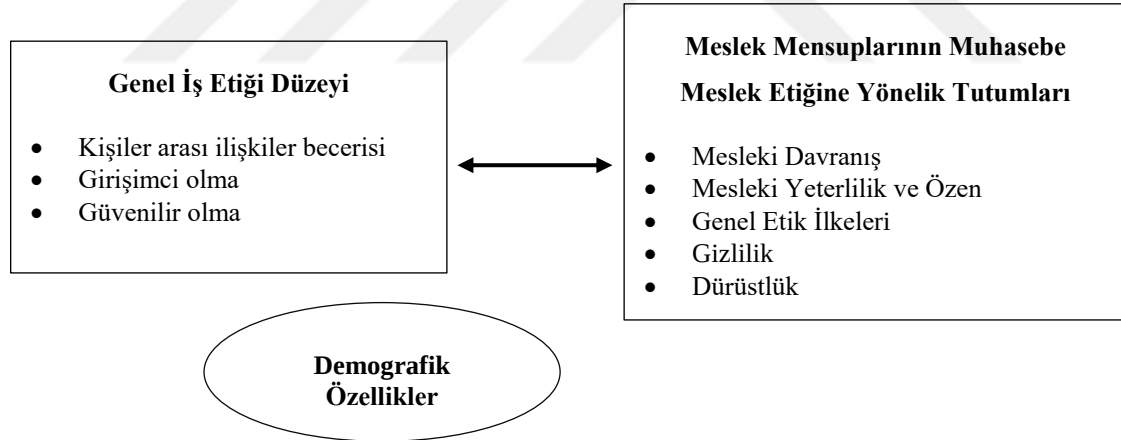
Vinson, Curtis, Conover ve Chui (2020) etik karar verme ve risk alma eğilimini incelemek amacıyla ABD ile Orta Doğu ve Kuzey Afrika'yı kapsayan kültürler arası çalışmalarında bir anket uygulamışlardır. Bölgesel farklılık ve risk alma eğiliminin etik farkındalığı etkilediği sonucuna erişmişlerdir. Ayrıca, bölgenin farkındalık üzerindeki doğrudan ve risk alma eğilimi yoluyla da dolaylı etkisinin; zıt tesirlere sahip olduğu tutarsız bir arabuluculuk belirlenmiştir. Dolayısıyla, risk alma eğiliminin, bölgenin etik davranış üzerindeki etkisini baskılayıcı bir role sahip olduğunu ileri sürmüşlerdir.

Driskill ve Tiggeman (2021) ABD'de yaptıkları çalışmada muhasebe meslek mensuplarının etik karar alma konusundaki algıları ve kariyer deneyimlerini araştırmışlardır. Meslek mensuplarının meslek etiği algılarının cinsiyet ve bağımlı çalışanlarda firma türüne göre anlamlı farklılık sergilemediğini; fakat bağımlı çalışanlarda pozisyon düzeyi açısından anlamlı bir farklılık bulunduğunu belirtmişlerdir.

Prayogo ve Afrizal (2021) çalışmalarında 70 muhasebe öğreticisi, 75 öğrenci ve 40 meslek mensubuna bir anket uygulayarak finansal tablo hazırlama etiğine ilişkin algılarındaki farklılıkları incelemeyi amaçlamışlardır. Üç örneklem grubu arasında finansal tablo hazırlama etiği konusunda anlamlı farklılıklar tespit etmişler ve bunu öğrenim düzeyi ile deneyime bağlı olarak meydana gelen anlayış farklılığına bağlamışlardır. Ayrıca muhasebe öğretmenleri ile öğrencileri arasında ve muhasebe öğrencileri ile meslek mensupları arasında anlamlı farklılıklar belirlenirken, muhasebe öğretmenleri ve meslek mensupları arasında bir farklılık tespit edilememesinin; finansal tablo hazırlama etiği üzerinde öğrenim düzeyi ve deneyim süresinin rolünü belirginleştirdiğini ileri sürmüşlerdir.

3.4. Araştırmanın Yöntemi

Bu tez, amacı nedeniyle betimsel ve açıklayıcı araştırma türlerinden özellikler taşımaktadır. Değişkenler arasındaki ilişkileri araştırabilmek ve test edebilmek için nicel yöntem kullanılmıştır. Uygulamalı bir çalışma olan bu tez, değişkenleri inceleme biçimi açısından ilişkisel araştırma türü ve alan araştırması deseni çerçevesinde yürütülmüştür. Araştırma modeli aşağıdaki Şekil 3’te sunulmuştur.



Şekil 3. Araştırmanın Modeli

3.4.1. Araştırmanın Evreni, Örneklem ve Kısıtlar

Araştırmanın evreni Türkiye’deki bütün muhasebe meslek mensuplarıdır. Amaçlı ve kolayda örnekleme yöntemleriyle Aksaray SMMMO’ya kayıtlı 213 meslek mensubu örneklem çerçevesi olarak belirlenmiştir. Anket formu her bir meslek mensubuna ulaştırılmış olmasına rağmen ancak altmış dört katılımcıdan meydana gelen bir örneklem elde edilebilmiştir.

Araştırmanın en önemli kısıtı veri toplamak için başvuru anket yönteminin uygulama biçimi olarak belirtilebilir. Örneklem büyüklüğü, zaman kısıtı ve özellikle de meslek mensuplarının iş yükü yoğunluğu nedeniyle anket formu katılımcıların kimilerine yüz yüze olarak dijital ortamda uygulanmış; kimilerine ise anketin Google Forms ve Microsoft Forms internet bağlantı adresi e-posta, kısa mesaj ve kısa mesajlaşma uygulaması (WhatsApp) gibi kanallarla yollanmıştır. Bu nedenle, anket formunda sağlıklı doldurmaya yönelik bazı açıklama ve uyarılar yapılmışsa da bazı yanıtlayıcıların gerçekte hangi fiziki ortam ve koşullarında doldurdukları bilinmemektedir. Veri analizlerinde negatif korelasyon katsayıları çıkıp çıkmadığı; bir yanıtlayıcının sadece uç değerleri işaretleyip işaretlemediği ve faktoriyel yapıların uygun olup olmadığı gibi hususlara bakılarak katılımcıların anketi özenli bir biçimde yanıtlayıp yanıtlanmadıkları hakkında bir çıkarım yapılacaktır. Örneklem büyüklüğü de bir kısıt olarak belirtilebilir. Ancak çekilen örneklemin büyüklüğü evreni yeterince temsil etmektedir. Ayrıca MMMMETÖ ölçeğindeki maddelerin yeterince anlaşılammış olması ihtimali ile yanıtlayıcıların bazı maddeleri cevaplarken toplum tarafından genel kabul görmüş doğrular nedeniyle kendi görüş ve davranışlarını olduğu gibi yansıtamamaları ihtimali de diğer kısıtlar olarak belirtilebilir.

3.4.2. Veri Toplama Aracı ve Yöntemi

Uygulanan anket toplamda üç bölüm ve otuz yedi maddeden oluşmaktadır. Birinci bölümde demografik ve mesleki tanımlayıcı bilgilere yönelik on iki adet madde yer almaktadır. İkinci bölüm genel iş etiği düzeylerine yönelik on iki maddeli MİEÖ-KF ve üçüncü bölüm de muhasebe meslek etiğiyle ilgili on üç maddeli MMMMETÖ ölçekleri bulunmaktadır.

Petty (1993) tarafından geliştirilmiş olan OWEI, bireylerin profesyonel olarak sürdürdükleri meslekleri hakkındaki genel iş etiği seviyelerinin belirlenmesi amacıyla gütmektedir. Ölçeğin kişiler arası ilişkiler becerisi, girişimci olma, güvenilir olma ve olumsuz özellikler adlı dört boyutuna ilişkin toplam elli madde bulunmaktadır. Orijinal OWEI’de ifadeler “1- hiçbir zaman” ile “7- her zaman” arasında yer alan yedili Likert tipinde verilmiştir. Farklı iş kolları üzerinde yapılmış olan çok sayıda araştırmada kullanılarak güvenilirliği ve geçerliliği defalarca onaylanmış olan OWEI; Kılıç, Özer ve Aydın (2016) tarafından MİEÖ adıyla Türkçeye çevrilmiştir. Kılıç, Özer ve Aydın (2016) ölçeğe ilişkin açıklayıcı ve doğrulayıcı faktör analizleri yapmışlar ve kişiler arası ilişkiler becerisi boyutuna ilişkin dokuz; girişimci olma boyutuna ilişkin dokuz; güvenilir olma boyutuna ilişkin beş ve olumsuz özelliklere ilişkin altı olmak üzere toplam yirmi dokuz maddeli bir form elde edilmiştir. Ayrıca,

Türkçeye daha uygun olmasını gerekçe göstererek beşli Likert tipini tercih etmişlerdir.

Park ve Hill (2017) OWEI'nin çok sayıda madde içerdiğini ve uzun olduğunu dile getirmişlerdir. Özellikle başka ölçeklerle birlikte kullanılması durumunda daha kısa bir formunun avantaj sağlayacağı düşüncesiyle dört boyuta ilişkin elli maddesi bulunan OWEI'yi; kişiler arası ilişkiler becerisi, girişimci olma ve güvenilir olma biçiminde üç boyut ve toplamda on iki madde biçiminde kısaltarak OWEI-Short Form (OWEI-SF) adlı ölçeği elde etmişlerdir. OWEI-SF de yine “1-hiçbir zaman” ile “7-her zaman” arasında yedili Likert tipinde düzenlenmiştir. Bu ölçek, Türkçede MİEÖ-Kısa Form (MİEÖ-KF) olarak ifade edilebilir. MİEÖ-KF ölçeğinde; kişiler arası ilişkiler becerisi dört, girişimci olma boyutu beş ve güvenilir olma boyutu üç madde ile ifade edilmektedir. Maddeler Kılıç, Özer ve Aydın (2016)'ın MİEÖ Türkçe çevirisinden alınarak MİEÖ-KF elde edilmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği hakkındaki görüş, algı ve tutumları ile ilgili yapılan çalışmaların çoğunda güvenilir bir ölçek kullanılmadığını ve bu nedenle de ilgili yayınlarda varılan sonuçların nesnel olmayabileceğini ileri süren Tuğay ve Kılıç (2017) tarafından MMMMETÖ ölçeği meydana getirilmiştir. Tuğay ve Kılıç (2017), yasalar, standartlar ve ilgili düzenlemelerde tanımlanmış temel etik ilkeler, konuya dair önceki bilimsel çalışmalarda kullanılmış anket maddeleri ile meslek mensuplarının görüş ve önerilerine dayanarak bir anket formu hazırlamışlardır. Oluşturulan form uygulanarak açıklayıcı ve doğrulayıcı faktör analizleri yapılmıştır. Sonuç olarak mesleki davranış, mesleki yeterlilik ve özen, genel etik ilkeleri, gizlilik ve dürüstlük olmak üzere beş boyut tespit edilmiştir. Mesleki davranış boyutuna ilişkin beş ve diğer boyutların her birine ilişkin ikişer madde olmak üzere toplamda on üç maddeye sahip ve beşli Likert ile ifade edilen bir ölçek elde edilmiştir. Bu ölçek, yazarlar tarafından Meslek Mensuplarının Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Tutum Ölçeğini (MMMMETÖ) olarak isimlendirilmiştir. Bu ölçeğin orijinalinde yer alan maddelerden bazılarının “...yer verilmelidir” gibi tutum; bazılarının ise “...vermektedirler” gibi algı ifade ettikleri (Tuğay & Kılıç, 2017, s. 780) fark edilmiştir. Yanıtlayıcıların kavram kargaşası yaşamamaları amacıyla bütün maddeler; meslek mensuplarının meslektaşlarının muhasebe meslek etiğine yönelik tutumlarına ilişkin algılarını ifade edecek biçimde düzenlenmiştir.

Bu araştırmada veri toplamak amacıyla oluşturulan anket formu üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde demografik nitelikte tanımlayıcı bilgiler yer almaktadır. Anketin ikinci ve üçüncü bölümlerinde ise MİEÖ-KF ve MMMMETÖ kullanılmıştır. Anket formu bazı

katılımcılara yüz yüze olarak dijital ortamda; bazılarına ise anketin Google Forms ve Microsoft Forms internet bağlantı adresi e-posta, kısa mesaj ve kısa mesajlaşma uygulaması (WhatsApp) gibi kanallarla ulaştırılarak cevaplatılmıştır.

Araştırmanın, veri toplama aracının ve veri toplama yönteminin etik ilkelere uygunluğu hakkında Aksaray Üniversitesi İnsan Araştırmaları Etik Kuruluna başvurulmuştur. Kurulun, 22.02.2022 tarihli, 01 toplantı sayılı ve 2022/01-23 nolu kararında bu çalışmanın Aksaray Üniversitesi İnsan Araştırmaları Etik Kurul Yönergesinde tanımlanmış etik ilkelere uygun olduğu belirtilmiştir. Söz konusu kurul kararı ekler arasında verilmiştir. Veri toplama sürecinde de etik ilkelere bağlı kalınmıştır. Örneğin anonim yanıtlayıcı ilkesi doğrultusunda hiçbir katılımcının kimlik veya adres bilgileri gibi kişisel bilgileri talep edilmemiş, kim olduğunu ortaya çıkaracak hiçbir soru sorulmamış ve kimliği hakkında fikir verecek hiçbir kayıt tutulmamıştır. Ayrıca, hiçbir yanıtlayıcıya ankete katılması için doğrudan veya dolaylı bir baskıda veya imada bulunulmamış ya da ısrarcı olunmamıştır.

3.4.3. Araştırmanın Problemi ve Araştırma Soruları

Marques ve Azevedo-Pereira (2009), meslek mensuplarının muhtemel etik sorunlara karşı tutumlarını Forsyth (1980) tarafından geliştirilen etik konum ölçeğini kullanarak araştırmışlardır. Yaş ve cinsiyete göre bir farklılaşma tespit etmişlerdir. Kutluk ve Ersoy (2011) değerlerin belirlenmesi testi (Rest, 1986) vasıtasıyla muhasebe meslek mensuplarının etik yargı seviyelerini ve demografik değişkenlere göre farklılaşmaları incelemişlerdir. Yaş, öğrenim düzeyi ve deneyim süresine göre anlamlı bir farklılık bulunmazken; cinsiyete göre anlamlı bir farklılık bulunduğunu ileri sürmüşlerdir. Özkan ve Hacıhasanoğlu (2012) meslek mensuplarının kişilik özellikleri ile etik davranış eğilimi arasındaki ilişkileri inceledikleri çalışmalarında; meslek mensuplarının mesleki deneyim, yaş, öğrenim düzeyi, unvan ve cinsiyetleri ile etik davranış eğilimleriyle ilgili faktörler arasında anlamlı bir fark bulamamışlardır.

Bitlisli ve Dinç (2015), meslek mensuplarının bazı Makyavelist kişilik özellikleri ile etik karar verme davranışı arasında anlamlı ilişkiler belirlemişlerdir. Yaş, cinsiyet, deneyim süresi gibi özellikler ile meslek mensuplarının etik karar verme davranışı arasında anlamlı farklılıklar olmadığını iddia etmişlerdir. Triki, Cook ve Bay (2017) Makyavelist kişilik ile rölativizm, idealizm, anti entelektüalizm ve sosyal istenirlik tepki önyargısı arasında anlamlı bir ilişki bulunduğunu iddia etmişlerdir. Marşap, Elitaş, Yanık ve Altınay (2018) faydacı ve Makyavelist kişilik özelliklerinin muhasebe denetimine etkileri üzerine çalışmalarında;

cinsiyet ile bazı boyutlar arasında anlamlı farklılıklar tespit etmiş; öğrenim düzeyi ve etik eğitimi alma özelliklerine göre ise hiçbir anlamlı farklılık bulamamışlardır. Yücel, Günlük ve Sulu (2019) meslek mensuplarının mesleki etik eğilimleri ile kuralsızlık davranışı arasındaki ilişkide Makavelist kişiliğin önemli bir boyutu olan etik dışı davranış ve hile eğiliminin etkilerini incelemişlerdir.

Yukarıdaki çalışmalara ilave olarak; daha önce de belirtildiği üzere, OWEI pek çok farklı sektörde yer alan farklı iş alanları, meslek dalları ve pozisyonlar üzerinde çok çeşitli amaçlarla uygulanmıştır (Park & Hill, 2017, s. 9-14). İşte bütün bunlardan hareketle bu araştırmanın problemi; “muhasabe meslek mensuplarının genel iş etiği düzeyleri ile meslektaşlarının muhasabe meslek etiğine yönelik tutumlarına ilişkin algıları arasında anlamlı ilişkiler var mıdır” biçiminde tanımlanmıştır.

Zeytin (2007), meslek mensuplarını etik dışı davranışlara ve hataya iten unsurları; bunların önem sıralarını ve demografik özelliklere göre farklılaşmaları araştırmıştır. Cinsiyet, unvan, deneyim süresi, öğrenim düzeyi ve faaliyet gösterilen il gibi özellikler ile etik dışı davranışlara yönlendiren faktörler arasında anlamlı farklılıklar tespit etmiştir. Kutlu (2008), muhasabe meslek mensuplarının etik ikilemde kalma ve bunların dayandığı sebepler konusunda unvan, yaş, cinsiyet, öğrenim düzeyi, mükellef sayısı, gelir kriterlerine göre anlamlı farklılıklar olduğu sonucuna ulaşmıştır. Sakarya ve Kara (2010) meslek mensuplarının muhasabe meslek etiğine yönelik düzenlemeleri ve meslek etiğini algılama seviyelerini tespit etmek amacıyla yaptıkları çalışmada cinsiyet, deneyim süresi, unvan ve mükellef sayısı faktörlerinin anlamlı bir farklılık gösterdiğini; fakat öğrenim ve gelir düzeylerinin ise anlamlı farklılıklar sergilemediğini belirlemişlerdir.

Güney ve Çınar (2012) meslek mensuplarının öğrenim ve gelir düzeyi ile etik ilkelere bağlılık arasında pozitif yönlü bir ilişki bulunduğunu belirtmişlerdir. Çetin ve Şahin Dağlı (2014), meslek mensuplarının meslek etiği ile ilgili görüşleri, meslek etiği ilkelerine uyma veya uymalarında etki sahibi sebepleri ve meslek etiği hakkındaki düzenlemeleri algılama seviyelerini belirlemek amacıyla yaptıkları çalışmada görüşler ile unvanlar arasında anlamlı bir farklılık olmadığı sonucuna ulaşmışlardır. Çelik ve Dağdeviren (2015), meslek mensuplarının etik algılama düzeylerinde cinsiyet, yaş, deneyim süresi ve unvana göre anlamlı farklılıklar tespit etmişlerdir. Öğrenim düzeyine göre bir farklılaşma olmadığını ifade etmişlerdir. Daştan, Bayraktar ve Bellikli (2015), meslek mensuplarının etik ikilem ve etik karar alma hakkındaki farkındalık düzeylerinde cinsiyet, öğrenim düzeyleri ve deneyim

sürelerine göre anlamlı farklılıklar varken; unvana göre bir farklılaşma bulunmadığını dile getirmişlerdir. Gürbüz ve Yılmaz (2016), meslek mensuplarının etik ilkeler yönetmeliği hakkındaki tutumlarını araştırmış ve cinsiyet, unvan, öğrenim düzeyi, deneyim süresi, mükellef sayısı ve aylık gelir değişkenlerinde anlamlı bir farklılık belirlemişlerdir.

Gür (2018) meslek mensuplarının yaş, öğrenim düzeyi ve deneyim süreleri ile meslek etiğine ilişkin algıları arasında bazı anlamlı farklılıklar belirlemiştir. Ismail, Hariri ve Hassan (2018) muhasebe meslek mensuplarının etik karar vermelerinde; yaş, mesleki yeterlilik ve idealizm faktörlerinin etkilerini raporlamışlardır. Kılıç, Türkoğlu ve Gülmez (2018), meslek mensuplarının etik dışı davranışlara yol açan faktörler ve etik dışı davranışların engellenmesine yönelik ifadelerinde; cinsiyet, yaş, öğrenim düzeyi, deneyim süresi, unvan ve gelir seviyesine göre anlamlı farklılıklar bulunduğu sonucunu elde etmişlerdir. Önal ve Gürbüz (2018) muhasebe meslek etiğine yönelik tutumlarda unvan ve çalışan sayısına göre anlamlı farklılıklar olmadığını belirtmişlerdir. Cinsiyet, yaş, deneyim süresi ve öğrenim düzeylerine göre ise anlamlı farklılıklar tespit etmişlerdir. Soylu (2018) meslek mensuplarının muhasebe meslek etiği ile ilgili görüşlerinde cinsiyet, yaş, öğrenim düzeyi, deneyim süresi ve unvana göre anlamlı bir farklılık tespit edemediğini ifade etmiştir. Yel (2018) unvan ve çalışan sayıları ile etik ikileme yol açan nedenler gibi bazı faktörler arasında anlamlı farklılıklar belirlemiştir. Driskill ve Tiggeman (2021) meslek mensuplarının meslek etiği algılarında cinsiyete göre anlamlı farklılık olmadığını belirtmişlerdir.

Araştırma soruları ise yukarıdaki açıklamalar ışığında ve araştırmanın problemine dayanarak aşağıdaki gibi oluşturulmuştur:

- Muhasebe meslek mensuplarının genel iş etiği düzeyleri ile meslektaşlarının muhasebe meslek etiğine yönelik tutumlarına ilişkin algıları arasında anlamlı ilişkiler var mıdır; varsa bu ilişkilerin yönü nedir?
- Demografik özelliklere göre muhasebe meslek mensuplarının genel iş etiği düzeylerinde farklılaşmalar var mıdır?
- Demografik özelliklere göre muhasebe meslek mensuplarının meslektaşlarının muhasebe meslek etiğine yönelik tutumlarına ilişkin algılarında farklılaşmalar var mıdır?

3.5. Araştırmanın Bulguları

Araştırmada kullanılan anket formu ilgili tarihlerde Aksaray SMMMO'da kayıtlı olarak

faaliyet gösteren 213 meslek mensuplarının tümüne ulaştırılmasına rağmen 64 katılımcıdan geri dönüş sağlanabilmiştir. 213 üyeli bir ana kitle için %95 güvenilirlik seviyesinde ve %10,04 hata payı ile örneklem büyüklüğü 66 kişi olarak hesaplanmaktadır. 213 kişilik bir popülasyonda %95 güven düzeyinde 64 yanıtlayıcıdan meydana gelen bir örneklem büyüklüğü için ise hata payı %10,27 olmaktadır. Geri dönüşü sağlanan tüm formların değerlendirmeye uygun olması da dikkate alındığında; 64 bireyden meydana gelen örneklem büyüklüğünün uygun olduğu belirtilebilir.

Ölçeğin tamamına ait iç tutarlılık için Cronbach Alpha katsayısına bakılmış ve güvenilirlik katsayısı 0,67 olarak bulunmuştur.

- $0,00 \leq \alpha < 0,40$ ise ölçek güvenilir değildir.
- $0,40 \leq \alpha < 0,60$ ise ölçek düşük güvenilirliktedir.
- $0,60 \leq \alpha < 0,80$ ise ölçek oldukça güvenilirdir.
- $0,80 \leq \alpha < 1,00$ ise ölçek yüksek derecede güvenilirdir.

Elde edilen Cronbach Alpha değerinin 0,60 ve 0,80 arasında olması nedeniyle, ölçeğin oldukça güvenilir olduğu belirtilebilir. İlgili ölçek kullanılarak yapılan araştırma sonucunda elde edilen bulgular, araştırma sorularıyla uyumlu olarak aşağıda sunulmuştur.

3.5.1. Demografik Özelliklere İlişkin Bulgular

Araştırma anketine katılan meslek mensuplarına ait bazı demografik özelliklere ilişkin istatistikler aşağıdaki Tablo 14'te özetlenerek sunulmuştur. Anket formunda unvan, öğrenim düzeyi, mükellef sayısı, aylık gelir seviyesi, muhasebe meslek etiği hakkında ayrı bir ders halinde eğitim alınıp alınmadığı ve alındı ise yeri ile muhasebe meslek etiğinin alınan bazı derslerde konu olarak işlenip işlenmediği ve işlendi ise yeri de sorulmuştur. Ancak bu değişkenlere dair anlamlı bulgular sağlanamadığı için burada sadece cinsiyet, yaş, deneyim süresi ve personel sayısı özelliklerine yer verilmiştir.

Tablo 14'e bakıldığında, anket yanıtlayıcılarının %28'inin kadın ve % 72'sinin erkek meslek mensuplarından oluştuğu görülmektedir. Bu durum, Güney ve Biçer (2016) ile Kaya (2016) gibi önceki çalışmaların bazılarında dile getirilen coğrafi ve kültürel yapı ile birlikte erkek meslek mensuplarının muhasebe mesleği içerisinde daha fazla yer almaları ile açıklanarak Aksaray ilinin sosyal ve kültürel yapısı dâhilinde normal karşılanabilir.

Tablo 14. Katılımcıların Demografik Özellikleri

Değişken	Derece	Frekans	Yüzde
Cinsiyet	Erkek	46	71,9
	Kadın	18	28,1
	Toplam	64	100,00
Yaş	20-25	3	4,7
	26-35	26	40,6
	36-45	25	39,1
	46-55	8	12,5
	+56	2	3,1
	Toplam	64	100,0
Deneyim Yılı	0-5	19	29,7
	6-10	14	21,9
	11-20	19	29,7
	21-30	7	10,9
	+30	5	7,8
	Toplam	64	100,00
Personel Sayısı	1-2	13	20,3
	3-4	12	18,8
	5-10	9	14,1
	Bağımlı çalışıyorum	26	40,6
	Yalnız çalışıyorum	4	6,3
	Toplam	64	100,00

Katılımcıların ortalama %85'inin 20 ila 45 yaş aralığında olduğu görülmektedir. Aralık bazında incelendiğinde 20-25 yaş aralığında 3 katılımcı, 26-35 yaş aralığında 26 katılımcı, 36-45 yaş aralığında 25 katılımcı bulunmaktadır. Geri kalan katılımcılardan 8'i 46-55 yaş ve 2'si de 56'dan fazla yaş grubu içerisinde yer almaktadır. Bu durum muhasebe mesleğinin nispeten genç bir yaş ortalamasına sahip olmasıyla ve ilgili alan mezunları tarafından tercih edilen bir kariyer seçeneği olmasıyla açıklanabilir.

Katılımcıların deneyim yıllarına göre dağılımları incelendiğinde %29,7'sinin 0-5 yıl arasında; %21,9'unun 6-10 yıl arasında; %29,7'sinin 11-20 yıl arasında; %10,9'unun 21-30 yıl arasında ve %7,8'inin ise 30 yıldan fazla deneyime sahip oldukları görülmektedir. Bu da yine yaş kriteri ile birlikte ele alınarak değerlendirildiğinde; meslek mensuplarının yaklaşık yarısının 10 yıldan az; fakat yarısının ise muhasebecilik alanında 10 yıldan fazla deneyim sahibi oldukları söylenebilir.

Ankete katılan meslek mensuplarının yanında çalışan personel sayılarına bakıldığında %40'ının bağımlı olarak bir kurumda çalıştıkları; %6,3'nün personel çalıştırmadan yalnız çalıştıkları; %20,3'ünün 1-2; %18,8'inin 3-4 ve %14,1'inin de 5-10 personel çalıştırdıkları görülmektedir. Yalnız ve çok az sayıda personelle çalışan meslek mensupları nispeten daha az sayıda mükellefe sahip olmalarını akla getirmektedir. Bağımlı çalışan meslek mensubu sayısının çokluğu Aksaray ilindeki ve özellikle de organize sanayi bölgesinde yer alan

kurumsallaşmış veya kurumsallaşma yolunda ilerleyen işletmelerin yoğunluğu; daha fazla sayıda personel çalıştıran meslek mensupları ise mükellef sayılarının çokluğu ile açıklanabilir.

3.5.2. Genel İş Etiği Düzeyleri Boyutları ile Muhasebe Meslek Etiği Boyutları Arasındaki İlişkiler

Bu araştırmanın “Muhasebe meslek mensuplarının genel iş etiği düzeyleri ile meslektaşlarının muhasebe meslek etiğine yönelik tutumlarına ilişkin algıları arasında anlamlı ilişkiler var mıdır?” biçiminde belirlenen problemi ve temel araştırma sorusu olan “Muhasebe meslek mensuplarının genel iş etiği düzeyleri ile meslektaşlarının muhasebe meslek etiğine yönelik tutumlarına ilişkin algıları arasında anlamlı ilişkiler var mıdır; varsa bu ilişkilerin yönü nedir?” doğrultusunda; katılımcıların genel iş etiği düzeyleri MİEÖ-KF ve meslektaşlarının muhasebe meslek etiğine yönelik tutumlarına ilişkin algıları da MMMMETÖ ile ölçülmüştür.

Katılımcıların genel iş etiği düzeyleri ve boyutları ile meslektaşlarının muhasebe meslek etiğine yönelik tutumlarına ilişkin algıları ve boyutları arasında ilişkiler olup olmadığını araştırmak ve varsa bunların yönünü tespit edebilmek için korelasyon analizi yapılmıştır. Korelasyon analizine ilişkin özet bulgular Tablo 15’te sunulmuştur.

Tablo 15. Genel İş Etiği Düzeyleri Boyutları ile Muhasebe Meslek Etiği Boyutları Arasındaki İlişki

<i>Korelasyonlar</i>		MMMETÖ Dürüstlük_T	MMMETÖ Mesleki Davranış_T	MMMETÖ Mesleki Yeterlilik ve Özen_T	MMMETÖ Gizlilik_T	MMMETÖ MİEÖ-KF_T
MİEÖ-KF Güvenilir Olma_T	Pearson	-0,061	0,016	-0,034	0,127	-0,033
	Correlation					
	Sig. (2-tailed)	0,632	0,897	0,789	0,316	0,793
	N	64	64	64	64	64
MİEÖ-KF Girişimci Olma_T	Pearson	0,026	-0,023	-0,033	0,086	-0,024
	Correlation					
	Sig. (2-tailed)	0,837	0,859	0,800	0,502	0,854
	N	64	64	64	64	64
MİEÖ-KF Kişiler Aarası İlişkiler Becerisi_T	Pearson	0,183	-0,114	-,305*	0,167	0,181
	Correlation					
	Sig. (2-tailed)	0,147	0,370	0,014	0,186	0,152
	N	64	64	64	64	64
*0.05 düzeyinde anlamlı						

Tablo 15 incelendiğinde genel iş etiği düzeyinin kişiler arası ilişkiler becerisi boyutu ile muhasebe meslek etiğinin mesleki yeterlilik ve özen değişkeni arasında ($r(64) = -,305$ $p <$

0,05) negatif yönlü ve düşük düzeyde bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Diğer değişkenler arasında ise istatistiki açıdan anlamlı ilişkiler tespit edilememiştir. Bu durum kişiler arası ilişkiler becerisi yükseldikçe meslek mensuplarının meslektaşlarının mesleki yeterlilik ve özen düzeylerine ilişkin algılarının azalabileceği şeklinde yorumlanabilir.

Bunun en dikkat çekici yanı; meslek mensuplarının genel iş etiği düzeyleri açısından kendileri için yüksek değerlendirme yaparken; meslektaşlarının muhasebe meslek etiğine yönelik tutumlarına ilişkin algıları hakkında daha düşük düzeyde kanaatler belirtiyor olmalarıdır. Bu durum Dinç ve Tunçer (2015), Sayım ve Usman (2016) ile Özçelik ve Angı (2017) tarafından raporlanan bulgularla örtüşmektedir.

3.5.3. Genel İş Etiği Düzeylerinde Demografik Özelliklere Göre Farklılaşmalar

Muhasebe meslek mensuplarının genel iş etiği düzeylerinde demografik özelliklere göre farklılık olup olmadığı t-testi ile araştırılmıştır. Daha önce sözü edilen önceki çalışmaların bazılarında yer alan sonuçlardan hareketle, bazı demografik özellikler ile genel iş etiği düzeyleri arasında anlamlı farklılıklar tespit edilebileceği beklentisine rağmen; yapılan analizlerde belirgin, anlamlı ve güçlü farklılaşmalar bulunamamıştır. Örneğin, meslek mensuplarının cinsiyetlerine göre genel iş etiğinin bazı boyutları arasındaki farklılaşmalar araştırılmış ve analizin özeti Tablo 16’da sunulmuştur.

Tablo 16. Genel İş Etiği Düzeylerinin Cinsiyete Göre T-Testi Sonuçları

		<i>t-testi</i>						
Gruplar	Değişkenler	N	Ortalama	S.S.	t	Df	P (sig)	
MİEÖ-KF	Erkek	46	13,93	1,340	-0,791	62	0,432	
Güvenilir Olma_T	Kadın	18	14,22	1,215				
MİEÖ-KF	Erkek	45	22,31	2,575				
Girişimci Olma_T	Kadın	18	22,33	2,870	-0,029	28,564	0,977	
MİEÖ-KF Kişiler	Erkek	46	16,09	3,372				
Aarası İlişkiler Becerisi_T	Kadın	18	16,22	2,756	-0,165	37,845	0,870	

Tablo 16’da yer alan veriler incelendiğinde, genel iş etiği düzeylerinden güvenilirlik değişkeninde, meslek mensuplarının cinsiyetlerine göre $p < 0,05$ anlamlılık düzeyinde bir farklılık bulunamamıştır. Genel iş etiği düzeylerinden girişimci olma değişkeniyle meslek mensuplarının cinsiyetleri arasında $p < 0,05$ anlamlılık düzeyinde anlamlı farklılıklar tespit edilememiştir. Genel iş etiği düzeylerinden kişiler arası ilişkiler becerisi değişkeniyle meslek mensuplarının cinsiyetleri arasında da yine anlamlı farklılıklar belirlenememiştir.

Meslek mensuplarının öğrenim düzeyleri açısından genel iş etiği düzeylerinde farklılık olup olmadığı da araştırılmıştır. Tablo 17’de bu amaçla yapılan t-testine ilişkin sonuçlar yer almaktadır. Tablo 17 incelendiğinde meslek mensuplarının genel iş etiği düzeylerinden güvenilir olma, girişimci olma ve kişiler arası ilişkiler becerisi boyutları ile öğrenim düzeyleri arasında anlamlı farklılıklar tespit edilemediği görülebilir. Anket formunda yer alan diğer demografik özellikler ile genel iş etiği düzeylerinin diğer boyutları arasında da istatistiki olarak anlamlı farklılaşmalar belirlenememesinden hareketle; katılımcıların genel iş etiği düzeyleri ile demografik özellikleri arasında bir ilişki bulunmadığı belirtilebilir.

Tablo 17. Genel İş Etiği Düzeylerinin Öğrenim Düzeyine Göre T-Testi Sonuçları

Gruplar	Değişkenler	N	Ortalama	S.S.	<i>t-testi</i>			
					t	Df	P (sig)	
MİEO-KF	Lisans	34	14,26	1,082				
Güvenilir Olma_T	Lisansüstü	30	13,73	1,484	1,618	52,438	0,112	
MİEO-KF	Lisans	34	22,62	2,425				
Girişimci Olma_T	Lisansüstü	29	21,97	2,872	0,964	55,112	0,339	
MİEO-KF Kişiler	Lisans	34	15,88	3,364	-0,645	62	0,521	
Aarası İlişkiler Becerisi_T	Lisansüstü	30	16,40	3,013				

3.5.4. Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Tutumlara İlişkin Algılarda Demografik Özelliklere Göre Farklılaşmalar

Meslek mensuplarının, meslektaşlarının muhasebe meslek etiğine yönelik tutumlarına ilişkin algılarında demografik özelliklerine göre farklılaşmalar olup olmadığının incelenmesi amacıyla t-testi uygulanmıştır. Literatürde yer alan bazı ilgili çalışmaların sonuçları doğrultusunda, bir takım demografik özellikler ile bireylerin muhasebe meslek etiğine yönelik kendilerinin veya meslektaşlarının tutumları ya da algıları arasında anlamlı farklılıklar belirlenebileceği düşüncesine rağmen; böyle farklılaşmalar tespit edilememiştir. Tablo 18’de meslek mensuplarının cinsiyetlerine göre meslektaşlarının muhasebe meslek etiğine yönelik tutumlarına ilişkin algılarının boyutları arasında farklılıklar olup olmadığının araştırılması amacıyla yapılan t-testi sonuçları verilmiştir.

Tablo 18’deki verilere göre, meslek mensuplarının muhasebe meslek etiği tutumlarından dürüstlük değişkeni ile cinsiyetleri arasında %5 ($p<0,05$) anlamlılık düzeyinde farklılıklar bulunamamıştır. Yine mesleki davranış, mesleki yeterlilik ve özen ve genel etik ilkeler boyutları ile cinsiyetler arasında $p<0,05$ anlamlılık düzeyinde farklılaşmalar tespit edilemediği görülmektedir. Gizlilik değişkeniyle cinsiyetler arasında %5 ($0,015<0,05$)

anlamlılık düzeyinde farklılıklar bulunmuştur. Anlamlı farklılığın ortaya çıktığı bu değişkende kadın ve erkek katılımcıların ortalama değerleri incelendiğinde, gizlilik değişkeninde kadın meslek mensuplarının ortalamasının (7,83), erkek meslek mensuplarının ortalamasından (6,93) daha yüksek olduğu görülmektedir. Bu da kadın muhasebecilerin gizlilik boyutuna az bir farklılıkla da olsa daha fazla özen gösterdikleri ve meslektaşlarının da aynı biçimde tutumlara sahip oldukları yönünde algıya sahip oldukları anlamına gelebilir.

Tablo 18. Meslek Mensuplarının Muhasebe Meslek Etiği Düzeylerinin Cinsiyetlerine Göre T-Testi Sonuçları

		<i>t-testi</i>						
Gruplar	Değişkenler	N	Ortalama	S.S.	t	Df	P (sig)	
MMMMETÖ	Erkek	46	5,13	2,040				
Dürüstlük_T	Kadın	18	5,00	2,000	0,233	31,672	0,817	
MMMMETÖ	Erkek	46	22,09	3,982				
Mesleki Davranış_T	Kadın	18	22,33	2,401	-0,302	50,982	0,764	
MMMMETÖ	Erkek	46	8,72	1,747				
Mesleki Yeterlilik ve Özen_T	Kadın	18	8,61	1,501	0,243	35,989	0,809	
MMMMETÖ	Erkek	46	6,93	2,004				
Gizlilik_T	Kadın	18	7,83	0,857	-2,510	61,390	0,015*	
MMMMETÖ Genel Etik İlkeler_T	Erkek	46	5,43	2,007	-1,286	62	0,203	
	Kadın	18	6,17	2,149				

*p<0,05 ,%5 önem düzeyinde katılımcıların cinsiyetine göre anlamlı farklılık vardır.

Meslek mensuplarının muhasebe meslek etiği düzeylerinin öğrenim düzeylerine göre farklılaşıp farklılaşmadığı da araştırılmıştır. Yapılan t-testi sonuçları Tablo 19’da izlenebilir.

Tablo 19. Meslek Mensuplarının Muhasebe Meslek Etiği Düzeylerinin Öğrenim Düzeylerine Göre T-Testi Sonuçları

		<i>t-testi</i>						
Gruplar	Değişkenler	N	Ortalama	S.S.	t	Df	P (sig)	
MMMMETÖ	Lisans	34	5,03	2,022	-0,270	62	0,788	
Dürüstlük_T	Lisansüstü	30	5,17	2,036				
MMMMETÖ	Lisans	34	22,03	4,071				
Mesleki Davranış_T	Lisansüstü	30	22,30	3,019	-0,304	60,298	0,762	
MMMMETÖ	Lisans	34	8,59	1,743				
Mesleki Yeterlilik ve Özen_T	Lisansüstü	30	8,80	1,606	-0,506	61,872	0,615	
MMMMETÖ	Lisans	34	7,47	1,542				
Gizlilik_T	Lisansüstü	30	6,87	2,030	1,327	53,799	0,190	
MMMMETÖ Genel Etik İlkeler_T	Lisans	34	5,74	1,959				
	Lisansüstü	30	5,53	2,193	0,386	58,657	0,701	

*p<0,05 ,%5 önem düzeyinde katılımcıların öğrenim düzeylerine göre anlamlı farklılık vardır.

Tablo 19’da yer alan t-testi sonuçları incelendiğinde; muhasebe meslek mensuplarının muhasebe meslek etiği bileşenlerinden dürüstlük, mesleki davranış, mesleki yeterlilik ve

özen, gizlilik ve genel etik ilkeleri boyutları ile meslek mensuplarının öğrenim düzeyleri arasında %5 ($p<0,05$) anlamlılık düzeyinde farklılıklar tespit edilemediği söylenebilir. Dolayısıyla, katılımcıların öğrenim düzeyleri ile meslektaşlarının muhasebe meslek etiğine yönelik tutumlarına ilişkin algıları arasında anlamlı ilişkiler bulunmadığını ileri sürmek olasıdır.



SONUÇ

Bu çalışmada Aksaray SMMMO'ya kayıtlı meslek mensuplarına beşli Likert tipindeki bir anket uygulanarak muhasebe meslek mensuplarının genel iş etiği düzeyleri ile meslektaşlarının muhasebe meslek etiğine yönelik tutumlarına ilişkin algıları aralarındaki ilişkilerin incelenmesi amaçlanmıştır.

Yapılan anket sonucunda muhasebe meslek mensuplarının ikinci bölümünde yer alan iş ortamında kendilerini ifade eden MİEÖ-KF ölçeğindeki olumlu ifadelerin hepsine yüksek ölçekli cevap verdikleri görülmüştür. Kendilerini kurallara uyan güvenilir başarılı ve becerikli olarak tanımlamışlardır. Anket formunun üçüncü bölümünde ise MMMMETÖ ölçeği aracılığıyla meslek mensuplarının diğer meslektaşlarının iş etiğine karşı bakış açıları hakkındaki düşünceleri analiz edildiğinde; kendileri için belirttiklerinin dışında ifadeler kullandıkları görülmüştür. Meslek mensuplarının, meslektaşlarının muhasebe meslek etiği düzeyleri bakımından kendileriyle aynı düzeyde olmadığı kanaatinde oldukları gözlemlenmiştir.

Genel iş etiği düzeylerinden güvenilirlik, girişimci olma ve kişiler arası ilişkiler becerisi değişkenleriyle meslek mensuplarının cinsiyetlerine göre anlamlı bir farklılık tespit edilmemiştir. Ayrıca, önceki bazı araştırmaların sonuçları doğrultusunda, bazı demografik özellikler ile bireylerin muhasebe meslek etiğine yönelik kendilerinin veya meslektaşlarının tutumları ya da algıları arasında anlamlı farklılıklar belirlenebileceği beklenmesine rağmen; meslek mensuplarının, meslektaşlarının muhasebe meslek etiğine yönelik tutumlarına ilişkin algılarında demografik özelliklerine göre farklılaşmalar bulunamamıştır.

Meslek mensuplarının muhasebe meslek etiği tutumlarından dürüstlük, mesleki davranış, mesleki yeterlilik ve özen ve genel etik ilkeler ile cinsiyetleri arasında anlamlı bir farklılıklar bulunmamaktadır. Ancak, gizlilik değişkeniyle cinsiyetler arasında anlamlı bir farklılaşma tespit edilmiştir. Bu farklılıkta kadın ve erkek katılımcıların ortalama değerleri incelendiğinde, kadın meslek mensuplarının ortalamasının erkeklerin ortalamasından daha yüksek olduğu görülmektedir. Bu da kadınların muhasebe meslek etiği değişkenlerinden gizlilik boyutuna daha fazla özen gösterdikleri ve meslektaşlarının da benzer tutumlara sahip

olduklarını düşündükleri anlamında yorumlanabilir.

Gerek MİEÖ-KF gerek MMMMETÖ açısından, cinsiyet değişkenine göre genel olarak anlamlı ve güçlü farklılaşmalar tespit edilememesi; kadın veya erkek lehine ya da aleyhine cinsiyetçi temelde geliştirilen önyargılı yaklaşımların yersiz olduğu şeklinde yorumlanabilir. Nitekim Çelik ve Dağdeviren (2015), Daştan, Bayraktar ve Bellikli (2015), Özçelik ve Angı (2017), İsmail, Hariri ve Hassan (2018), Marşap vd. (2018), Soylu (2018) ile Driskill ve Tiggeman (2021) tarafından benzer nitelikli çalışmalarda elde edilen bulgularla örtüşmektedir.

Meslek mensuplarının öğrenim düzeylerine göre genel iş etiği düzeylerinden güvenilir olma, girişimci olma ve kişiler arası ilişkiler becerisi boyutları arasında da anlamlı farklılıklar tespit edilememiştir. Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe meslek etiği boyutlarından dürüstlük, mesleki davranış, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve genel etik ilkeleri boyutları ile meslek mensuplarının öğrenim düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık belirlenememiştir. Bu da meslek mensuplarının öğrenim düzeyleri ile meslektaşlarının meslek etiğine yönelik tutumlarına ilişkin algıları arasında anlamlı ilişkiler bulunmadığını ileri sürmek olasıdır.

Öğrenim düzeylerine göre MİEÖ-KF ve MMMMETÖ üzerinde genel olarak anlamlı farklılaşmalar belirlenememiştir. Sakarya ve Kara (2010), Kutluk ve Ersoy (2011), Özkan ve Hacıhasanoğlu (2012), Çelik ve Dağdeviren (2015), Özçelik ve Angı (2017), Marşap, Elitaş, Yanık ve Altınay (2018) ile Soylu (2018)'nin bulgularının da bu sonucu desteklediği görülmektedir. Bu sonucu iki farklı biçimde yorumlamak mümkündür. Birincisi, günümüzdeki lisans öğreniminin öğrencilere iş etiği konusunda üst düzeyde katkıda bulunduğu çıkarımıdır. İkincisi ise lisansüstü öğrenimin öğrencilere iş etiği açısından önemli bir katkı sağlayamamış olmasıdır. Bu durum ileride yapılacak araştırmalara konu edilebilir.

Anket formunda yer verilen diğer demografik özellikler ile MİEÖ-KF ve MMMMETÖ'nün boyutları ve arasında da istatistiki olarak anlamlı farklılıklar tespit edilememiştir. Dolayısıyla, genel olarak bakıldığında, katılımcıların genel iş etiği düzeyleri ile demografik özellikleri arasında bir ilişki bulunmadığı belirtilebilir. Örneklem çerçevesi uygun ve örneklem büyüklüğü yeterli düzeyde olduğundan, bu durumun örneklem evreni temsil yeteneğinin zayıf olmasına bağlamak olasıdır. Ayrıca, katılımcıların genel kabul görmüş değer yargılarına uygun biçimde cevap verme endişesiyle hareket ederek veya bazı ifadelerin iyi anlaşılabilmesi yüzünden maddelere gerçek görüşlerini yansıtamadıkları da

düşünülebilir. Bu nedenle aynı anket formunun ileride başka illerde kayıtlı meslek mensuplarına ve daha büyük bir örneklem kullanılarak uygulanması önerilebilir. Yukarıda sözü edilen sebepler yüzünden bu çalışmanın sonuçlarını Türkiye geneline yormak; yani Türkiye’de faaliyet gösteren bütün muhasebe meslek mensupları için genellemek doğru olmayacaktır. Ayrıca, bu araştırmada unvanlar açısından farklılıklara bakılmış ve raporlamaya değer bir anlamlılık tespit edilememiş olmasına rağmen; SMMM ve YMM unvanlarına sahip meslek mensupları üzerinde farkı çalışmalar yapılarak her bir grubun hem kendileri hem de diğerine yönelik tutum ve algıları da incelenebilir.

Bu araştırmada varılan sonuçlardan birisi de daha önce pek çok çalışmada ve özellikle de Tuğay ve Kılıç (2017) tarafından dile getirildiği üzere; Türkçe literatürde muhasebe meslek mensuplarının kendilerinin veya meslektaşlarının meslek etiği tutumları ya da algılarını ölçmeye yönelik Türkiye’de kullanılabilecek ölçeklerin eksikliğinin hissedilmesi olmuştur. Mevcut ölçeklerin tekrar test edilmesi ve başka örneklem grupları üzerinde denenerek iyileştirilmeleri önerilebilir. Ayrıca, muhasebe meslek etiğinin boyutları hakkında uygun ve yeterli sayıda maddeye sahip; tanımlayıcı ve açıklayıcı faktör analizleri ile güvenilirlik ve geçerlilik analizleri yapılmış ölçeklerin geliştirilmesi yararlı olacaktır. Öte yandan, literatür taraması sırasında incelenen önceki çalışmalar ışığında; muhasebe meslek etiğine yönelik tutumlar veya algılar ile meslek mensuplarının etik konumları ya da Makyavelist kişilik özellikleri gibi konular yine güvenilir ölçekler vasıtasıyla beraberce ele alınarak araştırılabilir.

KAYNAKÇA

3568 Sayılı Kanun. (1989). 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu.

Adekoya, A. C., Oboh, C. S., & Oyewumi, O. R. (2020). Accountants Perception of the Factors Influencing Auditors' Ethical Behaviour in Nigeria. *Heliyon*, 6(6), e04271, 2-8.

AICPA. (1965). *"Code of professional ethics & numbered opinions [1965]" AICPA Professional Standards*. 198. Mayıs 28, 2022 tarihinde eGROVE-The University of Mississippi: https://egrove.olemiss.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1197&context=aicpa_prof adresinden alındı

AICPA. (1974). *"AICPA Professional Standards: Ethics, Bylaws as of September 1, 1974"* *AICPA Professional Standards*. 69. Mayıs 28, 2022 tarihinde eGROVE-The University of Mississippi: https://egrove.olemiss.edu/aicpa_prof/69/ adresinden alındı

AICPA. (1987). *"Plan to restructure professional standards"* *AICPA Professional Standards*. 363. Mayıs 28, 2022 tarihinde eGROVE-The University of Mississippi: https://egrove.olemiss.edu/aicpa_prof/363 adresinden alındı

AICPA. (1988). *"AICPA Professional Standards: Code of conduct, Bylaws, as of June 1, 1988"* *AICPA Professional Standards*. 76. Mayıs 28, 2022 tarihinde eGROVE-The University of Mississippi: https://egrove.olemiss.edu/aicpa_prof/76 adresinden alındı

AICPA. (1992). *"AICPA professional standards: Code of professional conduct and bylaws as of June 1, 1992"* *AICPA Professional Standards*. 112. Mayıs 28, 2022 tarihinde eGROVE-The University of Mississippi: https://egrove.olemiss.edu/aicpa_prof/112 adresinden alındı

- AICPA. (2013). "AICPA professional standards as of June 1, 2013, Volume 3" AICPA Professional Standards. 529. Mayıs 28, 2022 tarihinde eGROVE-The University of Mississippi: https://egrove.olemiss.edu/aicpa_prof/529 adresinden alındı
- AICPA. (2014). *Fact Sheet 2014*. Mayıs 16, 2022 tarihinde AICPA: <https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/interestareas/professionalethics/community/downloadabledocuments/ethicscommitteefactsheet.pdf> adresinden alındı
- Akadakpo, B. A., & Enofe, A. O. (2013). Impact of Accounting Ethics on the Practice of Accounting Profession in Nigeria. *Journal of Business and Management*, 12(1), 45-51.
- Akbaş, H. E., Çalışkan, A. Ö., & Özarıslan, E. (2009). Muhasebe Mesleğinde Etik Algısı ve Etik Dışı Davranışlarla İlişkisi: İşletme Bölümü Öğrencileri Üzerine Bir İnceleme. *Öneri Dergisi*, 8(32), 175-184.
- Akbaş, Ö. F., & Çırpan, H. (2021). Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Meslek Mensuplarının Karmaşık Etik Problemleri. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 6(1), 79-91.
- Akdoğan, H. (2005). Muhasebe Meslek Etiğinde Teleolojik ve Deontolojik Yaklaşımların Karşılaştırılmaları. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Veidari Bilimler Dergisi*, 10(1), 295-300.
- Akenbor, C. O., & Tennyson, O. (2014). Ethics of Accounting Profession in Nigeria. *Journal of Business and Economics*, 5(8), 1374-1382.
- Akgüç, Ö. (2009). Kriz Nedeni ve Çıkış Yolları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(42), 6-11.
- Aksoy, T. (2005). Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Işığında Denetim ve Muhasebe Yasal Düzenleme Çerçevesine İlişkin Analitik Bir Değerlendirme. *Muhasebe ve Denetime Bakış*(16), 117-146.
- Albez, A., & Yıldırım, S. (2005). Erzurum'da Muhasebecilerin Meslek Etiği Tutumları. *EKEV Akademi Dergisi*, 9(23), 343-360.
- Arı, M. (2008). *Finansal Raporlamada Güvenilirlik (Bankacılık Sektöründe Bir Uygulama)*. Bursa: Ekin Yayınevi.

- Arslan, Ü. (2020). *Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabetin Boyutu: Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma*. Karabük: Karabük Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yayımlanmamış Doktora Tezi.
- Atmaca, M. (2012). Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi*, 14(1), 191-205.
- Ayboğa, H. (2003). Globalleşme Sürecinde Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensuplarının Eğitimi. . *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 18(1), 327-359.
- Aymankuy, Y., & Sarıoğlu, M. (2005). Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(14), 23-45.
- Azam, M., & Brauchle, P. (2003). A Study of Supervisor and Employee Perceptions of Work Attitudes in Information Age Manufacturing Industries. *Journal of Vocational Education Research*, 28(3), 185-215.
- Bakar, M. A., Mohamed Saat, M., & Abdul Majid, A. (2003). Ethics and the Accounting Profession in Malaysia. *National Accounting Research Journal*, 1(1), 105-122.
- Biçer, A. A., Akarçay, V., & Mülküt, U. (2017). Etik Değerlerin Muhasebe Mesleğinin İtibarı Üzerindeki Rolü. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 16(31), 197-206.
- 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.
- Bilen, A., & Yılmaz, Y. (2014). Muhasebe Mesleğinde Etik ve Etik ile İlgili Çalışmalar. *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(6), 57-72.
- Bitlisli, F., & Dinç, M. (2015). Makyavelist Kişilik Eğilimleri ve Etiksel Karar Verme Davranışı İlişkisi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 17(4), 921-943.
- Bodur, H. (2017). Etiğin Alet Çantasına Bakmak: Ahlâk, Etik ve İlintili Temel Kavramlar Üzerine Notlar. *Temaşa Erciyes Üniversitesi Felsefe Bölümü Dergisi*(7), 155-190.

- Brauchle, P. E., & Azam, M. (2003). Supervisor's Perceptions of the Work Attitudes of Two Groups of Employees. *Journal of Technology Studies*, 29(2), 65-68.
- Brauchle, P. E., & Azam, M. (2004). Relationships between Selected Demographic Variables and Employee Work Ethics as Perceived by Supervisors. *Journal of industrial teacher education*, 41(1), 1-12.
- Brauchle, P. E., & Azam, M. (2006). Revisiting the Occupational Work Ethic Inventory: A Classical Item Analysis. *Online Journal for Workforce Education and Development*, 1(4), 1-16.
- Buchanan, B., & Yang, T. (2005). The Benefits and Costs of Controlling Shareholders: The Rise and Fall of Parmalat. *Research in International Business and Finance*(19), 27-52.
- Can, A. V. (2010). Krizin Muhasebesi ve Muhasebenin Krizi. *Mali Çözüm*(97), 21-48.
- Cevizci, A. (2007). Etik. A. Cevizci (Dü.) içinde, *Felsefe Ansiklopedisi* (Cilt 5, s. 845-856). İstanbul: Ebabil Yayınları.
- Ceylan, P., & Terzi, S. (2016). Muhasebe Eğitimi Alan Öğrencilerin Meslek Etiği Algılamalarının İncelenmesi: Çankırı Karatekin Üniversitesi Örneği. *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(3), 312-327.
- Çalışkan, A. (2006). Sekizinci Yönerge Çerçevesinde Avrupa Birliğinde Bağımsız Denetim. *Sayıştay Dergisi*(63), 51-58.
- Çelik, İ., & Dağdeviren, İ. (2015). Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Algılamaları ve Muhasebe Meslek Mensuplarını Etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Faktörler: Göller Bölgesinde Bir Araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 8(1), 67-89.
- 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*(20), 55-84.
- Çiçek, H., Canbaz, S., & Keskin, A. (2013). Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Bakış Açıları: Kırklareli İlinde Bir Araştırma". *Tekirdağ SMMM Odası Sosyal Bilimler Dergisi*(2), 1-20.

- Çiftçi, B., & Çiftçi, Y. (2017). Muhasebe Meslek Etiği Düzenlemeleri Çerçevesinde İhbarcılık. *Javstudies*, 3(11), 106-125.
- Çukacı, Y. (2006). Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Meslek Elemanının Etik Anlayışı ve İzmir İlinde Bir Uygulama. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(1), 89-111.
- Dalğar, H., & Pekin, S. (2011). Kurumsal Yönetim İle Finansal Tablo Manipülasyonları Arasındaki İlişki: İMKB Kurumsal Yönetim Endeksinde Yer Alan Şirketlerde Bir Araştırma. *Mali Çözüm*(Eylül-Ekim), 19-43.
- Daştan, A. (2009). Etik Eğitiminin Muhasebe Eğitimindeki Yeri ve Önemi: Türkiye Değerlendirmesi. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26(1), 281-311.
- Daştan, A., Bayraktar, Y., & Bellikli, U. (2015). Muhasebe Mesleğinde Etik İkilem ve Etik Karar Alma Konularında Farkındalık Oluşturma: Trabzon İlinde Bir Araştırma. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 29(1), 63-82.
- Demir, B. (2015). Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik. *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*, 4(4), 341-352.
- Dinç, E., & Tunçer, M. (2015). Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Duyarlılıkları İle İlgili Vergi Müfettişlerinin Algılarına Yönelik Bir Araştırma. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*(14), 317-338.
- Dinç, E., & Varıcı, İ. (2012). İlişkili Taraf İşlemlerinin İçeriği ve Hileli Finansal Raporlamaya Etkisi: İMKB’de Faaliyet Gösteren İşletmeler Üzerine Bir Uygulama. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 14(1), 67-86.
- Doğan, N. (2009). İş Etiği ve İşletmelerde Etik Çöküş. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 8(16), 179-200.
- Driskill, T., & Tiggeman, T. (2021). An Investigation of the Ethical Reasoning Skills of Accountants and Career Experiences. *Journal of Accounting & Finance*, 21(2), 166-178.
- Elagöz, İ., & Şahbaz, Ü. (2016). Muhasebe Mesleğinde Etik: Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Ön Lisans Öğrencilerinin Etik Algılarına Yönelik Bir Araştırma.

- Journal of Entrepreneurship & Development/Girisimcilik ve Kalkinma Dergisi*, 11(2), 316-340.
- Er, S. (2011). Finansal Krizleri Önleme Aracı Olarak Finansal Sektörün Regülasyonu, Mortgage Krizi ve Türkiye. *Maliye Dergisi*(160), 307-327.
- Erdönmez, P. A. (2003). Türkiye’de 2001 Yılındaki Mali Kriz Sonrasında Kurumsal Sektörde Yeniden Yapılandırma. *Bankacılar Dergisi*(47), 38-55.
- Erol, M. (2008). İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hilelere) Karşı Denetimden Beklentiler. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(1), 229-237.
- Fırat, E., & Seldüz, H. (2014). Finansal Krizlerin Oluşmasında Finansal Raporlamanın Rolü: Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Getirdiği Düzenlemeler Yeterli mi? *International Conference On Eurasian Economies*, (s. 515-525). Üsküp, Makedonya.
- Forsyth, D. (1980). A Taxonomy of Ethical Ideologies. *Journal of Personality and Social Psychology*, 39(1), 175-184.
- Gacar, A. (2012). Ekonomik Krizler Sonrası Yaşanan Şirket İflasları ve Yaratıcı Muhasebe İlişkisi. *Mali Çözüm*(Mayıs-Haziran 2012), 79-83.
- Göçen, A. (2010). Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası. *Mali Çözüm*(97), 107-129.
- Gökgöz, A. (2012). Küresel Finansal Krizin Muhasebe Temelli Nedenleri Bağlamında Kurumsal Yönetim ve Muhasebe Meslek Etiğinin Önemi. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26(3-4), 313-331.
- Grant, R. M., & Visconti, M. (2006). The Strategic Background to Corporate Accounting Scandals. *Long Range Planning*, 39(4), 361-383.
- Güney, C., & Biçer, M. (2016). Muhasebe Meslek Etiği ve Erzincan İlinde Bir Araştırma. *Journal of International Social Research*, 9(45), 790-802.
- Güney, S., & Çınar, O. (2012). Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) Etik Algıları: Erzurum Örneği. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26(2), 91-106.

- Gür, E. (2018). Muhasebe Meslek Etiği. *Adam Akademi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(2), 371-407.
- Gürbüz, H., & Yılmaz, V. (2016). Muhasebe Meslek Etiği ve Eskişehir İl Merkezinde Bir Uygulama. A. Göleç (Dü.), *Procedia 7th International Congress on Entrepreneurship (ICE 2016) Proceedings*. içinde 31, s. 417-438. Bişkek, Kırgızistan: Kırgızistan – Türkiye Manas Üniversitesi Yayınları.
- Harvell, K. D. (2009). *A New Study of Work Ethic as Determined by Occupation, Education, Age, Gender, and Work Experience*. Georgia, USA: University of Georgia, Doctoral Dissertation.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı. (1990a). *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği*. Mayıs 12, 2022 tarihinde https://turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/Yonetmelik_MMKarari_Yasa_10_4_2018/4-SMMM%20Odalar%20Yonetmeliği.pdf adresinden alındı
- Hazine ve Maliye Bakanlığı. (1990b). *Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği*. Mayıs 12, 2022 tarihinde https://turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/YONETMELIKLER_8_4_2018/5-YMMOdalarıYonetmeliği.pdf adresinden alındı
- Hazine ve Maliye Bakanlığı. (1990c). *Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Yönetmeliği*. Mayıs 12, 2022 tarihinde https://turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/Yonetmelik_MMKarari_Yasa_10_4_2018/6-SMMM%20ve%20YMM%20Oda_Yonetmeliği.pdf adresinden alındı
- Hazine ve Maliye Bakanlığı. (1990d). *Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik*. Mayıs 12, 2022 tarihinde https://turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/SMMM-YMMCalismaUsulYonetmelik-18_11_2021.pdf adresinden alındı
- Hellwig, H. (2007). The US Concept of Corporate Governance under the Sarbanes-Oxley Act of 2002 and its Effects in Europe. *European Company & Financial Law Review*, 4(3), 417-133.
- Hill, R. B. (1992). *The Work Ethic as Determined by Occupation, Education, Age, Gender, Work Experience, and Empowerment*. Knoxville, USA,: University of Tennessee, Doctoral Dissertation.

- Hill, R. B. (1996). Work Ethic Differences in Vocational Education Students and Full-Time Employed Workers. *Journal of Vocational Education Research*, 21(3), 13-29.
- Hill, R. B. (1997). Demographic Differences in Selected Work Ethic Attributes. *Journal of Career Development*, 24(1), 3-23.
- Hill, R. B., & Fouts, S. (2005). Work Ethic and Employment Status: A Study of Jobseekers. *Journal of STEM Teacher Education*, 42(3), 48-65.
- Hill, R. B., & Petty, G. C. (1995). A New Look at Selected Employability Skills: A Factor Analysis of the Occupational Work Ethic. *Journal of Vocational Education Research*, 20(4), 59-73.
- Hill, R. B., & Rojewski, J. W. (1999). Double Jeopardy: Work Ethic Differences in Youth at Risk of School Failure. *The career development quarterly*, 47(3), 267-279.
- Hill, R. B., & Womble, M. N. (1997). Teaching Work Ethic: Evaluation of a 10-Day Unit of Instruction on Work Ethic, Work Attitudes, and Employability Skills. *Journal of Educational Opportunity*, 16(1), 57-79.
- Hollingsworth, C., Brewer, E. W., & Petty, G. C. (2002). Leadership Characteristics and Work Ethic of Extension Family and Consumer Science Educators. *Journal of Family and Consumer Sciences*, 94(3), 46-53.
- IESBA. (2022a). *About IESBA*. Mayıs 30, 2022 tarihinde IESBA: <https://www.ethicsboard.org/about-iesba> adresinden alındı
- IESBA. (2022b). *Standards & Pronouncements*. Ekim 1, 2022 tarihinde IESBA: <https://www.ethicsboard.org/standards-pronouncements?page=1> adresinden alındı
- IFAC & TÜRMOB. (2021). *Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabı-2014*. Ankara, Türkiye: TÜRMOB Yayınları.
- IFAC. (2018). *Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants* (2018 Edition b.). New York, USA: IFAC.
- IFAC. (2022a). *Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants* (2022 Edition b.). New York, USA: IFAC.
- IFAC. (2022b). *Who We Are*. Mayıs 16, 2022 tarihinde IFAC: <https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose> adresinden alındı

- Ismail, M. S., Hariri, H., & Hassan, R. (2018). Factors Influencing Ethical Decision-Making of Professional Accountants in Malaysia. *The Journal of Social Sciences Research*, 5(Special Issue), 894-903.
- İşgüden, B. (2007). *Sosyal ve Kültürel Değerlerin Muhasebe Meslek Etiği Üzerine Etkileri*. Balıkesir: Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- İşgüden, B., & Çabuk, A. (2006). Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerindeki Etkileri. . *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(16), 59-86.
- Joseph, J. A. (2010). *How Generation, Gender, and Personality Affect Work Ethic: Guiding Managers in Leading a Diverse Workforce*. Sarasota, USA: Argosy University, Doctoral Dissertation.
- Kaderli, Y., Doğu, S., & Arabacı, Ö. (2013). Basel III ve Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun KOBİ'lerin Finansman Sorunu Üzerindeki Muhtemel Etkileri. *Ege Akademik Bakış*, 13(4), 505-513.
- Karabayır, M. E., Öztürk, S., & Cengiz, S. (2018). Muhasebe Meslek Mensubu Adayları ve Etik İkilem. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*(10ncu Yıl Özel Sayısı), 328-353.
- Karabınar, S., & Çevik, Z. (2018). Bir Muhasebe Meslek Odasında 2008-2013 Yıllarında Verilen Disiplin Cezalarının Yapısal Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(77), 69-90.
- Kaya, G. (2016). Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Hakkındaki Düşüncelerine İlişkin Elazığ'da Bir Araştırma. *The Journal of Academic Social Science Studies*(52), 183-199.
- Kaya, M., & Aydemir, C. (2011). Küreselleşmenin Tarihsel Gelişimi. *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1(1), 14-36.
- Kayacan, M. (2006). Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Ulusal Finansal Raporlama Standartları Açısından Gelişmeler. İ. S. Odası (Dü.), 10. *Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu*, 6-10 Aralık 2006 içinde, (s. 61-84). Girne/Kıbrıs.

- KGK. (2012). *Bağımsız Denetim Yönetmeliği*. Nisan 12, 2022 tarihinde KGK: <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Mevzuat/BDY/Guncel%20BDY.pdf> adresinden alındı
- KGK. (2017). *Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar*. Nisan 18, 2022 tarihinde KGK: [https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/ET%C4%B0K%20KURALLAR/BA%C4%9EIMSIZ%20DINET%C3%87%C4%B0LER%20%C4%B0%C3%87%C4%B0N%20ET%C4%B0K%20KURALLAR\(1\).pdf](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/ET%C4%B0K%20KURALLAR/BA%C4%9EIMSIZ%20DINET%C3%87%C4%B0LER%20%C4%B0%C3%87%C4%B0N%20ET%C4%B0K%20KURALLAR(1).pdf) adresinden alındı
- KGK. (2022a). *Kamu Gözetimi Kurumu Tanıtım Broşürü*. Nisan 16, 2022 tarihinde Kamu Gözetimi Kurumu: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Kariyer_Uzman%C4%B1.pdf adresinden alındı
- KGK. (2022b). *Etik Komisyonu*. Nisan 16, 2022 tarihinde KGK: <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5095/EtikKomisyonu> adresinden alındı
- Kılıç, K., Özer, A., & Aydın, Y. (2016). Mesleki İş Etiği Ölçeği'nin Türkçe'ye uyarlaması: Geçerlilik ve güvenirlik çalışması. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 25(2), 213-232.
- Kıllı, M., Türkoğlu, H., & Gülmez, C. (2018). Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Algısı: Malatya İlinde Bir Araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 11(1), 45-62.
- Kim, S. J. (2007). *Identifying Work Ethic Constructs Using a Korean Translation of the OWEI*. Georgia, USA: University of Georgia, Doctoral Dissertation.
- Kirik, Z. (2007). *Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar'da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Kısakürek, M., & Alpan, N. (2010). Muhasebe Meslek Etiği ve Sivas İlinde Bir Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(47), 213-228.
- Kızıl, C., Akman, V., Aras, S., & Erzin, N. O. (2015). Yalova İlinde İkamet Eden Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Etik Algısı. *Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(1), 6-31.

- Korkmaz, E., & Tay, A. (2011). Küresel Kriz, Türkiye'ye Etkileri ve Çözüm Önerileri. *Kafkas Üniversitesi İ. İ. B. F. Dergisi*, 1(2), 111-135.
- Köse, H. (2012). Küresel Krizle Mücadelede Denetimin Önemi ve Yüksek Denetim Kurumlarının Rolü. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 12(3), 93-108.
- Kutlu, H. (2008). Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 63(02), 143-170.
- Kutluk, F. A., & Ersoy, A. (2011). Muhasebe Meslek Üyelerinin Etik Yargı Düzeyleri Üzerine Bir Arastırma. *Ege Akademik Bakis*, 11(3), 425-438.
- Marques, P., & Azevedo-Pereira, J. (2009). Ethical ideology and ethical judgments in the Portuguese accounting profession. *Journal of Business Ethics*, 86(2), 227-242.
- Marşap, B., Elitaş, B., Yanık, Z., & Altınay, A. (2018). Denetime Ahlak Felsefesi Penceresinden Bir Bakış, Etik Değerler ve Faydacılık Çatışması Üzerine Bir İnceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*(20), 897-910.
- Melis, A. (2005). Corporate Governance Failures: To What Extent is Parmalat a Particularly Italian Case? *Corporate Governance: An International Review*, 13(4), 478-488.
- Mikail, E., & Aslan , M. (2017). Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(12), 55-86.
- Otlı, F. (1999). Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakının Yeri ve Önemi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(4), 125-142.
- Önal, S., & Gürbüz, İ. (2018). Muhasebede Etik İlkeler ve Mersin İlinde Bir Uygulama. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 4(3), 258-273.
- Özbirecikli, M. (2006). Bağımsız Denetçinin Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısındaki Tutumu: Şirket Yolsuzluk Vakaları ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir İnceleme. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 5(18), 1-18.
- Özçelik, A. (2020). *Muhasebe Meslek Mensuplarında Etik Algılamaya Yönelik Araştırma*. Ankara: Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Özçelik, H., & Angı, G. (2017). Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği ve Etik İkilem Algıları: Antalya İli Örneği. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 16(50), 141-158.

- Özçelik, H., & 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.
- Özer, G., & Uyar, M. (2010). Muhasebecilerin Etik Oryantasyonlarının Mesleki Bağlılığa Etkisi Üzerine Bir İnceleme. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(48), 89-100.
- Özkan, A., & Hacıhasanoğlu, T. (2012). Muhasebe meslek mensuplarının kişilik özellikleri ve etik karar verme davranışları arasındaki ilişkiler. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5(2), 37-52.
- Özlem, D. (2020). *Etik- Ahlâk Felsefesi* (5 b.). İstanbul: Notos Kitap.
- Özyürek, H. (2012). Muhasebe Meslek Mensuplarında Etik: Ankara’da Muhasebeciler Üzerine Araştırma. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 4(1), 125-137.
- Pamukçu, F. (2011). Finansal Raporlama ile Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflıkta Kurumsal Yönetimin Önemi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(50), 133-148.
- Park, H. C., & Hill, R. B. (2017). Development and Validation of a Short Form of the Occupational Work Ethic Inventory. *Journal of Career and Technical Education*, 32(1), 9-28.
- Petty, G. (1993). Development of the Occupational Work Ethic. *Annual Meeting of the American Vocational Association*. Nashville, TN, USA.
- Petty, G. C. (1995a). Adults in the Work Force and the Occupational Work Ethic. *Journal of Studies in Technical Careers*, 15(3), 133-40.
- Petty, G. C. (1995b). Vocational-Technical Education and the Occupational Work Ethic. *Journal of Industrial Teacher Education*, 32(3), 45-58.
- Petty, G. C. (2013). The Perceived Work Ethic of K-12 Teachers by Generational Status: Generation X vs. Baby Boom Generation. *International Journal of Adult Vocational Education and Technology (IJAVET)*, 4(2), 54-65.
- Petty, G. C., & Hill, R. B. (1994). Are Women and Men Different? A Study of the Occupational Work Ethic. *Journal of Vocational Education Research*, 19(1), 71-89.
- Petty, G. C., & Hill, R. B. (2005). Work Ethic Characteristics: Perceived Work Ethics of Supervisors and Workers. *Journal of Industrial Teacher Education*, 42(2), 5-20.

- Prayoga, I., & Afrizal, T. (2021). Perceptions of Educators, Accounting Students and Accountants Public Accountant against Ethics of Financial Statement Preparation (Studies at University and KAP in Semarang). *Budapest International Research and Critics Institute-Journal (BIRCI-Journal) Humanities and Social Sciences*, 4(1), 89-101.
- Preston, A. M., Cooper, D. J., Scarbrough, D. P., & Chilton, R. C. (1995). Changes in the Code of Ethics of the US Accounting Profession, 1917 and 1988: The Continual Quest for Legitimation. *Accounting, Organizations and Society*, 20(6), 507-546.
- Rest, J. (1986). *DIT Manual for the Defining Issues Test* (3 ed.). Minnesota, USA: Center for the Study of Ethical Development, University of Minnesota.
- Sabur, E. (2011). *Makyavelist Kişilik Özelliklerinin Muhasebe Denetimindeki Yeri ve Denetçi Davranışlarına Etkileri*. Bolu: Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Sakarya, Ş., & 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*, 2010(1), 57-72.
- Sayım, F., & Usman, Ö. (2016). Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Algısı 1 -Yalova Örneği. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 12(12), 247-261.
- Selimoğlu, S. K. (1997). Muhasebe Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı. İSM MMO (Dü.), III. *Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu* içinde, (s. 146-159). Alanya/Antalya.
- Shafer, W., & Wang, Z. (2010). Effects of Ethical Context on Conflict and Commitment among Chinese Accountants. *Managerial Auditing Journal*, 25(4), 377-400.
- Shome, A., & Rao, H. (2009). Machiavellianism in Public Accountants: Some Additional Canadian Evidence. *Business Ethics: A European Review*, 18(4), 364-371.
- Sonnerfeldt, A., & Loft, A. (2018). The Changing Face of Ethics—Developing a Code of Ethics for Professional Accountants from 1977 to 2006. *Accounting History*, 23(4), 521-540.

- Soylu, A. (2018). *Muhasebe Meslek Etiği ve Muhasebe ve Denetim Meslek Mensuplarının Etik Algısı Üzerine Bir Araştırma*. İstanbul: Işık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Stoltenberg, C., Lacey, K. A., Crutchfield, B., & Cuthbert, M. (2005). A Comparative Analysis of Post-Sarbanes-Oxley Corporate Governance Developments in the US and European Union: The Impact of Tension Created by Extraterritorial Application of Section 2004. *The American Journal of Comparative Law*, 53(2), 457-491.
- Sullivan, I. D. (1999). *A Comparison of Work Ethic between Post-Secondary Trade and Industry Program Graduates*. Georgia, USA: University of Georgia, Doctoral Dissertation.
- Sunani, A., Subroto, B., & Prihatiningtias, Y. (2014). Do Ethical Climate and Machiavellianism Affect Ethical Perceptions of Earnings Management? Evidence from Indonesia. *Global Journal of Business and Social Science Review*, 2(3), 85-92.
- Süer, A. Z. (2003). Profesyonel Muhasebe Mesleğinde ENRON Skandalı ve Sonrası Gelişmeler. 6. *Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, 16-19 Nisan 2003. İstanbul.
- Şahin, D., & Pazarçeviren, S. Y. (2007). TFRS (TMS 1, TMS 2, TMS 7, TMS 18, TMS 24, TMS 40) ve SPK Muhasebe Standartlarının IRFS ile Karşılaştırılması. *Akademik İncelemeler*, 2(2), 129-146.
- Şenturan, Ş. (2006). Basel II Standartları ve KOBİ'lerde Kurumsal Yönetişim. *Muhasebe ve Denetim Bakış*(20), 45-56.
- Tayyar, N., Akyüz, F., Yeşil, T., Uslu, Y., & Kara, E. (2020). Muhasebe Açısından Mesleki Şüphencilik ve Etik Kavramları. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 13(2), 215-232.
- TDK. (2022). *Güncel Türkçe Sözlük*. Nisan 16, 2022 tarihinde Türk Dil Kurumu Sözlükleri: <https://sozluk.gov.tr/> adresinden alındı
- TMMOB. (2012). *Etik, Kodlanan Etik ve Pratiği* (1 b.). Ankara, Türkiye: TMMOB Elektrik Mühendisleri Odası Etik Komisyonu. Temmuz 2, 2022 tarihinde https://www.emo.org.tr/ekler/87c028efd561648_ek.pdf adresinden alındı

- Triki, A., Cook, G., & Bay, D. (2017). Machiavellianism, moral orientation, social desirability response bias, and anti-intellectualism: A profile of Canadian accountants. *Journal of Business Ethics*, 144(3), 623-635.
- Tuğay, O., & 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. (2001, 10 18). *Mecburi Meslek Kararları*. Nisan 23, 2022 tarihinde TÜRMOB: https://turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/Yonetmelik_MMKarari_Yasa_10_4_2018/5-Meslek%20Ahlak%20Kur_Mec_Mes_Kar_.pdf adresinden alındı
- TÜRMOB. (2007, 10 19). *Yönetmelikler*. Nisan 23, 2022 tarihinde TÜRMOB: https://turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/Yonetmelik_MMKarari_Yasa_10_4_2018/13-Etik%20ilkeler%20Hak_Yonetmelik.pdf adresinden alındı
- Uçma Uysal, T., Türker, M., & Kurt, G. (2019). *Etik Ve Etik Kurallar, Muhasebe Meslek Mensupları İçin*. Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları No:116.
- Uysal, Ö. Ö. (2004). Sarbanes-Oxley Yasası ve Sermaye Piyasası ve Borsa Kurulu. *Muhasebe ve Denetime Bakış*(13), 17-30.
- Uzay, Ş., & Gönen, S. (2010). Muhasebeci ve Denetçilere Yönelik Yaptırımların Finansal Raporlama Sürecindeki Yeri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 12(1), 115-144.
- Uzay, Ş., Tanç, A., & Erciyes, M. (2009). Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe -1. *Mali Çözüm*(95), 125-140.
- Üstündağ, H. C. (2017). *Küreselleşme Sürecinde Çok Uluslu Şirketlerin Ekonomik Etkinliği ve Türkiye’de Çok Uluslu Şirketlerin Gelişimi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Ekonomi ve Yönetim Bilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Vinson, J., Curtis, M., Conover, T., & Chui, L. (2020). Ethical Relativism in Accounting: A Cross-Cultural Examination of the Influence of Culture and Risk Taking Propensity on Ethical Decision-Making. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 41(100350), 1-15.
- Yalçın, S. (2011). Muhasebe Meslek Mensupları ve İşletmelerin Etik Konusunda Tutumları: Türkiye Araştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 52, 47-66.

- Yel, T. (2018). Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Hakkındaki Görüşlerine İlişkin Bolu’Da Bir Araştırma. *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.
- Yılmaz, E., Yıldırım, S., & Bahar, H. H. (2015). Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Mesleki Etik Algısı: Samsun Örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(65), 27-42.
- Yılmaz, R., & Kaya, M. (2014). Kurumsal Yönetim İlkelerinin Muhasebe Etik Kuralları ile İlişkisi. *İşletme Bilimi Dergisi*, 2(1), 17-35.
- Yücel, R., & Kartal, C. (2014). Muhasebecilerin Mesleki Uygulamalarındaki Etik Algılarına İlişkin Bir Araştırma. *Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(2), 123-148.
- Yücel, R., Günlük, M., & Sulu, S. (2019). Meslek Etiği Kuralsızlık Davranışı İlişkisinde Makyavelist Özelliklerin Rolü: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Bir Araştırma. H. Germir, & N. Akhmetov (Dü.), 4. *Uluslararası GAP İşletme Bilimleri ve Ekonomi Kongresi* içinde (s. 61-69). Şanlıurfa: Institute Of Economic Development And Social Researches Publications.
- Zeytin, M. (2007). *Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarını Hata ve Etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Faktörler*. Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

ETİK İLKELER ONAY BELGESİ

Aşağıda, T.C. Aksaray Üniversitesi İnsan Araştırmaları Etik Kurulunun, 22.02.2022 tarih ve 01 numaralı toplantısında alınan ve toplamda 11 sayfadan ibaret olan karar tutanağının; ilk sayfasındaki üst yazı ve 5nci sayfada yalnızca bu çalışmayla ilgili olan kısma ilişkin görüntüler alınarak gösterilmiştir.

T.C. AKSARAY ÜNİVERSİTESİ İnsan Araştırmaları Etik Kurulu Kararı			
Tarih	Toplantı Sayısı	Karar No	Sayfa
22.02.2022	01	2022/01-62	01-11
Üniversitemiz İnsan Araştırmaları Etik Kurulu 22.02.2022 tarihinde saat 13:00'da İslami İlimler Fakültesi Toplantı Salonunda kurula yapılan başvuruları görüşmek üzere toplanmış ve aşağıdaki kararı/kararları almıştır:			
Karar 2022/01-25: Yürütücülüğünü Hakan SELDÜZ'ün yaptığı “Meslek Mensuplarının Etik Konumları ile Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Tutumları Arasındaki İlişkiler” başlıklı araştırma ile ilgili 2022/01-25 protokol numaralı başvuru kurulumuz tarafından incelenmiş, Üniversitemiz İnsan Araştırmaları Etik Kurul Yönergesi'nde belirtilen etik ilkelere uygun olduğuna , toplantıya katılan üyelerin oy birliği ile karar verilmiştir.			

TEZ DEĞERLENDİRME FORMU		
Öğrencinin Adı Soyadı:		EVET
Kapak		
1	Tez Başlığı tutanaktaki başlıkla aynı mı?	
2	Kapakdaki ay ve yıl savunmaya girilen tarihle tutarlı mı?	
3	Kapak format kılavuzdaki kapak formatına uygun mu?	
4	Kapakta yazılan tüm yazılar doğru olarak verilmiş mi?	
İçindekiler		
5	Sayfa numaraları tam verilmiş mi?	
6	Şekil, Çizelge vb. listeleri verilmiş mi? Sıralaması doğru mu?	
7	Özet, Abstract, Giriş, Sonuçlar vb. bölümler var mı?	
8	Yazım hataları kontrolü yapıldı mı?	
Giriş		
9	Hazırlanan tezin önemini anlatıyor mu?	
10	İkinci ve Üçüncü dereceden başlık içermemeli kuralına uyuldu mu?	
Özet/Abstract		
11	Kılavuza uygun mu?	
12	Ay ve yıl savunmaya girilen tarihle tutarlı mı?	
13	Özet; tek sayfa, tek aralık, tek paragraf kuralına uygun olarak yazıldı mı?	
14	Bilim kodu, sayfa adedi, anahtar kelimeler ve tez danışmanı yazıldı mı?	
Kaynakça		
15	Kaynakların tamamına metin içinde atıf yapıldı mı?	
16	Kaynak formatı Kılavuzdaki kaynak formatına uygun olarak hazırlanmış mı?	
17	Atıf formatı kılavuzdaki atıf formatına uygun mu?	
Atıf Yöntemi APA 6 ☐ CMS ☐ İSNAD ☐		
Genel Değerlendirme		
18	Etik Beyan açıklaması okundu, uyuldu ve imzalandı mı?	
19	Kabul/Onay sayfası kılavuzdaki formata uygun olarak düzenlenmiş mi?	
20	Kabul /Onay sayfasında belirtilen oy birliği/oy çokluğu seçeneklerinden uygun olanı savunmayla tutarlı olacak şekilde belirlenmiş mi?	
21	Sayfa kenar boşluklar ve sayfa numaraları kılavuzdaki formatına uygun mu?	
22	Paragraf boşlukları ve metin satır aralığı kılavuza uygun olacak şekilde düzenlenmiş mi?	
23	Başlık yazımları kılavuzdaki başlık formatlarına uygun mu?	
24	Yazı tipi ve boyutu kılavuzdaki yazı tipi ve boyutu formatına uygun mu?	
25	Şekil, Çizelge vb. açıklama ve numaralandırmaları kılavuzdaki formata uygun olarak yazılmış mı?	

Bu tezin tarafımdan “Tez yazım kuralları” okunarak dikkatlice hazırlanmış olduğunu ve doğabilecek her türlü olumsuzluktan sorumlu olacağımı kabul ederim.

Emine BOZÇALI