



**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ETİK İLKE VE
KURALLARA YAKLAŞIMI VE BİR ARAŞTIRMA**

Yüksek Lisans Tezi

Vildan ÖZTÜRK

Eskişehir 2021

**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ETİK İLKE VE
KURALLARA YAKLAŞIMI
VE
BİR ARAŞTIRMA**

Vildan ÖZTÜRK

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İşletme Anabilim Dalı/Muhasebe Bilim Dalı

Danışman: Dr.Öğr.Üyesi Ergün KAYA

Eskişehir

Anadolu Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Eylül 2021

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAY SAYFASI



ÖZET

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ETİK İLKE VE KURALLARA YAKLAŞIMI VE BİR ARAŞTIRMA

Vildan ÖZTÜRK
İşletme Anabilim Dalı
Muhasebe Bilim Dalı

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eylül 2021
Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Ergün KAYA

Muhasebe meslek mensupları mesleki faaliyetlerini yürütürken öncelikle kamu yararını gözetmek durumundadırlar. Çünkü, muhasebe meslek mensuplarının faaliyetleri sonucu elde edilen bilgiler toplumun tüm kesimlerini etkileyebilmektedir. Bu nedenle, muhasebe meslek mensupları mesleki faaliyetlerini yürütürken yasaların yanında, mesleki standartlara ve etik ilke ve kurallara uymak zorundadırlar.

Bu çalışmanın konusu, Eskişehir, Bursa, Bilecik, Afyonkarahisar ve Bolu illerinde çalışan muhasebe meslek mensuplarının mesleki uygulamalarında etik ilke ve kurallara olan yaklaşımları ve bakış açılarının anlaşılmasına çalışılmasıdır. Bu doğrultuda çalışma üç bölüm olarak tasarlanmış olup, ilk bölümde etik kavramı, etik teoriler ve meslek etiği kavramları açıklanmıştır. İkinci bölümde muhasebenin gelişimi ile muhasebe meslek etiği ilişkisi ve konu ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. Son bölümde ise anket ile toplanan verilerden elde edilen sonuçların analizi ve değerlendirmesi yapılmıştır.

Bu bağlamda muhasebe mesleğinin ekonomiler için önemi, muhasebe meslek mensuplarının meslek etiğine bakış açıları ile etik ilke ve kuralların mesleki uygulamalardaki yeri belirlenmeye çalışılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Muhasebeciler İçin Etik, Etik İlke ve Kurallar, Mesleki Etik Yaklaşımlar.

ABSTRACT

AN APPROACH TO THE PRINCIPLES AND THE RULES OF ETHICS FOR ACCOUNTANTS AND A RESEARCH

Vildan ÖZTÜRK

Department of Administration

Programme in Accounting

Anadolu University Graduate School of Social Sciences, September 2021

Advisor: Dr. Ergün KAYA

It is necessary for the accountants to protect firstly the public benevolence as they are fulfilling the professional activities because the information gained as a result of their activities can affect all segments of the society. Therefore, accountants are in charge of obeying the principles and rules of ethics in addition to laws and professional standards as doing their business.

The issue of this survey is regarded as ‘An Approach To The Principles and The Rules of Ethics For Accountants and A Research’. It has been tried to analyze the approaches and point of views to principles and rules about ethics for accountants worked in provinces such as Eskişehir, Bursa, Bilecik, Afyonkarahisar and Bolu. At this very point, the survey is designed as three parts; in the first part, the concept of ethics, ethical theories and the words for professional ethics have been explained. In the second part, the relation between development of accountancy and the ethics of professional accountancy and arrangements about professional ethics have been emphasized. As a consequence, at the last part, it has been concluded with the analysis, results of the questionnaire from the total data.

In this context, it has been endeavoured to determine the importance of accountancy as a profession for the economies, approaches to professional ethics of accountants and in practice the place about the principles and rules of ethics in the field of professional applications.

Keywords: Ethics for Professional Accountants, Ethical Principles and Rules, Accountant’s Ethical Approachs.

ÖNSÖZ

Bu çalışma, muhasebe meslek etiği konusunu araştırmak ve Eskişehir, Bursa, Bilecik, Afyonkarahisar ve Bolu illerinde çalışan muhasebe meslek mensuplarının etik ilke ve kurallara olan yaklaşımlarını analiz etmek amacıyla hazırlanmıştır.

Çalışmanın hazırlanmasında desteğini her zaman gördüğüm, akademik anlamda tezin oluşturulma sürecinde yardımlarını esirgemeyen danışman hocam Dr.Öğr.Üyesi Ergün Kaya'ya, çalışmamı değerlendiren jüri üyesi hocalarıma, anketin sahaya uygulanmasında başta Eskişehir SMMMO Başkanlığı olmak üzere, anketi cevaplayarak çalışmamın sonuçlandırılmasına katkı veren meslek mensuplarına, anketin ilgililere ulaştırılmasında yardımcı olan Eskişehir Vergi Dairesi Müdürü Sn. Tuncer Günaydın'a, eğitim hayatım ve yaşam yolculuğumda beni hiçbir zaman yalnız bırakmayan, yol gösteren, bakış açısı kazandıran, kişiliğimin oluşması ve kariyerimde gelmiş olduğum bu noktada beni ben yapan Sevgili Babam Hasan Öztürk'e, Annem Nuriye Öztürk'e, Ablam Elif Öztürk'e ve Kardeşim Mehmet Sıtkı Öztürk'e teşekkürü borç bilirim.

PREFACE

This survey has been prepared to analyze the approaches to principles and rules for ethics about accountants worked in provinces such as Eskişehir, Bursa, Bilecik, Afyonkarahisar and Bolu.

I would like to thank my Advisor Dr.Ergün Kaya who supported me in an academic way about the preparation and composition of my thesis, academicians of the jury evaluated my work, Head of Eskişehir SMMMO helped to apply the questionnaire in the field and members of the profession answered the questionnaire and contributed to have my work concluded, additionally to Tuncer Günaydın, who is the Manager of Tax Administration, Eskişehir, helped me to reach the accountants for filling my questionnaire. Moreover, special thanks to my beloved father Hasan Öztürk, my mother Nuriye Öztürk, my elder sister Elif Öztürk and my brother Mehmet Sıtkı Öztürk who never leave me alone, guide me and make me the person who I'm now in my educational life and my life journey.

.../.../20....

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu tezin bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmamın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu olmak üzere tüm aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmamın Anadolu Üniversitesi tarafından kullanılan "bilimsel intihal tespit programı"yla tarandığını ve hiçbir şekilde "intihal içermediğini" beyan ederim. Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçları kabul ettiğimi bildiririm.

.....
(İmza)

.....
(Öğrencinin Adı Soyadı)

İÇİNDEKİLER

BAŞLIK SAYFASI	i
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ	v
ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ	vi
İÇİNDEKİLER	vii
TABLolar DİZİNİ	x
ŞEKİLLER DİZİNİ	xi
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

ETİK KAVRAMINA GENEL BAKIŞ

1.1. Etik Kavramı	3
1.2. Etik İle İlgili Kavramlar	5
1.2.1. Ahlak	6
1.2.2. Töre	6
1.2.3. Örf ve Adet	6
1.2.4. Kültür	6
1.2.5. Din ve İnanç	7
1.2.6. Sosyal Sorumluluk	7
1.3. Etiğin Teorileri	
1.3.1. Teleolojik Yaklaşım	8
1.3.1.1. Bireyci Yaklaşım	8
1.3.1.2. Faydacı Yaklaşım	9
1.3.2. Deontolojik Yaklaşım	9
1.3.2.1. Etik ve Haklar Yaklaşımı	10
1.3.2.2. Eşitlikçi Yaklaşım	10

1.4. Çalışanları Etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Etmenler	11
1.4.1. Kişisel Nedenler	12
1.4.1.1. Etik Ölçütleri Farklı Yorumlama	12
1.4.1.2. Bencil Davranma	12
1.4.1.3. Etik İnkilemler	12
1.4.1.4. Meslekî Bilgi Yetersizliği	13
1.4.2. Kişisel Olmayan Nedenler	13
1.4.2.1. Etik Davranış Farklı Algılama	14
1.4.2.2. Rekabet	14
1.4.2.3. Karşılıklı Güvensizlik	14
1.4.2.4. Meslek Ücret Tarifesi	14
1.4.2.5. Sahte ve Muhteviyatı Yanıltıcı Belge Düzenleme	15
1.4.2.6. Etik Davranışın Esnetilmesi	15
1.5. Meslek Etiği	16

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEĞİNDE ETİK

2.1. Muhasebe Mesleğinin Gelişimi ve Etik İlişkisi	17
2.1.1. Muhasebe Mesleğinin Gelişimi.....	17
2.1.2. Muhasebe Meslek Etiği	19
2.2.1. Uluslararası Düzenlemeler	20
2.2.1.1. Amerikan Bağımsız Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA)	21
2.2.1.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)	21
2.2.1.3. Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESPA)	24
2.2.2. Ülkemizde Yapılan Meslek Etiği Düzenlemeleri	28
2.2.2.1. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile Yapılan Düzenlemeler	29
2.2.2.2. 3568 Sayılı Kanuna Göre Meslek Etiği Kuralları	30
2.2.2.3. TÜRMOB Düzenleme ve Çalışmaları	32
2.2.2.4. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Tarafından Yapılan Düzenlemeler	36
2.2.2.5. Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler	36

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ETİK İLKE VE KURALLARA YAKLAŞIMINI BELİRLEMEYE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi	38
3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları	39
3.3. Araştırmanın Yöntemi	40
3.3.1. Evren ve Örneklem	40
3.3.2. Araştırma Yöntemi ve Veri Toplama Aracı	40
3.4. Araştırmanın Bulguları ve Yorumlar	41
3.4.1. Verilerin Analizi	42
3.4.1.1. Demografik Özellikler	42
3.4.1.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik İlke ve Kurallar İle İlgili Davranışlarını Etkileyen Kişisel Etkenler	47
3.4.1.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik İlke ve Kurallar İle İlgili Algı Düzeyleri	49
3.4.1.4. Literatürdeki Benzer Araştırma Sonuçları ile Karşılaştırma.....	59
3.4.2. Araştırma Sonuçların Değerlendirilmesi.....	61
SONUÇ	63
KAYNAKÇA	66
EKLER	
ÖZGEÇMİŞ	

TABLÖLAR

Tablo 1.1. Kişisel Nedenler ve Kişisel Olmayan Nedenler	11
Tablo 2.1. Etik İlkeler ve Mesleki Davranış Kuralları	22
Tablo 2.2. IFAC Etik Kuralları	26
Tablo 3.1. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri	42
Tablo 3.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik İlke ve Kurallar İle İlgili Davranışlarını Etkileyen Kişisel Etkenlere İlişkin Tanımlayıcı İstatistikleri	47
Tablo 3.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik İlke ve Kurallara Yaklaşımlarını Belirlemeye Yönelik Tanımlayıcı İstatistik Sonuçları	49
Tablo 3.4. Mesleki Etik Davranış Ölçeği Alfa Katsayısı	52
Tablo 3.5. Mesleki Etik Davranış Ölçeği Normal Dağılım Tablosu	53
Tablo 3.5. Mesleki Etik Davranış Ölçeği Puanlarının Karşılaştırılması	54
Tablo 3.6. Mesleki Etik Davranışlarına Verilen Cevapların Dağılımı	57

ŞEKİLLER

Sayfa

Şekil 3.1. Meslek Mensuplarının Cinsiyetleri Bakımından

Dağılımı..... 43

Şekil 3.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaşlarına Göre

Dağılımı..... 44

Şekil 3.3. Meslek Mensuplarının Eğitim Durumları Bakımından

Dağılımı..... 44

Şekil 3.4. Meslek Mensuplarının Mesleki Deneyimleri Bakımından

Dağılımı..... 45

Şekil 3.5. Ankete Katılan Meslek Mensuplarının Meslek Grupları Bakımından

Dağılımı..... 45

Şekil 3.6. Meslek Mensuplarının Gelir Düzeyleri Bakımından

Dağılımı..... 46

Şekil 3.7. Meslek Mensuplarının Çalıştıkları Şehirlere Göre

Dağılımı..... 46

Şekil 3.8. Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik İlke ve Kurallar İle İlgili

Davranışlarını Etkileyen Kişisel Etkenlere Göre Dağılımı..... 48

SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

AICPA	: Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
IESPA	: Uluslararası Etik Standartları Kurulu
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
TDK	: Türk Dil Kurumu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

İnsanlık tarihine baktığımızda parayı ilk bulan Lidyalılardan, “Para, Para, Para” diyen Fransız hükümdar Napolyon’dan günümüze kadar geldiğimizde paranın hayattaki gerçekliğini koruduğu ve insanların yaşamlarını idame ettirmeleri için önemli bir araç olduğu bilinmektedir. İşte bu aşamada parayla ifade edilebilen mali nitelikteki olayları kaydeden, sınıflandıran, özetleyen, yorumlayarak rapor eden bir bilim dalı olan muhasebenin önemi gün geçtikçe artmaktadır. Toplumun tüm kesimlerinin çıkarlarını koruyup dengelemeye çalışan muhasebe meslek mensuplarının da sorumluluğu oldukça büyüktür. Muhasebe meslek mensupları, işletmelerin ortaklarına, sahiplerine, kredi verenlere, çalışanlara, devlete ve topluma karşı gerçeğe uygun, doğru ve tarafsız mali bilgi üretme ve sunma konusunda sorumludurlar. Bununla birlikte muhasebecilerin mesul olduğu tarafların çıkarlarını ön plana almaları, mesleki dikkat ve özene önem vermeleri ve kanunlara uygun davranmaları gerekmektedir.

İnsanların hayatlarını sürdürebilmeleri için birbirleriyle iletişim halinde olmaları kaçınılmazdır. Bu zorunluluk belli kurallar çerçevesinde sürmelidir. İnsanlar daha iyi bir toplumsal iletişim ve sürdürülebilir sağlıklı bir toplum devamı için ne yapılmalıdır sorusunun yanıtını etik kavramı üzerinde çalışmalar yaparak aramışlardır. Etik insan eylemlerini ahlaki bakımdan değerli veya değersiz kılanın ne olduğunu araştıran felsefi bir disiplin şeklinde ifade edilmektedir (Kısakürek ve Alpan, 2010).

Dünya ekonomilerinde yaşanan krizler, işletmelerin iflasları ve yaşanan muhasebe skandalları muhasebe mesleğinde etigin daha da ön plana çıkmasına neden olmuştur. Buradan hareketle pek çok kurum kurulmuş, yasalar, yönetmelikler çıkarılmıştır. Bu kuruluşlardan bazıları Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA), Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESPA) şeklinde sıralanabilir. Bu kuruluşlar muhasebe mesleğinde etigin uygulanması, etik konusunda muhasebe çalışanlarının bilinçlendirilmesi ve sürekli değişen şartlara göre yeni uygulamalar geliştirmektedirler. Ülkemizde ise 13 Haziran 1989 tarihinde yürürlüğe giren 3568 sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası” muhasebe mesleğine yasal bir temel oluşturmuştur. Adı geçen kanunla oluşturulan meslek odalarının da yoğun ilgi ve destekleri sonucunda, muhasebe uygulamalarına yön veren "Tekdüzen Muhasebe

Sistemi" 1 sıra nolu "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)" ile 1.1.1994'ten itibaren yürürlüğe konulmuştur (Resmi Gazete, 21447; 26/12/1992).

Muhasebe, işletmeler ve devletler için pek çok tarafı ilgilendiren mali bilgileri hazırlayıp bu tarafların kullanımına sunmaktadır. Sunulan bu bilgilerde yapılacak olan etik hatalar bir tarafın çıkarına olurken diğer tarafı zarara uğratabilir. Bu durum muhasebe mesleğinin doğru ve güvenilir bilgi sunma göreviyle örtüşmez. Bu noktada meslek çalışanlarının etik konusundaki görüşleri ve yaklaşımları önemini gün geçtikçe artırmaktadır.

Bu çalışmanın temel amacı, muhasebe meslek etiğini ve meslek mensuplarının bu konudaki yaklaşımlarını ortaya koymaktır. Bu amaçla Eskişehir, Bilecik, Bursa, Bolu ve Afyonkarahisar illerinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının faaliyetlerini sürdürürken etik ilke ve kurallara uyma konusundaki hassasiyetleri, meslek mensupları işin içindeyken ne kadar bu etik ilkelere bağlılık gösterebiliyorlar, etik ilkeler konusundaki bakış açıları ve uygulamadaki mevcut durumun tespitiye yönelik bir araştırma yapılmıştır.

Araştırmanın ana sorusu yani problemi ise, “aktif olarak muhasebe mesleğini yürütmekte olan uygulamacıların, muhasebe meslek etiği yaklaşımları nasıldır?” şeklinde belirlenmiştir.

Çalışma üç ana başlık şeklinde yapılandırılmıştır. İlk bölümde, etik kavramı açıklanmış, etik ile yakın ilişkisi olan kavramlara değinilmiş, etik teorilerinin neler olduğu, çalışanları etik dışı davranmaya iten sebepler üzerinde durulmuş ve meslek etiği hakkında kavramsal, kuramsal açıklamalar literatüre dayalı olarak yapılmıştır.

İkinci bölümde, muhasebe mesleği ve meslek etiği hakkında bilgiler verilmiş, muhasebe meslek etiği hakkında ulusal ve uluslararası düzenlemelere değinilmiştir.

Üçüncü bölümde ise, araştırmanın amacı ve yöntemi açıklandıktan sonra, yapılan anket çalışması ile ilgili bulgular ortaya konulmuş, sonuçları ile ilgili yorum ve değerlendirmelerde bulunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

ETİK KAVRAMINA GENEL BAKIŞ

1.1. ETİK KAVRAMI

Etik, felsefe biliminin en köklü ve en eski disiplinlerinden biri olarak ele alınmaktadır. Antik Yunan'dan günümüze kadar felsefenin bir dalı olarak görülen etik hakkında “evrensel bir iyi ve doğrunun var olup olmadığı, var ise ona ulaşıp ulaşılamayacağı” üzerine pek çok çalışma yapılmıştır (Arda vd., 2004).

Yunan dilinde “karakter, âdet, huy veya gelenek” manasında kullanılan “ethos”tan türetilen “ethics” sözcüğü, olması gerekeni ve düşsel olanı vurgulayarak etik kuralların ve değerlerin irdelenmesini ön plana çıkarmıştır (Aydın, 2001:5). Türk Dil Kurumu Sözlüğünde ise etik, hem isim hem de sıfat anlamlarında tanımlanmıştır. İsim olarak etik, “töre bilimi, çeşitli meslek kolları arasında tarafların uyması veya kaçınması gereken davranışlar bütünü”, sıfat olarak “ahlaki, ahlakla ilgili” şeklinde tanımlanmıştır (sozluk.gov.tr). Ahlakilik ve töresel kelimesiyle bağdaştırılan etik, bilimsel anlamda iyi ve kötünün ortaya çıkarılması ile ilişkili olup ahlaki görev ve mecburiyetler üzerinden özel olarak pek çok alanda kabul gören geniş anlamlı bir terimdir (Toraman ve Akcan, 2003:60). Etik kavramı hakkında yapılmış bazı tanımlamalara aşağıda yer verilmiştir.

Çukacı (2006), etiği ahlaki kavramlar hakkında düşünme becerisi olarak ifade etmiş ve insanların birbirlerine olan ahlaki yaklaşım şekli olarak tanımlamıştır.

Yıldız (2010), etiğin felsefi yönüne dikkat çekmiş ve bireylerin davranış şekilleri hakkında yapıp yapılamayacak davranışları belirleyen bir bakış açısıyla doğru ve yanlış ayrımını yapmamızı sağlayan bir yaklaşım olduğunu belirtmiştir.

Hacıhasanoğlu (2013), etik kavramının insan ilişkilerine yön veren kuralları belirleyen, insan için olması gerekenin ne olduğunu araştıran felsefi bir yaklaşım olduğunu ifade etmiştir.

Etik, insanlar açısından olması gereken davranışların tümüdür ve etik kelimesinin temelinde sosyal sorumluluk hissiyatı yatar (Albez ve Yıldırım, 2005). Bu açıdan etiğin çıkış noktası insanın vicdani muhasebesidir denilebilir. (İşgüden ve Çabuk, 2006). Buradan hareketle etik; yapılması gereken ve gerekmeyen davranışlar arasında bir tercih yapmaktır. (Özer- Uyar, 2010: 90).

Bir diğerk anlamıyla etik, “geçmiş, günümüz ve gelecekte insanların tutum ve davranışlarının iyi ya da kötü, doğru ve yanlış yönden değerkendirilmesini içeren ve dünyanın her yerinde geçerli olan ilke ve kuralların bütünü olarak tanımlanabilir. Aynı zamanda felsefenin bir kolu olarak etik; tutumların, davranışların, düşüncelerin, inançların, eylemlerin vb. ahlaki vasıfların, insani değerkler açısından iyi, doğru ve kabul edilebilir olup olmadığına ilişkin çalışmaları içermektedir” (Akın ve Özdaşlı, 2014:62).

İnsan sosyal bir varlıktır ve insanların bir arada yaşayabilmeleri için uymak zorunda oldukları bir takım ahlak kuralları vardır. Süreç içerisinde, insanlar neyin iyi ve doğru olduğunu sorgulamaya başlamışlar ve böylelikle etik kavramı ortaya çıkmıştır. Etik, ahlaki davranışın özünü araştıran, bireyin kişisel ya da toplumsal yaşamındaki ahlaki davranışlarını araştıran, “iyi nedir?” veya “ne yapmalıyız?” gibi soruları sorgulayan bir felsefe bilimidir (Akbaba ve Erenler, 2011:448).

Etik, bireylerin birbirleriyle olan ilişkilerinde göstermiş oldukları davranışların altında yatan nedenleri araştıran bir disiplindir (Aydın, 2001:5). Etik, insanların davranışlarını sergilerken hangi ahlaki değerklere göre bu davranışları yapar, ideal davranış şekli bu mudur, insanı iyi ve güzele götürecektir olan davranış şekilleri nelerdir, yanlış ve kötü davranışların altında hangi sebepler yatar, gibi pek çok soruya cevap bulmaya çalışır. Bu açıdan bakıldığında insanların etik karar verme noktasındaki yaklaşımlarını da analiz etmeye çalışır.

Devlet, hatta dünya düzeninin sağlanmasında etik kavramlar oldukça önem arz etmektedir. Toplumu oluşturan bireylerin doğru ilişkiler kurarak yaşaması öteden beri süregelen etik kurallara bağlıdır. Etik, toplumda oluşan bu kurallarla insanları iyiye ve güzele ulaştıran, kişilerin kendilerini bu kurallara uyma noktasında sorumlu hissettiği davranış biçimlerinden oluşur (Başpınar ve Çakıroğlu, 2012:3).

Yapılan açıklamalardan hareketle, etik tanımında iki temel prensibin ortaya konulduğu görülmektedir. Bazı yazarlar etiği, ahlak felsefesi olarak adlandırırken; bazıları etiği iyi ve kötü davranış şekillerini belirleyen ilkeler olarak adlandırmaktadır. Kaynaklarda belirtilen tanımlar bağlamında etiğin ahlak felsefesi olarak görüldüğü ve içeriğinin kişilerin ahlaki tüm hareketlerini meydana getirdiğini ifade etmek olasıdır.

1.2. ETİK İLE İLGİLİ KAVRAMLAR

1.2.1. Ahlak

Ahlak, kelime kökeni olarak Arapça “hulk” sözcüğünden türetilmiştir. Hulk kavramı ise karakter yapısı, huy anlamına gelmektedir. Ahlak sözcüğünün dilimizdeki sözlük anlamı, “bir toplum içinde kişilerin benimsedikleri, uymak zorunda bulundukları davranış kuralları” olarak belirtilmiştir (TDK, 2020).

Her toplumun tarihinden günümüze kadar biriktirerek getirdiği, nesilden nesile devam eden, bazen de günün koşullarına göre değişen ahlak kuralları vardır. Ahlaki kurallara toplum içinde uyulması gerekli görülür, uyulmadığında da toplumsal dışlanma aracı olarak karşımıza çıkar. Buradan hareketle ahlakı, insanların kendilerini uymaya mecbur hissettiği, birbirlerine ve topluma karşı sorumluluklarını belirleyen davranış biçimleri ile bir arada hayatlarını idame ettirmeleri için gereken kurallar olarak ifade edebiliriz. (Aymankuy-Sarıoğlu, 2005:27). Ahlak, insanın içinde bulunan kötülük yönünün temizlenmesi ve iyilik tarafının geliştirilip toplumsal yarar sağlaması açısından uygulanan kurallardır (Uzun, 2013:18).

Birey ve toplumun ahlak anlayışının oluşmasında bireyi yetiştiren ve toplumu oluşturan kişilerin rolü çok büyüktür. Dolayısıyla bireyi yetiştiren kişilerin ahlaki açıdan yeterli kişilik yapısında olmaları, yetiştirdikleri nesillerin de ahlaki olarak kalitesini belirler (Çukacı, 2006:91). Ahlak kuralları evrensel bir nitelik taşımaz. Her toplumun kendi yapısına göre oluşturduğu farklı ahlaki kuralları vardır. Bir toplum için ahlaki kural olarak görülen bir olay başka bir toplumda ahlak kuralı olarak görülmeyebilir (Aktan, 2001:92). Örneğin; Japonya, Çin veya Kore gibi Asya ülkelerinde beğenin bir işareti, çoğu Batı ülkesinde kaba kabul edilen çorbayı höpürdeterek içmektir.

İnsanlar çoğu zaman etik ve ahlak kelimelerini aynı anlamda kullanırlar. Ancak pek çok felsefi düşünür bu iki kavramın birbirinden ayrı kavramlar olduğunu vurgular. Ahlak toplumun değerleri ve idealleri ile ilgili doğru ve yanlışları, bunlara insanların ne şekilde uyum sağlamaları gerektiğini belirler (Güney ve Çınar, 2012:93).

Ahlak, bireyin fikirleri, hisleri ve iyi kötü hareket şekilleriyle alakalıdır. Etik ise, ilkeler ve değişmez kurallara bağlı olarak insan hareketlerinin ahlakiliğini ortaya koymaya çabalamaktadır. Etiği ahlak felsefesi olarak tanımlayan düşüncelere kaynaklarda çok fazla rastlanmaktadır. Bu düşünürlerden biri de Kant’tır. Etiğe ahlak felsefesi olarak bakmış ve ahlaki değişmez doğruları etik ile temellendirmiştir. Fakat

Kohlberg, kişinin özüne inerek etiğin iç dünyada değil, düşüncenin dışı vurumu olarak gerçek dünyadaki hareketlerde saklı olduğunu vurgulamıştır.

Sonuçta, ahlak toplumsal ilişkileri düzenleyen ve toplum tarafından konulmuş yazılı olmayan kurallardan oluşmaktadır. Etik ise bu durumun yazılı olan halidir.

1.2.2. Töre

Töre, sosyal hayata yerleşmiş alışkanlıkların, davranış biçimlerinin, kuralların, gelenek ve göreneklerin bütünlüğüne verilen addır (Akdoğan: 2003:9). Yüzyıllar boyu toplumsal ilişkilerde insanların yaşam koşullarını düzenleyen töre denilen kurallar, genel ahlak kurallarının önemli bir bölümünü oluşturmaktadır (İzveren, 1980:84).

Geçmişten günümüze bazı toplumlarda töre, yasa anlamında kullanılmıştır. Toplum töre denilen kurallar ile yönetilmiştir. Bu kurallar da insanların sosyal ilişkileri ahlakilik temelinde yıllar boyunca birikerek oluşmuştur. Her toplum kendi yaşam koşullarına göre farklı töre kuralları oluşturmuş ve hayatlarını bunlar doğrultusunda yürütmüşlerdir (Karaman, 2015:9).

Türk tarihinde çok önemli bir yere sahip olan töreler birer kanun olarak görülür ve devlet bu törelere göre yönetilirdi. Orhun kitabelerinde töresi olmayan bir toplum ve devletin olamayacağı yönünde bilgiler vardır. Dolayısıyla devleti yönetenler buyruklarını, hâkimler kararlarını töreye uyarak vermişlerdir.

1.2.3. Örf ve Adet

Örf ve adetler toplumsal hayatı şekillendiren, insanların kuşaktan kuşağa devrettikleri ve sosyal hayatın düzenli bir şekilde devam etmesini sağlayan önemli kurallar bütünüdür. Mesela ziyaretler, mutfak kültürü, selamlaşma, bayramlar ve önemli günlerle ilgili davranış biçimleri, meslek mensuplarının arasındaki ilişkilerin biçimleri, takınılacak tavırlar ve tutumlar, örf ve adetleri oluşturmaktadır (Karacan, 2014:19).

Örf, toplumun köklerine yerleşmiş olan, insanlar arasında özel bir bağ kuran uzun ve toplumun ortak manevi değerlerini yansıtan hareketlerdir. Bayramlar, küçüklere şefkat, diğerkâmlık (çıkara dayanmadan başkalarının menfaatini kendi menfaatinden üstün tutma), cesaret, dürüstlük gibi durumlar örf sayılmaktadır (Çavdarıcı, 2002:50).

1.2.4. Kültür

İnsanlar toplum içinde var olmanın sonucu olarak belirli ahlaki ilke ve kurallar oluşturur. Bu kurallar zaman içinde gelişerek insanlar arasında hangi davranışların iyi ve

kötü, hangi davranışların ise doğru ve yanlış olduğu konusunda bir fikir verir. Bireyler kararlarını bu birikim sonucunda elde ettikleri deneyimler sayesinde verirler. Bu süreçler üzerinde kültürün etkisi büyük yer tutmaktadır (Ateş ve Oral, 2003:59).

Dünyada var olan toplumlar farklı kültürel yapıları ve öğeleri içinde barındırır. Kimi toplumlar için yanlış olan başka toplumlar açısından doğru kabul edilebilir. Toplumsal hayat içinde kimileri bu kurallara uyum gösterirken kimileri de çatışma haline girebilir. Bu açıdan toplumların kültürel yönlerinin araştırılması da etik açısından önemlidir (İçli, 2002:81). Etik aynı zamanda kültürel değerlere göre şekil alabilen bir kavramdır. Bundan dolayı etik sözcüğü toplumların kültürel değerlerine göre şekillenebilir (Karacan, 2014:20).

1.2.5. Din ve İnanç

İnsanlar, hayattaki ilkelerini büyük ölçüde inançları doğrultusunda oluştururlar. İnançlara dayalı oluşan ilkeler davranışlara dönüşür. Hayatımızda vereceğimiz bazı önemli kararlar inançlarımız doğrultusunda şekillenir. Örneğin, dünyanın tüm semavi ve ilkel dinleri insanların ahlaklı olmaları, kötülük yapmaktan kendilerini korumaları ve insanlar arasında iyi davranışlar sergilemeyi öğütler. İnsanları kandırmak, yalancılık, sahtekârlık gibi kötü davranışların yapılmaması yönünde de insanlara telkinde bulunur.

1.2.6. Sosyal Sorumluluk

Sorumluluk, kişilerin yapmak durumunda olduğu ya da yaptığı bir iş için gerektiğinde hesap verme durumudur. Sosyal sorumluluk, birey veya işletmelerin toplumun çıkarlarını kendi çıkarlarının üstünde tutmalarını ifade eder (Karacan, 2014:21). Etiğin sosyal sorumluluk düşüncesiyle olan bağı çok önemlidir. Sorumluluk duygusu taşıyan bireyler etiğe uygun davranışlar sergileyerek uyumlu insan ilişkileri geliştirebilir. Böylece iyi ilişkilere dayalı sürdürülebilir bir toplum yapısı ortaya çıkar.

Muhasebenin temel kavramlarından biri olan sosyal sorumluluk, sadece muhasebenin bilgi sunduğu paydaşların değil; tüm toplumun menfaatinin korunması gerektiğini ifade eder. Bu noktada muhasebe ile sosyal sorumluluk kavramı arasında güçlü bir bağ bulunmaktadır. Böylece hem topluma karşı olan sorumluluk yerine getirilir hem de muhasebe meslek ahlakına uygun hareket edilmiş olur.

1.3. ETİĞİN TEORİLERİ

Etik ilke ve kurallar olmadan bir yaşam düşünülemez. Çünkü toplumsal hayatın sürdürülebilmesi için insan ilişkilerini düzenleyen belli ahlaki kuralların varlığı şarttır. İşte bu kuralların temelini de etik yaklaşımlar oluşturmaktadır. İki temel grupta teleolojik ve deontolojik olarak etiğin teorilerini incelemek mümkündür (Tadde ve Siddiqu, 2016:184). Bu yaklaşımlar aşağıda kısaca açıklanmaktadır.

1.3.1 Teleolojik Yaklaşım

Teleoloji, Grekçe “Telos” kelimesinden meydana gelmiş olup amaç ya da sonuç anlamına gelmektedir. Teleolojik yaklaşım temelde iki varsayımdan hareketle açıklanır. Birincisi, insana göre kıymetli olanla ilgili iddia, ikincisi ise ahlaki bir eylemin onay görüp görmediği ile ilgili iddiadır. Konu olarak eylemin değerinin maksimize edilmesi ile ilgilenir. Örneğin, huzur bir değer olarak kabul edilirse, huzuru maksimize eden eylem ahlaki olarak izin verilebilir eylem olarak kabul edilir (Orman ve Parlak, 2009).

Teleolojik yaklaşım, yapılan hareketlerin gerçekleştiği an üzerine değil, bunun neticeleri üzerine odaklanır. Bu teoriye göre, ortaya konulacak davranışın veya eylemin hangisi olacağının kararı her bir eylem ya da davranışın meydana çıkaracağı sonucun değerine göre belirlenir (Gök, 2007:8). Teleolojik teoriler, bireycilik ve faydacılık olarak iki bakış açısında araştırılabilir (Özgener, 2004:33).

1.3.1.1. Bireyci Yaklaşım

Bireylerin bir yargıya varma süreçlerinde kişisel menfaatlerine en çok yarayacak durumu tercih etmesi olarak ifade edilebilir. Kendi menfaatlerini ön planda gören bireyler başkalarına karşı herhangi bir sorumluluğunun olmadığını savunurlar. Bu yaklaşımda bireyler kendi çıkarlarını en yüksek seviyeye çıkaran davranışın doğru olduğuna inanırlar. Burada bireysellikten maksat tek kişi ya da birey değildir, herhangi zümre veya organizasyonun çıkarları da söz konusudur (Orman ve Parlak, 2009).

Bireyci yaklaşım, bireylerin verdikleri kararların sonucuna göre çıkarımda bulunur. Eğer bir davranış kişiler için uzun vadede olumlu sonuçlar ortaya koyacaksa bu davranış doğru olarak kabul edilir ve etik bir davranış olarak görülür (Kozak ve Nergiz, 2016:41). Bireyler kendileri için en yüksek faydayı sağlayan davranışa odaklanır. Her birey kendi faydasını en yükseğe çıkaran davranışı uygularsa bu durum toplumsal çıkarlara sirayet eder ve toplumsal ilerleme böylece gerçekleşmiş olur (Akdoğan, 2005).

1.3.1.2. Faydacı Yaklaşım

Faydacı yaklaşım, kişiye fayda sağlayacak durumların en iyisini tercih etmesine odaklanır. Ahlak felsefesi insan için en yüksek iyiyi mutluluk olarak tanımlar. Buradan hareketle ahlak felsefesi için en doğru davranış, herkesin mutluluğunu ençoklayan davranıştır (Bayrak, 2001:9-10).

Bentham ve Mill tarafından geliştirilen faydacı teoride, mutluluk kavramı iyi olarak ifade edilir. Sadece kişinin kendisine değil, toplumu mutlu edecek genel bir iyi anlayışına odaklanılır. “*Toplumun geneli için en yüksek iyilik seviyesine ne şekilde ulaşılır*” sorusuna “*herhangi bir davranış başkalarını mutlu etmezse beni de mutlu etmez*” diye yanıtlayarak duruma olumlu bir görüşle açıklık getirmektedirler (Kızıltoprak, 2006:3). Jeremy Bentham, insan doğasının hüznün ve neşe olarak iki temel prensibe dayandığını söyler. Şu an yapmak zorunda olduklarımız kadar gelecekte ne yapacağımızı düşünmekte de bize rehber olanın bu iki temel prensip olduğunu vurgular (Çilingir, 2014:84).

Bu bakış açısı göz önünde bulundurulduğunda herhangi bir davranış ne kadar çok sayıda insanın mutluluğuna sebep oluyorsa doğrudur, olmuyorsa yanlış olarak görülür. Bireyin mutluluğunun toplumun mutluluğuyla doğru orantılı olduğu savunulur. Bentham, bireysel iyilik için herkesin iyiliğini gözetmek mecburiyetinde olduğunu düşünürken (Özgener, 2009:39) bir davranış ya da fiilin neticeleri ne kadar fazla mutluluk ve ne kadar az acı veriyorsa o kadar ahlakidir.

Neticede bu bakış açısının temeli, kişiye mutluluk veren hareketleri doğru mutsuzluk veren hareketleri ise yanlış kabul eder (Zeytin, 2007:65).

1.3.2.Deontolojik Yaklaşım

Teleolojik yaklaşımda, bir davranışın ahlaki olup olmaması o davranışın sonuçları ile ilgili iken deontolojik yaklaşım ise davranışın kendisi üzerine yoğunlaşır. Deontolojik yaklaşım, davranışların sonuçları değil, davranışlar üzerine yüklenen niyetleri esas alan bir ahlak felsefesidir (Özgener, 2004:42). Davranışlar arasında yapılan seçimlerde sonuçlar değil, fiili oluşturan niyetlerin doğruluğu ön plandadır. Deontoloji yaklaşımı Immanuel Kant tarafından geliştirilmiştir. Deon kelimesi “görev ve sorumluluk” anlamlarını ifade eder. Etik hareketlere bir sorumluluk ve görev olarak bakan Kant, neticeleri göz ardı ederek sorumluluklara odaklanır (Küçüköğlu, 2012). Kant’a göre, iyi niyet taşıyan bir kişi verdiği kararın sonucundan bağımsızdır. Yani verdiği kararın sonucu

olumsuz da olsa karar verirken iyi niyet taşıdığı için kararı doğrudur. Buna göre sonucu kötü de olsa iyi niyetli bir şekilde alınan karar olumludur.

Kant’a göre, bir davranış sorumluluk bilinciyle yapılıyorsa doğrudur. Ancak kişiler bir davranışı sergilerken bu davranışın sonucunda ceza ya da çıkar kaybı gibi nedenlerle o davranışı yapmıyor veya yapıyorlarsa bu doğru bir yaklaşım değildir.

Deontolojik bakış açısı, ‘Etik ve Haklar Yaklaşımı’ ve ‘Eşitlikçi Yaklaşım’ olarak iki temelde araştırılır.

1.3.2.1. Etik ve Haklar Yaklaşımı

Bu yaklaşımın temel konusu belirtilen ilkelerin her durumda herkes için kabul edildiği varsayımdır. Toplumdaki bütün birey ve grupların hak ve özgürlüklerini koruma ile ilgilenir. Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Evrensel Bildirisinde bulunan bu hak ve özgürlükler örneğin yaşama, mülkiyet hakları, özgürlük, sağlık gibi evrensel bir özelliğe sahiptir (Özgener, 2004:46). Bu yaklaşım çoğunluk mantığını reddeder. Bir davranışın iyi ya da kötü olmasında çoğunluğun görüşü bir gösterge olamaz (Selimoğlu, 1997:149; Korucu, 2018:32).

Etik ve haklar yaklaşımı, insanların belirli haklara sahip olduklarını ve almış oldukları kararlara saygı gösterilmesi gerektiğini savunur. İnsanların özgür şekilde yaşama ve her bireyin yaşama hakkına sahip olduğunu savunur (Karacan, 2014:35). Kurum ve kuruluşların kararlarında bireylerin haklarına saygı gösterilmeli ve bu hakları ihlal edecek kararlardan kaçınılmalıdır (Kutlu, 2008:14). Meslek mensupları tarafından alınan kararlar bireylerin hak ve özgürlüklerini ihlal edecek şekilde olmamalı, bireylerin haklarını koruma yönünde hassasiyet geliştirilmelidir (Demir, 2018:20).

1.3.2.2.Eşitlikçi Yaklaşım

John Rawls’ın ileri sürdüğü bu bakış açısı idare eden tarafın belirlediği durumların kişiler ve zümreler arasında ne kadar adaletli dağıtıldığına göre belirleme yapar. Rawls’ın bakış açısını ele alırsak bireylerin yaşları, maddi durumları, cinsiyetleri ve davranış biçimleri yani toplum içerisindeki konumları herhangi bir önem arz etmemektedir. Önem teşkil eden eşitlik ve adalet bağlamında tercihlerini yapmaya kendilerini mecbur hissetmeleridir (Bayrak, 2001:15). Bu bakış açısı eşitlik, adalet ve tarafsızlık kavramlarını temel alarak meslek grubu için üç ana prensip üzerine oluşturulmuştur (Akdoğan, 2005:299).

- Meslek grubuna dahil olan herkes eşittir. Halihazırda bulunan farklılıklar onların becerilerine ve üstlendikleri sorumluluklara göre şekil almaktadır.
- Meslek grubu üyeleri meslek etiği ilkelerini uygularken adalet kavramını göz önünde bulundurmalıdır.
- Bu kural tarafsızlık üzerinde şekillendirilmiştir. Meslek grubu üyelerinin mesleğe aykırı davranışlarının kasıtlı olup olmadığının araştırılması ve buna göre ceza verilmesini benimser.

1.4. ÇALIŞANLARI ETİK DIŞI DAVRANIŞLARA YÖNLENDİREN ETMENLER

İnsanı diğer canlılardan ayıran en belirgin özelliklerinden biri vicdandır. Yapılan hareketlerin iyi, kötü, doğru ya da yanlışlığı kişinin vicdan muhasebesi sonucu ortaya çıkar. Bazen kişi gerek kişisel gerekse de kişisel olmayan sebeplerle etik dışı kararlar verebilir. İşte tam da bu noktada meslek mensuplarının etik dışı davranışa yönelmesini engelleyen kurallar ortaya konulmuştur. Bu kurallara uyulmadığında da kişiler çeşitli yaptırımlara maruz kalır. Çalışanları etik dışı davranışa yönlendiren etmenler; kişisel ve kişisel olmayan nedenler olarak ikiye ayrılır:

Tablo 1.1. *Kişisel Nedenler ve Kişisel Olmayan Nedenler*

KİŞİSEL NEDENLER	KİŞİSEL OLMAYAN NEDENLER
1. Etik Ölçütleri Farklı Yorumlama	1. Etik Davranışı Farklı Algılama
2. Bencil Davranma	2. Rekabet
3. Etik İkilemler	3. Karşılıklı Güvensizlik
4. Mesleki Bilgi Yetersizliği	4. Meslek Ücret Tarifesi
	5. Sahte ve Muhteviyatı Yanıltıcı Belge Düzenleme
	6. Etik Davranışın Esnetilmesi

1.4.1.Kişisel Nedenler

Muhasebe meslek mensuplarının etik dışı davranmasına kendileri ile ilgili mesleki yetersizlik, kişisel çıkar beklentileri ve ikilemleri sebep olmaktadır. Etik söz konusu olduğunda bu olay kişinin mesleği için gerekli düşünsel beceri, analitik beceri, algılayabilme, çözüm becerisi, empati geliştirme ve iletişim becerisi gibi kişisel becerilerin zayıflığından meydana gelir. Bireyler, bu zayıflıklarından ötürü etik dışı davranışlarda bulunabilmektedir (Kutlu, 2008:144) Aşağıda muhasebe meslek üyelerini etiğe aykırı davranışa yönelten kişisel sebepler açıklanmıştır.

1.4.1.1. Etik Ölçütleri Farklı Yorumlama

İnsanların yetiştiği ortam, sosyal çevre, aile yapısı ve kültürleri, kavramları ya da durumları farklı algılamalarına sebep olabilir. Muhasebe çalışanları da bu sebeplerden ötürü etik ölçütleri farklı algılayabilir. Muhasebe çalışanları yapılan etik dışı davranışı kendince haklı göstermeye çalışabilir, bununla ilgili çeşitli savunma mekanizmaları geliştirebilir. Bu tarz uygulamaları pek çok insanın yaptığı, etik kurallara ayıracak vaktinin olmaması gibi sebeplerle haklı göstermeye çalışabilir (Kirel, 2000:52).

1.4.1.2. Bencil Davranma

Bencillik, insanların kendi menfaatlerini ön plana alarak, çıkarları doğrultusunda hareket etmesi olarak açıklanabilir. Bencil davranmak ise, iş hayatında yöneticilerin ve çalışanların kendi menfaatlerini toplumun menfaatlerinin önüne koyarak davranmalarıdır (Gül, 2006:70). Bencillik duygusunu öne alan kişi çoğu zaman bu davranışın yanlış olduğunu görür ancak çıkarları doğrultusunda bu yolu tercih eder. Sektörde gelirini artırma veya insanlar tarafından bilinir olma isteği, etiğe aykırı durumlara meslek mensuplarını yönlendirebilir (Kutlu, 2008).

1.4.1.3. Etik İkilemler

Kişilerin karşılaştıkları bir sorun karşısında yaşadıkları tereddüt etik ikilemi ifade eder (Kutlu, 2008:150; Küçükoglu, 2012:183). Herhangi bir konuda birbirine uymayan iki olayın meydana gelmesi ve bunların artı ve eksilerinin tartışılması bu kavramı meydana getirir (İşgüden ve Çabuk, 2006:63). Bu kavram, bireylerin işi ile ilgili ilkeleri göz önünde bulundururken tereddütte kaldıkları durumlardan oluşur. Etik tercihler öznel bir yapıya sahiptir. Bir konuda hangi durumun etik olduğu konusundaki görüşler kişilerin yaklaşımlarına göre değişir (Saban ve Atalay, 2005:51).

Etik ikileme çözüm bulacak olursak bir durumun kimin çıkarına kimin zararına göre şekilleneceğini göz önünde bulundurmamız gerekir (İşgüden ve Çabuk, 2006:63). Etiğe aykırı hareketlerin önüne geçilmesinde önem gösteren husus; kişilere etik değerlerin aktarılmasında uygulanacak olan eğitimidir. Bu eğitim, küçük yaşlarda aileden başlayarak okul ve çevrede de devam etmeli hukuki ilkelerle bütünleştirilmelidir (Kutlu, 2008:151).

Aşağıda altı aşamada sıralanan hususlar etik ikilemin çözümünde son zamanlarda benimsenen bir yaklaşım olmuştur (Arens, 1991:72);

1. Var olan hususları bul,
2. Bu hususları temel alan etik problemi bul,
3. İkilemin neticesinden kimlerin nasıl etkileneceklerini bul,
4. İkilemi çözüme ulaştıracak birey olarak mümkün olan değişkenleri bul,
5. Her değişken açısından olası neticeyi bul,
6. En doğru hareket biçimini seç ve pratiğe dök.

1.4.1.4. Meslekî Bilgi Yetersizliği

Her meslek kendi içinde teorik ve uygulamalı bilgiler barındırır. Bu mesleğe mensup kişilerin de bu bilgilere sahip olması gerekir. Mesleki açıdan kendini daha ileriye taşıması için kişinin bu bilgilere sahip olmanın yanında, değişen dünya düzeni içinde değişen kuralları öğrenerek kendini geliştirmesi gerekir. Mesleki açıdan kendini geliştirmeyen yetersiz kişilerin iş tatmini azalır. İş tatminini sağlayamayan kişi o işten soğur ve bu durum da hataları beraberinde getirir. Hataların artması meslek mensubuna işin doğrusunun bu olduğuna inanması için zemin hazırlar. Böylece etik dışı durumların meydana gelmesi kaçınılmaz olur. Muhasebecilerin bu tür davranışlara yönelmemesi için kendilerini geliştirmeleri ve yeni değişikliklere uyum sağlamaları gerekir (Akdoğan, 2003:14).

1.4.2 Kişisel Olmayan Nedenler

Meslek mensuplarının kişisel nedenleri dışında onları etiğe aykırı davranışlara sürükleyen pek çok çevresel sebep olabilir. Bu sebepler şöyledir (Akdoğan, 2003:14);

- Etik davranışı farklı algılama
- Rekabet
- Karşılıklı güvensizlik

- Meslek ücret tarifesi
- Sahte ve muhteviyatı yanıltıcı belge düzenleme
- Etik davranışın esnetilmesi

1.4.2.1. Etik Davranışı Farklı Algılama

Kişilerin eğitim, kültür farklılıkları meslek üyesinin etik ilkesi ve toplumun inanç, töre, gelenek ve kültürüyle çatışmaktadır (Akdoğan, 2003). Bununla birlikte meslek üyesinin etiğe bakış açısı ile paydaşların etiğe bakış açısı farklılık gösterebilmektedir. Kurumun idaresi ve çalışanları etiğe aykırı davranışlarda bulundukları için o kuruma bağlı meslek üyesinden de etiğe aykırı benzer davranışlar göstermesi beklenebilmektedir. Meslek üyesi çalıştığı işini ve pek çok paydaşını kaybetme uğruna etik ilkelere uygun hareket etmek zorundadır. Aksi bir davranış sergilerse etiğe uygun olmayan durumların müsebbibi olur (Özkaya, 2008).

1.4.2.2. Rekabet

Meslek çalışanları faaliyetlerini yürütürken diğer meslek çalışanları ile aralarındaki rekabet yasağına uymaları gerekir. Ancak daha çok müşteri kazanma hırsı rekabete sebep olmaktadır. Bu durum etik olmayan davranışları da beraberinde getirir. Böylece haksız rekabet için de bir zemin oluşur.

1.4.2.3. Karşılıklı Güvensizlik

Kurum çalışanlarının iletişiminde karşılıklı güven büyük önem arz eder. Güven odaklı iletişim oluşturulamaz ise etiğe aykırı durumların artması söz konusu olabilir. Yakın zamanda işletmelerde çalışan kişilere duyulan güvensizlikten ötürü denetimi arttırmak için yeni uygulamalar oluşturulmuştur. Mesela kurum idarecilerinin çalışanlarının performansını göstermek ve kişilik özelliklerini ölçmeye dayalı psikolojik testlerden faydalanarak onlarla ilgili bilgi edinebilmek adına teknolojinin özelliklerinden yararlanmaları doğal bir sonuçtur. Fakat meslek etiği olarak uygun değildir. Çalışanların e-posta kontrollerinin yapılması, kameralarla izlenmesi, hayata bakış açılarının, yaşayış biçimlerinin değerlendirilmesi psikolojik açıdan baskı oluşturur (Karacan, 2014:48-49).

1.4.2.4. Meslek Ücret Tarifesi

Meslek mensuplarının öncelikli amacı kamu yararını gerçekleştirmek olmalıdır. Ancak çalışanlar ücreti öncelikli amaç haline getirirse bu durum etik olmayan davranışlara kişileri yöneltebilir. Bu durumda meslek üyesinin yapmak zorunda olduğu

müşterisine verdiği hizmet kalitesinden vazgeçmemesidir. Bununla birlikte muhasebe meslek üyelerinin oda ve birlik kararınca ortaya konmuş ücretlerin altında ve üzerinde hizmet vermeleri meslek etiğine uygun değildir.

1.4.2.5. Sahte ve Muhteviyatı Yanıltıcı Belge Düzenleme

Sahte belge gerçek bir durum olmadığı halde varmış gibi düzenlenen belgedir. Muhteviyatı yanıltıcı belge de, biçim olarak doğru oluşturulmasına rağmen içerik olarak yanlış düzenlenen belgedir (Kızılot, 1998:25). Sahte ve muhteviyatı yanıltıcı belgelerin varlığına ulaşılması güçtür. Bunlardan yararlanacak olan kişileri yanıltırlar (Özel, 2000:13). Meslek üyesi yanlışlıkla bu tarz bir belge oluşturabilir. İstmeden oluşan bu durum etiğe aykırı hareketlere sebep verebilir.

1.4.2.6. Etik Davranışın Esnetilmesi

Meslek üyesi kurumlarla işbirliği içinde çalışır. Kurumların etiğe bakış açısı ile meslek üyesinin etiğe bakış açısı farklılık gösterebilir. Kurumların etik açısından esneklik gösterebildiği olaylarda meslek üyesi etiğe aykırı hareketlerde bulunabilir. Değişen dünya düzeni, etik açısından esneklik gerektiren bir bakış açısı öngörmektedir. Benzer şekilde etiğe aykırı davranışlara eğilim söz konusudur. Meslek dünyasında etik ilkelerin, genel etik kurallarına nazaran daha fazla esnetildiği söylenebilir (Akdoğan, 2003:15-16).

1.5. MESLEK ETİĞİ

Meslek, bireye maddi kaynak oluşturmak adına farklı ürün ve hizmet üretimlerinden birinde kişisel verimliliğini bir beceriye odaklamasıdır (Güneş, 1997:55). Türk Dil Kurumu'nun tanımlamasına göre meslek; “*bir kimsenin geçimini sağlamak için yaptığı sürekli iştir*” (www.tdk.gov.tr). Bu bağlamda her iş kolu toplumun vazgeçilmez ihtiyaçlarını karşılar (Aydın, 2002:72).

Meslek etiği, kişinin geçimini sağlamak adına tercih ettiği mesleği yaparken yaşadığı toplum ve meslek gruplarınca belirlenen uygun ilkelere göre davranması ve mesleğini bu sosyal toplulukta öngörülen şekilde icra etme isteği ve hareketlerinin toplumundan oluşur. Böylece mesleki etik ilkeleri o mesleğin düzgün yapılmasına yol açacak mesleki kuralların bütünlüğünü sağlayacaktır (Düzmen, 2003:13).

Buradan hareketle meslek etiğinin hedefleri;

- Bir mesleğin üyelerinin meslekleriyle alakalı öngörölmüş hususlarda nasıl davranmaları veya nasıl davranmamaları gerektiğini belirleyerek,
- Mesleğin ve müşterilerinin mağduriyetlerini önlemek, meslekteki kişileri bazı kıstaslara göre hareket etmek mecburiyetinde bırakmak, muğlak mevzularda meslek mensuplarını yönlendirmek, kurum idarecilerinin gücünü denetlemek, grubun ya da mesleğin menfaatlerine uygun davranmak olarak gösterilebilir (Usta 2012: 412).

Muhasebe mesleğini diğer mesleklerden ayıran özellik, toplumun faydasına hizmet etmesi sebebiyle hizmet verilen kişinin veya yöneticinin menfaatlerinden ziyade toplumun menfaatlerini göz önünde bulundurmasıdır. Tüm meslek üyeleri bireysel ya da kuruma bağlı çalışması fark etmeksizin ana etik kurallar konusunda prensiplerine bağlı olmalıdır (Çiftçi ve Çiftçi, 2003:80).

Etik sorunlar, etik ikilem ve etik sapma şeklinde iki başlıkta toplanmaktadır. Etik ikilemler, bir mevzunun fikir ayrılıklarına yol açan fakat her iki kesiminde tartışılabilir olumlu noktaların bulunması neticesinde meydana gelir. Etikten sapma, bir birey etiğe aykırı davrandığında oluşur (Tükenmez ve Kutay, 1998:441).

Bir mesleği ifa ederken meslek üyeleri meslek etiğine bağlı kaldıkları ölçüde o meslek için toplumda olumlu bakış açısı geliştirilir. Bir mesleğe toplumun gösterdiği saygı ancak meslek etiği kurallarına uymakla mümkündür. Bunun da yolu meslek çalışanlarının etik ilke ve kurallar doğrultusunda eğitilmesinden geçer. Mesleki ödev ve yükümlölükler yapılırken etiğe aykırı bir davranışta bulunmanın olumsuzluğu bütün topluma yansır. Örneğin muhasebe meslek mensubunun etiğe aykırı bir şekilde, mali tablo bilgilerini yanlış göstermesi, vergi kaçırması, bütün toplumu etkileyen olumsuz bir durumdur (Güney ve Bozkurt, 2011:2).

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEĞİNDE ETİK

2.1. MUHASEBE MESLEĞİNİN GELİŞİMİ VE ETİK İLİŞKİSİ

2.1.1. Muhasebe Mesleğinin Gelişimi

Muhasebe kavramıyla ilgili çeşitli tanımlar yapılmıştır. Muhasebe, maddi bir oluşum olan kurum ile ilgili belirlenen ilkeleri baz alacak yararlı bilgilerin oluşturulabilmesi adına kurumun mal varlığı ve maddi kaynaklarında farklılık meydana getiren ve parayla tanımlanan bütün işlemleri tanımlayan, kaydeden, sınıflandıran, özetleyen, analiz ve yorum sonuçları ile birlikte yararlı raporlar oluşturup yetkili kişilere ulaşımını sağlayan bir süreçtir (Cemalcılar ve Önce, 1999:3).

Türk Dil Kurumu sözlüğüne göre muhasebe kelimesi, “hesaplaşma, karşılıklı hesap görme, hesap işleri ile uğraşma” anlamına gelmektedir. Bir bilim dalı olarak *“muhasebe, işletmenin varlıkları ve kaynakları üzerinde değişme yaratan ve para ile ifade edilen (mali) işlemlere ait bilgileri; kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, analiz etmek ve yorumlamak suretiyle ilgili kişi ve kurumlara raporlar şeklinde sunan bir bilgi sistemidir”* (Sürmeli, Cemalcılar ve Benligiray, 2002:9)

Muhasebe tarihi ile ilgili araştırmalar yapan araştırmacıların pek çoğu yazının ve rakamların bulunuşunu muhasebe ile ilişkilendirmekte ve bu buluşların muhasebeye olan ihtiyaçtan doğmuş olduğunu ileri sürmektedirler (Can, 2007:95).

Kaynaklar muhasebenin Asurlar’da başladığı ve daha sonra Mısır’da ve Pacioli döneminde İtalya’da gelişme gösterdiğini yazmaktadır (Webster, 1937:101; aktaran Can, 2008:96). Uygulamalar sonucu olgunlaşan çift taraflı kayıt yönteminin esaslarını Luca Pacioli Summa Arithmetica adlı eserinde açıklamıştır. Abdullah İbn Muhammed İbn Kiya Al Mâzandarani’nin 1363 tarihinde yazdığı "Risale-i Felekiye/Kitab-us Siyagat"ta muhasebenin günümüzde de uygulanan esasları yer almaktadır.

Muhasebe mesleği, zaman içinde farklı isimlerle icra edilen, oldukça eski bir meslektir. Ülkemizde yasal çerçevesi belirlenmeden önce muhasebe mesleğine girişte ve mesleğin icrasında belirlenmiş standartlar bulunmamaktaydı. Zaman içinde muhasebe mesleğinin yasal bir zemine oturtulması gereği daha çok önem kazanmış ve 13 Haziran 1989 tarihinde yürürlüğe giren 3568 sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” muhasebe mesleği açısından yasal

bir temel oluşturmuştur. Ancak bu Kanun meslek etiğine ayrı bir düzenleme getirmemiş, etik ilke ve kurallar oluşturulmuş ve sorumluluk alanları belirlenmiştir (Sakarya ve Kara, 2010; Uçma, 2007). Meslek etiği ile ilgili düzenlemeler, ileride açıklanacağı üzere, bu Kanuna dayalı olarak  ıkarılan Yönetmelik, Tebliğ ve Meslek Kararları ile sonradan gerçekleşmiştir.

Vergi Usul Kanununa dayanarak oluşturulan ve muhasebe uygulamalarına yön veren "Tekdüzen Muhasebe Sistemi" 1 sıra nolu "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği" ile 1.1.1994'ten itibaren yürürlüğe konulmuştur (Resmi Gazete, 21447; 26/12/1992)

Bununla birlikte işletmelerin mali tablolarının düzenlenmesini ve muhasebe ilkelerinde tekd zeni oluşturmak için TMUDESK kurulmuştur. TMUDESK'in yayımladığı standartlar herhangi bir yasal yaptırımı olmadığı için pratikte pek başarılı olamamış ve öneri şeklinde uygulanmıştır (Erol ve Aslan, 2017). 1999 yılında TMUDESK 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na eklenen Ek-1'inci madde ile kaldırılarak Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuş ve 2002 yılında TMUDESK'in görevlerini üstlenerek, standartların oluşturulmasında yetkili kuruluş olarak faaliyetlerini y r tm ştur.

14/02/2011 yılında 6102 sayılı yeni TTK'nın Resmi Gazete'de yayımlanmasıyla birlikte muhasebe uygulamalarına ilişkin maddeler 01/01/2013 tarihinde uygulamaya konulmuştur.

02/11/2011 tarihindeki 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile TMSK'ya son verilmiştir. TMSK'dan boşalan alanı doldurmak, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları'nı oluşturmak, uygulamada birlik sağlamak, bağımsız denetim kuruluşlarını ve bağımsız denetçileri görevlendirmek ve bağımsız denetim sahasında kamu gözetimi oluşturmak amacıyla Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur (Doğan, 2017).

Muhasebe mesleği, bir ülkenin maddi bütünlüğünü sağlayan özel sektör ve kamuya ait tüm organların muhasebe işlemlerinin, meslek üyelerince kanunlara, kurallara uygun, bağımsız, doğru, güvenilir, zamanlı olarak belirli bir yerde ve kendi sorumluluklarında devamlı bir şekilde yapılmasıdır (Akay, 2002; Yıldız, 2010).

Bu meslek, hizmet sektörüne ait bir meslektir. Meslek mensuplarının kamu yararı ve sosyal sorumluluk bilinci ile hareket etmesini gerektirir. Muhasebe meslek mensupları deneyimleri ile geliştirdikleri bilgi ve becerilerini hizmet sözleşmesi doğrultusunda hizmet verilen kişilerin veya yöneticilerin hizmetine sunmaktadır.

Değişen, gelişen Dünya ekonomileri, bilgi teknolojisindeki gelişmeler, bilginin paylaşımı ve ulaşımının kolaylaşması muhasebe mesleğini de çok yakından etkilemiştir. Küreselleşen ekonomilerde işletmelerin paydaşları karar verme aşamasında doğru ve güvenilir bilgiye eskisinden daha fazla ihtiyaç duymaktadır. Bu kişilere bu bilgi akışını sağlayacak olanlar da muhasebe elemanlarıdır. Dolayısıyla muhasebe çalışanlarının bu değişime ayak uydurması ve doğru bilgilere ulaşımın sağlanması açısından daha büyük bir sorumluluk üstlenmektedir. Bilgi teknolojilerinin gelişmesi ile birlikte muhasebe meslek mensuplarının teorik bilgilerin yanında teknolojik gelişmelere de ayak uydurması gerekmektedir. İşte bu noktada geçmişte yaşanan muhasebe skandalları da göz önünde bulundurularak, teknolojik gelişmelerin muhasebeciler üzerinde oluşturabileceği etik sorunlar belirlenmeli ve çözümü için çalışmalar yapılmalıdır.

2.1.2. Muhasebe Meslek Etiği

Meslek etiği kavramı gün geçtikçe daha da önemi farkedilen bir kavram olmuştur. Neredeyse tüm mesleklerin kendi içinde uymaları gereken etik ilke ve kurallar oluşmuştur. Aslında etik ilkeler mesleki uygulamalar için bir ihtiyaçtır. Çünkü mesleğin doğru ve güvenilir bir şekilde yürütülebilmesi ve belli standartlara sahip olmasında, etik ilke ve kuralların önemli etkisi vardır. Sunduğu ekonomik ve finansal bilgilerle, toplumun pek çok kesimini etkileyen muhasebe mesleğine, söz konusu bilgi kullanıcıları tarafından güven duyulması için meslek etik ilke ve kuralları büyük bir ihtiyacı karşılamaktadır. Muhasebe mesleği açısından, etik ilke ve kuralların varlığı, adeta hayati bir öneme sahiptir. Muhasebe meslek etiği, muhasebe mesleğine taraf olan tüm çalışanların mesleki faaliyetlerini yürütürken birbirleriyle olan ilişkilerinin dayandığı zemini belirlemektedir.

Muhasebe meslek mensupları, faaliyetlerini yürütürken, daha fazla müşteri kazanma hırsı, meslek dünyasında bilinir olma isteği, daha çok para kazanma isteği gibi çeşitli sebeplerden ötürü etik çelişkiler yaşayabilirler. İşte bu noktada etik ilke ve kurallara olan yaklaşım çok daha önemli hale gelmektedir. Mesleğin içinde etik ilke ve kuralları benimsemiş bir muhasebeci, bu noktada verdiği kararlarla topluma karşı olan sorumluluğunu doğru şekilde yerine getirmiş olacaktır.

Küreselleşen dünya ekonomilerinde artık bilgiye ulaşım da teknolojik gelişmeler de üst seviyededir. Bu durum pek çok olumlu sonucu beraberinde getirir de bazı olumsuz sonuçlara da sebep olabilmektedir. Oluşan bilgi karmaşası içerisinde doğru olanın ne olduğu konusunda insanlar çelişkiye düşebilmektedir. Bu durum meslek etiği ile ilgili bazı kavramların yanlış yorumlanmasına da sebep olabilir. Bu noktada muhasebecilerin uyması gereken uluslararası düzeyde oluşturulan etik ilke ve kurallar kişilerin doğru karar vermelerine yardımcı olur ve onlara yol gösterir.

Dünyada meydana gelen Enron, Worldcom ve Xerox gibi firmaların yapmış oldukları muhasebe ile ilgili yolsuzluklar, muhasebe mesleğinde etik ilke ve kuralların ne kadar önemli olduğunu gözler önüne sermiştir. Bu gibi durumların tekrar yaşanmaması için muhasebe mesleğinin bir parçası olan tüm tarafların etik yaklaşımlara önem vermeleri ve kendilerini bu yönde geliştirmeleri gerekmektedir (Kutlu, 2008: 39).

Muhasebeyi meslek olarak başka mesleklerden ayıran en önemli özellik bu meslek mensuplarının bireylere, topluma ve devlete karşı taşımakta olduğu sosyal sorumluluktur. Muhasebe meslek mensupları tarafından sunulan bilgiler paydaşlar tarafından doğru kabul edilmektedir. Buradan hareketle meslek mensupları kamunun menfaatini göz önünde bulundurarak hareket etmelidir. Bu yüzden muhasebe temel kavramlarından ilki “sosyal sorumluluk” olarak belirlenmiştir. Bu kavram ileride açıklanacaktır.

Meslek mensupları karşılaştığı zorluklar karşısında etik ilkeleri çiğnediğinde disiplin cezası alabilmektedirler. Reklam, müşterilerden gelen talep, komisyon gibi durumlar meslekte yaşanan karmaşıklığın çoğalmasına ortam hazırlamaktadır. Günümüz muhasebecileri mesleklerini, rekabetin yarattığı baskı ortamında ahlaki davranıştan taviz vermeden sürdürmek durumundadır (Kutluk, 2010).

2.2. MUHASEBE MESLEK ETİĞİ HAKKINDA YAPILAN DÜZENLEMELER

Bu bölümde AICPA; IFAC ve IESPA gibi kuruluşların uluslararası etkisi olan mesleki etik ilke ve kuralları ile ilgili düzenlemeleri ele alınmaktadır.

2.2.1. Uluslararası Düzenlemeler

Muhasebecilerin üstlendiği sorumluluklar bu mesleğin etik ilke ve kurallara göre organize edilmesi gerektiğini göstermektedir. Muhasebe mesleğinin gelişim aşamalarına baktığımızda da etik düzenlemelerin mesleğin sorumlu olduğu taraflar göz önüne

alındığında etik düzenlemelerin önemi bir kez daha anlaşılmış olur (Çoban, 2003). Değişen ve gelişen dünyada, işletmelerin büyümesi, ülkeler arasındaki fiziki sınırların kalkıp ticaretin yaygınlaşması sonucu muhasebe mesleğinin standartlarının uluslararası bir boyuta getirilmesi zorunluluğu doğmuştur. Bu nedenle, ortak standart etik kuralların oluşturulması gündeme gelmiştir (Demir, 2018:46).

Muhasebe mesleğinde etik kurallar üzerinde ilk çalışmalar İkinci Dünya Savaşından sonra yapılmaya başlanmıştır. Pek çok Avrupa ülkesinde meslek mensubu sayısının artmasına rağmen meslek etiğine yönelik çalışmalar 1960'dan sonra yapılmaya başlanmıştır. Meslek etiği konusunda çalışma yapan kuruluşlardan bazıları Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESPA) olarak sıralanabilir. Aşağıda bu kuruluşlar hakkında açıklamalar yer almaktadır.

2.2.1.1. Amerikan Bağımsız Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA)

1917'de mesleki kodların oluşturulması ve geliştirilmesi hakkında faaliyetler yürütmüştür. Daha sonra muhasebe mesleğinde meslek etiği standartlarını oluşturmuştur. 1988'de bu standartlar revize edilerek “Meslekî Standartlarda Yeniden Yapılanma Planı ve Meslekî Davranış Yasaları” adında uygulamaya konmuştur (Kutluk, 2010:78). Bu standartlar, Amerikan Bağımsız Kamu Muhasebecileri Enstitüsü tarafından 31 Ekim 2009 tarihinde muhasebe meslek mensuplarının üstlendikleri sorumlulukları yerine getirirken onlara yardımcı olacak “Meslekî Davranış İlkeleri ve Kuralları” şeklinde revize edilmiştir (Utku, 2009; Kutluk, 2010).

Bu kurum, verilen eğitimler ile ilgili yol gösterici bir yol izler ve sınavlar yaparak etik ilke ve kurallara uyumu test eder. AICPA'nın amacı, muhasebe mesleğinin uygulanması için gerekli eğitimleri sağlamak, meslek etiği kurallarını ve standartlarını daha ileri bir seviyeye taşımak şeklinde açıklamıştır.

AICPA'nın oluşturmuş olduğu etik ilkeler muhasebe meslek mensuplarınca yerine getirilmesi zorunlu ilkeler değildir, sadece yol gösterici bir niteliğe sahiptir. Fakat meslek etiği kuralları, muhasebe meslek mensuplarınca yerine getirilmesi gereken etik kurallardır. AICPA tarafından oluşturulan muhasebe meslek mensuplarının uyması gereken mesleki davranışlara ilişkin yasa dört bölümden oluşmaktadır ve bunlar; ilkeler, davranış kuralları, ahlakî hükümler ve açıklamalardır

Tablo 2.1. *Etik İlkeler ve Mesleki Davranış Kuralları*

MESLEKİ DAVRANIŞ KURALLARI	ETİK İLKELER
1. Sorumluluklar	1. Bağımsızlık
2. Kamu Çıkarını Gözetme	2. Dürüstlük ve Tarafsızlık
3. Dürüstlük	3. Genel Standartlara Uyum
4. Tarafsızlık ve Bağımsızlık	4. Standartlara Uyum
5. Özenli Çalışma	5. Muhasebe İlkeleri ve Uyum
6. Sunulan Hizmetin Kapsamı ve Niteliği	6. Müşteri Bilgilerinin Gizliliği
	7. Şartlı Ücret
	8. Meslek Onuru ile Bağdaşmayan Davranış
	9. Reklam Yapma ve Hizmet Satışına Yönelik Talep Biçimleri
	10. Komisyon ve Danışma Ücretleri
	11. Meslek Unvanı ve Mesleği İcra Şekli

Meslekî ilkeler 6 başlık şeklinde oluşturulmuştur. Bunlar (Aymankuy ve Sarioğlu, 2005);

1. Sorumluluklar
2. Kamu çıkarını gözetme
3. Dürüstlük
4. Tarafsızlık ve bağımsızlık
5. Özenli çalışma
6. Sunulan hizmetin kapsamı ve niteliği

- **Sorumluluklar:** Muhasebe meslek mensuplarının müşterilerine, meslek mensuplarına ve kamuya olan ilişkilerinin eşit seviyede olması ve bir tarafın çıkarını korumamasıdır.
- **Kamu çıkarını gözetme:** Muhasebe meslek mensupları yaptıkları işlerde kamunun çıkarını gözetir.
- **Dürüstlük:** Meslek mensubunun sorumlu olduğu kişilerin ve grupların güveninin sağlanmasıdır.
- **Tarafsızlık ve bağımsızlık:** Meslek mensupları faaliyetlerini sürdürürken bağımsız olduklarını düşünmeli ve tarafsız bir şekilde işlerini devam ettirmelidirler.
- **Özenli çalışma:** Meslek mensubunun işinin gerektirdiği bilgiye sahip ve mesleki etik ilke ve kurallar çerçevesinde faaliyetlerini yürütmesidir.
- **Sunulan hizmetin kapsamı ve niteliği:** Meslek mensubu işini yaparken yasaların dışında kalan alanlarda işin nitelik ve kapsamı belirlenirken meslek etik ilke ve kuralları göz önünde bulundurmasıdır.

AICPA'nın belirlediği etik ilkeler aşağıda sayılmıştır (Akay, 2002; Sarioğlu ve Aymanık, 2005; Özkaya, 2008);

1. Bağımsızlık
2. Dürüstlük ve tarafsızlık
3. Genel standartlara uyum
4. Standartlara uyum
5. Muhasebe ilkeleri ve uyum
6. Müşteri bilgilerinin gizliliği
7. Şartlı ücret
8. Meslek onuru ile bağdaşmayan davranış
9. Reklam yapma ve hizmet satışına yönelik talep biçimleri
10. Danışma ücretleri ve Komisyon
11. Meslek unvanı ve mesleği icra biçimi

- **Bağımsızlık:** Meslek mensuplarının işlerini yürütürken bağımsız hareket etmesidir.

- **Dürüstlük ve tarafsızlık:** Meslek mensubu işlerini yürütürken hiçbir kimsenin çıkarını önde tutmamalı ve kimsenin etkisinde kalmamalıdır.
- **Genel standartlara uyum:** Meslek çalışanının, meslekî dikkat, yeterlilik, planlama denetleme ve yeterli geçerli veri şeklindeki kurallara uyması gerekir.
- **Standartlara uyum:** Meslek çalışanının işlerini sürdürürken meslek örgütlerince kabul edilen kurallara göre hareket etmesidir.
- **Muhasebe ilkeleri ve uyum:** Meslek mensubunun işlerini sürdürürken muhasebe kavram ve ilkelerine uygun şekilde hareket etmesidir.
- **Müşteri bilgilerinin gizliliği:** Meslek çalışanları müşterilerin bilgilerini saklar ve üçüncü kişiler ile paylaşmaz.
- **Şartlı ücret:** Muhasebe mensupları doğruların saptırılması amacıyla yapılan teklifleri kabul edemez.
- **Meslek onuru ile bağdaşmayan davranış:** Muhasebe meslek mensubunun faaliyetlerini yerine getirirken meslek onuruna yakışmayan hareketleri yapmamasıdır.
- **Reklam yapma, hizmet satışına yönelik talep biçimleri:** Meslek mensubu müşterilerinin yanıltıcı şekilde reklam yapmaz.
- **Danışma ücretleri ve komisyon:** Muhasebe meslek çalışanlarının kendi çalışması haricinde aracılık, farklı ürünlerin temin edilmesi gibi işlemleri karşılık almadan yapmasıdır.
- **Meslek unvanı ve mesleği icra şekli:** Muhasebe mensubu unvanı dışında herhangi başka bir unvan kullanamaz.

2.2.1.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)

IFAC, 1977 yılında düzenlenen 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde oluşturulmuş bir federasyondur. Türkiye Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) 1994 tarihinde IFAC'a üye olmuştur.

Meslek etiği çalışmalarına 1990'da başlayan IFAC, 1992 yılında bir yönetmelik yayınlamıştır "Muhasebeciler İçin Meslek Etiği" adını taşıyan ve daha sonra "Muhasebe Mesleği İçin Meslek Ahlakı Yasasını" ortaya koymuştur. 2007 yılına gelince bundan önce

yapılan çalışmaların tamamı revize edilerek etik kurallara ek düzenlemeler getirilmiştir (Utku, 2009:214).

IFAC'ın üstlendiği misyon, toplum çıkarını korumak amacıyla muhasebe mesleğinin standartlarını yükselterek mesleğin ilerlemesini sağlamak ve mesleği daha yüksek bir noktaya taşımaya çalışmaktır. Bunu gerçekleştirebilmesi için IFAC'ın bazı alanlarda standartlar sunması, bu doğrultuda yönerge çıkarması gerekir. IFAC; kar amacı taşımaz ve toplumun faydasına olacak çözümler geliştirmektedir. Muhasebe mesleğinde uluslararası çapta bir kuruluş olan IFAC; üyeleri arasında koordinasyon oluşturma, meslek mensuplarının sözcüsü olma, eğitim, etik ve denetim alanlarında düzenlemeler getirme gibi misyonları da yerine getirir (Zeytin, 2007:16).

IFAC, 2013 yılında üç bölümden oluşan “Muhasebe Üyeleri İçin Meslekî Etik İlkeleri” adında bir çalışma sunmuştur. Bu çalışmanın A kısmında meslek mensupları için temel bazı ilkelere yer verilmiş, B kısmında bağımsız meslek çalışanları, C kısmında ise bağımlı meslek çalışanları için düzenlemeler yer almaktadır (Kutluk, 2010:80).

IFAC, aşağıdaki amaçları gerçekleştirmek için kurulmuştur (www.ifac.org);

- Muhasebe meslek mensupları için uluslararası düzeyde standartlar oluşturmak ve bunların uygulamaya geçmesi için çalışmalar yürütmek,
- Üye kuruluşların birbirleriyle koordinasyonunu sağlamak için destek vermek,
- Farklı uluslararası kuruluşlar ile işbirliği geliştirmek,
- Muhasebe mesleğinin uluslararası alanda sözcülüğünü yapmak.

Muhasebe Meslek Mensupları İçin Uluslararası Etik Kuralları'na IFAC tarafından 15 Haziran 2019 tarihinden itibaren uygulanacak yeni düzenlemeler getirilmiştir. Bu düzenleme muhasebe meslek çalışanlarının etik ilke ve kurallara uyma mecburiyetlerini ve bu mecburiyetlere uyduklarında ancak bağımsız bir şekilde işlerini yürütebileceklerini belirtir. Yeniden düzenlenen etik ilkeler Tablo 2.2'de verilmiştir.

Tablo 2.2. IFAC Etik Kuralları

Bölüm A (Tüm Çalışanların Uyacağı Kurallar)	Bölüm B (Bağımlı Meslek Mensupları)	Bölüm C (Bağımsız Meslek Mensupları)
1. Tarafsızlık	1. Bilginin Hazırlanması ve Raporlanması	1. Müşteriden Emanet Olarak Alınan Varlıklar
2. Dürüstlük	2. Hediye ve Ağırılama	2. Mesleki Görev
3. Mesleki Davranış	3. Finansal Çıkar	3. Ücret ve Diğer Çeşit Ödemeler
4. Gizlilik	4. Yasalara Uyumlu Olmayan Sözleşme ve Kuralları	4. İkincil Görüşler
5. Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen	5. Rüşvet	5. Mesleki Hizmetlerin Pazarlanması
	6. Çıkar Çatışmaları	6. Çıkar Çatışması
	7. Yeterli Uzmanlıkla Hareket etme	

Bölüm A (Tüm çalışanların uyması gereken)

- Tarafsızlık
- Dürüstlük
- Mesleki Davranış
- Gizlilik
- Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen

Bölüm B (Bağımlı Meslek Mensupları);

- Bilginin Hazırlanması ve Raporlanması
- Hediye ve Ağırılama
- Finansal Çıkar
- Yasalara Uyumlu Olmayan Sözleşme ve Kuralları

- Rüşvet
- Çıkar Çatışmaları
- Yeterli Uzmanlıkla Hareket Etme

Bölüm C (Bağımsız Meslek Mensupları);

- Müşteriden Emanet Olarak Alınan Varlıklar
- Mesleki Görev
- Ücret ve Diğer Çeşit Ödemeler
- İkincil Görüşler
- Mesleki Hizmetlerin Pazarlanması
- Çıkar Çatışması

2.2.1.3. Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESPA)

IESPA, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)'ın oluşturduğu, IFAC'ın altında kendi faaliyetlerini yürüten, standartları belirleyen bir kuruldur. IESPA tarafından yayımlanan bildiriler IFAC'a üye muhasebeciler için geçerli etik kuralları belirler ve bağlayıcı nitelik taşır. Kurulun amacı, muhasebe meslek mensuplarının küresel çapta karşılığı olan, toplum yararı için gelişmiş standartlar oluşturmak ve uygulamaktır.

IFAC'ın muhasebe meslek mensupları için oluşturdukları etik ilke ve kurallara, kamuda ve şirketlerde çalışan tüm profesyonel meslek mensuplarının uyması gerekir.

Bu kurul, muhasebecilerin faaliyetlerini yürütürken beş temel etik ilkeye bağlı olarak hareket etmeleri gerektiğini ifade eder. Aşağıda bu beş temel ilke sayılmıştır (IFAC, 2015);

- Mesleki davranış
 - Bütünlük
 - Nesnellik
 - Gizlilik
 - Mesleki yeterlilik ve gerekli özen
-
- **Meslekî davranış:** Muhasebe meslek mensupları, işini yaparken kanunlara uymalı ve güven sarsıcı hareketlerden uzak durmalıdır.

- **Bütünlük:** Meslek çalışanları faaliyetlerini açık sözlü ve dürüst olarak yürütmeleri gerekir.
- **Nesnellik:** Meslek mensubunun, hiçbir taraf ya da menfaat grubunun baskısı altında kalmadan nesnel bir şekilde işini yapmasıdır.
- **Gizlilik:** Meslek mensupları, mesleği gereği edindiği müşteri bilgilerini başkaları ile paylaşmamalı ve bu bilgilerle çıkar sağlamamalıdır.
- **Meslekî yeterlilik ve gerekli özen:** Muhasebe mensupları, mesleklerinin gerektirdiği bilgi ve becerilere sahip, değişiklikleri sürekli takip eden ve faaliyetlerini yürütürken gerekli dikkati gösteren kişi olmalıdır.

IESBA'nın etik kuralları üç bölümden oluşur; ilk bölümde; muhasebe meslek mensuplarının uyması gereken etik ilkeleri açıklamakta ve aşağıda sayılan ilkeler doğrultusunda bir çerçeve çizmektedir (Türker, Sayar, Türker, Şimşek, 2015:16);

- a) İlkeleri uygularken ortaya çıkabilecek uyum problemlerini tespit etmek,
- b) Bu doğrultuda oluşabilecek tehditlerin önem derecesini belirlemek,
- c) Oluşabilecek olumsuzlukların yok edilmesi ya da makul seviyede tutulması için önlemler almak ve uygulamaktır.

Muhasebe meslek mensubunun, etik ilke ve kuralları meslek kültürü içerisinde uygularken karşılaştığı zor durumlar için bazı önlemler gerekmektedir. Muhasebe meslek mensubu bu teorik ilkeleri pratiğe dönüştürürken bazı mesleki kuramları kullanacaktır. İkinci Bölüm, serbest meslek mensuplarını anlatır. Üçüncü bölüm ise kurumlarda görev yapan meslek mensupları içindir.

2.2.2. Ülkemizde Yapılan Meslek Etiği Düzenlemeleri

Muhasebe mesleği her toplumda farklı aşamalardan geçerek gelişme göstermiştir. Aşağıda muhasebe mesleğinin ülkemizde hangi aşamalardan geçerek bu günlere geldiği konusunda açıklamalara yer verilecektir. Muhasebe mesleğinin gelişiminde hangi kurumların ve düzenlemelerin etkisi olduğu açıklanacaktır.

2.2.2.1. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile Yapılan Düzenlemeler

Maliye Bakanlığınca düzenlenen ve 1.1.1994'te yürürlüğe giren 1 sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)'nde muhasebe kavram ve ilkeleri ile muhasebe politikaları, mali tablolar, tekdüzen genel hesap planı ve açıklamalarına yer verilmiştir (Resmi Gazete 21447; 26/12/1992). Bu kapsamda yer verilen muhasebe temel kavramlarından; sosyal sorumluluk, belgelendirme ve tarafsızlık, tutarlılık, tam açıklama ve özün önceliği kavramları etik hakkında yapılan düzenlemeler kapsamındadır (Ünsal, 2008:6).

Sosyal Sorumluluk Kavramı

Muhasebe mesleği toplumun pek çok kesimine karşı sorumlu olmayı gerektiren bir meslektir. Bu mesleği icra ederken uyulması gereken bazı kavramlar vardır. Bu kavramlar arasında belki de muhasebe mesleği açısından en önemli olanlardan biri sosyal sorumluluk kavramıdır. Bu kavram muhasebe işlemlerinin yapılmasında, bilgilerin sunulmasında ve işlemlerin sürdürülmesinde belirli çıkar gruplarının değil, ülkenin tamamının çıkarlarının korunması için doğru ve tarafsız bir şekilde faaliyetlerin yürütülmesini amaçlar. Dönem karının olduğundan yüksek ve düşük gösterilmesi (muhasebe hata ve hileleri) bu kavrama aykırı uygulamalardır.

Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı

Muhasebede her işlem bir belgeye dayanmak durumundadır. Muhasebe kayıtlarına geçecek olan bilgilerin dayandığı belgelerin işin mahiyetine uygun, objektif olarak düzenlenmiş olması gerekir. Objektif belgelendirme kavramı, finansal bilginin kanıtlanabilirlik özelliğini sağlamaya çalışır. Bu kavram, muhasebe kayıtlarını oluştururken kullanılacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve ön yargısız hareket edilmesi gerektiğini vurgular.

Tutarlılık Kavramı

Tutarlılık kavramının amacı, işletmelerin mali yapılarını, işlemlerinin sonuçlarını ve bu işlemlere getirilen yorumların karşılaştırılabilir olmasını sağlamaktır. Bu nedenle uygulanan muhasebe politikalarının doğru bir şekilde yürütülebilmesi için birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gerekir.

Bu kavramla finansal tablolardaki bilgilerin karşılaştırılabilirliği sağlanmaya çalışılır. Bu kavrama bağlı kalınmazsa hem farklı yıllarda düzenlenen mali tabloların karşılaştırılması anlamsız sonuçlar verir hem de muhasebe raporlarını inceleyen ilgili

grupların yanılmalarına sebep olur. Örneğin, bir önceki dönemde uygulanan amortisman ve stok değerlendirme yöntemlerini değiştirmek suretiyle, cari yılın net gelirini önemli tutarlarda artırmak ya da azaltmak mümkündür. Yani, iki farklı dönemde işletme aynı faaliyeti yapsa ve bu işin büyüklüğü de aynı olsa dahi farklı muhasebe yöntemleriyle sonuçlar değiştirilebilir.

Tam Açıklama Kavramı

Tam açıklama kavramı; muhasebe faaliyetlerinin ve muhasebenin sunduğu bilgilerin yeterince açık ve doğru anlaşılır olması gerektiğini vurgular. Bu bilgilerden yararlanacak tarafları karar verirken yanıltmayacak şekilde bilgilerin sunulması gerekir. Bu kavram gereğince mali tablo bilgi ve işlemleri tam açıklayıcı olmalı, bu mümkün değilse dipnotlarla gerekli açıklamalar yapılmalıdır. Nazım hesaplar mali nitelikli olmayan ancak önemli işlemlerin sonuçlarının unutulmaması için ve bilgi vermek amacıyla tam açıklama kavramı gereği kullanılır.

Özün Önceliği Kavramı

Özün önceliği kavramı, muhasebe ile ilgili kayıtlar oluşturulurken işin mahiyetinin önemine vurgu yapar. Yani bir finansal olay muhasebe kayıtlarına geçirilirken olayın biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gereğini ifade eder. Genellikle muhasebe işlemlerinin şekil ve içerikleri doğru orantılı olsa da bazen farklı durumlar ortaya çıkabilir. Bu takdirde, özün biçime önceliği esastır.

VUK'a göre alacağın şüpheli alacak sayılabilmesi için vadesinin gelmiş olması ve en az bir kez istenmesine rağmen tahsil edilememiş olması gerekir. Ancak alacağın vadesi gelmemesine rağmen borçlunun iflas ettiğinin öğrenilmesi durumunda özün önceliği kavramı gereği bu alacak da şüpheli alacak sayılır ve karşılık ayrılır.

2.2.2.2. 3568 Sayılı Kanuna Göre Meslek Etiği Kuralları

3568 sayılı Kanun kapsamında iş ve işlemlerin doğru bir şekilde yerine getirilmesi ve ilgili hususların üst makamlara doğru bir şekilde sunulması hakkında düzenlemeler getirmiştir. 3568 sayılı kanunun 1. Maddesinde “İşletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye ve değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve

resmi makamların kullanımına tarafsız bir şekilde sunmaktır” şeklinde açıklanmaktadır. (3568 sayılı kanun)

3568 sayılı yasa, muhasebe meslek etiği hakkında farklı noktalara ayrıca değinmemiş sadece uyulması gereken kurallara ilişkin düzenlemeler yapmıştır (Karacan,2014:108). Bu kurallar şu şekildedir:

1. Meslek sırları
2. Yasaklar
3. Ücret
4. Görevle İlgili Suçlar
5. Disiplin Cezaları

- **Meslek Sırları:** Muhasebe meslek mensupları ve muhasebecilerin çalıştırdıkları kişiler müşterileri ile ilgili öğrendikleri bilgileri açıklayamazlar. Fakat suç olan fiilleri yetkililere bildirmeleri zorunludur. Tanık olmak sırrın açıklanması olarak görülmez. Bu hükümler odalar ve personelleri için de geçerlidir.
- **Yasaklar:** Muhasebe meslek mensupları faaliyetlerini yürütürken gerçek ve tüzel kişilere bağlı olarak hizmet sözleşmesi ile işlerini yapamazlar. Ticari bir işle ve meslek onuruna yakışmayacak işlerle uğraşamazlar. Meslek mensupları işlerini bir ortaklık veya şirket halinde yürütebilir. Meslek çalışanları daha çok müşteri kazanabilmek için reklam yapamazlar.
- **Ücret:** Muhasebe çalışanlarının yaptıkları işin sonucunda aldıkları karşılıktır. Ücret tutarları tarifeler ile belirlenir. Belirlenen tutarın altında faaliyet göstermek yasaktır ve disiplin cezası vardır. Her yıl Ocak ayında meslek odalarının yönetim kurulları bu tarifeleri hazırlar ve birlik yönetim kurulları oda yönetim kurullarının hazırladığı teklifleri göz önüne alarak uygulanacak tarifeleri belirler ve Hazine ve Maliye Bakanlığı’na gönderir. Bakanlık tarifeyi tasdik eder ve Resmi Gazete’de yayımlanır.
- **Görevle İlgili Suçlar:** Muhasebe meslek mensupları faaliyetlerini yürütürken suç içeren fiillerde bulunurlarsa Türk Ceza Kanunu’nun kamu görevlileri ile ilgili hükümlerince cezalandırılırlar.
- **Disiplin Cezaları:** Mesleğe yakışmayacak fiilleri yapanlar ve faaliyetlerini yürütürken mesleğe olan güveni zedeleyici hareketlerde bulunanlar yaptıkları fiilin derecesine göre disiplin cezası ile cezalandırılırlar.

Aşağıda bu disiplin cezaları sayılmıştır:

Uyarma; muhasebe meslek mensubuna yazı ile işini daha özenli ve dikkatli bir şekilde yapması gerektiğinin bildirilmesidir.

Kınama; muhasebe meslek mensubunun faaliyetini yürütürken hatalı bir davranışta bulunduğu kendisine yazı yazılarak bildirilmesidir.

Geçici olarak meslekî faaliyetten alıkoyma; altı aydan az, bir yıldan çok olmamak şartıyla işi ile ilgili faaliyetlerini yapmalarına izin verilmemesidir.

Yeminli sıfatını kaldırma; yeminli mali müşavir olarak çalışanların unvanlarındaki yeminli sıfatının kaldırılmasıdır.

Meslekten çıkarma; muhasebe çalışanın iş yapma belgesinin alınması ve mesleki faaliyetlerini yapmasına engel olunmasıdır.

İşin gerektirdiği şartlara uymayan, mesleğe olan güveni zedeleyici faaliyetlerde bulunan meslek mensuplarına ilk önce uyarı verilir, tekrar edilmesi durumunda kınama cezası uygulanır. Görevini yürütürken bağımsız ve dürüst olmayan, mesleğin gerektirdiği ilkelere aykırı hareket eden kişiler ise geçici olarak meslekten men edilir. Bu durumda meslek mensubu bir savunma hazırlar. Savunma olmadan disiplin cezası verilmez. Verilen yasal süreler içinde savunmasını hazırlamayanlar, hakkından vazgeçmiş olur. Kesinleştiği tarihten itibaren disiplin cezaları uygulanmaya başlar (3568 sayılı Kanun).

2.2.2.3. TÜRMOB Düzenleme ve Çalışmaları

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları ile ilgili Mecburi Meslek Kararı, TÜRMOB tarafından hazırlanmış ve 18/10/2001 tarih ve 24557 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Hazırlanan kararda etik ilke ve kuralların meslek açısından çok önemli olduğu, muhasebe meslek çalışanlarının gerekli bilgi ve donanıma sahip, dürüst ve güvenilir bir kişiliği olması gerektiği vurgulanmaktadır.

Bu kararda sayılan kurallar aşağıda sıralanmıştır:

1. Meslek Ahlakı ve Önemi
2. Mesleki Uzmanlık
3. Defter Tutma ve Finansal Tabloları Hazırlama
4. Muhasebe İlkelerine ve Standartlarına Uyma Zorunluluğu

5. Dürüstlük, Güvenirlilik ve Tarafsızlık
6. Tasdik İşlerinde ve Denetimde Bağımsızlık Kuralı
7. Sır Saklama
8. Ücretler
9. Öngörü Yasağı
10. Haksız Rekabet Yasağı
11. Personel Sağlanması
12. Dürüst Olmayan Davranışlar
13. Reklam ve Teşvik Yasağı
14. Ücretlerin Düşürülmesi ve Komisyon Yasağı
15. Bağdaşmayan İşler
16. Diğer Meslek Mensupları Hakkında Konuşma Yasağı
17. Denetimde Kamu Sorumluluğu

- **Meslek Ahlakı ve Önemi:** Muhasebe meslek mensuplarının faaliyetlerini gerçekleştirirken tarafsız, dürüst, mesleki açıdan yeterli ve bağımsız bir şekilde işlerini yapmaları ve mesleklerini küçük düşürücü her türlü eylemden uzak durmaları şeklinde açıklanır.
- **Mesleki Uzmanlık:** Meslek mensuplarının etik kurallara uymayan bir sözleşme yapmayacağını ifade eder.
- **Defter Tutma ve Finansal Tabloları Hazırlama:** Bu faaliyetlerin yalnızca meslek mensupları tarafından yapılabileceğini belirtir.
- **Muhasebe İlkelerine ve Standartlarına Uyma Zorunluluğu:** Genel kabul görmüş muhasebe standartlarına göre finansal tablolar hazırlanır.
- **Dürüstlük, Güvenirlilik ve Tarafsızlık:** Meslek mensupları faaliyetlerini yürütürken bağımsız bir şekilde hareket ederler. Aldıkları kararlarda tarafsız olurlar.
- **Mesleki Özen ve Titizlik:** Muhasebe meslek mensupları işlerini yaparken gereken bütün özen ve dikkati gösterirler. Ayrıca yanlarında çalıştırdıkları çalışanların da aynı özen ve dikkati göstermeleri için denetim yaparlar.
- **Tasdik İşlerinde ve Denetimde Bağımsızlık Kuralı:** Denetim ve onaylama işlemleri sırasında meslek mensupları müşterilerine karşı tarafsız bir bakış açısıyla yaklaşmalıdır.

- **Sır Saklama:** Muhasebe meslek mensupları müşterilerine ait bilgileri üçüncü kişilerle paylaşamazlar. Ayrıca yanlarında çalıştırdıkları kişilerin de bu konuda hassasiyet göstermelerini sağlamalıdır.
- **Ücretler:** Belirlenen tarifenin altında muhasebe çalışanları faaliyetlerini yapamazlar.
- **Öngörü Yasağı:** Muhasebe meslek mensubu, farazi bilgilerle mali tablo ve rapor hazırlayamaz.
- **Haksız Rekabet Yasağı:** Muhasebe meslek mensubu, faaliyetleri ile ilgili durumlarda diğer meslek mensuplarına zarar verecek girişimlerde bulunamazlar.
- **Personel Sağlanması:** Diğer meslek mensuplarının yanında çalışan personele önceden işverenine haber vermeden bir işle ilgili teklif götürülemez.
- **Dürüst Olmayan Davranışlar:** Muhasebe meslek mensupları dürüstlük ilkesi ile bağdaşmayan hareketlerde bulunamazlar.
- **Reklam ve Teşvik Yasağı:** Her türlü reklam faaliyetinde bulunmak meslek mensupları için yasaktır.
- **Ücretlerin Düşürülmesi ve Komisyon Yasağı:** Meslek mensupları müşterileri için düşük ücretli sözleşme yapamazlar ve herhangi bir komisyon ödemesi alamazlar.
- **Bağdaşmayan İşler:** Meslek mensuplarının faaliyetlerinin yürütürken nesnel bir bakış açısıyla olaylara yaklaşmalıdır.
- **Diğer Meslek Mensupları Hakkında Konuşma Yasağı:** Meslek mensuplarının başka meslek mensupları hakkında konuşmaları, görüş bildirmeleri yasaktır.
- **Denetimde Kamu Sorumluluğu:** Meslek mensuplarının yaptıkları işlerde kamu menfaatini gözetmeleri esastır.

Meslek kararları, TÜRMOB Yönetim Kurulu tarafından yürütülmektedir (www.turmob.org.tr).

Etik İlkeler Yönetmeliği

Etik ilkeler hakkında TÜRMOB tarafından hazırlanan “Etik İlkeler Yönetmeliği” 2007 yılında yayımlanmıştır (R.G. sayı: 26675, tarih: 19/10/2007). Bu yönetmelik; “*Tüm üyeleri en üst derecede meslekî bilgiye sahip, sosyal sorumluluk bilinci olan, etik değerlere bağlı, rekabet anlayışı daha kaliteli hizmet sunumu biçiminde oluşmuş,*

güvenilir ve saygın bir meslek mensupları kitlesi oluşturmak hedefine ulaşmak için muhasebe meslek mensuplarının meslekî ilişkilerinde uymaları gereken asgari etik ilkeleri belirlemektir” şeklinde amacını açıklamıştır (Yönetmelik, md.1).

Etik ilkeler aşağıda sayılmaktadır:

- **Dürüstlük:** “Açık sözlü ve dürüst olarak muhasebe meslek mensuplarının faaliyetlerini yürütmeleri gerekir.”
- **Tarafsızlık:** “Farklı çıkar ve baskı gruplarının muhasebe meslek mensubunun karar almasında bir etkisinin olmamasıdır.”
- **Meslekî Yeterlilik ve Özen:** “Muhasebe çalışanlarının gerekli mesleki bilgiye sahip olması, işini dikkatli bir şekilde yerine getirmesidir.”
- **Gizlilik:** “Meslek mensupları, mesleği gereği edindiği müşteri bilgilerini başkaları ile paylaşmamalı ve bu bilgilerle çıkar sağlamamalıdır.”
- **Meslekî davranış:** “Muhasebe meslek mensupları, işini yaparken kanunlara uymalı ve güven sarsıcı hareketlerden uzak durmalıdır.”

Muhasebe Meslek Çalışanlarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması

27.03.2014 tarihli ve 28954 sayılı Resmî Gazete de yayınlanan “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması” hakkında tebliğ, TÜRMOB açısından muhasebe meslek etiğinde ilerleme kaydedilmesinde önemli bir aşamadır. Meslek etiğinin önem kazanmasında tebliğin çok büyük katkıları olmuştur. Tebliğin amacı şöyle açıklanmaktadır; “*Etik öğrenme yönünde isteklilik yaratarak, etik eğitimi ve etik davranış gelişimini sağlamak üzere, muhasebe meslek mensupları ile bunların bağlı oldukları meslek odası arasında yapılacak etik sözleşmenin ve sözleşme yapılması öncesinde meslek mensubunun tabi olacağı etik eğitiminin usul ve esaslarını belirlemektir*” (Tebliğ, md.1).

TÜRMOB tarafından hazırladığı sözleşme, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmeliğe ve etik ilke ve kurallara göre mesleklerini yerine getirmeleri, öğrendikleri etik kodları hayata geçirmeleri ve yaşamın her aşamasında bu ilkelere göre hareket etmek gerektiğini belirtir (TÜRMOB, 2014).

2.2.2.4. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Etik çalışmaları gerçekleştirme açısından diğer önemli bir kurumdur. Bu kurum tarafından meslek mensuplarının uyması gereken etik kurallar aşağıdaki gibidir;

- Dürüstlük
 - Tarafsızlık
 - Mesleki yeterlik ve özen
 - Sır saklama (gizlilik)
 - Mesleğe uygun davranış
- **Dürüstlük:** Meslekle ilgili tüm ilişkilerde güven veren, net ve dürüst olmak.
 - **Tarafsızlık:** Kişisel bakış açıları ve eğilimlerine göre mesleği icra etmek uygun değildir. Bütün bu durumlardan uzak, hakkaniyet göz önünde bulundurularak meslek ifa edilmelidir.
 - **Mesleki yeterlik ve özen:** Çağımızın getirdiği teknolojik ve inovatif gelişimleri mesleki teknik ve gerekli bilgiyle birleştirerek bütüncül bir yaklaşımla müşterilerin ihtiyaçlarına uygun bir şekilde düzenlemeyi ifade eder.
 - **Sır saklama (gizlilik):** Meslek gereği elde edilen bilgilerin gizliliği esastır. İkincil ve üçüncül kişilerle paylaşılması meslek etiğine uygun olmaz.
 - **Mesleğe uygun davranış:** Mevzuata uyarak mesleki ilke ve kurallara göre davranmak.

2.2.2.5. Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Kurulun meslek ile ilgili şartları oluşturmadaki hedefi; sermaye piyasalarının daha iyi bir şekilde ilerlemesini sağlamak ve ekonomik açıdan faydasını arttırmaktır. Muhasebe meslek mensuplarının bilgi sahibi, etik ilke ve kurallar açısından donanımlı, yatırımcılara daha iyi şartlarda hizmet veren, saygın bir meslek yapısı oluşturmak adına meslek ilke ve kurallarını oluşturmak gibi hedefleri vardır (Soylu, 2018).

Değişen ve gelişen dünyada meslek etiğine yönelik yapılan çalışmaların yanı sıra ülkemizde yukarıda açıklanan çalışmalar sayesinde etiğe olan bakış gelişme göstermiş ve önem kazanmıştır. Etik kültürün oluşturulması, çalışanlar tarafından benimsenmesi ve uygulanması mesleğin ilerlemesi ve gelişmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Yapılan çalışmalar bu kültürün oluşmasını ve yerleşmesini sağlamak adına katkı

sunmaktadır. Etik kültürün ülkemizde yerleşmesi ve etik sorunların çözülmesi için meslek çalışanlarının, kurumsal düzenlemelerle getirilen yasak ve kurallara uyum göstermeleri önem taşımaktadır.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ETİK İLKE VE KURALLARA YAKLAŞIMINI BELİRLEMeye YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Çalışmanın temel amacı, muhasebe mesleğinde çalışanların etik ilke ve kurallara yaklaşımlarının belirlenmesidir. Araştırmanın ana sorusu ise, “aktif olarak muhasebe mesleğini yürütmekte olan uygulamacıların, muhasebe meslek etiği yaklaşımları nasıldır?” şeklinde belirlenmiştir. Bu bağlamda uygulama kapsamındaki muhasebe çalışanlarının etik ilke ve kurallara yaklaşımında, çeşitli faktörlere göre farklılık olup olmadığı belirlenmeye çalışılmıştır.

Araştırma sorusunu açıklayıcı verilere ulaşmak ve hedeflenen cevapları elde etmek üzere;

- Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının demografik ve mesleki özellikleri,
- Meslek mensuplarının uygulamalarında etik ilke ve kurallara uyum durumuna etki eden etmenler,
- Meslek mensuplarının meslek etiği ile ilgili kural ve yargılara katılma düzeyleri,
- Meslek mensuplarının etik tutum ve davranış tercihleri ile kişisel ve mesleki durumları arasındaki ilişki belirlenmeye çalışılmıştır.

Muhasebe meslek mensupları, bilgi kullanıcıların talebini karşılayacak finansal bilginin doğru, gerçeğe uygun ve tarafsız şekilde üretilmesi ve sunulmasından sorumludurlar. Bu sorumluluğun işletme sahiplerine, yöneticilere, ortaklara, çalışanlara, kredi verenlere, devlete ve toplumun diğer kesimlerine karşı özenle yerine getirilmesi gerekir. Çünkü muhasebe meslek mensupları, ekonomik çıkar ilişkisinin odağında bulunmakta ve tüm tarafların haklarını ve çıkarlarını adil şekilde göz önünde bulundurmamak durumundadırlar. Zira muhasebenin en temel ve kapsayıcı ilkesi de sosyal sorumluluk olarak belirlenmiştir. Meslek mensuplarının işlerini yaparken mesleki dikkat ve özene önem vermeli ve yasalara uygun göre hareket etmelidirler. Ancak toplumsal ve mesleki ilişkilerin düzgün, düzeyli ve sorunsuz yürütülebilmesi için yalnızca yasalara uygun davranmak yeterli olmaz. Bu noktada muhasebe çalışanlarının etik ilkelere göre davranmaları büyük önem arz etmektedir.

Araştırmada, son 20 yıllık süreçte muhasebe meslek örgütü (TÜRMOB) öncülüğünde gerçekleştirilen çeşitli yasal düzenlemeler, eğitim ve seminerlerle meslek mensuplarında etik algı ve davranış standartlarını yükseltmeye yönelik çalışmalar yapıldığı bilinmektedir. Araştırmada, konu ile ilgili olarak, meslek mensuplarında oluşması beklenen farkındalığın durumunu ortaya koymak bakımından, bölgesel düzeyde olsa da, mesleki uygulamalara değer katacak ve sunulan hizmet kalitesini artıracak bulgulara ulaşılması hedeflenmiştir. Elde edilmesi beklenen sonuçlarla, araştırma kapsamındaki şehirler öncelikli olmak üzere, meslek mensuplarına ve bağlı bulundukları meslek odası yönetimine geribildirimde bulunmak suretiyle, muhasebe meslek etiği farkındalığına, muhasebe etiği eğitimine ve meslek mensuplarının hizmet sunumunun niteliğinin iyileştirilmesine katkıda bulunulması amaçlanmaktadır.

3.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE SINIRLILIKLARI

Muhasebe meslek etiği, öteden beri araştırmacıların ilgisini çeken ve pek çok araştırmaya konu olan bir çalışma alanıdır. Bu konunun ticaretin ve ekonomik faaliyetlerin tarihi kadar eski olduğu söylenebilir. Çünkü insanlar arasındaki ilişkilerin, özellikle de karşılıklı çıkar söz konusu ise, mutlaka belli temellere dayandırılması gerekir. Aksi halde amaç dışı ve istenmeyen sonuçlarla karşılaşmak her zaman olasıdır. Bu konu üzerine son yıllarda artan bir ivmeyle araştırma makaleleri, kitaplar, bildiriler ve tezler yapılmaktadır. Ancak yapılan çalışmalar belli bir zaman aralığındaki ve belli sayıda katılımcı ile gerçekleştirilmektedir. Doğal olarak insan davranışları, bulunulan çevre ve iş yapma biçimleri başta olmak üzere pek çok faktörden etkilenmekte ve zaman içinde değişebilmektedir. Dolayısıyla yapılan çalışmalar, farklı bakış açılarıyla birbirini destekler nitelikte sonuçlar ortaya koymaktadır.

Bu çalışmada, Eskişehir’i merkeze alarak çevre illerde (Afyonkarahisar, Bilecik, Bolu, Bursa) Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olarak çalışan meslek mensuplarının etik ilke ve kurallara yaklaşımları araştırılmış, elde edilen sonuçlar daha önce yapılmış benzer çalışmaların sonuçlarıyla da mukayese edilerek yorumlanmıştır. Kütahya ili de Eskişehir’e sınır komşusu olarak araştırma kapsamına alınmış, ancak yeterli katılım sağlanamadığı için araştırma kapsamından çıkarılmıştır.

Literatür incelendiğinde, benzer araştırmaların gerçekleştirildiği görülmektedir. Söz konusu araştırmalar bazen tek şehirde bazen de birkaç şehir ya da bölge ele alınarak

yapılmıştır. Bu araştırma sonuçları ile karşılaştırmalı değerlendirme, bu bölümün sonunda yer almaktadır.

Bu çalışmada muhasebe meslek etiğinin kavramsal ve literatür taramasıyla elde edilen bilgiler yanında, 2021 yılı içinde Eskişehir, Afyonkarahisar, Bilecik, Bolu, Bursa illerindeki Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere uygulanan anket kapsamındaki sorularla elde edilen bulgular bütünleştirilerek değerlendirilmiştir. Dolayısıyla çalışma ile ortaya konan sonuçlar, araştırma zamanı (ve pandemi koşullarının olumsuz etkisi), araştırmaya katılanlar ve yazarın yorumları ile sınırlıdır. Sonuçlar özellikle, uygulama döneminde adı geçen şehirlerden çalışmaya katılan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin görüşleri ve yazarın gözlem ve yorumları ile sınırlıdır.

3.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

3.3.1. Evren ve Örneklem (Araştırmaya katılanlar hakkında bilgi)

Bu araştırma Eskişehir, Afyonkarahisar, Bilecik, Bolu ve Bursa illerinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları esas alınarak yapılmıştır. Araştırma evreni yaklaşık 6.600 (turmob.org.tr) muhasebe meslek mensubundan oluşmaktadır. Uygulanan anket Afyonkarahisar, Bilecik, Bolu, Kütahya, Bursa ve Eskişehir illerinde faaliyet gösteren 102 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) tarafından cevaplanmıştır. Kütahya'dan ankete katılan yalnızca 1 meslek mensubu olduğu için araştırma kapsamından çıkarılmıştır. “Ana kütle için %95 güven düzeyi ve %10 kabul edilebilir hata oranıyla, ana kütleyle temsil edecek en az 95 kişi koşulu (101 katılımcı ile) sağlanmaktadır” (Kılıç, 2012).

3.3.2. Araştırma Yöntemi ve Veri Toplama Aracı

Araştırmanın ana sorusu, “aktif olarak muhasebe mesleğini yürütmekte olan uygulamacıların, muhasebe meslek etiği yaklaşımları nasıldır?” şeklinde belirlenmiştir. Bu soru ile birlikte cevaplanması beklenen hipotezler şöyledir;

Ho: Demografik değişkenler ile etik ilke ve kurallara olan yaklaşım arasında $p > 0.05$ anlamlılık düzeyinde fark yoktur.

H1: Demografik değişkenler ile etik ilke ve kurallara olan yaklaşım arasında $p < 0.05$ anlamlılık düzeyinde fark vardır.

Araştırmada veri toplama aracı olarak anket kullanılmıştır. Kullanılan anketin birinci bölümünde meslek çalışanlarının yaş, eğitim, gelir durumu ve meslekte çalışma süreleri gibi bilgiler derlenmektedir. İkinci bölümde meslek mensuplarının genel etik ilke ve kurallarına uygun olmayan davranışlarda bulunmalarını engelleyen etkenlerin önem sırasına göre sıralanması istenmektedir. Üçüncü bölümde ise muhasebe etik ilke ve kuralları, gruplandırılarak çok sayıda soru ile test edilmek amacıyla hazırlanan ifadelerden oluşmaktadır. Anketin üçüncü bölümünde beşli Likert tipi; 1. Tamamen Katılıyorum, 2. Katılıyorum, 3. Kararsızım, 4. Katılmıyorum, 5. Hiç Katılmıyorum şeklinde değerlendirilecek ifadeler yer almaktadır.

Anket formunun düzenlenmesinde, öncelikle TÜRMOB tarafından yayımlanan Yönetmelik ile kaynakçada yer alan bazı çalışmalardan (ağırlıklı olarak Sakarya ve Kara, 2010) ve SMMM Odalarının web sayfalarında meslek mensupları için yayımlanan çalışmalardan yararlanılmış, bu çalışmanın amacına uygun yeni sorularla düzenleme yapılmıştır.

Yukarıda adı geçen meslek odalarının resmi web sayfalarından meslek mensuplarına yapılan duyurular ile güvenli internet ortamında yer alan ankete katılım sağlanmaya çalışılmıştır. Ayrıca bazı meslek mensupları ile yüz yüze anket soruları cevaplandırılmıştır. Çalışmadan elde edilen nicel veriler SPSS programı yardımıyla çeşitli analizlere tabi tutulmuş, analiz sonuçları ile literatürden elde edilen bilgiler karşılaştırmalı olarak, tanımlayıcı ve açıklayıcı yorumlar şeklinde sunulmuştur.

3.4. ARAŞTIRMANIN BULGULARI VE YORUMLAR

Bu bölümde Eskişehir, Afyonkarahisar, Bilecik, Bolu ve Bursa SMMM odalarına kayıtlı olarak çalışan 101 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)'in anket sorularına vermiş oldukları yanıtlara ilişkin analizlere, elde edilen bulgulara ve bu bulguların yorumlarına yer verilmektedir.

Araştırmada elde edilen veriler SPSS (Statistical Package for Social Sciences) for Windows 25.0 programı kullanılarak analiz edilmiştir. Veriler değerlendirilirken tanımlayıcı istatistiksel metotları (sayı, yüzde, ortalama, standart sapma) kullanılmıştır. (Hayran ve Hayran, 2011:35-48). Normal dağılım uygunluk normallik testleri ve basıklık çarpıklık değerleri ile kontrol edilmiştir.

Yapılan analiz sonucunda normal dağılımın sağlandığı durumlarda sayısal verilerin karşılaştırılması için iki grup için bağımsız örneklem t testi, ikiden fazla gruplarda ANOVA testi kullanılmıştır. Normal dağılım olmadığı durumlarda iki grup için Mann Whitney U, ikiden fazla grup için Kruskal Wallis H testi kullanılmıştır.

3.4.1. Verilerin Analizi

3.4.1.1. Demografik Özellikler

Araştırma kapsamındaki illerde faaliyet gösteren Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere (SMMM) ait demografik özellikleri gösteren tanımlayıcı istatistik sonuçları Tablo 3.1.'de verilmiştir.

Tablo 3.1. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri

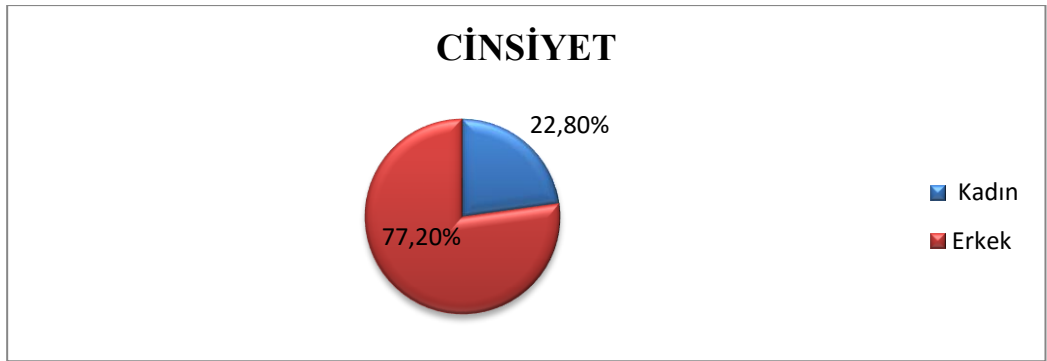
DEMOGRAFİK ÖZELLİKLER		FREKANS	YÜZDE(%)
CİNSİYET	KADIN	23	22.8
	ERKEK	78	77.2
YAŞ	21-30	13	12.9
	31-40	38	37.6
	41-50	25	24.8
	51-60	18	17.8
	60 üzeri	7	6.9
EĞİTİM	Lise	1	1.0
	ÖnLisans	1	1.0
	Lisans	76	75.2
	Yüksek Lisans	22	21.8
	Doktora	1	1.0
MESLEKİ DENEYİM	5 yıl ve daha az	17	16.8
	6-10 yıl	15	14.9
	11-15 yıl	16	15.8
	16-20 yıl	18	17.8
	20 yıl üzeri	35	34.7
MESLEK GRUBU	Serbest Muhasebeci	4	4.0
	Serbest muhasebeci mali müşavir	94	93.1
	Yeminli mali müşavir	3	3.0
GELİR DÜZEYİ	5000 TL'den az	32	31.7
	5001-10000	39	38.6

Tablo 3.1. (Devamı) Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri

	10001-15000	16	15.8
	15001-20000	5	5.0
	20001	9	8.9
ŞEHİR	Afyonkarahisar	12	11.9
	Bilecik	8	7.9
	Bolu	5	5.0
	Bursa	8	7.9
	Eskişehir	68	67.3

Demografik özelliklerin topluca görülebilmesi bakımından oluşturulan Tablo 1 incelendiğinde, ankete katılanların çoğunluğunun erkek, 31-50 yaş aralığında, lisans mezunu, 15 yılın üzerinde mesleki deneyime ve 10.000 TL'nin altında aylık gelire sahip olan serbest muhasebeci mali müşavirlerden oluştuğu belirlenmiştir. Anketi yanıtlayanların 2/3'ü Eskişehir SMMMO'ya kayıtlı meslek mensuplarıdır.

Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının cinsiyetleri bakımından dağılımı Şekil 1'de gösterilmiştir.

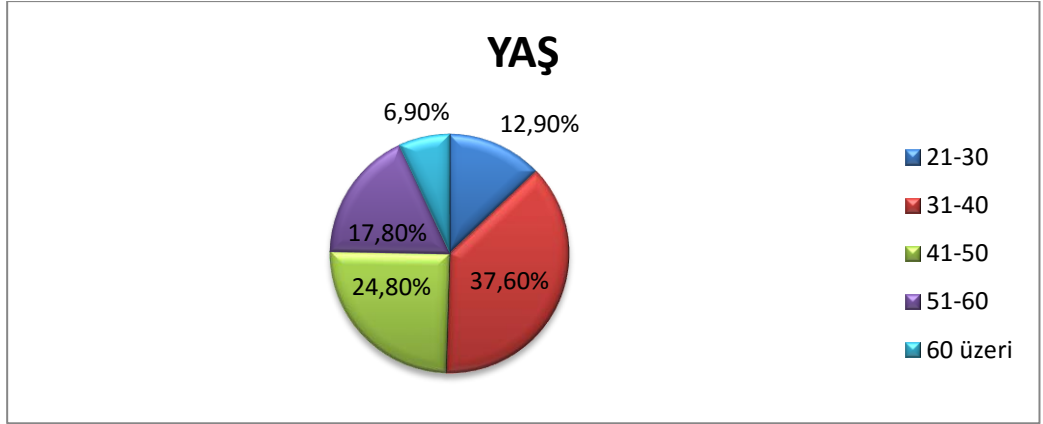


Şekil 3.1. Meslek Mensuplarının Cinsiyetleri Bakımından Dağılımı

Şekil 1 incelendiğinde, ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının 23'ü (%22,8) kadın, 78'i (%77,2) erkek olduğu tespit edilmiştir.

Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının yaşlarına göre dağılımını tespit

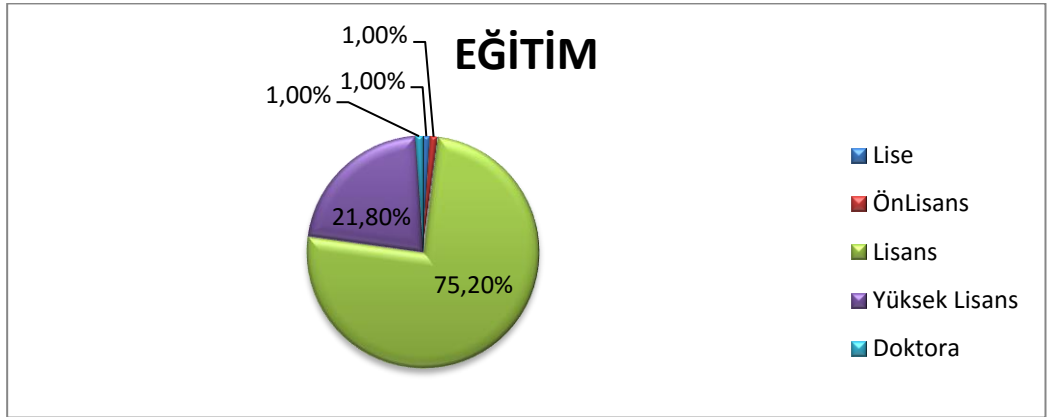
etmek üzere Şekil 2 oluşturulmuştur.



Şekil 3.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaşlarına Göre Dağılımı

Şekil 2 incelendiğinde, sorulara cevap veren muhasebe çalışanlarının %87,1'inin 30 yaşından büyük olduğu tespit edilmiştir. Son dönemde yapılan düzenlemelerle zaten, mesleğe giriş yaşı en erken 28 yaş civarındadır. Bu da muhasebe meslek unvanının zor kazanılan ve ağır sorumluluk gerektiren bir yönü olduğunu göstermektedir.

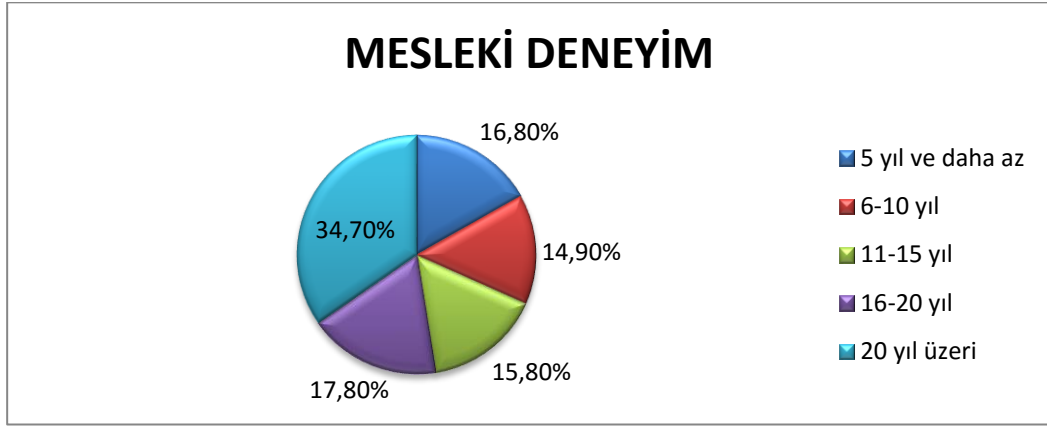
Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının eğitim durumlarına göre dağılımını tespit etmek üzere Şekil 3 oluşturulmuştur.



Şekil 3.3. Meslek Mensuplarının Eğitim Durumları Bakımından Dağılımı

Şekil 3 incelendiğinde, sorulara cevap veren muhasebe çalışanlarının %75,20 gibi büyük bir kısmının lisans mezunu oldukları tespit edilmiştir. Yasal düzenleme gereği de mesleğe giriş koşulları arasında en az lisans mezunu olma şartı bulunmaktadır.

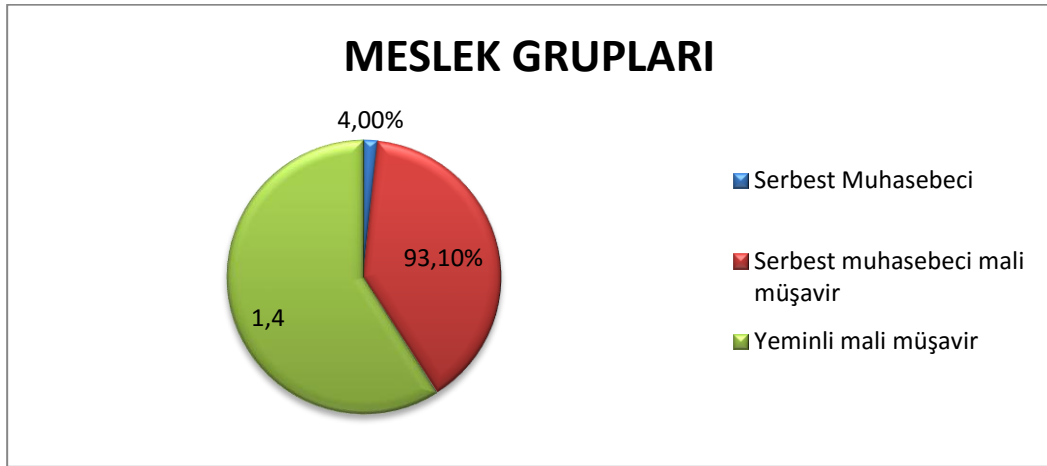
Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının mesleki deneyimlerine göre dağılımını tespit etmek üzere Şekil 4 oluşturulmuştur.



Şekil 3.4. Meslek Mensuplarının Mesleki Deneyimleri Bakımından Dağılımı

Şekil 4 incelendiğinde, ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının %68,3'ünün 11 yıldan fazla mesleki deneyime sahip olduğu tespit edilmiştir. Ankete katılan meslek üyelerinin çoğunluğunun kendi alanlarında yeterli tecrübe ve bilgi birikimi sahibi olduğu anlaşılmaktadır.

Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının meslek gruplarına göre dağılımını tespit etmek üzere Şekil 5 oluşturulmuştur.

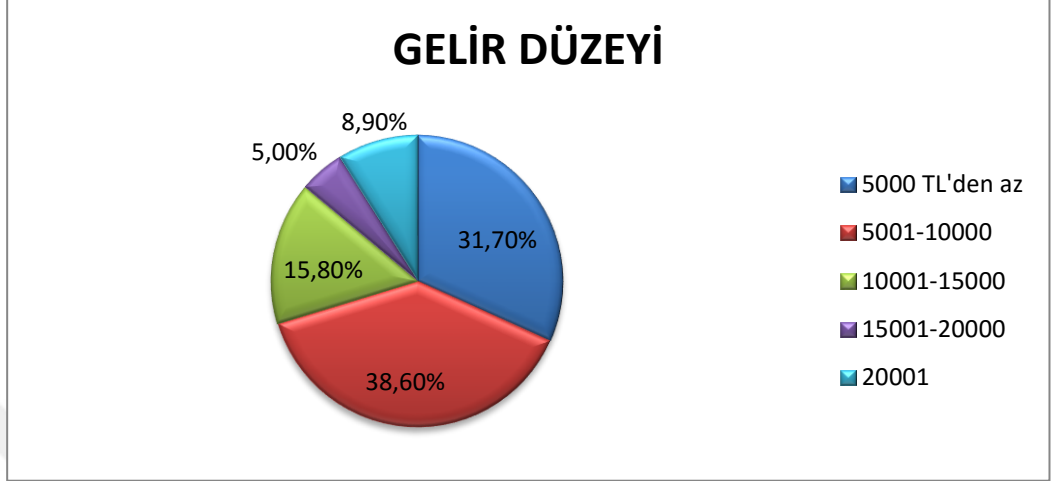


Şekil 3.5. Meslek Mensuplarının Meslek Grupları Bakımından Dağılımı

Şekil 5 incelendiğinde, ankete katılan meslek mensuplarının %93,10 gibi büyük çoğunluğunun serbest muhasebeci mali müşavir oldukları tespit edilmiştir. Araştırmanın

hedef kitlesi de SMMM unvanına sahip meslek mensuplarıdır.

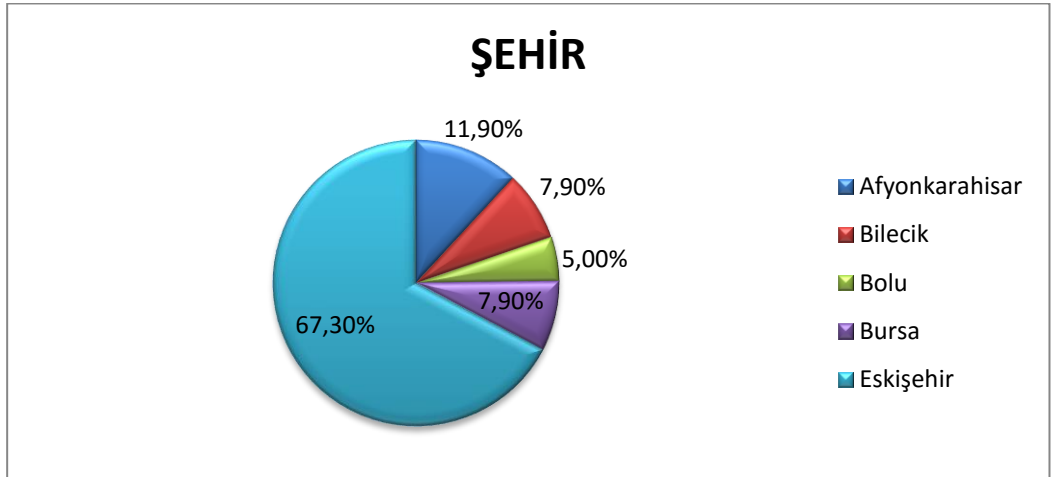
Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının gelir düzeylerine göre dağılımını tespit etmek üzere Şekil 6 oluşturulmuştur.



Şekil 3.6. Meslek Mensuplarının Gelir Düzeyleri Bakımından Dağılımı

Şekil 6 incelendiğinde, ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının %68,3'ünün 5.000 liradan fazla aylık gelir düzeyine sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının çalıştıkları şehirlere göre dağılımını tespit etmek üzere Şekil 7 oluşturulmuştur.



Şekil 3.7. Meslek Mensuplarının Çalıştıkları Şehirlere Göre Dağılımı

Şekil 7 incelendiğinde, ankete katılan meslek mensuplarının %67,30 gibi büyük

çoğunluğunun Eskişehir ilinde çalıştıkları tespit edilmiştir. Bu sonuçta, araştırmanın yapıldığı üniversitenin de Eskişehir’de yer alması nedeniyle, Eskişehirli meslek mensuplarının araştırmaya karşı ilgisi ve duyarlılığının etkili olduğu düşünülmektedir.

3.4.1.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik İlke ve Kurallar İle İlgili Davranışlarını Etkileyen Kişisel Etkenler

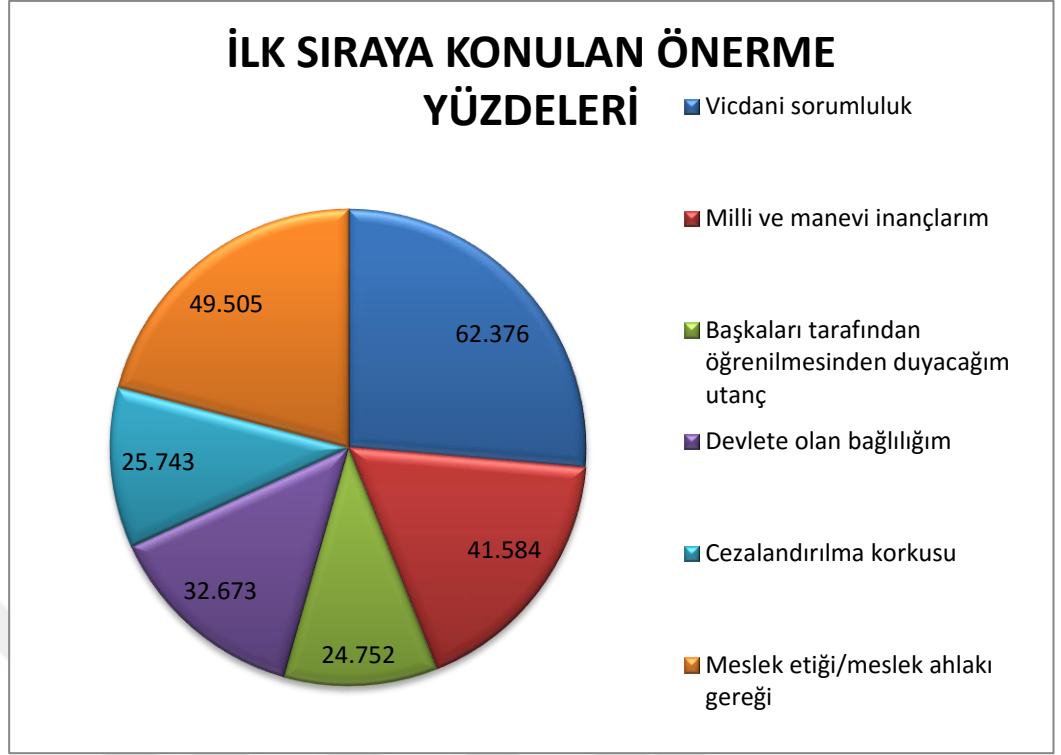
Bu bölümde muhasebe meslek mensuplarına anketin B kısmında sorulan “meslek etiğine uygun olmayan davranışlarda bulunmama nedeni olarak gördüğünüz etkenleri önem sırasına koyunuz” şeklindeki sorumuza verilen yanıtlar değerlendirilmiştir. Bu amaçla Tablo 3.2 oluşturulmuştur.

Tablo 3.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik İlke ve Kurallar İle İlgili Davranışlarını Etkileyen Kişisel Etkenlere İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

ÖNERMELER	1.SIRA	2.SIRA	3.SIRA	4.SIRA	5.SIRA	6.SIRA	7.SIRA
Vicdani sorumluluk	62.376	7.921	6.931	3.960	.990	.990	16.832
Milli ve manevi inançlarım	41.584	20.792	11.881	7.921	2.970	.990	13.861
Başkaları tarafından öğrenilmesinden duyacağım utanç	24.752	15.842	5.941	6.931	13.861	11.881	20.792
Devlete olan bağlılığım	32.673	17.822	13.861	10.891	5.941	2.970	15.842
Cezalandırılma korkusu	25.743	13.861	9.901	8.911	11.881	11.881	17.822
Meslek etiği/meslek ahlakı gereği	49.505	15.842	6.931	5.941	.000	3.960	17.822

*Sayısal veriler yüzde (%) olarak ifade edilmiştir.

Ankete katılan muhasebe çalışanlarının etik ilke ve kurallar ile ilgili davranışlarını etkileyen kişisel etkenlere göre dağılımını tespit etmek üzere, Tablo 3.2’de verilen sonuçların daha anlaşılır olması bakımından Şekil 8 oluşturulmuştur.



Şekil 3.8. Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik İlke ve Kurallar İle İlgili Davranışlarını Etkileyen Kişisel Etkenlere Göre Dağılımı

Tablo 3.2 ve Şekil 8 birlikte incelendiğinde, ankete katılan meslek mensuplarının %62,37’si “Vicdani Sorumluluk”, %49,50’si “Meslek Etiği/Meslek Ahlakı Gereği”, %41,58’i “Milli ve Manevi İnançlarım”, %32,67’si “Devlete Olan Bağlılığım”, %25,74’ü “Cezalandırılma Korkusu” ve %24,75’i “Başkaları Tarafından Öğrenilmesinden Duyacağım Utanç” önermelerini meslek etiğine uygun olmayan davranışlarda bulunmama nedeni olarak ilk sıraya koymuştur. Bu durum, etik ilke ve kurallara bağlılığın ağırlıklı olarak bir vicdani sorumluluk olarak algılandığını göstermektedir. Öyle ki, bu tercih “meslek etiği/meslek ahlakı gereği” seçeneğinin bile önüne geçmiştir. Bu sonuç, etik algının bireysel olarak içselleştirilmesine çarpıcı bir örnek olarak yorumlanabilir. Diğer bir ifadeyle, araştırmaya katılanların yaklaşık %63’ünün, başka herhangi bir meslek icra etseler de, etik ilke ve kurallara vicdani sorumluluk gereği bağlılık gösterecekleri anlaşılmaktadır. Öte yandan meslek mensuplarının yaklaşık %50’sinin “meslek etiği/meslek ahlakı gereği” şeklindeki tercihleri de mesleki düzenlemelerin ve uygulamadaki etkileşimin, meslek mensuplarının etik ilke ve yaklaşımlarında etkili olduğunu göstermektedir.

3.4.1.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik İlke ve Kurallar İle İlgili Algı Düzeyleri

Muhasebe meslek mensuplarının etik ilke ve kurallara yaklaşımlarını belirlemeye yönelik olarak ulaşılan 101 muhasebe meslek mensubuna 5’li likert ölçeği uygulanarak anket soruları yöneltilmiş ve analizlerle elde edilen tanımlayıcı istatistik sonuçları, Tablo 3.3’te gösterilmiştir.

Tablo 3.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik İlke ve Kurallara Yaklaşımlarını Belirlemeye Yönelik Tanımlayıcı İstatistik Sonuçları

ÖNERMELER	Hiç katılmıyorum Oran(%)	Katılmıyorum Oran(%)	Kararsızım Oran(%)	Katılıyorum Oran(%)	Kesinlikle katılıyorum Oran(%)
S.1.Bazı meslek mensupları sahip olmadığı halde uzmanlık veya deneyime sahipmiş gibi davranmakta ve bu yolla müşteri kazanmaya çalışmaktadır.	3.960	3.960	12.871	47.525	31.683
S.2. Meslek mensupları müşterilerin baskısı nedeniyle meslek ahlak kurallarına aykırı hareket etmek zorunda kalmaktadır.	9.901	23.762	12.871	39.604	13.861
S.3. Bazı meslek mensupları, gelir elde etmek için yasalara aykırı davranmaktadır	8.911	15.842	15.842	37.624	21.782
S.4. Muhasebeciler mesleki standartlara uymayacak şekilde hareket edebilmektedir.	11.881	22.772	15.842	40.594	8.911
S.5. Müşterilerin daha az vergi ödemesi için hesaplarda oynamalar yapılmaktadır.	14.851	30.693	19.802	24.752	9.901
S.6. Müşterilerinin kredi alabilmelerini sağlamak için kayıtlarda değişiklik yapan meslek mensupları vardır	10.891	22.772	21.782	31.683	12.871
S.7. Muhasebeciler başarılı görünmek için müşteri lehine etik dışı davranmaktadır.	11.881	24.752	19.802	31.683	11.881
S.8. Meslek mensupları "en iyi muhasebeci en az vergi ödeten muhasebecidir" anlayışıyla hareket etmek durumunda kalmaktadır.	10.891	29.703	12.871	32.673	13.861
S.9. Meslek mensupları asgari ücret tarifesinin altında iş kabul etmektedir	5.941	9.901	10.891	43.564	29.703
S.10. Meslek mensupları, ücret dışında değerli hediyeler kabul etmektedirler.	23.762	30.693	24.752	15.842	4.950
S.11. Meslek mensupları, arkadaşlık ve dostluk ilişkisi içinde oldukları müşterilerinin yasalara aykırı davranışlarına sessiz kalabilmektedirler.	14.851	30.693	22.772	21.782	9.901
S.12. Meslek mensupları, sır saklama ve gizlilik ilkelerine uygun davranırlar.	.990	8.911	13.861	41.584	34.653
S.13. Muhasebeciler, işletme faaliyet sonuçlarını talebe göre ayarlamaktadır	15.842	24.752	27.723	23.762	7.921

Tablo 3.3. (Devamı) *Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik İlke ve Kurallara Yaklaşımlarını Belirlemeye Yönelik Tanımlayıcı İstatistik Sonuçları*

S.14. Meslek mensuplarının, müşterileri ile ortaklık ve borç-alacak ilişkisine girmeleri normal karşılanmaktadır	14.851	33.663	24.752	19.802	6.931
S.15. Türkiye'de muhasebe meslek örgütleri tarafsız çalışmaktadır.	18.812	18.812	21.782	25.743	14.851
S.16. Meslek mensupları, ilgili taraflara doğru ve yeterli bilgi vermektedirler.	2.970	15.842	21.782	38.614	20.792
S.17. Meslek mensupları, kamu ile mükellef arasındaki anlaşmazlıklarda objektiftir.	1.980	13.861	22.772	40.594	20.792
S.18. Meslek mensupları, ilişkili taraflara karşı sorumluluklarının farkındadırlar.	.990	11.881	19.802	43.564	23.762
S.19. Meslek mensupları etik ilkelere uymada yeterli özeni göstermektedir.	6.931	18.812	21.782	37.624	14.851
S.20. Muhasebeciler yasaların yetersiz kaldığı durumlarda da etik ilkelere bağlıdırlar.	7.921	13.861	24.752	35.644	17.822
S.21. Meslek mensupları mükelleflerin ve kamunun çıkarlarını eşit korumaktadır	5.941	14.851	16.832	42.574	19.802
S.22. Mükellefler meslek etiğine yeterli saygıyı göstermektedir	16.832	31.683	16.832	21.782	12.871
S.23. Meslek mensupları, kararlarını dış etkenlerden etkilenmeden almaktadır.	9.901	21.782	19.802	37.624	10.891
S.24. Meslek mensupları kamu ve mükellef baskısı olmadan karar verirler	10.891	23.762	22.772	31.683	10.891
S.25. Meslek mensupları, yasaları mükellef lehine uygulamaktadır	3.960	17.822	19.802	45.545	12.871
S.26. Meslek mensuplarına, meslek öncesi yeterli etik eğitimi verilmektedir	13.861	29.703	13.861	31.683	10.891
S.27. Meslek içi eğitimlerin artırılması etik ilkelerin daha iyi algılanmasını sağlar	4.950	8.911	12.871	40.594	32.673
S.28. Meslek mensupları kendilerini yeterince geliştirmektedir	9.901	25.743	19.802	33.663	10.891
S.29. Muhasebeciler muhasebe ilke ve standartlarını tam olarak uygulamaktadır	6.931	23.762	25.743	34.653	8.911
S.30. Meslek mensupları ilgili taraflara doğru ve yeterli bilgileri vermektedir	1.980	14.851	23.762	40.594	18.812
S.31. Meslek mensuplarının müşteriden hediye kabul etmesi insan ilişkileri açısından normal bir davranıştır.	15.842	28.713	25.743	24.752	4.950

Araştırmanın ana bölümünü oluşturan ve Tablo 3.3'te özetlenen, *Muhasebe meslek mensuplarının etik ilke ve kurallara yaklaşımını belirlemeye yönelik* ifadelerle katılım düzeyini gösteren değerleri incelediğimizde, muhasebe meslek mensuplarının anketteki önermelere, kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum şeklinde verdikleri cevaplar olumlu, hiç katılmıyorum ve katılmıyorum şeklinde verdikleri cevaplar olumsuz olarak değerlendirilmiştir. Buna göre ankete katılan meslek mensuplarının yüzde 70'in üzerinde olumlu görüş bildirdiği önermeler sırasıyla şöyledir;

- En fazla olumlu görüş bildirilen önerme %79,20 ile;

“S.1. *Bazı meslek mensupları sahip olmadığı halde uzmanlık veya deneyime sahipmiş gibi davranmakta ve bu yolla müşteri kazanmaya çalışmaktadır.*” ifadesi olmuştur. Bu yargıya sahip katılımcıların, anketi cevaplarken muhtemelen kendileri dışındaki meslek mensupları üzerinden bir değerlendirme yaptıkları düşünülmektedir.

İkinci yüksek olumlu görüş,

- %76,23 oranıyla;

“S.12. *Meslek mensupları, sır saklama ve gizlilik ilkelerine uygun davranırlar.*” ifadesi olmuştur.

Üçüncü yüksek olumlu görüş,

- %73,26 oranıyla;

“S.9. *Meslek mensupları asgari ücret tarifesinin altında iş kabul etmektedir.*”

“S.27. *Meslek içi eğitimlerin artırılması etik ilkelerin daha iyi algılanmasını sağlar.*” ifadeleri olmuştur.

Buradan, ücret tarifesinin altında iş kabulünün yaygın bir uygulama olduğu ve bu açıdan meslektaşlar arasında haksız rekabet sorununun yaşandığı anlaşılmaktadır. Etik eğitimlerin artırılmasının yararlı olacağı görüşü ise, bir iyi niyet temennisi olarak değerlendirilebilir.

Ankete katılan meslek mensuplarının yüzde 45’in üzerinde olumsuz görüş bildirdiği önermeler ise sırasıyla şöyledir;

- En fazla olumsuz görüş bildirilen önerme %54,45 ile;

“S.10. *Meslek mensupları, ücret dışında değerli hediyeler kabul etmektedirler.*” şeklinde tespit edilmiştir.

Buradaki değerlendirme sonucu da, daha önce olumlu en yüksek görüşte olduğu gibi, meslek mensuplarının kendilerini dışarda tutarak vardıkları bir yargı olabileceği düşünülmektedir.

İkinci sıradaki yüksek olumsuz görüş,

- %48,51 oranıyla;

“S.14. Meslek mensuplarının, müşterileri ile ortaklık ve borç-alacak ilişkisine girmeleri normal karşılanmaktadır.” şeklindedir.

“S.22. Mükellefler meslek etiğine yeterli saygıyı göstermektedir.”

Üçüncü yüksek olumsuz görüş ise,

- %45,54 oranıyla;

“S.5. Müşterilerin/Mükelleflerin daha az vergi ödemesi için hesaplarda oynamalar yapılmaktadır.”

“S.11. Meslek mensupları, arkadaşlık ve dostluk ilişkisi içinde oldukları müşterilerinin yasalara aykırı davranışlarına sessiz kalabilmektedirler.”

ifadeleri dikkat çekmektedir.

Ankete katılan meslek mensuplarının en fazla kararsız görüş bildirdiği önerme;

- %27,72 cevaplama oranıyla;

“S.13. Muhasebeciler, işletme faaliyet sonuçlarını talebe göre ayarlamaktadır.” ifadesi olmuştur. Bu konuda cevap veren katılımcıların ya yeterli bilgi sahibi olmadıkları ya da meslektaşlarını ihbar niteliğinde bir cevaplama yapmak istemedikleri için böyle bir sonuç ortaya çıktığı değerlendirilmektedir.

Tablo 3.4. Mesleki Etik Davranış Ölçeği Alfa Katsayısı

Cronbach's Alpha	Madde sayısı
0,821	31

Güvenilirlik analizi ölçeklerde yer alan ifadelerin kendi içerisinde tutarlılık gösterip göstermediğini ve ifadelerin tümünün aynı konuyu ölçüp ölçmediğini test etmek için yapılmaktadır (Ural ve Kılıç, 2006:286). Yapılan testlerin ve sonuçların güvenilir olabilmesi için ölçümlerin de güvenilir olması gerekmektedir. Bu bağlamda ölçeğe ilişkin güvenilirlik Cronbach Alpha ile incelenmiştir. Güvenilirlik analizinde, 0-1 arasında değişen Cronbach's Alpha (α) katsayısı değeri; 0.00-0.40 arasında ise ölçeğin güvenilir olmadığı; 0.40 -0.60 arasında ise düşük güvenilirlikte, 0.60-0.80 arasında ise oldukça güvenilir ve 0.80-1.00 arasında ise yüksek derecede güvenilir bir ölçek olduğu şeklinde

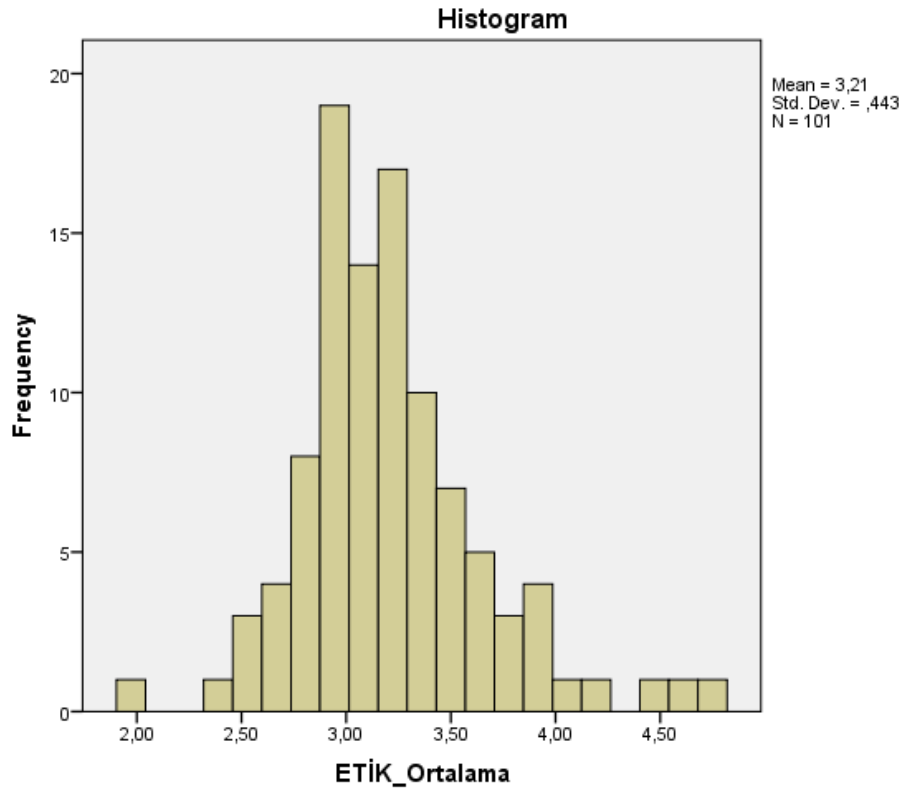
değerlendirilmektedir (Tavşancıl, 2005:19). Sonuçlar incelendiğinde, uygulanan Mesleki Etik Davranış Ölçeği'nin Cronbach's Alpha değeri 0,821 şeklinde bulunarak yüksek derecede güvenilir bir ölçek olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 3.5. Mesleki Etik Davranış Ölçeği Normal Dağılım Tablosu

Etik Liderlik Ölçeği	İstatistikler	p değeri
Basıklık	2,024	
Çarpıklık	0,839	
Kolmogorov- Smirnov Test	0,111	0,004
Shapiro-Wilk Test	0,945	0,000

* $p < 0,05$

Verilerin normal dağılıp dağılmadığına karar vermek için kullanılan normallik testlerine (Kolmogorov-Smirnov ve Shapiro-Wilk) göre normal dağılmadığı saptanmıştır. ($p < 0,05$) Aynı zamanda basıklık ve çarpıklık değerlerinin ± 3 aralığında yer almadığından mesleki etik davranış ölçeğinin normal dağılmadığı tespit edilmiştir. Dağılımın histogramı grafikte yer almaktadır.



Tablo 3.5. Mesleki Etik Davranış Ölçeği Puanlarının Karşılaştırılması

Özellikler (n=101)	Mesleki Etik Davranış	
	Ort ± SS	Med
Cinsiyet		
Kadın	3,25±0,45	3,16
Erkek	3,20±0,44	3,15
Mann-Whitney U test	-0,612	
p değeri	0,541	
Yaş		
21-30	3,38±0,63	3,16
31-40	3,17±0,34	3,18
41-50	3,17±0,40	3,13
51-60	3,27±0,52	3,16
60 üzeri	3,09±0,47	3,13
Kruskal Wallis test	1,782	
p değeri	0,776	
Eğitim		
Lise + Önlisans	3,20±0,09	3,20
Lisans	3,19±0,41	3,15
Yüksek lisans + Doktora	3,27±0,55	3,16
Kruskal Wallis test	0,923	

Tablo 3.5.(Devamı) Mesleki Etik Davranış Ölçeği Puanlarının Karşılaştırılması

p değeri	0,630	
Mesleki deneyim		
5 yıl ve daha az	3,35±0,55	3,19
6-10 yıl	3,11±0,23	3,05
11-15 yıl	3,28±0,42	3,25
16-20 yıl	3,07±0,51	3,00
20 yıl ve üzeri	3,22±0,42	3,16
Kruskal Wallis test	4,090	
p değeri	0,394	
Meslek grubu		
Serbest muhasebeci	3,81±0,70	3,68
Serbest muhasebeci Mali Müşavir	3,18±0,41	3,13
Yeminli Mali Müşavir	3,28±0,58	3,30
Kruskal Wallis test	4,580	
p değeri	0,101	
Gelir düzeyi		
5000 TL'den az	3,26±0,40	3,20
5001-10000	3,21±0,41	3,13
10001-15000	3,20±0,62	3,16
15001-20000	3,11±0,27	2,97
20001+	3,06±0,44	3,08
Kruskal Wallis test	2,796	
p değeri	0,592	
Çalışılan Şehir		
Afyonkarahisar	3,40±0,41	3,34
Bilecik	3,11±0,31	3,18
Bolu	3,04±0,29	3,00
Bursa	3,43±0,63	3,25
Eskişehir	3,17±0,43	3,13
Kruskal Wallis test	5,162	
p değeri	0,271	

***p<0,05 anlamlı fark var; p>0,05 anlamlı fark yok**

Araştırmaya katılan bireylerin demografik özelliklerinin Mesleki Etik Davranış Ölçeği ile arasında anlamlı bir fark olup olmadığını belirlemek üzere, normal dağılım sağlanmayan değişkenlerde iki grup için Mann Whitney U, ikiden fazla grup için Kruskal Wallis H testi uygulanmıştır. Mesleki Etik Davranış ile yaş, cinsiyet, eğitim durumu, meslek deneyimi, meslek grubu, aylık gelir ve çalışılan şehir değişkenleri arasında istatistiksel açıdan anlamlı düzeyde farklılık olmadığı tespit edilmiştir. ($p>0,05$). Yani

muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerine göre etik ilke ve kurallara yaklaşımlarında bir farklılık görülmemiştir.

Cinsiyete göre yapılan analizde kadın ve erkek katılımcıların etik ilke ve kurallara yaklaşımı bakımından farklarını karşılaştıran Mann Whitney U testi anlamlılık değerlerinin tüm alt boyutlar için 0,05'ten büyük olduğu görülür. (0,541>0,05) Kadın ve erkek meslek mensuplarının mesleki etik algılamaları, etik ilke ve kurallara uyma konusunda etkili olan unsurlar ve meslek mensuplarını etik dışı davranışlara iten sebepler açısından anlamlı bir sonucun olmadığı ifade edilebilir ($p>0.05$).

Muhasebe çalışanlarının yaşlarına göre yapılan analizde, değişik yaş kategorilerinde olan muhasebeciler arasında mesleki etik bakış açısı alt boyutları bakımından farkları belirleyen Kruskal Wallis H Testi anlamlılık değerlerinin tüm alt boyutlar için 0.05'den büyük olduğu görülmektedir. (0,776>0,05) Bu sonuca göre meslek mensuplarının yaş ölçütüne göre mesleki etik algılamaları, etik ilke ve kurallara uyma konusunda etkili olan unsurlar ve meslek mensuplarını etik dışı davranışlara iten sebepler açısından anlamlı bir sonucun olmadığı ifade edilebilir ($p>0.05$).

Meslek mensuplarının eğitim düzeylerine göre yapılan analizde, farklı eğitim kategorilerinde olan muhasebeciler arasında mesleki etik algısı alt boyutları bakımından farkları belirleyen Kruskal Wallis H Testi anlamlılık değerlerinin tüm alt boyutlar için 0.05'den büyük olduğu görülmektedir. (0,630>0,05) Bu sonuca göre eğitim ölçütüne göre meslek mensuplarının mesleki etik algılamaları, etik ilke ve kurallara uyma konusunda etkili olan unsurlar ve meslek mensuplarını etik dışı davranışlara iten sebepler açısından anlamlı bir sonucun olmadığı ifade edilebilir ($p>0.05$).

Meslek mensuplarının deneyimlerine göre yapılan analizde, farklı mesleki deneyim kategorilerinde olan muhasebeciler arasında mesleki etik algısı alt boyutları bakımından farkları belirleyen Kruskal Wallis H Testi anlamlılık değerlerinin tüm alt boyutlar için 0.05'den büyük olduğu görülmektedir. (0,394>0,05) Mesleki deneyim ölçütüne göre meslek mensuplarının mesleki etik algılamaları, etik ilke ve kurallara uyma konusunda etkili olan unsurlar ve meslek mensuplarını etik dışı davranışlara iten sebepler açısından anlamlı bir sonucun olmadığı ifade edilebilir ($p>0.05$).

Meslek mensuplarının meslek gruplarına göre yapılan analizde, farklı meslek grubunda olan muhasebeciler arasında mesleki etik algısı alt boyutları bakımından

farkları belirleyen Kruskall Wallis H Testi anlamlılık değerlerinin tüm alt boyutlar için 0.05’den büyük olduğu görülmektedir. (0,101>0,05) Bu sonuca göre meslek grubu ölçütüne göre meslek mensuplarının mesleki etik algılamaları, etik ilke ve kurallara uyma konusunda etkili olan unsurlar ve meslek mensuplarını etik dışı davranışlara iten sebepler açısından anlamlı bir sonucun olmadığı ifade edilebilir ($p>0.05$).

Meslek mensuplarının gelir düzeylerine göre yapılan analizde, farklı gelir grubunda olan muhasebeciler arasında mesleki etik algısı alt boyutları bakımından farkları belirleyen Kruskall Wallis H Testi anlamlılık değerlerinin tüm alt boyutlar için 0.05’den büyük olduğu görülmektedir. (0,592>0,05) Bu sonuca göre gelir grubuna göre meslek mensuplarının mesleki etik algılamaları, etik ilke ve kurallara uyma konusunda etkili olan unsurlar ve meslek mensuplarını etik dışı davranışlara iten sebepler açısından anlamlı bir sonucun ortaya çıkmadığı ifade edilebilir ($p>0.05$).

Meslek mensuplarının çalıştıkları şehirlere göre yapılan analizde, farklı şehirlerdeki muhasebeciler arasında mesleki etik algısı alt boyutları bakımından farkları belirleyen Kruskall Wallis H Testi anlamlılık değerlerinin tüm alt boyutlar için 0.05’den büyük olduğu görülmektedir. (0,271>0,05) Bu sonuca göre çalışılan şehirler açısından meslek mensuplarının mesleki etik algılamaları, etik ilke ve kurallara uyma konusunda etkili olan unsurlar ve meslek mensuplarını etik dışı davranışlara iten sebepler açısından anlamlı bir sonucun ortaya çıkmadığı ifade edilebilir ($p>0.05$).

Tablo 3.6. Mesleki Etik Davranışlarına Verilen Cevapların Dağılımı

	Hiç Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Tamamen Katılıyorum		Ortalama	SS
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
S.1.Bazı meslek mensupları sahip olmadığı halde uzmanlık veya deneyime sahipmiş gibi davranmakta ve bu yolla müşteri kazanmaya çalışmaktadır.	3,9	4	3,9	4	12,7	13	47,1	48	32,4	33	4,00	0,99
S.2. Meslek mensupları müşterilerin baskısı nedeniyle meslek ahlak kurallarına aykırı hareket etmek zorunda kalmaktadır.	9,8	10	23,5	24	13,7	14	39,2	40	13,7	14	3,24	1,24
S.3. Bazı meslek mensupları, gelir elde etmek için yasalara aykırı davranmaktadır.	8,8	9	15,7	16	15,7	16	37,3	38	22,5	23	3,49	1,25

Tablo 3.6. (Devamı) Mesleki Etik Davranışlarına Verilen Cevapların Dağılımı

S.4. Muhasebeciler mesleki standartlara uymayacak şekilde hareket edebilmektedir.	11,8	12	22,5	23	15,7	16	41,2	42	8,8	9	3,13	1,21
S.5. Müşterilerin daha az vergi ödemesi için hesaplarda oynamalar yapılmaktadır.	14,7	15	30,4	31	19,6	20	24,5	25	10,8	11	2,86	1,25
S.6. Müşterilerinin kredi alabilmelerini sağlamak için kayıtlarda değişiklik yapan meslek mensupları vardır.	10,8	11	22,5	23	21,6	22	31,4	32	13,7	14	3,15	1,23
S.7. Muhasebeciler başarılı görünmek için müşteri lehine etik dışı davranmaktadır.	11,8	12	24,5	25	19,6	20	31,4	32	12,7	13	3,09	1,24
S.8. Meslek mensupları "en iyi muhasebeci en az vergi ödeten muhasebecidir" anlayışıyla hareket etmek durumunda kalmaktadır.	10,8	11	29,4	30	12,7	13	32,4	33	14,7	15	3,11	1,28
S.9. Meslek mensupları asgari ücret tarifesinin altında iş kabul etmektedir.	5,9	6	9,8	10	10,8	11	43,1	44	30,4	31	3,82	1,15
S.10. Meslek mensupları, ücret dışında değerli hediyeler kabul etmektedirler.	23,5	24	30,4	31	24,5	25	15,7	16	5,9	6	2,50	1,18
S.11. Meslek mensupları, arkadaşlık ve dostluk ilişkisi içinde oldukları müşterilerinin yasalara aykırı davranışlarına sessiz kalabilmektedirler.	14,7	15	30,4	31	22,5	23	21,6	22	10,8	11	2,83	1,24
S.12. Meslek mensupları, sır saklama ve gizlilik ilkelerine uygun davranırlar.	1,0	1	8,8	9	13,7	14	41,2	42	35,3	36	4,01	0,97
S.13. Muhasebeciler, işletme faaliyet sonuçlarını talebe göre ayarlamaktadır.	15,7	16	24,5	25	27,5	28	23,5	24	8,8	9	2,85	1,21
S.14. Meslek mensuplarının, müşterileri ile ortaklık ve borç-alacak ilişkisine girmeleri normal karşılanmaktadır.	14,7	15	33,3	34	24,5	25	19,6	20	7,8	8	2,73	1,17
S.15. Türkiye'de muhasebe meslek örgütleri tarafsız çalışmaktadır.	19,6	20	18,6	19	21,6	22	25,5	26	14,7	15	2,97	1,35
S.16. Meslek mensupları, ilgili taraflara doğru ve yeterli bilgi vermektedirler.	2,9	3	15,7	16	22,5	23	38,2	39	20,6	21	3,58	1,08
S.17. Meslek mensupları, kamu ile mükellef arasındaki anlaşmazlıklarda objektiftir.	2,9	3	13,7	14	22,5	23	40,2	41	20,6	21	3,62	1,05
S.18. Meslek mensupları, ilişkili taraflara karşı sorumluluklarının farkındadırlar.	2,0	2	11,8	12	19,6	20	43,1	44	23,5	24	3,75	1,01
S.19. Meslek mensupları etik ilkelere uymada yeterli özeni göstermektedir.	7,8	8	18,6	19	21,6	22	37,3	38	14,7	15	3,32	1,17
S.20. Muhasebeciler yasaların yetersiz kaldığı durumlarda da etik ilkelere bağlıdırlar.	8,8	9	13,7	14	24,5	25	35,3	36	17,6	18	3,39	1,19

Tablo 3.6. (Devamı) Mesleki Etik Davranışlarına Verilen Cevapların Dağılımı

S.21. Meslek mensupları mükelleflerin ve kamunun çıkarlarını eşit korumaktadır.	6,9	7	14,7	15	16,7	17	42,2	43	19,6	20	3,53	1,17
S.22. Mükellefler meslek etiğine yeterli saygıyı göstermektedir.	17,6	18	31,4	32	16,7	17	21,6	22	12,7	13	2,80	1,31
S.23. Meslek mensupları, kararlarını dış etkenlerden etkilenmeden almaktadır.	10,8	11	21,6	22	19,6	20	37,3	38	10,8	11	3,16	1,20
S.24. Meslek mensupları kamu ve mükellef baskısı olmadan karar verirler.	11,8	12	23,5	24	22,5	23	31,4	32	10,8	11	3,06	1,21
S.25. Meslek mensupları, yasaları mükellef lehine uygulamaktadır.	3,9	4	17,6	18	19,6	20	45,1	46	13,7	14	3,47	1,06
S.26. Meslek mensuplarına, meslek öncesi yeterli etik eğitimi verilmektedir.	14,7	15	29,4	30	13,7	14	31,4	32	10,8	11	2,94	1,28
S.27. Meslek içi eğitimlerin artırılması etik ilkelerin daha iyi algılanmasını sağlar.	5,9	6	8,8	9	12,7	13	40,2	41	32,4	33	3,84	1,15
S.28. Meslek mensupları kendilerini yeterince geliştirmektedir.	10,8	11	25,5	26	19,6	20	33,3	34	10,8	11	3,08	1,21
S.29. Muhasebeciler muhasebe ilke ve standartlarını tam olarak uygulamaktadır.	7,8	8	23,5	24	25,5	26	34,3	35	8,8	9	3,13	1,11
S.30. Meslek mensupları ilgili taraflara doğru ve yeterli bilgileri vermektedir.	2,9	3	14,7	15	23,5	24	40,2	41	18,6	19	3,57	1,05
S.31. Meslek mensuplarının müşteriden hediye kabul etmesi insan ilişkileri açısından normal bir davranıştır.	15,7	16	28,4	29	26,5	27	24,5	25	4,9	5	2,75	1,14

Mesleki Etik Davranış Ölçeğine verilen cevapların dağılımı Tablo 3.6’da verilmiştir.

Yapılan istatistiki analizler sonucunda muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerine göre etik ilke ve kurallara yaklaşımları açısından anlamlı bir fark olmadığı tespit edilmiştir.

3.4.1.4. Literatürdeki Benzer Araştırma Sonuçları ile Karşılaştırma

Araştırma konumuza benzer bazı çalışmaların sonuçları, literatür taraması yapılarak elde edilmiş ve aşağıda kısaca değerlendirilmiştir.

Aymankuy ve Sarioğlu (2005). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama” adlı çalışmalarında muhasebe meslek mensuplarının yasal boşlukları mükellef yararına yorumladıkları,

muhasebecileri etik dışı davranışa yönlendirmede etkili olan iki unsurun mükellef ve yasalar olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

İşgüden ve Çabuk (2006). “Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerindeki Etkileri” adlı çalışmada, meslek mensuplarının baskı altında karar almak durumunda kaldıkları, etik ilkelere uyma konusunda titizlikle hareket edenlerin yanında böyle hareket etmeyen meslek mensuplarının da bulunduğu ve bazı meslek mensuplarının kişisel çıkarlarını ön plana aldıkları sonucuna varmışlardır.

Kısakürek ve Alpan (2010). “Muhasebe Meslek Etiği ve Sivas İlinde Bir Uygulama” adlı çalışmalarında, muhasebecilerin müşteri kaybetme korkusuyla tarifenin altında ücret aldıkları, muhasebecilerin çoğunluğu gelecekte etik değerlere olan yaklaşımda iyi yönde değişimlerin olacağı beklentisini taşıdıkları, etik kurallara uyma konusunda çevresel baskıların, alınan eğitimlerin, meslek örgütünün denetimlerinin, cezai ve vicdani yaptırımların etkili olduğu gibi sonuçlara ulaşılmıştır.

Çiçek, Canbaz ve Keskin (2013). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Bakış Açıları: Kırklareli İlinde Bir Araştırma” adlı çalışmalarında, etik dışı uygulamaların mesleğin saygınlığını azalttığı, muhasebecilerin aylık net geliri arttığında etiğe verilen önemin de arttığı ve meslek etiği hakkındaki bilgileri meslek odalarından edindikleri sonucuna varılmıştır.

Çetin ve Dağlı (2014). “Muhasebe Meslek Etiği ve Meslek Mensuplarının Etik Hakkındaki Görüşleri Üzerine Isparta İlinde Bir Araştırma” adlı çalışmalarında, meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönlendiren nedenlerin eğitim yetersizliği ve denetimdeki eksiklikler olduğu, etik dışı davranışlarda bulunanlar için caydırıcı cezalar verilmesi gerektiği, buna karşılık meslek mensuplarının etiğe karşı duyarlı oldukları sonucuna varılmıştır.

Kıllı, Türkoğlu ve Gülmez (2018). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Algısı: Malatya İlinde Bir Araştırma” adlı çalışmalarında, vergi oranlarının yüksekliği, vergi dairesi vb. kurumlardaki bürokrasi fazlalığı ve muhasebe mesleğinin yeterince değer görmemesi etik dışı davranışların başlıca sebepleri olarak belirlenmiştir.

Akbaş ve Çırpan (2021). “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Meslek Mensuplarının Karmaşık Etik Problemleri” adlı çalışmalarında, etik ikilemlerin başlıca

sebeplerinin mükellef baskısı, muhasebecilerin daha fazla kazanma hırsı, bürokrasi ve sürekli değişen mevzuat olduğu sonucuna vardıkları belirlenmiştir.

Literatürde yapılan araştırmalar ve bizim yaptığımız araştırmanın sonuçlarına bakacak olursak, muhasebecilerin müşteri kaybetme korkusuyla tarifenin altında ücret almaları, etik kurallara uyma konusunda cezai ve vicdani yaptırımların etkili olması, etik ikilemlerin başlıca sebeplerinin mükellef baskısı, muhasebecilerin daha fazla kazanma hırsı gibi bulguların örtüştüğü görülmektedir.

3.4.2. Araştırma Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Araştırma bulguları değerlendirildiğinde, muhasebe meslek mensuplarının genel olarak müşterilerin baskısı, daha fazla gelir elde etme hırsı ve başarılı görünme isteği gibi nedenlerden dolayı etik dışı davranışlarda bulunma eğilimi olduğu yönünde görüşlerin ağırlık kazandığı saptanmıştır.

“S.1.Bazı meslek mensupları sahip olmadığı halde uzmanlık veya deneyime sahipmiş gibi davranmakta ve bu yolla müşteri kazanmaya çalışmaktadır.” ifadesine verilen %79,20’lik cevaplama oranı; pekçok muhasebe mensubunun alanlarında yeterli bilgiye sahip olmadan, bir imaj ve/veya maddi kaygıyla hareket edip müşterilerine yaklaştıkları kanaatini ortaya koymaktadır.

“S.4. Muhasebeciler mesleki standartlara uymayacak şekilde hareket edebilmektedir.” önermesine verilen %40,59’luk “katılıyorum” cevaplama oranı, muhasebecilerin etik dışı davranabildiklerinin bir diğer göstergesi olarak ortaya çıkmaktadır. Müşterilerin daha az vergi ödemesi ve kredi alabilmesi için hesaplar üzerinde oynama yapıldığına dair verilerin yüksek olması ise etik dışı davranışın yaygınlığı konusundaki görüşün başka bir göstergesidir.

“S.9. Meslek mensupları asgari ücret tarifesinin altında iş kabul etmektedir.” önermesine verilen %73,26’lık “katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum” oranı meslek mensuplarının ücret konusunda etik kurallara tam uymadıklarını göstermektedir. Aslında belirlenen tarifenin altında ücretle faaliyet göstermek yasaktır ve disiplin cezası vardır. Buna rağmen bu görüşün yüksek olması dikkat çekicidir.

“S.22. Mükellefler meslek etiğine yeterli saygıyı göstermektedir.” ifadesine verilen %48,51 olumsuz cevap oranı; müşterilerin çıkarları söz konusu olduğunda etik

ilkeleri önemsemediklerini işaret etmektedir. Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının yaklaşık yarısı müşterilerin etik ilkelere karşı yeterli saygıyı göstermediklerini düşünmektedir.

“S.14. Meslek mensuplarının, müşterileri ile ortaklık ve borç-alacak ilişkisine girmeleri normal karşılanmaktadır.” ifadesine verilen %45’in üzerindeki olumsuz cevap oranı, meslek etiği içerisinde müşterilerle ticari ilişki oluşturmanın uygun görülmediğini ortaya koymaktadır. Bu da beklenen bir durumdur.

“S.23.Meslek mensuplarının dış etkenlerden etkilenmeden karar alırlar” ifadesine verdikleri % 48,52’lik katılıyorum cevaplama oranıyla, müşteri ve kamu baskısıyla hareket ettikleri yönünde verilen %42,57’lik katılıyorum cevabının, birbiriyle çelişik bir durumu gösterdiği tespit edilmiştir.

Meslek mensuplarının meslek öncesi etik eğitimin yeterli olduğu yönündeki soruya verilen cevaplara bakıldığında katılımcıların %43’ü eğitimleri yetersiz görmekte, %41’i ise yeterli görmektedir.

Meslek mensuplarının büyük çoğunluğu hizmet içi etik eğitiminin artırılmasının etiğin daha iyi algılanmasını ve uygulanmasını sağlayacağını düşünmektedir.

Meslek mensupları, etik ilke ve kurallar ile ilgili davranışlarını şekillendiren öncelikli unsurun vicdani sorumluluk olduğunu belirtmişlerdir.

“S.12. Meslek mensupları, sır saklama ve gizlilik ilkelerine uygun davranırlar.” önermesine verilen %76,23 gibi yüksek bir cevaplama oranı ise meslek mensuplarının sır saklama ve gizliliğe verdikleri önemi göstermektedir.

SONUÇ

Bu çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının etik ilke ve kurallara olan yaklaşımları belirlenmeye çalışılmıştır. Etik konusu, iş ve meslek hayatının her kesiminde olduğu gibi, muhasebe mesleğinin işleyişi açısından çok büyük öneme sahiptir. Etik kavramı, iyi-kötü, doğru-yanlış kavramlarının ve toplumsal değerlerin ayırt edilmesi ile ilgilidir. Etik, toplumda bireylerin uyum içinde yaşaması için belirlenmiş ve düzenlenmiş yazılı olmayan kurallar topluluğudur (Sarioğlu ve Aymankuy, 2005) denilebilir. Meslek etiği, bir işin yürütülmesinde, kamu çıkarı gözetilerek yapılması ve yapılmaması gerekenleri belirleyen ilkeler ve davranış kuralları şeklinde ifade edilebilir. Muhasebe meslek etiği ise, muhasebe çalışanlarının meslek yaşamlarındaki ilişkilerini belirleyen ilke ve kurallardır (Azaltun ve Kaya, 2006).

Etik konusu hem teorik hem de uygulama yönüyle insanın olduğu her alanda ilgi çekmektedir. Çalışmanın birinci bölümünde etik teori ve ilkelerle ilgili genel bilgiler, literatürden taranarak özetlenmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde etik ve muhasebe mesleği ilişkisi kurulmaya çalışılmıştır. Bu amaçla hem literatürden elde edilen bilgiler hem de yasal düzenlemeler harmanlanarak, uygulama bölümünün altyapısı oluşturulmuştur.

Muhasebe meslek örgütleri ve kamu kurumları tarafından bugüne kadar meslek etiğini şekillendiren çeşitli kurumsal ve yasal düzenlemeler yapılmış olup, bunlar üzerinde zaman zaman gerekli güncellemeler de yapılmaktadır. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından, 1990'lı yıllardan itibaren oluşturulmaya başlayan ve tüm muhasebe çalışanlarının uyması gereken temel kurallar; nesnellik, dürüstlük, mesleki yetkinlik-gerekli özen, gizlilik ve mesleki davranış şeklinde belirlenmiştir (www.ifac.org/ethics). Türkiye'de muhasebe meslek örgütü (TÜRMOB) tarafından bu alandaki ilk düzenleme 2001 yılındaki meslek kararıdır (Mecburi Meslek Kararı, 2001). 2007 yılında yayınlanan Yönetmelikle, IFAC düzenlemesi esas alınarak, temel etik ilkeler; tarafsızlık, mesleki davranış, dürüstlük, gizlilik, mesleki yeterlilik ve özen şeklinde belirlenmiştir (Yönetmelik, 2007). Ayrıca 2014 yılında çıkarılan Tebliğ ile muhasebe çalışanlarının etik eğitimi ve etik sözleşme konuları düzenlenmiştir (Tebliğ, 2014).

Çalışmanın son bölümünde beş ili kapsayan bölgesel bir araştırma yapılarak, meslek mensuplarının etik algıları ve etik konusuna yaklaşımları tespit edilmeye çalışılmıştır. Elde edilen bulgular aşağıda özetlenmiştir:

Olumlu Sonuçlar

- Meslek mensuplarının, sır saklama ve gizlilik ilkelerine uygun davrandıkları,
- Meslek içi eğitimlerin artırılmasının etik ilkelerin daha iyi algılanmasını sağlayacağı,
- Meslek mensuplarının en çok vicdani sorumlulukla etik ilke ve kurallara ile ilgili davranışlarının şekillendiği gibi sonuçlara varılmıştır.

Olumsuz Sonuçlar

- Bazı meslek mensuplarının sahip olmadığı halde uzmanlık ve deneyime sahipmiş gibi davrandıkları ve bu yolla müşteri kazanmaya çalıştıkları,
- Meslek mensuplarının asgari ücret tarifesinin altında iş kabul ettikleri,
- Muhasebe meslek mensuplarının müşterilerin baskısı, daha fazla gelir elde etmek ve başarılı görünme isteği gibi nedenlerden dolayı etik dışı davranışlarda bulunma eğilimi gösterdikleri,

Katılımcıların verdiği yanıtların karşılaştırmalı analizinde *demografik özelliklere göre mesleki etik algıların değişmediği* görülmüştür. Bu durum olumlu bir sonuç olarak yorumlanabilir. Çünkü bu durum, meslek mensuplarının farklı ölçütlere göre değişmeyen bir etik algısının varlığına işaret etmektedir.

Öte yandan meslek mensuplarının *dış etkenlerden etkilenmeden karar alırlar* ifadesine verdikleri cevaplama oranının yüksekliği, müşteri ve kamu baskısıyla hareket ettikleri yönünde verilen cevaplar ile çelişik bir durumu göstermektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının etik ilke ve kurallara olan yaklaşımlarına baktığımızda, verilen eğitimlerin yeterli olmadığı, hizmet içi eğitimlerin artırılarak etik ile ilgili algının geliştirilmesi gerektiğinin düşünüldüğü görülmektedir. Bu amaçla TÜRMOB tarafından verilen etik eğitimlerin, seminerlerin daha etkin bir şekilde düzenlenmesi ve sayı olarak artırılması gerekmektedir. TÜRMOB tarafından verilen meslek içi etik eğitimin büyük bir kısmı teorik bilgilere dayanmaktadır. Bu eğitimlerin muhasebe meslek mensupları açısından daha verimli hale getirilmesi amacıyla meslek içi

etik eğitimlerde özellikle güncel uygulamalardan örneklerle, vaka analizleri, örnek olay çözümlemeleri yapılarak uygulama kısmına ağırlık verilmelidir. Böylece eğitimin amacına ulaşması ve meslek etiğinin içselleştirilmesi bakımından çok daha yararlı olacaktır. Bu bağlamda meslek mensupları arasında sosyal medya araçları ile etik ilke ve kuralların önemine vurgu yapan paylaşımlar yapılabilir, görsel ve işitsel medyada yapılacak yayınlar ile mesleki etik davranış standardının oluşturulmasına katkı sağlanabilir. Meslek örgütüncü yapılacak denetimlerin de meslek mensuplarının etik dışı davranışlarının engellenmesinde etkili olacağını vurgulamakta yarar var.

Yapılacak yeni araştırmalarda muhasebe meslek mensuplarının etik ilke ve kuralların meslek içinde daha etkili bir şekilde uygulanması için meslek örgütlerinin ve kamu kurumlarının neler yapması gerektiği ile ilgili muhasebecilerin görüşleri alınarak uygulama noktasında çözüm önerileri geliştirilebilir. Ancak bu konuda meslek mensuplarının, bu tür araştırmalara katılım konusunda yeterince istekli olmadıklarını ve bu eğilimin yapılacak uygulamalı araştırmaların ve onlardan gerçeğe uygun ve sağlıklı veriler elde edilmesinin önünde en büyük engel olarak durduğunu da göz önünde bulundurmak gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Akay, H. (2002). Muhasebe Mesleğinde Etik, *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5 (17), 77-92.
- Akbaba, A. ve Erenler, E. (2011). Etik Karar Verme ve Cinsiyet Farklılıkları Üzerine Bir Araştırma. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. (31), 448.
- Akbaş, F.Ö. Çırpan H. (2021). Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Meslek Mensuplarının Karmaşık Etik Problemleri. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 6(1).
- Akdoğan, H. Hiçyorulmaz, E. Çelik, K. (2020). Muhasebe ve Etik Finansal Tablolar Analizi ve Bilgi Manipülasyonu. *Ankara: Siyasal Kitabevi*
- Akdoğan, H. (2003). Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemine Meslek Mensuplarının Yaklaşımları. Doktora Tezi. *Anadolu Üniversitesi*. (9).
- Akdoğan, H. 2005. Muhasebe Meslek Etiğinde Teleolojik ve Deontolojik Yaklaşımların Karşılaştırılması. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 295-300.
- Akın, Osman ve Kürşat Özdaşlı (2014). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Uymaları Gereken Etik İlkelere Uyuma Düzeyine Yönelik Meslek Mensupları İle Meslek Yüksek Okulu Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin Algıları”, *MUFAD-Muhasebe Finansman Dergisi*, (63).
- Akpınar, T. (2019). Muhasebe Mesleğinde Etik Kurallar. *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*. 05 (04).
- Aktan, C. C. (2001). Toplam Ahlak Yönetimi Ahlakta Kalite Vurgusu. *TÜSİAD Görüş Dergisi*, 92-93.
- Alagöz, H. (2014). Muhasebe Etiği ve Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tezi. Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Albez, A. Yıldırım, S. (2005). Erzurum’da Muhasebecilerin Meslek Etiği Tutumları. *Ekev Akademi Dergisi*. (23).
- Arda, Berna vd., (2004), Bilim Etiği ve Bilim Tarihi, *Ankara Üniversitesi Yay.*, Ankara.
- Arens, Alvin A. James K. Loebbecke. (1991). Auditing: An Integrated Approach, *Fifth Edition*, New Jersey.

- Ateş, H. Oral, B. (2003). Kamu Yönetiminde Etik: Kültürel Temeller ve “Örgütsel Ruhçuluk” Kuramı Ekseninde Bir Analiz. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* (5), 55-71.
- Aydın, İ.P. (2001). Yönetmel meslekî ve örgütsel etik. *Ankara: Pegem*.
- Aydın, İ. P. (2002). Yönetmel Mesleki ve Örgütsel Etik, *Pegem Akademi Yay., Ankara*.
- Aydın, İ. (2003). Eğitim ve Öğretimde Etik. *Ankara: Pegem Akademi Yayıncılık*.
- Aydın, K. (2018). Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Tutumlarının Kurumsal İtibar Yönetimi Üzerindeki Etkisi. *Bursa: Dora Basın Yayın Dağıtım*.
- Aymankuy, Yusuf ve Sarioğlu, Mehmet (2005). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama”, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(14), 23-45.
- Ayvaz, E. Geçkil, T. (2018). Muhasebe Mesleğinde Etik: Muhasebe Meslek Mensuplarının Tutumlarını Ölçme Sorunsalı. *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi*. 53 (1). 17-33
- Azaltun, M. ve Kaya, E. (2006). Muhasebe Eğitiminde Meslek Etiğinin Yeri ve Önemi: Anadolu Üniversitesinde Yapılan Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi* 8(1), s.107-126.
- Başpınar, N. Ö. Çakıroğlu, D. (2012). Meslek Etiği, *İstanbul, Nobel Akademik Yay..*
- Bayrak, S. (2001). İş Ahlakı ve Sosyal Sorumluluk. *İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım*
- Bayraktar, Y. (2015). Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Mesleki Yargı Kullanımının Değerlendirilmesi: Borsa İstanbul (BİST) 100 Endeksi’ndeki Şirketler Üzerine Bir Araştırma. *Karadeniz Teknik Üniversitesi. Yayımlanmamış Yüks Lisans Tezi*.
- Biçer, A. A. Akarçay, V. Mülküt, U. (2017). Etik Değerlerin Muhasebe Mesleğinin İtibarı Üzerindeki Rolü. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 31(1) s.197- 206.
- Büyüköztürk, Ş. (2011). Veri Analizi El Kitabı. *Ankara: Pegem Akademi*.
- Can, A. V., (2007). Luco Pacioli Muhasebenin Babası mıdır?. *Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi*, (12) ss. 92-106.

- Can, A. V. (2008). Bir Ayetin Işığında İslam Dininin Muhasebeye Bakışı. *Akademik Bakış, Uluslar arası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi*. (15).
- Cemalcılar, Ö. Önce S. (1999). Muhasebenin Kuramsal Yapısı. *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları*.
- Cemalcılar, Ö., Benligiray, Y., Sürmeli, F. (2002). Genel Muhasebe, *Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir*.
- Çavdarıcı, M. (2002). Türkiye’de Sosyal Değerlerin Aşınması ve Kültür Sömürgeciliği. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). *Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta*.
- Çınar, O. Güney, S. (2012). Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) Etik Algıları: Erzurum Örneği. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi* 26 (2), 91-106.
- Çıtak, F. Baskan, D. T. (2020). Muhasebe Uygulamalarındaki Elektronik Gelişmelerin Muhasebe Meslek Etiğine Etkisi: Kırıkkale İlindeki Muhasebe Meslek Mensuplarının Bakış Açısı Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 22, 249 – 270.
- 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).
- Çiftçi, Yavuz ve Çiftçi, Birgül (2003), Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği (Türkiye’deki Düzenlemeler ve Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması), *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 79–95.
- Çilingir, L. (2014). Ahlak Felsefesine Giriş. *Ankara: Elis*.
- Çetinoğlu, T. (2019). Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi Algıları: Kütahya’da Bir Araştırma. *Journal of Current Researches on Social Sciences*, 9(1), 143-164.
- Çetin, C.A. Dağlı Şahin, S. (2014). Muhasebe Meslek Etiği ve Meslek Mensuplarının Etik Hakkındaki Görüşleri Üzerine Isparta İlinde Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 2(20),55-84.
- Çoban, M. D. (2003). "Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği". *Vergi Dünyası*, 161.

- Çukacı, Yusuf C. (2006), “Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Meslek Elemanının Etik Anlayışı ve İzmir İlinde Bir Uygulama”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* (8-1), 2006:89-111.
- Dağlı Şahin, S. (2013). Muhasebe Meslek Etiği ve Meslek Mensuplarının Etik Hakkındaki Görüşleri Üzerine Isparta İlinde Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tezi. Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Daştan, A. Bayraktar, Y. Bellikli, U. (2014) 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).
- Demir, M. (2018). Muhasebe Mesleğinde Etik ve Meslek Mensuplarının Etik Algılamaları Üzerinde Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tezi. Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Doğan, A. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile TMS/TFRS Karşılaştırması. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 9(4), 770-786.
- Düzmen, Seyhan (2003), Muhasebe Meslek Etiği, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü*.
- Ekerkil, V. Onay, A. (2018). Muhasebecilerin ve Mükelleflerin İesba'nın Etik İlkeleri Temelinde Muhasebecilerin Mesleki Davranışlarına Bakışı: Eskişehir İlinde Bir Araştırma. *Business ve Management Studies: an International Journal*.6(2), 622-655.
- Erol, İ. (2016). Etik İlkeler Doğrultusunda Enron Skandalı ve Muhasebe Denetimi. Yüksek Lisans Tezi. Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Erol, M. Aslan, M. (2017). Türkiye’de Finansal Tabloların Kamu İktisadi Teşebbüslerindeki Gelişimi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (51), 41-72.
- Fidan, E. M. Subaşı, Ş.(Ekim/2014). Muhasebe Meslek Mensubu Adaylarının Etik Algıları: İstanbul İli Örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*.
- Gök, S.(2008). İş Etiği İle İş Ahlakı Arasındaki İlişki ve Çalışma Yaşamında İş Etiğini Etkileyen Faktörler. *Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi*, 5(1), 1-19.

- Gül, H. (2015). Muhasebe Meslek Mensuplarında İşe Bağlılık, Çalışma Ahlakı ve Mesleki Etik Davranış İlişkilerinin Değerlendirilmesi. Doktora Tezi. Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gül, H. (2006). Etik dışı davranışlar ve ussallaştırılması: Devlet Hastanelerinde Bir Uygulama, *Selçuk Üniversitesi Karaman İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (10), 65-79.
- Gümrah, Ö. (2017). Bağımsız Denetim ve Muhasebe Meslek Etiği: Bağımsız Denetçilerin Etik İlkelerle Yaklaşımları Üzerine Bir Araştırma. Yüksek Lisans Tezi. Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Güneş, H. İ., (1997), “Muhasebede Meslek Ahlakı”, *Yaklaşım Dergisi*, 5(59), 54-61.
- Güney, C. Biçer, S.M. (2016). Muhasebe Meslek Etiği ve Erzincan İlinde Bir Araştırma. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 9(45),790/802.
- Güney, S. R. Bozkurt. (2011). Muhasebe Meslek Mensupları ve Aday Stajyerlerin Muhasebe Hata Ve Hileleri Karşısındaki Etiksel Tutumları: Erzurum İli Muhasebe Meslek Mensupları Ve Stajyerler Uygulaması. *Türkiye 3. Ulusal Kurumsal Yönetim, Yolsuzluk, Etik ve Sosyal Sorumluluk Konferansı*.
- Güney ve Çınar, O. (2012). Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Etik Algıları: Erzurum Örneği, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26 (2), 91-106.
- Gürbüz, H. Yılmaz, V. (2016). Muhasebe Meslek Etiği ve Eskişehir İl Merkezinde Bir Uygulama. *7 th International Congress on Entrepreneurship (ICE 2016) Proceedings*, 417-438.
- Gürbüz, S.İ. (2017). Muhasebede Etik İlkeler ve Mersin İlinde Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tezi. Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Hacıhasanoğlu, T. (2013). Sakarya İlinde Faaliyet Gösteren Bağımsız Muhasebecilerin Meslek Etiği Algılama Düzeylerine İlişkin Bir Araştırma, *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 14(1), 357-372.
- Hayran M., Hayran M. (2011). Sağlık Araştırmaları İçin Temel İstatistik. (Birinci Basım), *Ankara: Omega Araştırma*.

- Hışman, B. (2016). Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Algısı: Denetçiler Üzerine Bir Saha Araştırması. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- İçli, G. (2002). Sosyolojiye Giriş. *Ankara: Anı Yayıncılık*.
- İşgüden, B. (2007). Sosyal ve Kültürel Değerlerin Muhasebe Meslek Etiği Üzerine Etkileri. Yüksek Lisans Tezi. Balıkesir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- İşgüden, B. Çabuk, A. (2006). Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerindeki Etkileri. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 9(16), 59-86.
- İzveren A. (1980). Sosyal Ahlak. *Ankara İktisadi Ve Ticari İlimler Akademisi Yayını*.
- Kakaşçı, M. (2017). Muhasebe Denetiminde Etik Sorunu; Etik İlkelerin Dış Denetim Kalitesi ve Güvenilirliği Üzerine Etkisi. Yüksek Lisans Tezi. Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Karabayır, E. M. Öztürk, S. Cengiz, S. (2018). Muhasebe Meslek Mensubu Adayları ve Etik İkilem. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 328-353.
- Karabınar, S. Çevik, Z. (2014). Türkiye’deki Zorunlu Muhasebe Meslek Kurallarının Ahlak Yaklaşımları Açısından İncelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 16(2).
- Karacan, S. (2014). Etik Kavramı ve Muhasebe Meslek Etiği. *Kocaeli: Umuttepe Yayınları*.
- Karaman, S.E. (2015). Muhasebe Meslek Etiği ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Kurallara Bakışı(Balıkesir İli Örneği). Yüksek Lisans Tezi. Gazi Üniversitesi, Eğitim Bilimleri Enstitüsü.
- Karakaş, D. (2016). Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiği Üzerine Bir İnceleme. Yüksek Lisans Tezi. Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kaya, E. (1991). Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mevzuatının Muhasebe Uygulamalarına ve Eğitimine Etkisi. Yüksek Lisans Tezi. Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Kaya, E. ve M. Azaltun. (2005). Muhasebe Meslek Etiği ve Üniversite Öğrencilerine Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 7 (2), s.17-37.
- Kılıç, H.(2002). Denetim Uygulamalarında Bağımsızlık ve Etik, 17. Türkiye Muhasebe Kongresi, Muhasebe, Vergi ve Denetimde Yeni Yaklaşımlar, *TÜRMÖB Yayınları*,s.428.
- Kılıç, S. (2012). Örnek Büyüklüğü, Güç Kavramları ve Örnek Büyüklüğü Hesaplaması. *Journal of Mood Disorders* 2 (3).
- 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.
- Kırel, Ç. (2000). Örgütlerde Etik Davranışlar, Yönetimi ve Bir Uygulama Çalışması *Eskişehir: A.Ü.A.Ö.F. Yayınları*.
- Kısakürek, M.M. Alpan, N. (2010). Muhasebe Meslek Etiği ve Sivas İlinde Bir Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. (47), 213-228.
- Kızılot, Ş.(1998), Vergi Davası Açma Hakkının Doğması-I. *Hürses*. ss:7.
- Kızıltoprak, Kemal (2006), “Düşünce Tarihinde Ahlak Ekolleri ve Görüşleri”, *Köprü Dergisi*, 95.
- Kirik, Z. (2007). Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar’da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, *Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir*.
- Koç, T. (2019). Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Yaklaşımları İle Hileye Yönelme Eğilimleri Arasındaki İlişkiye Yönelik Bir Örneği: Ankara Örneği. Yüksek Lisans Tezi. Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Korucu, E. (2018). Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, *Işık Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü*.
- Kozak, M. Nergiz, H. (2016). Turizmde Etik: Kavramlar, İlkeler, Standartlar. *Detay Yayıncılık Ankara*.

- Kök, M. (2018). Diyarbakır İli Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Meslek Etiği Algısı Üzerine Bir Araştırma. *Yüksek Lisans Tezi. Dicle Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.*
- Köse, E. Aldemir, E.M. (2018). Muhasebe Meslek Mensuplarını Etik Dışı Davranmaya Yönelten Sebepler Üzerine Bir Araştırma: Kırıkkale Örneği. *Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi.* 2 (1). 35-48.
- Kutlu, H. A. (2008), “Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 63 (2), 143-170.
- Kutluk, F.A. (2010). Davranışsal Muhasebe Çerçevesinde Etik Konusunun Değerlendirilmesi, Doktora Tezi, *Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya.*
- Küçüköğlu, M. (2012). Etik Değerler ve Etiğin Kurumsallaşması. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi.* 4(1),177 – 185.
- Orman S. Parlak Z. (2009). İşletmelerde İş Etiği. *İstanbul Ticaret Odası Yayınları*, 23.
- Önal, S. Gürbüz, S.İ. (2018). Muhasebede Etik İlkeler ve Mersin İlinde Bir Uygulama. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies.* 4(3) 258-273.
- Özel, S. (2000). Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Etik I. *Yaklaşım Dergisi* 9, 17-23.
- Özer, G. Uyar, M. (2010). Muhasebecilerin Etik Oryantasyonlarının Mesleki Bağlılığa Etkisi Üzerine Bir İnceleme. *Muhasebe ve Finansman Dergisi.* (48), 89-100.
- Özgün, S.S. Sarıtaş, H. (2019). Muhasebe Mesleğinde Etik Dışı Davranışlara Neden Olan Durumlar: Denizli İlinde Bir Uygulama. *Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6 (1), 77-93
- Özkaya, N.İ. (2008). Muhasebe Etiği ve Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tezi. Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özçelik, A. (2020). Muhasebe Meslek Mensuplarında Etik Algılamaya Yönelik Araştırma. Yüksek Lisans Tezi. Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Özçelik, H. Angı, G.G. (2017). Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği ve Etik İnkilem Algıları: Antalya İli Örneği. *Muhasebe ve Denetime Bakış*. (50). 141-158.
- Özgener, Ş. (2004), İş Ahlakının Temelleri. Yönetmel Bir Yaklaşım, *Nobel Yayın Dağıtım, Ankara*.
- Özgener, Ş. (2009). İş Ahlakının Temelleri. 2. Baskı, *İstanbul: Nobel Yayınları*.
- Peker, A. A. Özdemir, Ş. Polat, Y. Karakışla, E.(2016). Türkiye’de Muhasebe Eğitimi, Etik Değerler ve Meslek Etiği Üzerine Literatür Taraması. *International Journal of Human Sciences*. 13(1),869-879.
- Saban, M. Atalay, B. (2005). Yönetim Muhasebecileri Açısından Etik ve Etik Davranışın Önemi. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*. s.49-60.
- 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*. 57–72.
- Selimoğlu, S. K. (1997),“Muhasebe Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı”, III. Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı (30 Nisan- 4 Mayıs 1997, Alanya), *İSMMMO Yayınları*, 144-157.
- Sevilengül, O. (2011). Genel Muhasebe (16. Baskı). *Ankara: Gazi Kitapevi*.
- Soylu,A. (2018). Muhasebe Meslek Etiği ve Muhasebe ve Denetim Meslek Mensuplarının Etik Algısı Üzerine Bir Araştırma. Yüksek Lisans Tezi. Işık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Sünnetçi, N.K. (2020). Etiğin Muhasebe Mesleği Açısından Önemi: Olympus Skandalı Vaka Analizi. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Sürmeli, F., Ö. Cemalcılar, Y. Benligiray (2002), Genel Muhasebe. *Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları*. Yayın No:718. Eskişehir.
- Taddei, S.A. ve Siddiqui, J. (2016). Regulation and the Promotion of Audit Ethics: Analysis of the Content of the EU's Policy. *Journal Of Business Ethics*, (1).

- Tavşancıl, E. (2005). Tutumların Ölçülmesi ve SPSS İle Veri Analizi. *Ankara, Nobel Basımevi.*
- Toraman, C. ve Akçan, A. (2003). Muhasebe Denetiminde Etik Teori, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 59-69.
- Tuğay, O. Kılıç, B.M. (2017). Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yönelik Tutum Ölçeğinin Geliştirilmesi: Geçerlilik ve Güvenirlilik Çalışması *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 19(3), 760-780.
- Tükenmez, M. Kutay, N . (1998). Muhasebe Eğitiminde Meslek Ahlakının Yeri ve Önemi. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 4 (1) , 441-452
- Türker, M. (2018). Dijitalleşme Sürecinde Küresel Muhasebe Mesleğinin Yeniden Şekillenmesine Bakış. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 20(1);202-235.
- Türker, M., Sayar ,A., Türker, İ., Şimşek, A. (2015). Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar El Kitabı. IFAC-TÜRMOB içinde, Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar El Kitabı (s. 177-178). Ankara: TÜRMOB-478.
- Uçma, T. (2007), "Muhasebe Meslek Mensubu Olmak İsteyenlerin Etik Değer Anlayışlarının Belirlenmesi ve Muğla Üniversitesi Uygulaması" *Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.*
- Ural, A. ve Kılıç, İ. (2006). Bilimsel Araştırma Süreci ve SPSS ile Veri Analizi. *Ankara: Detay Yayıncılık.*
- Usta, A. (2012). Kamu Örgütlerinde Meslek Etiği ve Çalışma Ahlakı Üzerine Bir Değerlendirme, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(1), 403-421.
- Utku-Demirel, B. (2009). Etik Davranışlar: Muhasebe Meslek Mensubu Olmaya Adayİktisadi İdari Bilimler Fakültesi Öğrencileri Üzerinde Bir Araştırma. *MÖDAV*, (4), 211-232.
- Uysal Uçma, T. Türker, M. Kurt, G. (2019). Etik ve Etik Kurallar Muhasebe Meslek Mensupları İçin. *Sayıştay Başkanlığı.*
- Uzun, V. (2013). Etik, Ahlak ve Liderlik Kavramları ve Etik Liderlik, Yüksek Lisans Tezi, *Gebze İleri Teknoloji Enstitüsü, Gebze.*

- Ünsal, A. (2008). İşletmelerde Muhasebe Yöneticilerinin Etiksel Karar Süreci. *KMU İİBF Dergisi*, 14.
- Yalçın, S. (2011). Muhasebe Meslek Mensupları ve İşletmelerin Etik Konusunda Tutumları: Türkiye Araştırması.. *Muhasebe Finansman Dergisi*.
- Yel, T.(2018). Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Hakkındaki Görüşlerine İlişkin Bolu’da Bir Araştırma. *AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 18 (2), 165-184.
- Yıldız, G. (2010). Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama, *Erciyes Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 36, 155-178.
- Yılmaz, E. Yıldırım, S. Bahar, H. H. (Ocak/2015). Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Mesleki Etik Algısı: Samsun Örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*.
- Zeytin, M. (2007), “Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarını Hata ve Etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Faktörler”, *Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*.



T.C.
ANADOLU ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ
Genel Sekreterlik
Yazı İşleri Müdürlüğü

Sayı : E-63784619-605.01-40527
Konu : Vildan ÖZTÜRK'ün Yüksek Lisans Tezi
Uygulama İzin Talebi

BURSA SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI

Üniversitemiz Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Muhasebe Tezli Yüksek Lisans Programı öğrencisi Vildan ÖZTÜRK, Dr. Öğr. Üyesi Ergün KAYA'nın danışmanlığında "Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik İlke ve Kurallara Yaklaşımı ve Bir Araştırma" başlıklı yüksek lisans tezini hazırlamaktadır. Tez çalışması kapsamında uygulanacak ankete "https://forms.gle/JEX1iCQkcoULYtMq8" bağlantı adresinden erişilecek olup, Odanıza kayıtlı muhasebe meslek mensuplarına duyurulması gerekmektedir. Araştırmanın uygulanmasında Üniversitemiz Etik Kurulunca sakınca bulunmamaktadır.

Bilgilerinizi ve gerekli iznin verilmesini rica ederim.

Prof. Dr. Süleyman SÖZEN
Rektör a.
Rektör Yardımcısı

Ek:Anket Formu

Dağıtım:
AFYONKARAHİSAR SERBEST
MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI
BİLECİK SERBEST MUHASEBECİ MALİ
MÜŞAVİRLER ODASI
BOLU SERBEST MUHASEBECİ MALİ
MÜŞAVİRLER ODASI
BURSA SERBEST MUHASEBECİ MALİ
MÜŞAVİRLER ODASI
ESKİŞEHİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ
MÜŞAVİRLER ODASI
KÜTAHYA SERBEST MUHASEBECİ MALİ
MÜŞAVİRLER ODASI

Bu belge, güvenli elektronik imza ile imzalanmıştır.

Belge Doğrulama Kodu :BE8VNLDP6

Belge Doğrulama Adresi : <https://www.turkiye.gov.tr/anadolu-universitesi-cbys>

Yunus Emre Kampüsü Tepebaşı/Eskişehir
Telefon No: +90 222 335 05 80/1352-1353 Faks No: +90 222 335 36 16
e-Posta: gensek@anadolu.edu.tr İnternet Adresi: www.anadolu.edu.tr
Kep Adresi: anadolu.universitesi@hs01.kep.tr

Bilgi için: Bediha AKSAN
Büro Personeli
Telefon No: 1352-1318



Bu belge, 5070 sayılı Elektronik İmza Kanununa göre Güvenli Elektronik İmza ile imzalanmıştır.
Evrak sorgulaması <http://belgedogrulama.anadolu.edu.tr/enVision-Sorgula/BelgeDogrulama.aspx?V=BE84NL3C6> adresinden yapılabilir.

Evrak Kayıt Tarihi: 14.01.2021 Protokol No: 7508

Tarih: 29.01.2021



ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL VE BEŞERİ BİLİMLER BİLİMSEL ARAŞTIRMA VE YAYIN ETİĞİ KURULU
KARAR BELGESİ

ÇALIŞMANIN TÜRÜ:	Yüksek Lisans Tez Çalışması
KONU:	Sosyal Bilimler
BAŞLIK:	Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik İlke ve Kurallara Yaklaşımı ve Bir Araştırma
PROJE/TEZ YÜRÜTÜCÜSÜ:	Dr. Öğr. Üyesi Ergün KAYA
TEZ YAZARI:	Vildan ÖZTÜRK
ALT KOMİSYON GÖRÜŞÜ:	-
KARAR:	Olumlu

Prof.Dr. Saim ÖNCE (Başkan-İkt. ve İdari Bil. Fak.)	
Prof.Dr. Gülsün KURUBAÇAK (Açıköğretim Fak.)	Prof.Dr. Fatime GÜNEŞ (Edebiyat Fak.)
Prof. Hayri ESMER (Güzel Sanatlar Fak.)	Prof.Dr. M. Erkan ÜYÜMEZ (İkt. ve İdari Bil. Fak.)
Prof.Dr. Handan DEVECİ (Eğitim Fak.)	

ANKET FORMU

Değerli katılımcı,

Aşağıdaki sorulara vereceğiniz cevaplar "muhasabe meslek mensuplarının etik ilke ve kurallara yaklaşımı" konulu yüksek lisans tez çalışmamın amacına uygun şekilde tamamlanması için önemlidir. Gönüllü katılım esasına dayalı olan bu çalışma yaklaşık 10 dakikanızı alacaktır. Vereceğiniz cevaplar, çalışmamızın güvenilirliğini artıracaktır. Göstereceğiniz hassasiyet ve katkınız için teşekkür ederim. Saygılarımla.

A. Demografik Bilgiler:

Cinsiyet	() Kadın () Erkek
Yaş	() 21-30 () 31-40 () 41-50 () 51-60 () 60 üzeri
Eğitim	() Lise () Önlisans () Lisans () Yüksek Lisans () Doktora
Mesleki Deneyim	() 5 yıl ve daha az () 6-10 yıl () 11-15 yıl () 16-20 yıl () 20 yıl üzeri
Meslek Grubu	() Serbest muhasebeci () Serbest muhasebeci mali müşavir () Yeminli mali müşavir
Gelir Düzeyi (Aylık)	() 5000 TL'den az () 5001-10000 () 10001-15000 () 15001-20000 () 20001 TL+
Çalıştığınız Şehir	() Afyonkarahisar () Bilecik (...) Bolu () Bursa () Eskişehir () Kütahya

B. Etik davranışı etkileyen kişisel etkenler:

Aşağıdakilerden meslek etiğine uygun olmayan davranışlarda bulunmama nedeni olarak gördüğünüz etkenleri, önem sırasına göre sıralayınız (en önemli 1, en az önemli 7).

- () Vicdani sorumluluk
- () Milli ve manevi inançlarım
- () Başkaları tarafından öğrenilmesinden duyacağım utanç
- () Devlete olan bağlılığım
- () Cezalandırılma korkusu
- () Meslek etiği/meslek ahlakı gereği
- () Diğer (belirtiniz).....

C. Mesleki etik davranış eğilimini belirlemeye yönelik ifadeler:

Aşağıdaki ifadelere ne düzeyde katıldığınızı uygun yere (X) koyarak işaretleyiniz.

Sıra	ETİKLE İLGİLİ İFADELER	Hiç Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
1	Bazı meslek mensupları sahip olmadığı halde uzmanlık veya deneyime sahipmiş gibi davranmakta ve bu yolla müşteri kazanmaya çalışmaktadır.	()	()	()	()	()
2	Meslek mensupları müşterilerin baskısı nedeniyle meslek ahlak kurallarına aykırı hareket etmek zorunda kalmaktadır.	()	()	()	()	()
3	Bazı meslek mensupları, gelir elde etmek için yasalara aykırı davranmaktadır.	()	()	()	()	()
4	Muhasebeciler mesleki standartlara uymayacak şekilde hareket edebilmektedir.	()	()	()	()	()
5	Müşterilerin daha az vergi ödemesi için hesaplarda oynamalar yapılmaktadır.	()	()	()	()	()

6	Müşterilerinin kredi alabilmelerini sağlamak için kayıtlarda değişiklik yapan meslek mensupları vardır.	()	()	()	()	()	()
7	Muhasebeciler başarılı görünmek için müşteri lehine etik dışı davranmaktadır.	()	()	()	()	()	()
8	Meslek mensupları "en iyi muhasebeci en az vergi ödeyen muhasebecidir" anlayışıyla hareket etmek durumunda kalmaktadır.	()	()	()	()	()	()
9	Meslek mensupları asgari ücret tarifesinin altında iş kabul etmektedir.	()	()	()	()	()	()
10	Meslek mensupları, ücret dışında değerli hediyeler kabul etmektedirler.	()	()	()	()	()	()
11	Meslek mensupları, arkadaşlık ve dostluk ilişkisi içinde oldukları müşterilerinin yasalara aykırı davranışlarına sessiz kalabilmektedirler.	()	()	()	()	()	()
12	Meslek mensupları, sır saklama ve gizlilik ilkelerine uygun davranırlar.	()	()	()	()	()	()
13	Muhasebeciler, işletme faaliyet sonuçlarını talebe göre ayarlamaktadır.	()	()	()	()	()	()
14	Meslek mensuplarının, müşterileri ile ortaklık ve borç-alacak ilişkisine girmeleri normal karşılanmaktadır.	()	()	()	()	()	()
15	Türkiye'de muhasebe meslek örgütleri tarafsız çalışmaktadır.	()	()	()	()	()	()
16	Meslek mensupları, ilgili taraflara doğru ve yeterli bilgi vermektedirler.	()	()	()	()	()	()
17	Meslek mensupları, kamu ile mükellef arasındaki anlaşmazlıklarda objektiftir.	()	()	()	()	()	()
18	Meslek mensupları, ilişkili taraflara karşı sorumluluklarının farkındadırlar.	()	()	()	()	()	()
19	Meslek mensupları etik ilkelere uymada yeterli özeni göstermektedir.	()	()	()	()	()	()
20	Muhasebeciler yasaların yetersiz kaldığı durumlarda da etik ilkelere bağlıdırlar.	()	()	()	()	()	()
21	Meslek mensupları mükelleflerin ve kamunun çıkarlarını eşit korumaktadır.	()	()	()	()	()	()
22	Mükellefler meslek etiğine yeterli saygıyı göstermektedir.	()	()	()	()	()	()
23	Meslek mensupları, kararlarını dış etkenlerden etkilenmeden almaktadır.	()	()	()	()	()	()
24	Meslek mensupları kamu ve mükellef baskısı olmadan karar verirler.	()	()	()	()	()	()
25	Meslek mensupları, yasaları mükellef lehine uygulamaktadır.	()	()	()	()	()	()
26	Meslek mensuplarına, meslek öncesi yeterli etik eğitimi verilmektedir.	()	()	()	()	()	()
27	Meslek içi eğitimlerin artırılması etik ilkelerin daha iyi algılanmasını sağlar.	()	()	()	()	()	()
28	Meslek mensupları kendilerini yeterince geliştirmektedir.	()	()	()	()	()	()
29	Muhasebeciler muhasebe ilke ve standartlarını tam olarak uygulamaktadır.	()	()	()	()	()	()
30	Meslek mensupları ilgili taraflara doğru ve yeterli bilgileri vermektedir.	()	()	()	()	()	()
31	Meslek mensuplarının müşteriden hediye kabul etmesi insan ilişkileri açısından normal bir davranıştır.	()	()	()	()	()	()
32	Aileden birinin bir müşterinin yanında çalışması tarafsızlığını etkilemez.	()	()	()	()	()	()
33	Meslek mensubunun müşteriler ile iş ilişkisinde bulunmasında sakınca yoktur.	()	()	()	()	()	()
34	Meslek mensubunun bir müşteriden borç alması tarafsızlığı etkilemez.	()	()	()	()	()	()
35	Müşterinin düzenli olarak ücret ödememesi muhasebecinin tarafsızlığını etkiler.	()	()	()	()	()	()
36	Muhasebe meslek mensuplarının etik dışı davranışlarını önlemek ancak yasal yaptırımlarla mümkün olur.	()	()	()	()	()	()

Teşekkürler

GÖNÜLLÜ KATILIM FORMU

Bu çalışma, muhasebe meslek mensuplarının etik ilke ve kurallara yaklaşımı ve bir uygulama başlıklı araştırma çalışması olup çeşitli illerde aktif faaliyette bulunan serbest muhasebeci mali müşavirlerin, genel olarak etik ve muhasebe meslek etiği konusundaki algılarını, tutum ve davranışları ile etik yaklaşımlarını belirleme amacını taşımaktadır. Çalışma, **Vildan Öztürk** tarafından yürütülmekte ve sonuçları yüksek lisans tezi olarak ortaya konacak/ böylece muhasebe meslek mensuplarının hizmet sunum kalitesinin gelişimine ışık tutulacaktır.

- Bu çalışmaya katılımınız gönüllülük esasına dayanmaktadır.
- Çalışmanın amacı doğrultusunda, anket uygulaması (*araştırmanın türü/türleri*) yapılarak sizden veriler toplanacaktır.
- İsminizi yazmak ya da kimliğinizi açığa çıkaracak bir bilgi vermek zorunda değilsiniz/araştırmada katılımcıların isimleri gizli tutulacaktır.
- Araştırma kapsamında toplanan veriler, sadece bilimsel amaçlar doğrultusunda kullanılacak, araştırmanın amacı dışında ya da bir başka araştırmada kullanılmayacak ve gerekmesi halinde, sizin (yazılı) izniniz olmadan başkalarıyla paylaşılmayacaktır.
- İstemeniz halinde sizden toplanan verileri inceleme hakkınız bulunmaktadır.
- Sizden toplanan veriler güvenli elektronik ortamda korunacak ve araştırma bitiminde arşivlenecek veya imha edilecektir.
- Veri toplama sürecinde/süreçlerinde size rahatsızlık verebilecek herhangi bir soru/talep olmayacaktır. Yine de katılımınız sırasında herhangi bir sebepten rahatsızlık hissederseniz çalışmadan istediğiniz zamanda ayrılabilirsiniz. Çalışmadan ayrılmanız durumunda sizden toplanan veriler çalışmadan çıkarılacak ve imha edilecektir.

Gönüllü katılım formunu okumak ve değerlendirmek üzere ayırdığınız zaman için teşekkür ederim. Çalışma hakkındaki sorularınızı Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme bölümünden Ergün Kaya'ya ve Vildan Öztürk'e yöneltebilirsiniz.

Araştırmacı Adı: **Vildan ÖZTÜRK**

Adres : Gündoğdu Mah. Muratcan Sk.
No.42 Odunpazarı/ESKİŞEHİR

İş Tel : (222) 213 50 50/2150

Cep Tel : 05445358165



T.C.
ANADOLU ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ
Genel Sekreterlik
Yazı İşleri Müdürlüğü

Sayı : E-63784619-605.01-40527
Konu : Vildan ÖZTÜRK'ün Yüksek Lisans Tezi
Uygulama İzin Talebi

AFYONKARAHİSAR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
ODASI

Üniversitemiz Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Muhasebe Tezli Yüksek Lisans Programı öğrencisi Vildan ÖZTÜRK, Dr. Öğr. Üyesi Ergün KAYA'nın danışmanlığında "Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik İlke ve Kurallara Yaklaşımı ve Bir Araştırma" başlıklı yüksek lisans tezini hazırlamaktadır. Tez çalışması kapsamında uygulanacak ankete "<https://forms.gle/JEX1iCQkcoULYtMq8>" bağlantı adresinden erişilecek olup, Odanıza kayıtlı muhasebe meslek mensuplarına duyurulması gerekmektedir. Araştırmanın uygulanmasında Üniversitemiz Etik Kurulunca sakınca bulunmamaktadır.

Bilgilerinizi ve gerekli iznin verilmesini rica ederim.

Prof. Dr. Süleyman SÖZEN
Rektör a.
Rektör Yardımcısı

Ek:Anket Formu

Dağıtım:
AFYONKARAHİSAR SERBEST
MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI
BİLECİK SERBEST MUHASEBECİ MALİ
MÜŞAVİRLER ODASI
BOLU SERBEST MUHASEBECİ MALİ
MÜŞAVİRLER ODASI
BURSA SERBEST MUHASEBECİ MALİ
MÜŞAVİRLER ODASI
ESKİŞEHİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ
MÜŞAVİRLER ODASI
KÜTAHYA SERBEST MUHASEBECİ MALİ
MÜŞAVİRLER ODASI

Bu belge, güvenli elektronik imza ile imzalanmıştır.

Belge Doğrulama Kodu: BE8VNLDP6

Bu belge, güvenli elektronik imza ile imzalanmıştır.

ANKET FORMU

Değerli katılımcı,

Aşağıdaki sorulara vereceğiniz cevaplar "muhasabe meslek mensuplarının etik ilke ve kurallara yaklaşımı" konulu yüksek lisans tez çalışmamın amacına uygun şekilde tamamlanması için önemlidir. Gönüllü katılım esasına dayalı olan bu çalışma yaklaşık 10 dakikanızı alacaktır. Vereceğiniz cevaplar, çalışmamızın güvenilirliğini artıracaktır. Göstereceğiniz hassasiyet ve katkınız için teşekkür ederim. Saygılarımla.

A. Demografik Bilgiler:

Cinsiyet	() Kadın () Erkek
Yaş	() 21-30 () 31-40 () 41-50 () 51-60 () 60 üzeri
Eğitim	() Lise () Önlisans () Lisans () Yüksek Lisans () Doktora
Mesleki Deneyim	() 5 yıl ve daha az () 6-10 yıl () 11-15 yıl () 16-20 yıl () 20 yıl üzeri
Meslek Grubu	() Serbest muhasebeci () Serbest muhasebeci mali müşavir () Yeminli mali müşavir
Gelir Düzeyi (Aylık)	() 5000 TL'den az () 5001-10000 () 10001-15000 () 15001-20000 () 20001 TL+
Çalıştığınız Şehir	() Afyonkarahisar () Bilecik (...) Bolu () Bursa () Eskişehir () Kütahya

B. Etik davranışı etkileyen kişisel etkenler:

Aşağıdakilerden meslek etiğine uygun olmayan davranışlarda bulunmama nedeni olarak gördüğünüz etkenleri, önem sırasına göre sıralayınız (en önemli 1, en az önemli 7).

- () Vicdani sorumluluk
- () Milli ve manevi inançlarım
- () Başkaları tarafından öğrenilmesinden duyacağım utanç
- () Devlete olan bağlılığım
- () Cezalandırılma korkusu
- () Meslek etiği/meslek ahlakı gereği
- () Diğer (belirtiniz).....

C. Mesleki etik davranış eğilimini belirlemeye yönelik ifadeler:

Aşağıdaki ifadelere ne düzeyde katıldığınızı uygun yere (X) koyarak işaretleyiniz.

Sıra	ETİKLE İLGİLİ İFADELER	Hiç Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
1	Bazı meslek mensupları sahip olmadığı halde uzmanlık veya deneyime sahipmiş gibi davranmakta ve bu yolla müşteri kazanmaya çalışmaktadır.	()	()	()	()	()
2	Meslek mensupları müşterilerin baskısı nedeniyle meslek ahlak kurallarına aykırı hareket etmek zorunda kalmaktadır.	()	()	()	()	()
3	Bazı meslek mensupları, gelir elde etmek için yasalara aykırı davranmaktadır.	()	()	()	()	()
4	Muhasebeciler mesleki standartlara uymayacak şekilde hareket edebilmektedir.	()	()	()	()	()
5	Müşterilerin daha az vergi ödemesi için hesaplarda oynamalar yapılmaktadır.	()	()	()	()	()

6	Müşterilerinin kredi alabilmelerini sağlamak için kayıtlarda değişiklik yapan meslek mensupları vardır.	()	()	()	()	()
7	Muhasebeciler başarılı görünmek için müşteri lehine etik dışı davranmaktadır.	()	()	()	()	()
8	Meslek mensupları "en iyi muhasebeci en az vergi ödeten muhasebecidir" anlayışıyla hareket etmek durumunda kalmaktadır.	()	()	()	()	()
9	Meslek mensupları asgari ücret tarifesinin altında iş kabul etmektedir.	()	()	()	()	()
10	Meslek mensupları, ücret dışında değerli hediyeler kabul etmektedirler.	()	()	()	()	()
11	Meslek mensupları, arkadaşlık ve dostluk ilişkisi içinde oldukları müşterilerinin yasalara aykırı davranışlarına sessiz kalabilmektedirler.	()	()	()	()	()
12	Meslek mensupları, sır saklama ve gizlilik ilkelerine uygun davranırlar.	()	()	()	()	()
13	Muhasebeciler, işletme faaliyet sonuçlarını talebe göre ayarlamaktadır.	()	()	()	()	()
14	Meslek mensuplarının, müşterileri ile ortaklık ve borç-alacak ilişkisine girmeleri normal karşılanmaktadır.	()	()	()	()	()
15	Türkiye'de muhasebe meslek örgütleri tarafsız çalışmaktadır.	()	()	()	()	()
16	Meslek mensupları, ilgili taraflara doğru ve yeterli bilgi vermektedirler.	()	()	()	()	()
17	Meslek mensupları, kamu ile mükellef arasındaki anlaşmazlıklarda objektiftir.	()	()	()	()	()
18	Meslek mensupları, ilişkili taraflara karşı sorumluluklarının farkındadırlar.	()	()	()	()	()
19	Meslek mensupları etik ilkelere uymada yeterli özeni göstermektedir.	()	()	()	()	()
20	Muhasebeciler yasalardan yetersiz kaldığı durumlarda da etik ilkelere bağlıdırlar.	()	()	()	()	()
21	Meslek mensupları mükelleflerin ve kamunun çıkarlarını eşit korumaktadır.	()	()	()	()	()
22	Mükellefler meslek etiğine yeterli saygıyı göstermektedir.	()	()	()	()	()
23	Meslek mensupları, kararlarını dış etkenlerden etkilenmeden almaktadır.	()	()	()	()	()
24	Meslek mensupları kamu ve mükellef baskısı olmadan karar verirler.	()	()	()	()	()
25	Meslek mensupları, yasaları mükellef lehine uygulamaktadır.	()	()	()	()	()
26	Meslek mensuplarına, meslek öncesi yeterli etik eğitimi verilmektedir.	()	()	()	()	()
27	Meslek içi eğitimlerin artırılması etik ilkelerin daha iyi algılanmasını sağlar.	()	()	()	()	()
28	Meslek mensupları kendilerini yeterince geliştirmektedir.	()	()	()	()	()
29	Muhasebeciler muhasebe ilke ve standartlarını tam olarak uygulamaktadır.	()	()	()	()	()
30	Meslek mensupları ilgili taraflara doğru ve yeterli bilgileri vermektedir.	()	()	()	()	()
31	Meslek mensuplarının müşteriden hediye kabul etmesi insan ilişkileri açısından normal bir davranıştır.	()	()	()	()	()
32	Aileden birinin bir müşterinin yanında çalışması tarafsızlığını etkilemez.	()	()	()	()	()
33	Meslek mensubunun müşteriler ile iş ilişkisinde bulunmasında sakınca yoktur.	()	()	()	()	()
34	Meslek mensubunun bir müşteriden borç alması tarafsızlığını etkilemez.	()	()	()	()	()
35	Müşterinin düzenli olarak ücret ödememesi muhasebecinin tarafsızlığını etkiler.	()	()	()	()	()
36	Muhasebe meslek mensuplarının etik dışı davranışlarını önlemek ancak yasal yaptırımlarla mümkün olur.	()	()	()	()	()

Teşekkürler

GÖNÜLLÜ KATILIM FORMU

Bu çalışma, muhasebe meslek mensuplarının etik ilke ve kurallara yaklaşımı ve bir uygulama başlıklı araştırma çalışması olup çeşitli illerde aktif faaliyette bulunan serbest muhasebeci mali müşavirlerin, genel olarak etik ve muhasebe meslek etiği konusundaki algılarını, tutum ve davranışları ile etik yaklaşımlarını belirleme amacını taşımaktadır. Çalışma, **Vildan Öztürk** tarafından yürütülmekte ve sonuçları yüksek lisans tezi olarak ortaya konacak/ böylece muhasebe meslek mensuplarının hizmet sunum kalitesinin gelişimine ışık tutulacaktır.

- Bu çalışmaya katılımınız gönüllülük esasına dayanmaktadır.
- Çalışmanın amacı doğrultusunda, anket uygulaması (*araştırmanın türü/türleri*) yapılarak sizden veriler toplanacaktır.
- İsminizi yazmak ya da kimliğinizi açığa çıkaracak bir bilgi vermek zorunda değilsiniz/araştırmada katılımcıların isimleri gizli tutulacaktır.
- Araştırma kapsamında toplanan veriler, sadece bilimsel amaçlar doğrultusunda kullanılacak, araştırmanın amacı dışında ya da bir başka araştırmada kullanılmayacak ve gerekmesi halinde, sizin (yazılı) izniniz olmadan başkalarıyla paylaşılmayacaktır.
- İstemeniz halinde sizden toplanan verileri inceleme hakkınız bulunmaktadır.
- Sizden toplanan veriler güvenli elektronik ortamda korunacak ve araştırma bitiminde arşivlenecek veya imha edilecektir.
- Veri toplama sürecinde/süreçlerinde size rahatsızlık verebilecek herhangi bir soru/talep olmayacaktır. Yine de katılımınız sırasında herhangi bir sebepten rahatsızlık hissederseniz çalışmadan istediğiniz zamanda ayrılabilirsiniz. Çalışmadan ayrılmanız durumunda sizden toplanan veriler çalışmadan çıkarılacak ve imha edilecektir.

Gönüllü katılım formunu okumak ve değerlendirmek üzere ayırdığınız zaman için teşekkür ederim. Çalışma hakkındaki sorularınızı Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme bölümünden Ergün Kaya'ya ve Vildan Öztürk'e yöneltebilirsiniz.

Araştırmacı Adı: **Vildan ÖZTÜRK**

ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı : Vildan ÖZTÜRK

Eğitim ve Mesleki Geçmişi:

- 2019, Gelir Uzman Yardımcılığı, Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı, Gelir Vergisi Vergilendirme Müdürlüğü
- 2013, Eskişehir Anadolu Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü
- 2013, Eskişehir Anadolu Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Yandal

