



AKSARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE-FİNANSMAN BİLİM DALI

**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ETİK
KONUMLARI İLE MUHASEBE MESLEK ETİĞİNE
YÖNELİK TUTUMLARI ARASINDAKİ İLİŞKİLER**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

NURSELİ BAYAZİT

DR. ÖĞR. ÜYESİ HAKAN SELDÜZ

AKSARAY 2025

AKSARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE-FİNANSMAN BİLİM DALI

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ETİK
KONUMLARI İLE MUHASEBE MESLEK ETİĞİNE
YÖNELİK TUTUMLARI ARASINDAKİ İLİŞKİLER
YÜKSEK LİSANS TEZİ

NURSELİ BAYAZİT

DANIŞMAN : DR. ÖĞRETİM ÜYESİ HAKAN SELDÜZ

JÜRİ ÜYESİ : PROF. DR. ZEKİ DOĞAN

JÜRİ ÜYESİ : PROF. DR. MEHMET ALİ AKTAŞ

AKSARAY 2025

TELİF HAKKI VE TEZ FOTOKOPİ İZİN FORMU

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

YAZARIN

Adı : Nurseli

Soyadı : BAYAZİT

Bölümü : İşletme

İmza :

Teslim tarihi : 24.04.2025

TEZİN

Türkçe Adı : Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Konumları ile Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Tutumları Arasındaki İlişkiler

İngilizce Adı : Relationships Between the Ethical Positions of Accounting Professionals and Their Attitudes towards Accounting Profession Ethics

ETİK İLKELERE UYGUNLUK BEYANI

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

Yazar Adı Soyadı : Nurseli BAYAZİT

İmza :

T.C.
AKSARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
JÜRİ ONAY SAYFASI

Nurseli BAYAZİT tarafından hazırlanan “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Konumları ile Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Tutumları Arasındaki İlişkiler” başlıklı tez çalışması aşağıdaki jüri tarafından oy birliği / oy çokluğu ile Aksaray Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı’nda Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

	<u>Kabul</u>	<u>Ret</u>	<u>İmza</u>
Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Hakan SELDÜZ İşletme Anabilim Dalı, Aksaray Üniversitesi	☐	☐	
Üye: Prof. Dr. Zeki DOĞAN İşletme Anabilim Dalı, Niğde Ö. Halisdemir Üniversitesi	☐	☐	
Üye: Prof. Dr. Mehmet Ali AKTAŞ İşletme Anabilim Dalı, Aksaray Üniversitesi	☐	☐	

Tez Savunma Tarihi: 24/04/2025

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

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü
Prof. Dr. Aybala ÇAYIR
İmza

TEŞEKKÜR SAYFASI

Tez çalışmam sırasında, desteklerini esirgemeyen aileme ve hocalarıma çok teşekkür ederim.



ÖZET

Bu çalışmanın amacı, muhasebe meslek mensuplarının etik konumları ile muhasebe meslek etiğine yönelik tutumları arasındaki ilişkilerin araştırılmasıdır. Demografik bilgiler ve ilgili iki farklı ölçekten meydana gelen bir anket formuyla muhasebe meslek mensuplarından toplanan verinin istatistiki analizi için IBM SPSS 25.0 programına başvurulmuştur. Bulgular, muhasebe meslek mensuplarının etik konumları ve muhasebe meslek etiğine yönelik tutumları arasında istatistiki açıdan anlamlı bazı ilişkiler ve demografik özellikleri ile etik konumları ve muhasebe meslek etiğine yönelik tutumları arasında da istatistiki açıdan anlamlı bazı farklılıklar ortaya koymaktadır.

Bilim Kodu : 112204

Anahtar Kelimeler : Etik, Etik Konum Teorisi, Muhasebe Meslek Etiği

Sayfa Adedi : 117

Yazar : Nurseli BAYAZİT

Danışman : Dr. Öğretim Üyesi Hakan SELDÜZ

ABSTRACT

This study aims to investigate the relationships between the ethical positions of accounting professionals and their attitudes toward professional ethics in accounting. The data were collected from accounting professionals through a questionnaire comprising demographic information and two distinct scales, and were statistically analyzed using IBM SPSS 25.0 software. The findings indicate some statistically significant relationships between the ethical positions of accounting professionals and their attitudes toward professional ethics. Moreover, some statistically significant differences were identified between their demographic characteristics and both their ethical positions and their attitudes toward professional ethics.

Science Code : 112204

Key Words : Ethics, Ethical Position, Accounting Profession Ethics

Page Number : 117

Author : Nurseli BAYAZİT

Supervisor : Assis. Prof. Dr. Hakan SELDÜZ

İÇİNDEKİLER

TELİF HAKKI VE TEZ FOTOKOPİ İZİN FORMU	i
ETİK İLKELERE UYGUNLUK BEYANI.....	ii
JÜRİ ONAY SAYFASI	iii
TEŞEKKÜR SAYFASI	iv
ÖZET	v
ABSTRACT.....	vi
İÇİNDEKİLER	vii
TABLolar LİSTESİ.....	ix
ŞEKİLLER LİSTESİ	x
KISALTMALAR	xi
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	6
ETİKLE İLGİLİ KAVRAMSAL ÇERÇEVE VE ETİK KONUM.....	6
1.1. Etik Teriminin Anlamı	6
1.2. Etik Kavramına Etki Eden Bazı Unsurlar	8
1.2.1. Töre ve Toplumsal Alışkanlıklarla İlgili Diğer Kavramlar	8
1.2.2. Dini İnançlar	9
1.2.3. Kanunlar	10
1.3. Normatif Etik Kuramları	11
1.3.1. Teleolojik Yaklaşım	12
1.3.2. Deontolojik Yaklaşım.....	13
1.3.3. Erdem ve Aristotelesçi Etik Yaklaşımı	14
1.4. İş ve Meslek Etiği Kavramları	14
1.5. Etik Konum Teorisi	16
1.5.1. Öncül Araştırmalar ve Etik Konumun Boyutları.....	16
1.5.2. Etik İdeolojiler ve Etik Konum Ölçeği.....	18
İKİNCİ BÖLÜM.....	22
MUHASEBE MESLEK ETİĞİ.....	22
2.1. 3568 Sayılı Kanun Çerçevesinde Türkiye’de Muhasebe Mesleği	22
2.2. Muhasebe Mesleğinde Etik	24
2.2.1. Muhasebe Meslek Etiğinin Gerekliliği, Önemi ve Amacı	24

2.2.2. Muhasebe Meslek Etiğinin İfade Ettiği Anlam ve Tanımı.....	29
2.3. Muhasebe Meslek Etiğiyle İlgili Düzenlemeler.....	30
2.3.1. Yurtdışında Yapılan Düzenlemeler	30
2.3.1.1. ABD’de Yapılan Ulusal Düzenlemeler	31
2.3.1.2. Uluslararası Boyuttaki Çalışmalar.....	35
2.3.2. Türkiye’deki Çalışma ve Düzenlemeler	38
2.3.2.1. 3568 Sayılı Kanun ve İlgili Yönetmelikler.....	38
2.3.2.2. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerdeki Hususlar	40
2.3.2.3. Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler	41
2.3.2.4. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Düzenlemeleri.....	42
2.3.2.5. TÜRMOB Düzenlemeleri.....	42
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	46
ARAŞTIRMA.....	46
3.1. İlgili Alanyazın.....	46
3.2. Araştırmanın Amacı ve Önemi	55
3.3. Araştırmanın Kapsamı ve Dayandığı Varsayımlar	56
3.4. Yöntem.....	56
3.4.1. Evren, Örneklem ve Kısıtlar.....	56
3.4.2. Veri Toplama Süreci, Anket Formu ve Ölçekler.....	58
3.4.3. Araştırma Problemi ve Soruları.....	59
3.5. Bulgu ve Yorumlar.....	60
3.5.1. Demografik Bulgular.....	60
3.5.2. Etik Konum ile Muhasebe Meslek Etiği Arasındaki İlişkiler	62
3.5.3. Demografik Özelliklere Göre Farklılaşmalar	68
3.5.3.1. Cinsiyete Göre Farklılaşmalar	68
3.5.3.2. Yaş Faktörüne Göre Farklılaşmalar.....	69
3.5.3.3. Unvanlara Göre Farklılaşmalar.....	71
3.5.3.4. Öğrenim Düzeylerine Göre Farklılaşmalar	71
3.5.3.5. Deneyim Yılına Göre Farklılaşmalar.....	74
3.5.3.6. Aylık Net Gelir Gruplarına Göre Farklılaşmalar.....	77
3.5.3.7. Bağımlı veya Bağımsız Çalışmaya Göre Farklılaşmalar.....	81
SONUÇ.....	82
KAYNAKÇA.....	85
EKLER.....	102
AKSARAY ÜNİVERSİTESİ TEZ DEĞERLENDİRME FORMU.....	103

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1. Normatif Etik Temelindeki Yaklaşımların Nitelikleri	12
Tablo 2 Etik İdeolojilerin Sınıflandırması	18
Tablo 3. AICPA Mesleki Davranış Kurallarındaki Temel İlkeler	34
Tablo 4. IESBA Meslek Etiği İlkeleri ve Kuralları.....	37
Tablo 5. 3568 Sayılı Yasada Muhasebe Meslek Etiğiyle İlgili Maddeler	39
Tablo 6. Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelikte Etik	40
Tablo 7. 5 No’lu Mecburi Meslek Kararındaki Meslek Etiği İlkeleri ve Kuralları	44
Tablo 8. Etik İlkeler Yönetmeliğinin Kısım ve Bölümleri.....	44
Tablo 9. Araştırma Problemi ve Sorularına Temel Oluşturan Bazı Yayınlar	59
Tablo 10. Demografik Bulgular	61
Tablo 11. Katılımcıların bağlı oldukları odalar.....	62
Tablo 12. Örneklem Yeterliliği, Küresellik ve İç Tutarlılık Sonuçları	63
Tablo 13. EKÖ ve MMMMETÖ Açımlayıcı Faktör Analizi.....	64
Tablo 14. Tanımlayıcı İstatistikler ve Normallik Testi	64
Tablo 15. Etik konum ve muhasebe meslek etiğinin boyutları arasındaki ilişkiler	65
Tablo 16. Doğruluk ve MMEYTÖ Boyutlarının Tanımlayıcı İstatistikleri	66
Tablo 17. Cinsiyete Göre Mann Whitney-U Sonuçları.....	68
Tablo 18. Doğruluk düzeylerinin yaşa göre Kruskal – Wallis testi Sonuçları.....	69
Tablo 19. MMMMETÖ Boyutlarında Yaşa Göre Farklılaşmalar.....	70
Tablo 20. MMMMETÖ Boyutlarında Unvana Göre Farklılaşmalar	71
Tablo 21. EKÖ Boyutlarında Mezuniyete Göre Farklılıklar.....	72
Tablo 22. MMMMETÖ Boyutu Mezuniyete Göre Farklılıklar	73
Tablo 23. EKÖ Boyutlarında Deneyime Göre Farklılaşmalar	74
Tablo 24. MMMMETÖ Boyutlarında Deneyime Göre Farklılıklar	76
Tablo 25. EKÖ Boyutlarında Aylık Net Gelire Göre Farklılıklar.....	78
Tablo 26. MMMMETÖ Boyutlarında Aylık Net Gelire Göre Farklılıklar.....	79
Tablo 27. Bağımlı veya Bağımsız Çalışmaya Göre Farklılıklar	81

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Normatif Etik Kuramları	11
Şekil 2. Finansal Skandallara Sebep Olan Temel Faktörler	25
Şekil 3. Araştırma Modeli.....	56



KISALTMALAR

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

GİRİŞ

Birbirlerine benzer görünse de etik, meslek etiği, iş etiği ve muhasebe meslek etiği gibi kavramlar değişik anlamlara sahiptir. Biçimsel ya da biçimsel olmayan bir sosyal ortamda bulunan birey veya grupları, o sosyal ortama uygun davranışlar sergilemeleri amacıyla yönlendiren; değer ve beklentilerden oluşan yazılı olmayan kurallar ve bunlarla ilgili felsefi disipline etik denilmektedir (Aymanıuy ve Sarıoğlan, 2005). İş etiği kişisel değler ve ahlaki davranışlar üzerinde şekillenerek iş görenlerin yaşamlarını kazanmak için sürdürdükleri herhangi bir iş ortamında; meslek etiği ise belirli bir iş kolu hakkındaki etik duruşlarıyla ilgilenmektedir (Petty ve Hill, 2005). Muhasebe meslek etiği de meslek etiğinin belirli bir alanı olan muhasebe mesleği hakkında muhasebe meslek mensuplarının mesleği sürdürürken uymaları gereken ve açıkça belirlenmiş etik kurallardır (Sayım ve Usman, 2016).

Meslek mensupları, iş sahipleri ya da işverenlerinin gereksinimlerini karşılarık kamu yararı doğrultusunda davranmak sorumluluğuna da sahiptir. Bu sorumluluk nedeniyle muhasebe mesleği diğer mesleklerden farklılaşmaktadır (IFAC ve TÜRMOB, 2021). Bu farklılık yüzünden, muhasebe mesleği icra edilirken meslekle ilgili mevzuat ve standartların yanı sıra muhasebe meslek etiği de önem kazanmaktadır.

Bu gibi nedenlerle hem yasal hem de teknik zeminlerde, meslek mensuplarının muhasebe meslek etiği çerçevesinde hareket etmelerine yönelik kapsamlı düzenlemeler getirilmiştir (Kutluk ve Ersoy, 2011). Bu doğrultuda etik hakkında muhasebe meslek mensupları üzerinde çok sayıda ulusal ve uluslararası akademik çalışma gerçekleştirilmiştir.

Bazı çalışmalarda meslek mensuplarının etik, iş etiği ve muhasebe meslek etiği hakkındaki algı seviyeleri ve demografik özelliklere göre farklılaşmalar ele alınmıştır. Örneğin yaş, cinsiyet, öğrenim düzeyi ve gelir seviyesi gibi “demografik özellikler”; meslekteki deneyim süresi, bağımlı veya bağımsız çalışma durumu, bağımsız çalışan meslek mensuplarının mükellef sayısı ve bağımlı çalışanların sorumlu oldukları personel sayısı gibi “mesleki özellikler” ile etik hakkında eğitim alıp almama durumu, etik farkındalık düzeyleri, etik konusuna atfedilen önem düzeyleri ve etik davranış eğilim düzeyleri gibi “etikle ilgili özellikler” arasındaki ilişkiler incelenmiştir. Bu ve benzeri diğer çalışmalarda demografik, mesleki ve etikle ilgili özellikler arasında genellikle anlamlı farklılıklar belirlenmiştir (Albez

ve Yıldırım, 2005; Aymankuy ve Sarioğlu, 2005; Çukacı, 2006; Marques ve Azevedo-Pereira, 2009; Kısakürek ve Alpan, 2010; Sakarya ve Kara, 2010; Kutluk ve Ersoy, 2011; Güney ve Çınar, 2012; Çiçek, Canbaz, ve Keskin, 2013; Çetin ve Şahin Dağlı, 2014; Kızıl, Akman, Aras, ve Erzin, 2015; Gürbüz ve Yılmaz, 2016; Kaya G. , 2016; Özçelik ve Keskin, 2017; Soylu, 2018; Özçelik A. , 2020; Prayoga ve Afrızal, 2021).

Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe meslek etiğine uygun davranıp davranmadıkları hakkında kendi meslektaşlarının ve vergi müfettişlerinin algıları da konu edilmiştir. Genel olarak vergi müfettişlerinin olumsuz fakat diğer muhasebe meslek mensuplarının ise meslektaşları hakkında olumlu algılara sahip oldukları belirtilmiştir (Dinç ve Tunçer, 2015; Güney ve Biçer, 2016).

Bazı çalışmalarda etik ikilem ve etik dışı davranma nedenleri ile saygınlık endişesi, disiplin cezaları ve haksız rekabet algısı gibi faktörlerin muhasebe meslek mensuplarının muhasebe meslek etiğine yönelik tutumlarındaki etkisi araştırılmıştır. Haksız rekabet algısı, gelir kaybı endişesi ve mükelleflerin düşük vergi hesaplanması doğrultusundaki baskıları gibi faktörlerin etik ikileme sebep olduğu belirtilmiştir

Bazı yayınlarda etik ikilem ve etik dışı davranma nedenleri ile saygınlık endişesi, disiplin cezaları ve haksız rekabet algısı gibi faktörlerin muhasebe meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik tutumlarındaki etkisi araştırılmıştır. Haksız rekabet algısı, gelir kaybı endişesi ve mükelleflerin düşük vergi hesaplanması doğrultusundaki baskıları gibi unsurların etik ikileme sebep olduğu belirtilmiştir (Zeytin, 2007; Kutlu, 2008; Çelik ve Dağdeviren, 2015; Daştan, Bayraktar ve Bellikli, 2015; Sayım ve Usman, 2016; Özçelik ve Angı, 2017; Kılılı, Türkoğlu, ve Gülmez, Önal ve Gürbüz, 2018; 2018; Yel, 2018).

Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe meslek etiğine yönelik tutumlarında karakter yapıları ve risk alma düzeyleri gibi bireysel özelliklerinin; ahlaki görüşleri ve dini inançları gibi sosyokültürel değerlerin; örgüt kültürü, etik iklim ve mesleki şüphecilik gibi örgütsel ve mesleki değerlerin rolünün ele alındığı yayınlar da bulunmaktadır. Bu yayınlarda muhasebe meslek mensuplarının muhasebe meslek etiğine yönelik tutumları ile dini inançları, ahlaki görüşleri, etik yönelimleri ve kişilik özellikleri arasında genellikle pozitif ve doğrusal ilişkiler tespit edilmiştir (İşgüden, 2007; Shome ve Rao, 2009; Shafer ve Wang, 2010; Özer ve Uyar, 2010; Sabur, 2011; Özkan ve Hacıhasanoğlu, 2012; Yücel ve Kartal, 2014; Bitlisli ve Dinç, 2015; Sunani, Subroto, ve Prihatiningtias, 2014; Triki, Cook, ve Bay, 2017; Marşap, Elitaş, Yanık, ve Altınay, 2018; Yücel, Günlük, ve Sulu, 2019; Tayyar, Akyüz, Yeşil, Uslu, ve Kara, 2020; Vinson, Curtis, Conover, ve Chui, 2020).

Etik konum teorisi Schlenker ve Forsyth (1977) tarafından ileri sürülmüştür. Bu teori bireylerin etik ideolojilerini görecelik ve idealizm boyutları temelinde ikiye ikili bir matris çerçevesinde sınıflandırmaktadır. Düşük göreceliğe karşın yüksek idealizm düzeyindeki bireyler mutlakçı; yüksek görecelik yanında düşük idealizm seviyesindekiler öznelci; her iki boyutu da düşük olan bireyler istisnacı ve yine her ikisi yüksek olanlar durumcu olarak tanımlanmaktadır (Forsyth, 1981). Forsyth'in (1980) meydana getirdiği dokuzlu Likert tipindeki Etik Konum Ölçeğinin (EKÖ-Ethics Position Questionnaire) görecelik ve idealizm boyutlarına ilişkin yirmi ifadesi vardır. Çok sayıda akademik çalışmada kullanılarak güvenilirliği defalarca test edilmiş olan EKÖ, kişisel tutumları etik veya etik dışı biçiminde sınıflandırmak yerine bireylerin etik tutumlarını dayandırdıkları kişisel bakış açılarına odaklanmaktadır ve bu nedenle tercih edilmektedir (Güğerçin ve Ay, 2017). Sonraki yıllarda gerçekleştirilen bazı araştırmalarda yer alan açımlayıcı ve doğrulayıcı faktör analizleri sonucunda EKÖ üzerinde bazı değişiklikler de yapılmıştır. Örneğin Davis, Andersen ve Curtis (2001) ile Etter, Cramer ve Finn (2006) özgün EKÖ'ye doğruluk; Johari, Sanusi ve İsmail (2012) de faydacılık boyutlarını ilave etmişlerdir. Bazı soyut kavramlar hakkında maddeler içeren ölçekler; dil, alışkanlık, beklenti, gelenek gibi kültürel unsurlardaki farklılıklar nedeniyle, gerçekte amaçladıkları kavramsal yapıları her toplumda aynı şekilde ifade edemeyebilir. Güğerçin ve Ay (2017) ilgili ölçeğin Türkiye'de uygulanacak Türkçe versiyonunda beşli Likert tipinin kullanılmasının daha yüksek bir seviyede uyum iyiliği sergilediğini belirtmişlerdir.

Türkiye'de muhasebe mesleğini icra eden meslek mensuplarının muhasebe meslek etiğine yönelik algı, tutum veya görüşlerinin belirlenmesi konusunda yapılan yayınların pek çoğunda güvenilir bir ölçeğe başvurulmadığını ileri süren Tuğay ve Kılıç (2017), bu çalışmalarda sağlanan sonuçların nesnel ve gerçekçi bir ölçüm sağlamaktan uzak olabileceğini iddia ederek bir anket formu meydana getirmişlerdir. Pilot bir çalışmada açımlayıcı ve doğrulayıcı faktör analizleriyle anket formunu test ederek gerekli düzeltmeleri yapmışlardır. Sonuçta beş boyut altında toplanan on üç maddeli "Meslek Mensuplarının Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Tutum Ölçeği" (MMMMETÖ) adlı ölçeği geliştirmişlerdir.

Bu çalışmanın konusuyla ilgili alanyazın tarandığında; muhasebe meslek mensuplarının etik konumları ile muhasebe meslek etiğine yönelik tutumları arasındaki ilişkileri doğrudan konu edinmiş bir araştırma tespit edilememiştir. Bu araştırmanın, meslek mensuplarının etik konumları ile muhasebe meslek etiğine yönelik tutumları arasındaki ilişkileri ele aldığı için

önemli olduğu söylenebilir. Örneğin mutlakçı bir etik konuma sahip meslek mensuplarının muhasebe meslek etiğine yönelik daha hassas; öznelci etik konuma sahip olanların ise daha umursamaz tutumlara sahip olmaları beklenebilir. Üstelik mutlakçı, öznelci, durumcu ve istisnacı etik konumlar ile muhasebe meslek etiğinin boyutları arasında da bazı olası ilişkiler gözlenmesi ihtimal dahilindedir. Bütün bunlardan hareketle, bu araştırmanın problemi “muhasebe meslek mensuplarının etik konumları ile muhasebe meslek etiğine yönelik tutumları arasında anlamlı ilişkiler bulunmakta mıdır” biçiminde tanımlanmıştır. Bu çalışmanın amacı; güvenilirlikleri daha önceki çalışmalarda test edilmiş olan EKÖ ve MMMMETÖ vasıtasıyla veri toplanarak muhasebe meslek mensuplarının etik konumları ile muhasebe meslek etiğine yönelik tutumları arasındaki ilişkilerin araştırılması ve belirlenmesi olası ilişkilerin tür ve yönlerinin tespit edilmesidir.

Bu tez çalışması üç bölümden meydana getirilmiştir. Birinci bölümde etik ve ilgili terimler tanımlanarak meslek etiği kavramı ve etik konum teorisi açıklanmıştır. İkinci bölümde, muhasebe meslek etiği; tanımı, önemi, kapsamı, ilgili yaklaşımlar ve gelişim süreci itibarıyla açıklanmıştır. Üçüncü bölüm ise ilgili alanyazını da içeren araştırma uygulamasından oluşmaktadır.

Araştırma, Kasım 2023 ile Temmuz 2024 itibarıyla Türkiye genelindeki ruhsatlı meslek mensuplarına çevrimiçi ortamda uygulanan anket aracılığıyla toplanan veri ile sınırlandırılmıştır. Katılımcıların, anket formundaki maddeleri anlayarak ve görüşlerini olduğu gibi belirterek işaretleme yaptıkları kabullenilmiştir. Kırk iki farklı ilde bulunan kırk üç meslek odasına kayıtlı toplam dört yüz ruhsatlı meslek mensubundan geri dönüş sağlanmıştır. Ülke çapında muhasebe mesleğinin yeterlik kriterleri aynı olduğundan; ruhsatlı meslek mensuplarının yetkinlikleri ve mesleki faaliyetlerinin içeriği örtüşmektedir. Gerek bu sebep gerek anakütleyi yeterli düzeyde temsil yeteneğine sahip bir örneklem büyüklüğü sebebiyle, bu araştırmayla sağlanacak bulguların ve varılacak sonuçların Türkiye’deki tüm muhasebe meslek mensupları evreni üzerine genellenebileceği varsayılmıştır.

Anket formu üç kısım ve toplam kırk bir maddeden meydana gelmektedir. Birinci kısımda demografik ve bazı mesleki bilgilere ilişkin on dört; ikinci kısımda etik konumlara yönelik on dört maddeli EKÖ ve üçüncü kısımda muhasebe meslek etiği hakkında on üç maddeli MMMMETÖ yer almaktadır. EKÖ’nün Güğçerçin ve Ay (2017) tarafından Türkçe’ye beşli Likert tipinde uyarlanmış versiyonu kullanılmıştır. Bu versiyonda idealizm, görecelik ve doğruluk adlı üç boyut ve bu boyutlara ilişkin sırasıyla yedi, beş ve iki madde bulunmaktadır. Ancak bu çalışmada yapılan açımlayıcı faktör analizi sonuçlarına göre maddelerin idealizm

ve görecelik adlı faktörler altında toplandığı görüldüğünden; iki boyut ve on dört maddeli biçimde analiz edilecektir. MMMMETÖ ölçeğinin orijinal halinde, bazı maddelerin yanıtlayıcıların kişisel tutumları bazılarının ise yanıtlayıcıların meslektaşlarının tutumları hakkındaki algılarına yönelik ifadeler içerdiği görülebilir (Tuğay ve Kılıç, 2017). Bu nedenle, formdaki tüm maddeler yanıtlayıcıların muhasebe meslek etiği hakkında kendi tutumlarını yansıtacak şekilde düzenlenerek uygulanmıştır. Yine beşli Likert tipinde olan MMMMETÖ'nün mesleki davranış boyutuna ait beş; mesleki yeterlilik ve özen, genel etik ilkeleri, gizlilik ve dürüstlük adlı diğer dört boyutun her birine ait ikişer olmak üzere toplam on üç maddesi bulunmaktadır.

Birincil veri toplamak amacıyla kullanılan anket yönteminin, araştırmanın en önemli kısıtı olduğu söylenebilir. Anakütlenin büyüklüğü, coğrafi açıdan yaygınlığı ve yanıtlayıcıların iş yoğunluğu gibi sebeplerle anket formunun yüz yüze uygulanması tercih edilmemiştir. Bunun yerine anket formu Microsoft Forms üzerinde dijital ortama aktarılmış ve bağlantı adresi WhatsApp mesaj uygulaması, kısa mesaj ve e-posta gibi kanallarla meslek mensuplarına yollanmıştır. Form üzerinde anketin doldurulması ve katılımcıların kendi düşüncelerini olduğu gibi yansıtmalarının önemi hakkında yeterli düzeyde açıklama ve uyarılar yapılmış olmasına rağmen; yanıtların hangi fiziki ortamda ve koşullarda verildiği bilinmemektedir. Bu nedenle, negatif korelasyon katsayıları olup olmadığı; katılımcılardan bazılarının yalnızca uç değerleri seçip seçmediği ve faktöriyel yapılarının uygunluğu gibi bazı hususlar veri analizleri sırasında değerlendirilerek katılımcıların maddeleri titizce cevaplayıp cevaplamadıkları ile ilgili bir değerlendirme yapılmıştır.

Veri toplama aracı ve uygulanması ile ilgili olarak Aksaray Üniversitesi İnsan Araştırmaları Etik Kurulunun 28.09.2023 tarihli, 42 toplantı sayılı ve 2023/42-20 numaralı kararı ile bu araştırmanın Aksaray Üniversitesi İnsan Araştırmaları Etik Kurul Yönergesine uygunluk onayı alınmıştır. Kurulun ilgili kararı çalışmanın ekleri arasında sunulmuştur. Ayrıca, veri toplama aşamasında da etik ilkelere uyularak anonim yanıtlayıcı yöntemiyle veri toplanmıştır. Bunun yanında, katılımcılara anketi doldurmaları için doğrudan ya da dolaylı baskılar yapılmamış, imalarda bulunulmamış veya ısrar edilmemiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

ETİKLE İLGİLİ KAVRAMSAL ÇERÇEVE VE ETİK KONUM

1.1. Etik Teriminin Anlamı

Ahlak ve etik, yakın görünmelerine rağmen aslında farklı anlamlara sahiptir. Arapça kökenli ahlak kelimesi Türkçede, Latince kökenli “morals” kelimesinin batı dillerinde ifade ettiği anlamıyla kullanılır. Ahlak; bir toplum, sosyal bir yapı, grup ya da bir kişi tarafından hoş ve iyi olarak algılanan huy ve özelliklerle beraber uyulması gereken kurallar ve gösterilmesi gereken davranışlardan meydana gelen değer yargıları ve hayat tarzlarının bireylere dayatıldığı, resmi olmayan sosyal bir sistemi ifade etmektedir (Özlem, 2020). Yani ahlak teriminin kişisel ve sosyal temellerde ele alınması olasıdır. Sosyal ahlak, yazılı olmayan kurallar biçiminde ifade edilmesi mümkün olan değer yargılarından ibarettir. Bu değer yargılarından bazıları, farklı zamanlar ve sosyal kesimler açısından sabit ya da değişken özellikler sergileyebilir. Mesela her zaman dilimi ve her toplumda yalan söylemek kötü bir davranıştır. Fakat bir erkeğin şort giymeyi tercih etmesiyle ilgili kabul gören, görmeyen ya da umursanmayan veya iyi, kötü ya da nötr biçimindeki değer yargıları; zaman, mekân, toplum ve kesimlere göre değişebilir niteliktedir (Bodur, 2017).

Ahlaktan daha farklı anlama sahip olan etik kavramı hakkındaki çalışmalar antik Yunan felsefesine dek uzanmaktadır (Aymanıkuy ve Sarioğlu, 2005). Antik Yunancada huy anlamındaki “ethas” kelimesinden türetilmiş olan “ethikos”; bir toplum içinde yaşayan bireyin davranışlarını, ilgili toplumda yerleşmiş beklentiler ve alışkanlıklara göre oluşmuş ahlaki prensipler çerçevesinde değerlendiren bir kavramdır (Bilen ve Yılmaz, 2014). Öz Türkçe karşılığı sağtöre, törebilim ya da aktöre olarak kullanılan etik, iyi veya kötü ve doğru ya da yanlış kavramları temelinde bireysel davranışları tanımlamayı ve açıklamayı konu edinir. Dolayısıyla, etiğin ahlak felsefesi ya da ahlakın felsefi bir incelemesi biçiminde bir felsefe dalı olduğu da belirtilmektedir (Akbaş ve Çırpan, 2021). İyi veya kötü, doğru ya da yanlış, erdem veya ahlaksızlık konularını bir yöntem dâhilinde ele alarak bireyin davranışına, ahlak ilkelerine ve iyi ile kötüyü ayırtırmaya çalışır. Bir toplum, grup, kesim

ya da meslek çevresi tarafından kabul görmüş ahlaki anlayışlar temelinde, bunların bir üyesi olan bireyin davranışları ve eylemleriyle ilgili normları, kuralları, ilkeleri ve davranışların kendisini ele alır (Ceylan ve Terzi, 2016). Etik, davranışlar hakkında karar alma sürecindeki çevrelerin ahlaki açıdan bağlılığı, yükümlülüğü ve sosyal adalet anlayışına ilişkin bir kavramdır. Yani etik, bireyin yanlış davranış karşısında doğru davranışı ayırt etme yeteneğini ve doğru davranışı sergileme bakımından kendisine yüklenen sosyal sorumluluğu da içerir (Albez ve Yıldırım, 2005). Doğru olan davranışı gerçekleştirme yükümlülüğü bazı hallerde bireyleri ikilemlere ya da açmazlara düşürebilir. Böyle durumlar söz konusu olduğunda etik, bireye doğru ve yanlış davranışları gösteren yazılı olmayan değerler ve ilkeler bütünü anlamına da gelmektedir (Akadapko ve Enofe, 2013; Akenbor ve Tennyson, 2014; Adekoya, Oboh, ve Oyewumi, 2020).

Ahlak ve etik kavramlarının hem kendi niteliklerini hem de birbirlerinden farklarını netleştirmek için bazı çıkarımlar yapılabilir. Mesela etik de sosyal ahlak gibi dinamik bir yapıda olup çeşitli unsurlar temelinde sosyokültürel süreçler içinde gelişimini sürdürmektedir (Albez ve Yıldırım, 2005; TMMOB, 2012). Fakat etiğin sosyal ahlak kavramının dinamik yapısından farklılığı vardır; etik dışı görülen eylemler zaman içerisinde etiğe uygun hale pek gelmezler. Mesela belirli bir toplumda kadınların dekolteli bir elbise giymesi ahlaken yadırganırken, zamanla bu durum değişerek ahlaken uygun veya bütünüyle anlamsız bir konuya dönüşebilir (Bodur, 2017). Ama bir öğretmenin dersteki öğrencilerinin video kaydını alarak veya resmini çekerek velilerden ve idareden izinsiz biçimde sosyal medyada paylaşması, sosyal medya kullanımı yeni başladığında sakıncalı bulunmazken, artan hassasiyet sonucunda etik dışı hal almış ve daha sonra da Kişisel Verileri Koruma Kanunu çıkarıldığında yasa dışı bir duruma gelmiştir (Bozçalı, 2023). Fakat bir kamu kurumunda personel alımı ya da ihale konularında nepotizm uygulanmasının etik dışılığı, zaman içerisinde etik bir eylem olarak görülmeyecektir. Çünkü, etiğin dinamiği toplumsal ahlakın dinamiğinden farklıdır (Çelik ve Dağdeviren, 2015).

İlk başlarda etik, yazılı halde olmayan bazı ilke ve kuralların bir bütünü anlamında kullanılmıştır (Aymanıkuy ve Sarioğlu, 2005). Fakat bazı sosyal konular ya da mesleklerle ilgili uygulamalara yönelik anlayışlar geliştikçe, daha ziyade iş hayatıyla ilişkilendirilmeye başlanmıştır (Ceylan ve Terzi, 2016). Böylelikle ahlaki kurallara göre etik ilkeler daha da belirginleşerek özellikle iş ve mesleklerle ilgili etik değerlerin yazılı biçimde düzenlenmesi görüşü kuvvetlenmiştir (Ceylan ve Terzi, 2016).

Ahlak, kişilerin eylemlerine ilişkin yazılı olmayan ilke ve kuralların uygulanmasıyla direkt olarak ilgilidir. Kişilerin iyi ve doğru davranışları hakkında sosyal bir baskı ya da en azından teşvik unsurudur. Etik ise yalnızca iyiyi, doğruyu, adil ve faydalı olan davranışları tanımlamakla yetinerek kişilerin söz konusu eylemleri gerçekleştirmelerini sağlayamaz (Çiçek vd., 2013). Özetle, etiğin kendi başına özgün ve ayırt edici bir fiil ya da eylem teorisi meydana getirmediği söylenebilir (Arslan, 2020). Dolayısıyla, felsefenin bir disiplini olarak etiğin ele aldığı konunun; farklı toplum ve zamanlara göre değişen ahlaki kurallardan meydana geldiği belirtilebilir (Bodur, 2017; Akbaş ve Çırpan, 2021).

Zamanla, toplumsal yaşam içerisindeki bireylere yönelik fırsat eşitliği, tüketici hakları, çevrenin korunması ve kişisel veri güvenliği gibi çok çeşitli konu ve alanlardaki çalışmalarda da etiğe yer vermeye başlanmıştır. Bu da özünde doğruyu, iyiyi, adil ve faydalı olan eylemleri tanımlamak amacı güderek ahlak kurallarını araştıran bir felsefe disiplini olan etiğin; dürüstlük, fazilet ve erdemi temel alan bir anlayışa yöneldiği ifade edilebilir (Akbaş, Çalışkan ve Özarslan, 2009).

1.2. Etik Kavramına Etki Eden Bazı Unsurlar

Felsefenin bir dalı olarak etiğin ilgilendiği konu; yer ve zamana göre değişebilen ve belirli toplumlar için geçerli olan ahlak kurallarıdır (Bodur, 2017). O yüzden, bireylere ait eylemlerin bir toplum veya sosyal yapı tarafından etik olarak değerlendirilip değerlendirilmemesi konusunda, ilgili sosyal yapıda geçerli ahlaki kurallar başta olmak üzere, bir takım sosyokültürel kavramların etkisinden bahsedilebilir (Özçelik A. , 2020).

1.2.1. Töre ve Toplumsal Alışkanlıklarla İlgili Diğer Kavramlar

Bir toplumda yaşayan bireylerin ilgili toplumsal yapıyı alakadar eden her davranışını kanunlarla tespit etmek mümkün değildir (Kirik, 2007). Bireysel eylemler hakkındaki sosyal beklentilerin temelinde kanunların yanı sıra ilgili toplumda geçerli olan ahlak değerleri de yer alır (Soylu, 2018). Toplamların ahlak değerleriyle birlikte, kendilerine has töre, adet, gelenek ve göreneklerden oluşan ve yazılı olmayan normlar da vardır. Bu normlar, sosyal beklentilere dair detayların oluşmasında önem sahibidir. İnsanlar içinde bulundukları sosyal yapıda kabul görmeyi, takdir edilmeyi ve mevcut toplumsal sistemi sürdürmeyi amaçlayarak bu normlara uygun eylemleri gerçekleştirme eğilimine girerler (Kutluk ve Ersoy, 2011).

Törelere, adetler, gelenekler ve görenekler; bir sosyal yapıda kabul görmüş ve sergilenmesi beklenen çeşitli davranış biçimleri konusunda bireylere yön verir. Nesiller boyunca aktararak bir toplumda uzun süredir yerleşmiş halde bulunan ve kişiler arasında bağ meydana getiren, yazılı olmayan davranış ve eylem kuralları bütünü töredir. Töre, kanunlar ve ahlak kuralları kadar zorlayıcı olmasa da en güçlü sosyokültürel normdur. Kelime anlamı tekrarlamak olan adet ise bir toplumun üyesi olan bireylerin bir baskı bulunmadan kendiliklerinden uygulamaya başladıkları ve zamanla önce ilgili toplumca kabul edilen sonra da gerekli görülmeye başlanan eylemlerdir. Adetler yöreden yöreye değişiklik gösterir ve töreye göre daha çabuk ve kolay değişebilir. Eğer adetler zamanla bir yaptırım gücü göstermeye başlar ve bu yaptırımın seviyesi artarsa töre şekline gelebilir. Bu nedenle, adetler ve törenin sosyal bir norm oluşturduğu belirtilebilir. Töreye mutlaka uyulması beklenir ve uymayanlar dışlanabilirken; adetlere uygun davranmayan kişiler ayıplanabilir. Gelenek; nesiller boyu sözel olarak aktarılan ve bu nedenle ilgili kültürde hep var olduğu düşünülen alışkanlıklar bütünüdür ve yaptırım gücü açısından adetten daha zayıf ama görenekten daha kuvvetlidir. Kişilerin diğerlerinden görerek tekrarlamaya başladıkları ve zamanla yerleşen alışkanlık tipindeki normlara görenek denir. Göreneklerin zamanla terk edilmesi ya da diğer eylemlerle değiştirilmesi daha kolaydır. Göreneklere uymamak sonucunda, gelenek ve adete göre daha az ve yumuşak tepkiler gösterilir (İşgüden, 2007). Örneğin kurumsal bir yapı olarak evlilik töre, düğün yapmak adet, evlenen çiftin yakınlık düzeyine uyumlu hediye vermek gelenek ve düğünde çiftin ailelerinin uygun giysiler giymeleri görenek uygulamaları olarak düşünülebilir.

Bu açıklamalar doğrultusunda; sosyokültürel normların bir toplumdaki ahlak değerlerinin meydana gelmesi üzerinde etkili oldukları söylenebilir. Hatta bunlar toplumun ahlak ilkelerinden bazılarını bile oluşturabilir. Öyleyse, felsefi bir disiplin olarak etiğin ilgilendiği alanın sosyokültürel normları da kapsadığı ve bu normların etik kuralların netleşmesinde önem sahibi olduğu belirtilebilir.

1.2.2. Dini İnançlar

Dini inançlar da sosyokültürel unsurlardan biri olarak bazı sosyal yapılardaki etik kuralların meydana gelmesinde etkilidir (Özçelik ve Angı, 2017, s. 142). Çünkü toplumsal hayat içerisindeki doğru ve yanlış davranışları tanımlamayı görev edinen etiğin çalışma konusunun zeminini ahlak oluşturmaktadır. Bireysel eylem ve davranışlara dair ahlaki kurallara ilişkin

kıstaslar ise önemli ölçüde dini temellere dayanmakta ve dini inançlar kişilerin davranışlarına da yön vermektedir (Dinç ve Tunçer, 2015; Gür, 2018).

Durkheim, dini kutsiyet anlamı verilen kişi, mekân, olay, zaman ve benzeri şeyler hakkındaki inanç ve uygulamalar bütünü olarak görür. Bireysel ve sosyal yaşamdaki yeri yüzünden din kavramı hem inançların hem de ahlaki kıstasların oluşmasında önemli role sahiptir. Dolayısıyla, dini inançların sosyokültürel normların ve toplum tarafından beklenen bireysel eylemlerin şekillenmesinde etkili olduğu ifade edilebilir. Ayrıca, din kapsamındaki bazı değerler ve bunlara göre meydana gelen inanışlar, kişilerin davranışlarına yön vererek bazı diğer sosyal yapıları da etkileyebilir. Din temelindeki kriterler doğru-yanlış ve iyi-kötü ayrımını yaparken doğru ve iyi eylemleri ögütlemekte; ölümden sonra iyi davranışların ödül ve kötü eylemlerin de ceza göreceğini belirterek doğru, etikten farklı olarak iyi ve adil davranışı tavsiye etmekte, hatta dayatmaktadır. Aralarında bu bakımdan farklar olsa da ahlaki kıstaslar üzerindeki rolleri nedeniyle dini inançların etik değerlerin meydana gelmesinde ve benimsenmesinde önemli etkileri olmaktadır. O yüzden, etik ile dini inançlar arasında bir değerler alışverişi olduğu belirtilebilir (İşgüden, 2007). Ancak yine de bazı ampirik araştırmalarda dini inançların etik davranış sergileme üzerindeki etkilerinin uygulamada çok önemli olmadığını gösteren sonuçlara da ulaşılmıştır (Karabayır, Öztürk ve Cengiz, 2018).

1.2.3. Kanunlar

Dini inançlar, ahlak kuralları ve töreler, adetler, gelenekler gibi sosyokültürel normların yasal açıdan yaptırım gücü yoktur. Bu nedenle, devletler sosyal yaşamın düzenlenmesiyle ilgili kuralları bir yaptırım gücü olan kanunlar çıkararak açıkça belirlemeye çalışırlar. Çağdaş devletlerin çıkardığı kanunlarda sosyokültürel normların da etkisi olsa bile; bireyler arasında adaleti sağlamak için başvurulacak asıl unsur mantıksal çıkarımlardır. Bu noktada, kanun yaparken etik kurallar sosyokültürel normlara göre çok daha fazla dikkate alınır. Hatta etik kurallara uyulması hakkında yasal yaptırımlar da söz konusu olabilir (Kirik, 2007).

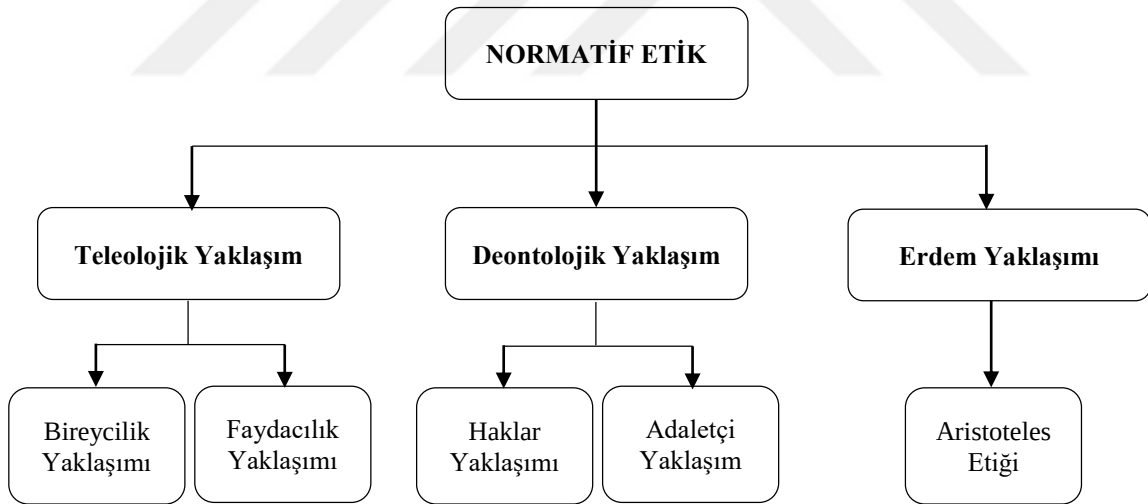
Ahlaken uygun bulunan bir eylem bazı sosyal yapılarda kanun dışı ya da tam aksine kanuna uygun bir eylem ahlak kurallarına göre kabul edilemez olabilir. Mesela, bir toplumda yasal açıdan ırk ayrımı yasak olmasına rağmen ırklar arası evlilik ahlaki açıdan kabul görmeyebilir. Bu gibi durumlarda asıl belirleyici kıstas kanundur ve kanunların dayatmasıyla zaman içerisinde ilgili ahlak kuralları değişebilir. Bu değişim etik ve etik dışı olarak tanımlanan eylemlerin de değişmesine sebep verebilir (Bodur, 2017).

1.3. Normatif Etik Kuramları

Üç temel etik yaklaşımı vardır (Yılmaz, Yıldırım ve Bahar, 2015). Mevcut ahlaki değerleri bilimsel bir sistematik dâhilinde kural koyma amacı olmaksızın özellikleri temelinde sınıflandıran ve tanımlayan yaklaşıma betimleyici etik denir. Normatif etik ise yalnızca tanımlama ve sınıflandırma ile yetinmeyerek hangi durumlarda hangi eylemlerin iyi ve doğru olacağına ilişkin ilkeleri ve kuralları belirleyerek bireysel davranışlar hakkında yönlendirici bir role sahiptir. Analitik veya metaetik ise ilke ya da kural koymaz; kavramların yalnızca çözümlemesini yapma amacı güder (Cevizci, 2007).

Bu araştırmanın konusu etik konum ve muhasebe meslek etiği hakkında olduğundan; sadece normatif etik yaklaşımı açıklanacaktır. Normatif etik, tanımlanmış durumlarda gösterilmesi uygun davranışlarla ilgili olarak bireylere kılavuzluk yapar. İyi, adil, doğru ya da zorunlu eylemi belirlemelerinde bireyleri yönlendirir (Karabınar ve Çevik, 2018).

Normatif etik kuramlarının genel kabul görmüş sınıflandırması Selimoğlu'nun (1997) çalışmasından hareketle Şekil 1'de özetlenerek verilmiştir.



Şekil 1. Normatif Etik Kuramları (Karabınar ve Çevik (2018:75)'ten uyarlanmıştır.)

Normatif yaklaşım temelindeki etik kuramların kendilerine özgü bazı farklı boyutları bulunur. Bunların genel özellikleri ve temel nitelikleri Tablo 1'de özetlenmiştir.

Tablo 1. Normatif Etik Temelindeki Yaklaşımların Nitelikleri

	Teleolojik Yaklaşım	Deontolojik Yaklaşım	Erdem Yaklaşımı
İleri Süren	J. Bentham (1748-1832) ve J. S. Mill (1806-1873)	I. Kant (1724-1804)	Aristoteles (MÖ 384-322)
Odak Noktası	Sonuç	Sorumluluk	Erdem
Değerlendirme Kriteri	Davranış sonucu	Davranış	Davranışı gerçekleştiren kişi
İyiye Bakışı	Davranışın sonucu olası en büyük faydayı sağlıyorsa o davranış iyidir.	Davranışın kendisi doğru davranış ise ve nedeni ya da amacı yerine getirilecek görev ve sorumluluğa uygun ise o davranış iyidir.	Amacı ve nedeni ne olursa olsun ve nasıl sonuçlanırsa sonuçlansın; erdemli kişinin sadece erdemli bir davranış sergileyeceği için o davranış iyidir.
Doğruya Bakışı	Alternatifler içinde en iyi sonucu vermesi muhtemel davranış doğrudur.	Amaç, sorumluluk, görev ve ahlaki ilkelere en uygun davranış doğrudur.	Amacı ve nedeni ne olursa olsun ve nasıl sonuçlanırsa sonuçlansın; erdemli kişinin erdemli davranışı doğudur.
Hareket Noktası	Hangi sonuçlar ortaya çıkabilir? Bunlar içinde en yüksek fayda sağlaması olası sonuç hangisidir?	Sorumluluğum ve görevim nedir? Kesinlikle yapmamam gerekenler nelerdir?	Nasıl bir insan olmalıyım? Bu davranış kişiliğimi nasıl yansıtır?

Kaynak: Karabınar ve Çevik (2018: 76)'ten uyarlanmıştır.

1.3.1. Teleolojik Yaklaşım

J.S. Mill'in sistematik hale getirdiği teleolojik etik sonuç odaklıdır. En iyi sonucun en çok mutlu eden sonuç ve en iyi sonucu sağlayan eylemin de doğru olduğu varsayımı temeline sahiptir. Bir eylem eğer iyi, doğru, yararlı ve ahlak ilkelerine uygun sonuçlar sağlıyorsa etik görülür (Sayım ve Usman, 2016). Bu yaklaşıma göre, sonuca odaklanan bireyler, eylemleri hakkında karar alırken fayda-maliyet kıyaslamalarına yönelirler. Ancak teleolojik etik bu fayda-maliyet karşılaştırmalarının dürüstlük ve doğruluk ilkelerinden ayrılmadan ve en düşük maliyet değil en yüksek yarar doğrultusunda yapılmasını kastetmektedir. Teleolojik etik, bireycilik ve faydacılık boyutu temelinde ele alınmaktadır (Zeytin, 2007; Soylu, 2018; Özçelik ve Angı, 2017).

Egoizm adıyla da bilinen bireycilik, insanların dürüstlük ve doğruluktan ayrılmadan, ahlaki kurallar çerçevesinde hareket ederken her zaman kişisel çıkarlarına öncelik vermeleri anlamını taşımaktadır (Özer ve Uyar, 2010). Bireycilik yaklaşımıyla hareket eden kişilerde temel varsayım; bireysel eylemlerin doğruluktan sapmadan fakat uzun vadeli bireysel menfaatlerini maksimize edecek biçimde gerçekleştirilmesidir. Herkesin kendisi için en faydalı sonuca götüren davranışı gerçekleştirmesi durumunda dolaylı ve aşamalı bir biçimde toplumun da fayda elde edeceği düşünülür ve bu da aslında sosyal bir gelişme olarak kabul edilir (Sayım ve Usman, 2016).

Faydacılık yaklaşımında, bir eylemin doğuracağı kişisel çıkara değil; ilgili grup ya da genel olarak bütün topluma sağlayacağı faydaya bakılır (Soylu, 2018). Bu yaklaşıma göre, kişiler

bireysel eylemleri hakkında bir karar alacakları zaman, bu kararın etkileyeceği tüm tarafları dikkate alarak o eyleme ilişkin seçenekleri belirlerler. Sırasıyla; eğer imkân varsa toplumun geneli, yoksa ilgili bütün taraflar ve o da mümkün değilse çoğunluk oluşturan grup için elde edilecek yarar gözetilerek en uygun eylem tercih edilir (Akdoğan, 2005). Dolayısıyla, en büyük çapta ve en faydalı sonuca yönelik karar ve eylemin; en iyi karar ve eylem olduğu varsayılır (Yücel ve Kartal, 2014). Böyle bir sonucu sağlayacak davranışın hangisi olduğunun belirlenmesi zordur ancak yine de Avrupa ve Kuzey Amerika toplumlarında ahlaki açıdan en doğru kararın tespit edilmesinde genellikle bu yaklaşım temelinde hareket edilir (Özer ve Uyar, 2010).

1.3.2. Deontolojik Yaklaşım

Zorunluluk, ödev ve yükümlülük anlamlarındaki Yunanca “deon” kelimesinden türetilen ve Kant tarafından ileri sürülen deontolojik etik kuramı; kişilerin görevler, sorumluluklar, ilkeler ve kanunlar gibi yazılı ve yazılı olmayan kurallara uygun eylemler gerçekleştirmeleri temeline dayanır. Burada önem verilen şey, önceden kesin olarak garanti edilemeyeceği veya tam olarak tahmin edilemeyeceği için o eylemle ilgili olası bir sonuç değil; eylemin kendisinin ahlaki olup olmadığıdır. Yani deontolojik etik kuramı, teleolojik etik gibi davranışların sonuçlarına değil; davranışın kendisine ve davranış süreçlerine odaklıdır (Özer ve Uyar, 2010; Karabınar ve Çevik, 2018). Deontolojik yaklaşım doğrultusunda davranan kişiler, içinde bulundukları koşullar ve muhtemel sonuçlar ne olursa olsun mutlaka dürüst, doğru ve başkalarının haklarına saygı içeren eylemleri etik kabul ederler. Bu nedenle ahlaki bulunan eylemle ilgili olarak açık ve genel kabul gören kurallar ve bunlar doğrultusunda sergilenmesi beklenen belirgin davranış kalıpları olduğu düşünülür. Bu düşüncenin temelinde, birey tarafından zaman içinde sağlanan birikim sayesinde doğru-yanlış, iyi-kötü, adil-adil olmayan davranışların açıkça bilindiği varsayımı yatar (Özer ve Uyar, 2010; Yücel ve Kartal, 2014). Deontolojik kuramın özünde, bir toplum ya da grup tarafından kabul edilmiş ya da dayatılan biçimlere göre değil; kişinin kendisi tarafından bilinen ve kendisince özümsemiş adil, doğru ve iyiye göre davranılması esası vardır. Çünkü bazen bazı durumlarda bazı gruplar kendi çıkarları doğrultusunda aslında birey tarafından çok doğru görülmeyen davranışların sergilenmesine yönelik beklentiler içinde olabilir (Albez ve Yıldırım, 2005; Soylu, 2018). Bu özellikleri nedeniyle deontolojik kuramın meslek etiğine uygun bir yapıya sahip olduğu söylenebilir (Karabınar ve Çevik, 2018).

Deontolojik kuram iki yaklaşımı kapsamaktadır. Birincisi olan etik ve haklarda bir kişinin eylemlerinin; diğer insanların yaşama, hür irade, güvenlik, kendini geliştirme, özel yaşamın mahremiyeti gibi en temel bireysel hak ve özgürlüklerini ihlal etmemesi gerektiği vurgulanır (Akdoğan, 2005; Sayım ve Usman, 2016; Soylu, 2018). İkincisi adalet ve tarafsızlık anlamına gelen eşitlikçiliktir. Toplumsal bir yapıda yer alan insanlar için kural, yetki, sorumluluk ve yükümlülüklerin tanımlanması ve dağıtılmasında hakkaniyet çerçevesinde adil ve eşit yaklaşılmasını ifade eder (Özçelik A. , 2020). Kişisel farklılaşmaların yalnızca bilgi, yetenek ve tecrübe gibi yetkinlik kıstaslarına göre ortaya çıkan liyakat temelinde kaynaklanabileceği kabul edilir (Soylu, 2018).

1.3.3. Erdem ve Aristotelesçi Etik Yaklaşımı

Erdem kısaca, iyi insan kavramını oluşturan bütün özelliklerin bir toplamı olarak tanımlanabilir (Yücel ve Kartal, 2014). Erdemli insanın en temel nitelikleri arasında hak yememek; ayrımcılık yapmamak; yalan söylememek; diğer bireylere karşı daima dürüst, doğru ve hoşgörülü davranmak gibi hususlar başta gelmektedir (Karabınar ve Çevik, 2018).

Erdem ve etik kavramlarının birlikte kullanılması Aristoteles'e kadar uzanmaktadır. Erdem etiğinde ne eylemlerin olası sonuçlarına ne tanımlanmış ilke veya sorumluluklara önem verilir; önemli olan şey bireyin kişiliği ve kendi kişisel değerlendirmeleridir. Eğer kişi erdemli biriyse sergilediği davranışın erdemli bir davranış olduğu ve dolayısıyla o davranışın da ahlaka uygun olduğu varsayılır. Yani bir eylemin süreci, sonucu ve bazı kurallara uymak yerine eylem sahibi kişinin kendisine odaklanılır. Teleolojik etik bir eylemin muhtemel sonucunu ve deontolojik etik de eylemin başlangıcındaki niyeti ve süreci önemser. Oysa erdem etiği yaklaşımında eylemin başlangıcı, gerçekleştirilmesi ve sonucunu kapsayan tüm davranış süreci boyunca kişinin erdemini koruması kastedilmektedir. Bu açıdan bakıldığında, erdem etiğinin deontolojik etik ve teleolojik arasında bir denge meydana getirdiği söylenebilir (Özçelik A. , 2020).

1.4. İş ve Meslek Etiği Kavramları

Genel anlamdaki iş etiği terimi, kurumsal etik ya da işletme etiği olarak da bilinmektedir. Bireylerin profesyonel biçimde sürdürdükleri işleri hakkında ve iş yerlerindeki kurallar olarak düşünülebilir. Ancak meslek etiği ise yalnızca belirli bir iş dalı hakkındaki etik anlamındadır. Yani iş etiği teriminin genel bir kavram olarak meslek etiğini de içine aldığı

belirtilebilir (Doğan, 2009; Çiçek vd., 2013; Demir, 2015; Soylu, 2018). Aynı mesleğe mensup kişilerin söz konusu meslek dahilindeki faaliyetlerini sürdürürken gerçekleştirecekleri davranışlara kılavuzluk eden ve bir kontrol mekanizması işlevi gören kurallar ve ilkeler meslek etiğidir. Profesyonel yaşamda meslek mensuplarının yapması ve yapmaması gereken eylemlerle ilgili bir çerçeve meydana getirerek rehberlik eder (Bakar, Mohamed Saat, ve Abdul Majid, 2003). Meslek ve iş etiği terimleri bazen birbiri yerine eşdeğer anlamda kullanılsa da aslında farklı manalar içermektedir. Bu ayrımı kolaylaştırmak amacıyla bir örnek verilebilir. Bir konaklama işletmesinde çalışan herkes, mesleği ve görevi ne olursa olsun genel iş etiğine uymak zorundadır. Fakat aynı konaklama işletmesinde görev yapan hekimler tıp ve muhasebeciler muhasebe meslek etiklerine de uymak zorunluluğu altındadır.

Meslek ve iş etiğini oluşturan kural ve ilkeler, iş ya da meslek icra edilirken bireyler tarafından gerçekleştirilen eylemler ve sergilenen davranış ve eylemlerle ilgili iyi-kötü ve doğru-yanlış ayırımına dair inançlar ve bireyler arasındaki ilişkiler üzerinde yükselir. Dolayısıyla iş etiği ve meslek etiği yaklaşımlarını temelde insanların, işletmelerin, rakiplerin, müşterilerin, tedarikçilerin, devletlerin ve toplumların ahlak ve etik anlayışları biçimlendirir. Ancak iş ve meslek etiği ilkeleri toplumlar arasında büyük farklılıklar göstereceği düşünülmemelidir. Üstelik iş etiğinin temelinde yatan saygı, dürüstlük, doğruluk, adillik ve sosyal sorumluluk gibi unsurlar aynı zamanda meslek etiğinin de zeminini oluştursa da her farklı meslek grubu üzerinde evrensel boyutta mutlak geçerliği olan kurallardan bahsetmek olası değildir. Zira bir meslek için geçersiz hatta anlamsız olan bir kural; başka bir meslek için geçerli olabilir. Bu nedenle her farklı mesleğin genellikle kendine has ve kendi ismiyle bilinen etik ilke ve kuralları vardır (Aymankuy ve Sarıoğlu, 2005; Çelik ve Dağdeviren, 2015).

Meslek etiği, insanları ve eğilimlerini kanunların sınırları ötesinde kısıtlamak suretiyle bir meslek grubun üyelerinin meslekleriyle ilgili konularda belirli biçimlerde davranmalarını dayatır ve ilgili mesleğin üyeleri tarafından koruduğu müddetçe geçerliğini sürdürebilir. Ancak bunları yazılı ve somut olmayan kurallarla sağlamak pek de mümkün olmadığı için bir mesleğe ilişkin somut ve yazılı etik kurallar Devlet tarafından çıkarılan yasalar doğrultusunda ilgili meslek örgütlerince hazırlanır. Bu kurallar belirlenirken evrensel ölçekte bir standartlaşma hedeflenir. Bu nedenle de toplumdan topluma değişebilen bazı ahlaki değerlerden bağımsız hareket edilir (Zeytin, 2007; Çelik ve Dağdeviren, 2015).

Genel anlamdaki iş hayatı ve mesleki faaliyetler konusunda sosyal bir düzen meydana getirmeyi amaçladıkları için iş etiği ve meslek etiği kavramları sosyal açıdan da önemlidir (İşgüden ve Çabuk, 2006). İnsan, bir meslek dalının üyesi haline geldiğinde o mesleğin etik kurallarına da üye olmuş kabul edilir. Meslek örgütleri, meslek etiğine uygun davranmayan üyelerine uyarı ve kınamadan meslekten çıkarmaya kadar varabilen bazı cezalar uygulayabilir. Bir meslek üyesinin mesleği kapsamındaki işleriyle ilgili uygun olmayan davranışları ortaya çıkacak olursa sadece o kişinin kendisine zarar vermekle kalmayarak mesleğin tüm üyelerinin ve mesleğin kendisinin de saygınlık yitirmesine neden olabilir. Hatta belirli bir meslek tamamen güven kaybettiğinde toplumsal ve ekonomik bazı olumsuzluklar meydana gelebilir (Çelik ve Dağdeviren, 2015). O nedenle, böyle bir düzeneğin bir mesleğin gelişmesi ve saygınlık kazanıp koruması için büyük bir önemi vardır (Aymanıuy ve Sarioğlu, 2005). Meslek etiğinin meydana getirdiği ortam; rehberlik etmenin yanında etik davranışa yönelik bir baskı da oluşturur. Meslek üyelerinin, meslek kapsamındaki konularda tutarlı eylemler gerçekleştirmesini sağlar. İkilem yaşayanlara, doğru davranış belirlemelerinde kılavuzluk eder. Örneğin yöneticilerin uygunsuz bazı işlem talimatları vermeleri gibi olumsuz durumların önüne geçebilir. Bireylerin yanı sıra, kurumsal bazda sosyal sorumlulukların tanımlanması ve gerçekleştirilmesine dönük eylemlere de yön verir. Özellikle saygınlık önde gelmek üzere bir mesleğin kendi menfaatlerini korur (Ceylan ve Terzi, 2016).

1.5. Etik Konum Teorisi

Forsyth (1980) tarafından ileri sürülen etik konum teorisi, görecelik ve idealizm boyutlarının düzeylerine göre bireylerin etik konumlarını dört kategoride sınıflandırarak tanımlamaktadır. Bu teori temelinde geliştirilen EKÖ, yönetimden pazarlamaya kadar işletme bilimi başta olmak üzere çeşitli bilim dallarında bireylerin etik ve etik dışı davranışları hakkındaki çok sayıda araştırmada kullanılmıştır.

1.5.1. Öncül Araştırmalar ve Etik Konumun Boyutları

Milgram 1960'lı yıllar boyunca, bireylerin otoriteye karşı itaat veya itaatsizlik davranışlarında aldıkları emirleri uygulamanın kendi ahlaki yargılarına etkilerini incelemiştir. Bir otoriteden emir alan bireylerin ahlaki yargıda bulunurken kendilerinin ve diğer kişilerin çıkarını ifade eden fayda-maliyet ekseninde bir bakış açısıyla saygınlık ve

refah faktörlerini dikkate alarak hareket ettikleri görüşünü ileri sürmüştür (Milgram, 1963; 1964; 1965; 1972).

Schenker ve Forsyth (1977) bu görüşü onaylayarak Milgram'ın çalışmalarından hareketle bireylerin etik ideolojilerini tanımlamaya çalışmışlardır. Bireylerin faydacı ve idealist tutumlarını evrensel ve evrensel olmayan ahlaki kurallar çerçevesinde; teleolojik, deontolojik ve şüpheci etik yaklaşımları doğrultusunda ele almışlardır. Uyguladıkları anketi analiz ederek bireylerin fayda-maliyet bakışıyla, yani kendileri en yüksek çıkarı sağlarken başkalarının çıkarına verilecek zararı en aza indirmeye çalışarak hareket ettikleri görüşünü onaylamışlardır. Analizleri sonucunda bireyleri dört grupta toplamışlardır. Bunlar, evrensel ahlak kurallarının varlığını bunların bazı durumlarda esnetilebileceği istisnasıyla faydacı bir biçimde kabul eden teleolojistler; evrensel ahlak kurallarının varlığını ve bunların mutlaka takip edilmesi gerektiğini idealist biçimde benimsemiş deontolojistler; evrensel kuralların varlığına inanmayan idealist şüpheciler ve faydacı şüphecilerdir. Teleolojistlerin refah düzeyleriyle ters orantılı bir biçimde faydaya odaklandıklarını ve deontolojistlerin maliyetin ahlaki karar yargılarını etkilemesine izin verdiklerini belirtmişlerdir. Bunun sebebi olarak da deontolojistlerin ya bu etik yaklaşımının katı felsefi savunucularından ayrıştıklarını ya da bazı durumlarda ahlaki inançlarına uygun davranmayı zor bulduklarını göstermişlerdir. Üçüncü grup olan idealist şüphecilerin ahlaki yargıları maliyet-fayda açısından diğer gruplardan daha yüksek kovaryansa sahip çıkmıştır. Etik egoistler olarak da tanımlanan bu grubun üyeleri, etik kurallara karşı göreceli bir tutuma sahiptir. Kendi faydalarını maksimize etmeye çalışırken diğer kişilere zarar vermemeye özen gösterirler. Faydacı şüphecilerin ahlaki yargılarının ise maliyetle çok fazla değişmese de faydaları maliyetlerle dengeledikleri görülmüştür.

Forsyth (1980), Schenker ve Forsyth (1977) tarafından yapılan araştırmada bireylerde tespit edilen farklılaşmanın; görecelik ve idealizm boyutlarından kaynaklandığını ileri sürmüştür. Görecelik boyutu bireylerin evrensel ahlak kuralları bulunup bulunmadığına ve bunlara uyulup uyulmaması gerektiğine yönelik inanç ve tutumlarıyla ilgilidir. Görecelik düzeyi yüksek bireyler evrensel ahlak kuralları oluşturulabileceğine inanmazlar veya başkaları tarafından bazı kurallardan bahsedilse bile bunlar yerine kendi değerlerini önemserler. Görecelik düzeyi düşük olanlar ise evrensel ahlak kurallarının varlığını kesinlikle kabul ederken kimileri bunlara mutlaka uyulması gerektiği kimileri de bunlara uyumun bazı istisnai durumlarda esnetilebileceği görüşündedir. İdealizm boyutu bireylerin davranışlarıyla ilgili fayda-maliyet dengesini sembolize etmektedir. Burada fayda bireyin söz konusu

davranış sonucunda elde etmeyi hedeflediği kişisel çıkar; maliyet ise yine söz konusu davranış süreci veya sonucunun ilgili bireyler ve çevreye zarar verme olasılığı ve bu olasılığa bağlı olarak bireyin itibar kaybetme riski anlamına gelmektedir. İdealizm düzeyi yüksek olan bireyler genelde maliyet; düşük olanlar ise fayda temelinde hareket ederler.

1.5.2. Etik İdeolojiler ve Etik Konum Ölçeği

Forsyth (1980) görecelik ve idealizm boyutlarını düşük veya yüksek düzeyler temelinde ikiye ayırıp kesiştirerek Tablo 2’de görülen bir matris üzerinde bireylerin etik ideolojilerini sınıflandırmıştır. Bireyler etik yargıda bulunurken idealist veya idealist olmayan değerleri kabul etmeleri ve ahlak kurallarının evrensel ya da göreceli olduğuna yönelik inançları doğrultusunda durumsalcılar, öznelciler, mutlakçılar ve istisnacılar adlı dört kategoriden birini benimsemiş olurlar.

Tablo 2 Etik İdeolojilerin Sınıflandırması

İdealizm	Görecelik	
	Yüksek	Düşük
Yüksek	Durumsalcılar Ahlak kurallarını reddeder; her durum için her eylemin bireysel olarak analiz edilmesini savunurlar; göreceli.	Mutlakçılar Evrensel ahlaki kurallara uyularak mümkün olan en iyi sonuca her zaman ulaşabileceğini varsayar.
	Öznelciler Evrensel ahlak ilkelerinden ziyade kişisel değerlere ve bakış açısına bağlı değerlendirmeler; göreceli.	İstisnacılar Ahlaki mutlaklar yargılara rehberlik eder ancak faydacı bir yaklaşımla bu standartlara ilişkin istisnalara açıktır; çıkarıcı.
Düşük		

Kaynak: Forsyth (1980: 176)

Yüksek göreceli grubun üyeleri şüpheli etik temelinde evrensel ahlak kurallarının varlığını kabul etmeyen durumsalcılar ve öznelcilerden meydana gelir. Bunlar, etik şüpheliğe bağlı bir ideolojiyi takip ederler. Ahlak felsefesinde, şüpheli bir perspektifle ahlaka dönük pek çok farklı bakış gerçekleştirilebilir ve şüpheliğin her çeşidi belirli etik kurallar meydana getirmeye çalışanları öyle ya da böyle eleştirmeyi amaçlar. Bu sınıflandırma, görecilerin idealizm düzeylerinin düşük veya yüksek olabileceğini önermektedir. Bunlardan durumsalcıların idealizm düzeyi yüksektir. Farklı koşullara sahip farklı durumlara ilişkin her eylemi kendi faydaları ekseninde ancak başkalarının zarar görmemesi amacıyla bireysel olarak analiz ederler. Düşük idealizm düzeyine sahip öznelciler ise eylemlerin tamamen kişisel değerler ve yine kişisel bakış açısıyla ele alınmasını savunur.

Düşük göreceli grup üyeleri evrensel ahlak kurallarının varlığını kabul eder. Bunlardan istisnacıların idealizm düzeyleri de düşüktür. Teleolojik yaklaşım doğrultusunda, ahlaki

kuralların eylemler hakkında yol gösterdiğini kabul etmekle birlikte; kendi çıkarları söz konusu olduğunda bu kurallara uymada istisnalar yapmayı doğal görürler. Mutlakçılar ise deontolojik bir bakışa sahiptir. Kendi çıkarları aleyhine görünse bile en doğru eylemin daima evrensel ahlak kurallarının takip edilmesiyle sergilenebileceği görüşündedir (Forsyth, 1980).

Forsyth (1980) önceki araştırmaların sonuçlarından hareket ederek bireylerin etik ideolojilerini bu sınıflandırma dahilinde belirleyebilmek amacıyla bir araç geliştirmeye de çalışmıştır. EKÖ adlı bu aracın biri idealizm diğeri de evrensel ahlaki kuralların reddiyle ilgili görecilik seviyelerini belirlemeye yönelik iki alt ölçekten oluşmasını; her bir alt ölçek için maddeler arası yüksek tutarlılıkla birlikte istenen yapıları kapsamlı biçimde temsil edebilmesini; zaman içinde istikrar ve iki alt ölçek arasında dikeylik sağlamasını amaçlamıştır. Sonuç olarak, ahlaki yargıları temsil eden değişkenleri idealizm ve görecilik boyutlarıyla açıklayabilen dokuzlu Likert tipinde ve toplamda yirmi maddeden oluşan ölçeği oluşturmuştur.

Forsyth (1981) bir başka araştırmasında ise etik ideolojilerin bireylerin ahlaki yargıları üzerindeki etkisini ele almıştır. Önceki ilgili çalışmalara nazaran farklı etik ideolojilere sahip bireylerin yargısal kalıpları hakkında daha açık görüntü elde etmiştir. Bu araştırma ile başkaları için olumsuz sonuçlar üretme ihtimali olan davranışlar hakkında mutlakiyetçilerin diğer gruplara göre daha fazla sorumluluk hissettikleri, bu sonuçları daha az olumlu buldukları ve bunlara sebep olan kişi ya da koşulların ahlak düzeylerini düşük tanımladıkları belirlenmiştir. İstisnacılar kendi çıkarları söz konusu olduğunda başkalarının zarar görme ihtimaline kolayca göz yumarken durumsalcıların bu risk yüksekse kendi davranışlarını haklı çıkarma çabasına daha az girdikleri; öznelcilerin ise sadece kendi çıkarlarını önemsedikleri yönünde sonuçlara ulaşılmıştır. Bu araştırmanın sonuçları, EKÖ tarafından belirlenmiş etik ideolojilerin ahlaki yargılarda bulunan bireyler arasındaki sistematik farklılıkların bir kısmını izah edebildiğini göstermektedir. Bu nedenle, ideolojik farklılıkların hukuki yargılara, yatkınlığa, yüklemeye ve davranışsal farklılıklara kadar uzanıp uzanmadığını belirlemek için EKÖ'nün ilgili araştırma alanlarında uygulanabileceği ileri sürülmüştür.

EKÖ'nün kullanıldığı önceki araştırmalarda, etik ideolojiler sınıflandırmasının bireylerin ahlaki yargılarının oldukça doğru bir göstergesi olduğu yönünde elde edilen sonuçlardan hareketle; Forsyth ve Berger (1982) tarafından etik ideolojilerin bireylerin ahlaki davranışları üzerindeki etkisi incelenmiştir. Bu çalışma kapsamında uygulanan iki araştırmada farklı etik ideolojileri temsil eden bireylerin eşit derecede ahlaki veya ahlak dışı

davranışlar sergiledikleri yönünde bir sonuca ulaşılmıştır. Bu sonuç da en azından bu çalışmada incelenen durumlar ve bireyler özelinde, etik ideolojilerin bireylerin gerçekleştireceği ahlaki veya ahlak dışı davranışı öngörmeyebileceği anlamına gelmektedir. Dolayısıyla bu araştırma ile bireylerin konumlandırıldığı etik ideolojilerin sergileyecekleri davranışla ilişkili olmayabileceği öne sürülmüştür. Ancak etik dışı davranış sergilendikten sonra mutlakiyetçilerin kendilerini değersizleştirme eğiliminde oldukları ve öznelcilerin ise daha fazla kaygı duydukları tespit edilmiştir. Bu bulgular, EKÖ ile tanımlanan etik ideolojilerin bireylerin ahlak dışı buldukları davranışları takip eden suçluluk, kendini değersizleştirme ve kaygı dahil olmak üzere bazı kişisel değişiklikleri öngörebileceğini göstermektedir.

Bireylerin davranışlarıyla ilgili ahlaki yargı ve kararlarındaki farklılıkları açıklamaya yönelik teorilerden biri de Gilligan'ın (1982) ilgi etiği temelindeki modelidir. İlgi etiği, bireyin davranışlarıyla başkalarına zarar vermesi bencillik ve ahlaksızlık anlamına geldiğinden ilgisizliğin; ahlaki sorumluluğunu yerine getirmesi ise ilginin yansıması olduğu varsayımına dayanır (Gillian, 1982). Diğer bir deyişle ilgi etiği, başkalarının refahını artırmayı veya zararlarını önlemeyi; yüklerini, yaralarını veya fiziksel ya da psikolojik acılarını hafifletmeyi ilke edinmiştir (Lyons, 1983). Bu açıdan, Gilligan'ın ilgi etiği modeli, kavramsal olarak etik konum teorisindeki idealist etik ideolojiyi andırmaktadır (Forsyth, 1980; 1981; 1985; Forsyth ve Pope, 1984).

Bireyler ilgi etiğini benimsediklerinde karar ve eylemlerini diğer bireylerle olan ilişkilerine ve onlara karşı sorumluluklarına dayandırır. Benzer şekilde, EKÖ tarafından belirlenen idealist bireyler de eylemlerinin bir başkasına kasıtlı biçimde az bile olsa zarar vermediğinden emin olmak isterler. Bu nedenle, Forsyth, Nye ve Kelley (1988) ilgi etiğinin EKÖ'nün idealizm ve görecelik boyutlarıyla önemli ölçüde ilişkili olacağı öngörüsüyle Gillian'ın (1982) ilgi etiği ile Forsyth'in (1980) etik konum teorileri arasındaki ilişkiyi araştırmışlardır. Araştırma sonucunda ilgi etiği düzeyi yüksek bireylerin, EKÖ'ye göre daha idealist oldukları ve bu düzeyin az da olsa göreceliğin reddedilmesiyle bağıntılı olduğu görülmüştür. İdealist fakat göreceli olmayan bireylerin ise ilgi etiğini en güçlü şekilde benimsedikleri ve cinsiyete göre farklılaşma bulunmadığı belirlenmiştir. Bu çalışma etik konum teorisi kapsamında EKÖ ile tanımlanan etik ideolojilerin diğer teorilerle uyumlu sonuçlar vermesi açısından önemlidir.

EKÖ yerli ve yabancı çok sayıda bilimsel araştırmada veri toplama amacıyla kullanılmıştır. Bunlar yönetim biliminden pazarlamaya, psikolojiden muhasebeye kadar pek çok farklı alan

üzerinde etik konusunda yapılan araştırmaları içermekte olup bu çalışmanın konusunu ilgilendiren bazı önemli yayınlara 3.1. İlgili Alanyazın başlığı altında değinilecektir.



İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEK ETİĞİ

2.1. 3568 Sayılı Kanun Çerçevesinde Türkiye’de Muhasebe Mesleği

20194 sayılı Resmi Gazetede 13 Haziran 1989 tarihinde yayımlanan “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik” 3568 Sayılı Kanunun adı 10 Temmuz 2008’de “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” olarak güncellenmiştir. Ülkemizde muhasebe mesleği bu yasa kapsamında sürdürülmektedir.

Bu Kanunda serbest muhasebeci, (SM), serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM) ve yeminli mali müşavir (YMM) olarak mesleki unvanlar tanımlanmıştır. Sonraki düzenlemelerle, SM unvanı kaldırılmış; fakat bunların belirli şartları sağlamaları halinde emekli olana kadar mesleği yapabilecekleri belirtilmiştir.

3568 Sayılı Kanunun ilk bölümünü oluşturan genel hükümlerin 2. Maddesi unvanlara göre muhasebe mesleğinin amacını ve konusunu belirtmektedir. Meslek mensubu olabilmenin genel şartları 4. Madde; YMM olabilmek için gerekli özel şartlar 5. Madde; stajla stajdan sayılan haller 6. Madde; SMMM ruhsat sınavı 7. Madde; yabancılar için SMMM olabilmek koşulları ile SMMM’lerin rapor düzenleme ve sorumlulukları 8. Madde; YMM unvanı alabilmenin özel koşulları 9. Madde; YMM’lik sınavı 10. Madde; YMM’ler için yemin 11. Madde; YMM’lerin tasdik işlemleri ve sorumlulukları 12. Madde ile tanımlanmıştır. 11. Maddede YMM yemin metnindeki ifadeler muhasebe meslek etiğine işaret etmektedir.

Kanunun ikinci bölümü meslek odalarının kuruluşu, işleyişi, görevleri ve sorumlulukları hakkında hükümleri kapsamaktadır. Odaların mahiyeti ve faaliyetlerinin sınırlarıyla ilgili 14. Maddede yer alan “... meslek disiplini ve ahlakı...” sözü doğrudan muhasebe mesleğinin kendine özgü etiğine atıfta bulunmaktadır. 15. Madde odaların kuruluşunu; 16. Madde gelirlerini; 17. Madde organlarını; 18, 19 ve 20. Maddeler genel kurulların teşekkülü, görevleri ve genel kurul toplantısını; 21, 22, 23 ve 24. Maddeler oda yönetim kurulunun oluşturulması, yönetim kuruluna seçilebilmeye ilgili yeterlik, yönetim kurulunun yerine

getireceği görevler ve yönetim kurulunun toplantılarını; 25 ve 26. Maddeler disiplin kurulu ve görevlerini; 27. Madde de denetleme kurulunu tanımlar ve düzenler.

Kanunun üçüncü bölümünde Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) ile ilgili düzenlemeler yer almaktadır. Odaların üst birliği olan TÜRMOB'un tanımı 28. Madde ile yapılmış; birliğin görevleri de 29. Madde ile tanımlanmıştır. Muhasebe meslek etiğinin temellerini meydana getiren bu madde ile meslek etiğinin tanımlanması, uygulanması ve denetimi hakkında TÜRMOB yetkilendirilmiştir. 30. Madde birliğin gelirleri; 31. Madde organları; 32, 33 ve 34. Maddeler birlik genel kurulu, görevleri ve genel kurul toplantısı; 35, 36 ve 37. Maddeler birliğin yönetim kurulu, yönetim kurulunun görevleri ve kurul toplantıları; 38. Madde disiplin kurulu; 39. Madde denetleme kurulu ile ilgili açıklamaları içermektedir. 33. Maddede birlik görevleri sıralanırken kullanılan "...odalar arası iş birliğini ve gelişimlerini destekleyecek önlemleri almayı..." ve "...mesleki etikle ilgili zorunlu kararları alma yetkisi..." ifadeleri; muhasebe meslek etiği hakkında TÜRMOB genel kuruluna yetki verildiğini göstermektedir. 38. Maddede geçen ifadelerle de muhasebe meslek mensuplarının davranışlarının muhasebe meslek etiğine uygunluğunun odalar tarafından denetleneceği ve odaların disiplin kararlarına karşı itirazlarda TÜRMOB disiplin kurulunun yetkilendirilmiştir.

Kanunun dördüncü bölümü çeşitli konulara ilişkin hükümleri ve açıklamaları içermektedir. 43. Maddeye göre meslek mensupları ve yanlarında çalışanlar mesleğin icrası sırasında edindikleri bilgi ve sırları ifşa edemezler. Mevzuatta muhbirler için tanımlanmış hak ve menfaatlerden yararlanamazlar. Ancak suç kapsamında giren olay ve eylemleri tespit etmeleri halinde yetkili mercilere bildirmeleri zorunludur. Ayrıca adli veya idari inceleme ve soruşturmalarda tanıklık yapmak sır ifşası olarak görülmemektedir. Bu hükümler, odaların ve birliğin personeli için de geçerli tutulmuştur. Meslek mensupları için belirlenen yasaklar hakkındaki 45. Maddenin içeriği itibarıyla muhasebe meslek etiğine uygun davranış kastedilmektedir.

Disiplin cezalarının konu edildiği 48. Madde, doğrudan meslek etiğinin önemini vurgulamaktadır. Bu maddede mesleğin düzgün bir şekilde sürdürülmesi ve itibarının korunması gibi amaçlarla; mesleğin vakar ve onuruna zarar verecek türden davranışlarda bulunan, görevlerini yerine getirmeyen veya kusurlu şekilde icra eden ya da görev gereği beklenen güveni zedeleyen meslek mensuplarına söz konusu eylemin niteliği ve ağırlık derecesiyle orantılı biçimde uyardıktan meslekten çıkarmaya kadar disiplin cezalarının verileceği belirtilmiştir. 49. Maddede ise bazı davranışlar için öngörülen adli yaptırımları

tanımlanmıştır. Yukarıda bahsedildiği üzere, kanunun farklı bölümlerindeki çeşitli maddelerinde geçen bazı ifadeler ile muhasebe meslek etiğine ve bunun önemine atıf yapılmaktadır. Fakat muhasebe mesleğini icra ederken karşılaşılabilecek uyumsuz, kabul edilemez, çelişkili ve güveni zedeleyici gibi eylem ve davranışlar kanun metninde doğal olarak açıkça ifade edilmemiştir; bunlar muhasebe meslek etiği ile açıklığa kavuşturulmuştur.

Bu doğrultuda, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) içindeki Muhasebe Meslek Mensupları için Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESBA) tarafından hazırlanan “Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar El Kitabı” adlı kaynak esas alınmaktadır. Aslı İngilizce olan bu etik kurallar zamanla ortaya çıkan uyum ihtiyaçları doğrultusunda güncellenmiştir. TÜRMOB bu el kitabının 2010, 2013, 2014, 2015 ve 2020 sürümlerinin Türkçe çevirilerini yayımlamıştır. 15.10.2024’ten sonra başlayacak mali dönemden itibaren geçerli olacak en son düzenlemenin erken uygulaması önerilmiştir (IFAC, 2022a). Bu sürüm yürürlüğe girene kadar, TÜRMOB tarafından 2021 yılında yayımlanan 2020 sürümü geçerli tutulmuştur (IFAC ve TÜRMOB, 2021).

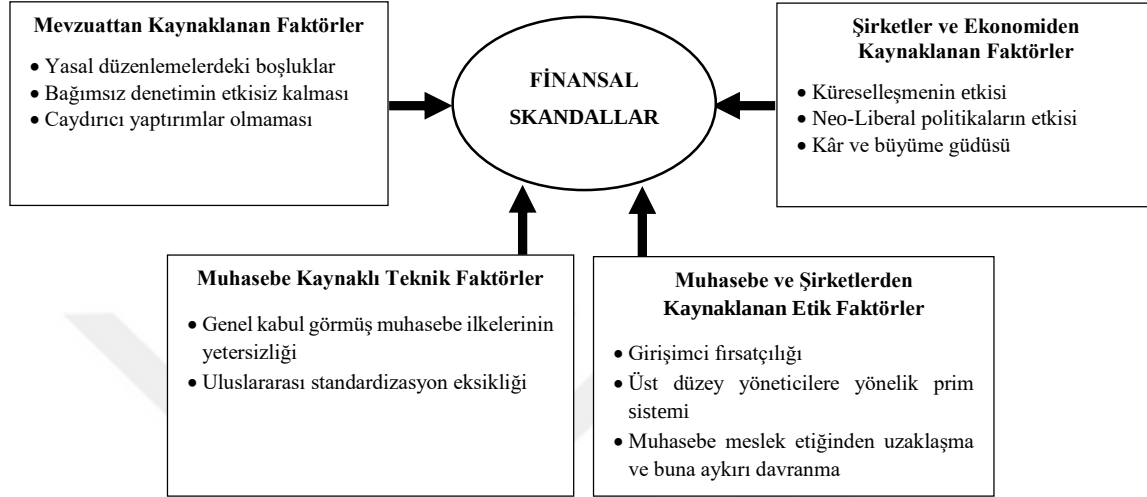
2.2. Muhasebe Mesleğinde Etik

Muhasebe mesleği de diğer birçok profesyonel iş dalı gibi kendine has yazılı etik kurallara sahiptir. Amerikan Serbest Muhasebeciler Birliğinin (AICPA) oluşturduğu muhasebe meslek etiği kuralları hem ülkelerin kendi ulusal hem de bunların meydana getirdiği uluslararası çaptaki muhasebe meslek örgütlerince de benimsenmiştir. Bu kurallar muhasebe mesleğinin etik konusunu kavrayışı ve bu kavrayış zemininde ortaya çıkan temel ilkeler çerçevesinde zamanla küresel anlamda kabul görmeye başlamıştır (Bilen, 2008).

2.2.1. Muhasebe Meslek Etiğinin Gerekliliği, Önemi ve Amacı

20nci yüzyılın sonu ve 21nci yüzyılın başlarında Avrupa, ABD ve Uzakdoğu ülkelerinde ortaya çıkan ve dünya geneline yayılan birçok finansal skandal yaşanmıştır. Bunlar, büyük mali kayıplara yol açarak uzun süre finans dünyasının gündeminde kalmıştır. Söz konusu skandalların ortak özellikleri; muhasebe hileleriyle çarpıtılmış finansal raporlar aracılığıyla yapılan manipülasyonlardır (Kayacan, 2006; Dalğar ve Pekin, 201; Gacar, 2012). Kanunlardaki boşluklar, muhasebe ve mali raporlamayla ilgili ilke ve standartlardaki sorunlar ve bağımsız denetimin zafiyeti gibi faktörlerden yararlanan kontrol gücüne sahip

payları ellerinde tutan ortaklar, tepe yöneticileri, muhasebeciler ve bağımsız denetim kuruluşları ilgili mevzuat ve etik kurallara aykırı hareket etmişlerdir (Özbirecikli, 2006; Atmaca, 2012). Finansal skandallara sebep olduğu düşünülen ana unsurlar Şekil 2’de sunulmuştur.



Şekil 2. Finansal Skandallara Sebep Olan Temel Faktörler (Fırat ve Seldüz’den (2014: 516) uyarlanmıştır.)

Söz konusu finansal skandalların kök nedenleri ve başvurulan manipülasyon teknikleri birbirleriyle örtüşmektedir. Bunlarda genellikle yaratıcı muhasebe ve agresif muhasebe yöntemleriyle muhasebe hileleri yapılarak finansal tablolar yanıltıcı hale getirilmiştir. Ayrıca ilişkili taraf işlemleri ve ilişkili taraf işlemleri içerisinde özel bir uygulama olan özel amaçlı şirketler aracılığıyla organizasyon ve finans yapılarını işlemlerin izlerini sürmeyi zorlaştıracak biçimlere sokmuşlardır (Dinç ve Varıcı, 2012; Gacar, 2012). Şekil 2’nin “Muhasebe ve Şirketlerden Kaynaklanan Etik Faktörler” boyutundaki “Muhasebe meslek etiğinden uzaklaşma ve buna aykırı davranma” ifadesiyle bu gibi olaylara ve muhasebe meslek etiğine işaret edilmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının, muhasebe sürecinin kayıt, ölçme, değerlendirme, raporlama ve denetim gibi çeşitli evrelerinde farklı unvanlarla görev almaları üzerinden finansal skandallardaki rolleri; muhasebe mesleğine duyulan genel güven düzeyini zedelemiştir (Aksoy, 2005; Arı, 2008).

Hükümetler, muhasebe mesleği birlikleri, sektörel oluşumlar ve kendi faaliyet alanlarında sözü geçen büyük şirketler; skandalların kök nedenlerini gidermek veya en azından zayıflatarak finansal raporlamaya karşı güveni yeniden tesis etmek için gelişmeler doğrultusunda yasal düzenlemelerle birlikte muhasebe standartları, finansal raporlama standartları ve denetim standartlarının güncellenmesine yönelik çalışmalar başlatmışlardır.

Ayrıca muhasebe meslek etiğine ve Kurumsal Yönetim ilkelerine verilen önem de artmıştır (Fırat ve Seldüz, 2014). Kurumsal Yönetim yaklaşımı, tutarlı ve güvenilir bilgilerin oluşturulmasını ve şeffaflık doğrultusunda paylaşılmasını öngörür. Böylelikle iç ve dış çevrenin yaşaması muhtemel çıkar çatışmaları azaltılabilir. Ayrıca, etğin işletmedeki etkinliği de güçlenir. Bu da hem bağımsız denetimin etkinliğini hem de şirketin finansal raporlarına duyulan güveni artırır (Pamukçu, 2011).

2002’de Sermaye Piyasası ve Menkul Kıymetler Kurumu’nun (SEC) da etkisiyle Amerika Birleşik Devletleri (ABD) hükümeti tarafından Sarbanes-Oxley Yasası (Sarbanes-Oxley Act: SOA) kabul edilmiştir. Bu yasa, etik, Kurumsal Yönetim ve risk yönetimi temeline dayanmaktadır. Amacı, küçük yatırımcılar başta olmak üzere tüm paydaşların ve kamu yararının korunmasıdır. Bu temel ve amaç doğrultusunda; mali raporlama ve denetim hakkındaki boşlukların doldurulması ve yetersizliklerin giderilebilmesi hedeflenmiş; daha caydırıcı yaptırımlar getirilmiştir. Halka açık ortaklıklar için denetim kurulu oluşturmak zorunlu hale büründürülmüştür. Bağımsız denetim kuruluşlarının aynı müşteriye denetimle birlikte aynı anda mali danışmanlık ve değerlendirme gibi hizmetleri vermeleri yasaklanmış ve denetimde rotasyon uygulamaya konulmuştur. Mevcut kamu gözetim kurumunun yerini almak üzere; makul düzeyde güvenilir bilgilere sahip bağımsız denetim raporları sağlayarak kamu yararını gözetmek genel amacını güden yeni bir muhasebe gözetim kurulu oluşturulmuştur. Bu kurulun özel amacı ise denetim de denetlenmesini sağlamaktır. Bu yasa, ABD’de çıkarılmış olmasına karşın, temelindeki yaklaşım ve ilkeler ile yöneldiği sorunlar sebebiyle küresel çapta önemli etkiler meydana getirmiştir (Özbirecikli, 2006; Uzun ve Gönen, 2010).

Finansal tabloların güvenilirliğini sağlamak amacıyla bağımsız denetim faaliyeti hakkında Avrupa Birliği’nde (AB) de bazı çalışmalar yapılmıştır. 1984’te yayımlanan ve 1994’te denetim mesleği için eğitim ve yetkinlik hakkındaki detaylar eklenen 8. Yönerge ile bu konularda uluslararası uyum amaçlanmıştır (Çalışkan, 2006). Finans ve bankacılık sektörlerindeki riskleri azaltmaya yönelik 1988 tarihli Basel Kriterleri önemli bir adımdır. 1999’daki güncellemeleri; Enron skandalı sonrasında “herkese tek bir standart beden” yaklaşımının terk edilmesiyle 2001 ve 2003 yıllarındaki değişiklikler izlemiştir (Kaderli, Doğu, ve Arabacı, 2013). Enron skandalından sonra AB’deki yasal ve teknik düzenlemelerin yetersizliği nedeniyle Avrupa’da da bazı olaylar açığa çıkmıştır. Parmalat, Flowtex, Balsam, Bankgesellschaft Berlin Hypo-Bank ve AHold skandalları sebebiyle ilgili düzenlemeler tekrar ele alınmıştır (Stoltenberg, Lacey, Crutchfield ve Cuthbert, 2005; Hellwig, 2007). Bu

doğrultuda Basel Kriterleri yine gözden geçirilmiş ve mali raporların güvenilirliğini artırmak amacıyla AB üyeleri kurumsal yönetim ilkelerine dayanan önlemler almaya yönelmişlerdir. Almanya'nın uygulamaya koyduğu 10 Adım Programı ve İtalya'nın Vietti Reformu, bu çabalar arasında öne çıkmaktadır (Buchanan ve Yang, 2005; Gökgöz, 2012). 8. Yönerge içerisindeki bağımsız denetim, denetim kuruluşları ve denetçilerin özellikleri vb. kritik konulara dair tanımlar 2006'da güncel hale getirilmiş, denetimde küresel boyutta ortaya çıkan yeni şartlara uyum amacıyla şeffaflık ve tarafsızlık temelinde yeni düzenlemeler yapılarak cezalar ağırlaştırılmıştır (Uzay ve Gönen, 2010).

Bu süreçte Türkiye'de de bazı değişim ve güncelleme çabaları gerçekleştirilmiştir. Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunları üzerinde yapılan güncellemeler bu çabalara temel oluşturmuştur. Özellikle iflas ve bağımsız denetimin kurumsal yönetim ilkelerine göre düzenlenmesi önemlidir. Halka açık ortaklıkların AB direktifleri ve uluslararası standartlarla uyumlu şekilde oluşturulacak muhasebe standartları, finansal raporlama standartları ve bağımsız denetim standartlarına uyum zorunlu kılınmıştır (Şenturan, 2006; Şahin ve Pazarçeviren, 2007).

Bütün bu çabalara rağmen muhasebe ve denetimin 2008-2009 krizinde de önemli rolü olduğu ileri sürülmektedir. Örneğin, konut kredilerinin hatta bunlara ilişkin sigorta fonlarının menkul kıymetleştirilmesi sonucunda türetilen uluslararası finansal enstrümanlar, derecelendirme puanları ve denetim raporlarının aldaticılığı yüzünden büyük bir taleple karşılaşmıştır (Can, 2010). Üstelik bu kredilerin temerrüde düştüğünü gizleyen kreditorler ve finans kurumları, söz konusu bu finansal ürünleri satmayı sürdürürken derecelendirme kuruluşları bunlara güvenilir puanlar atamaya ve bağımsız denetim kuruluşları olumlu görüş açıklamaya devam etmiştir (Er, 2011; Köse, 2012). Çeşitli kamu kurumlarının da söz konusu finansal araçlara yüklü yatırımlar yapmaları nedeniyle riskin boyutu artmıştır. Gittikçe büyüyen sorunun meydana getireceği olumsuzlukları azaltarak sektörel ve makroekonomik riskleri düşürmek amacıyla bu finansal araçları ihraç eden ve sigortalayan firmaların iflasının önüne geçilmesi için büyük ölçekli yatırım bankaları ve önde gelen finans kuruluşlarıyla birlikte ABD hükümeti bunları devralmışlardır. Ancak tüm bu önleme çabalarına rağmen bazı ihraççı firmaların batmasıyla birlikte muhasebe hileleri temeline dayanan manipülasyonlar açığa çıkınca meydana gelen finansal skandallar kısa sürede bir finansal kriz ve o da ekonomik kriz haline gelmiştir. Bu süreçte muhasebe mesleğinin kayıt, ölçme, değerlendirme, finansal raporlama ve bağımsız denetim gibi farklı boyutlarında yer alan muhasebe meslek mensuplarının ilgili yasaları ve etik kuralları ihlal etmeleri

nedeniyle muhasebe mesleğinin önde gelen sorumlulardan olduğu ileri sürülmüştür (Akgüç, 2009; Gökğöz, 2012). Dolayısıyla, ilgili standartlar yasalar üzerinde güncelleme çalışmalarında Kurumsal Yönetim ve muhasebe meslek etiğine vurgu yapılmıştır (Yılmaz ve Kaya, 2014).

Bu tip hileli ve manipülatif davranışlar yasal sınırları aştığında suç teşkil ederken aşmadığında ise etik dışı davranışlar olarak nitelendirilebilir. Bunlar muhasebe mesleğinin itibarını ciddi şekilde sarsmıştır. Yalnızca bu husus bile muhasebe meslek etiğinin önemini belirgin biçimde vurgulamaktadır (Akbaş vd., 2009).

Muhasebe ve bağımsız denetim süreçlerine ilişkin kamuya açıklanan sonuçlar, ekonomik refah üzerinde etkili olduğu için toplumun bazı kesimleri bunlara doğrudan; bazıları ise dolaylı olarak ilgi göstermektedir. Finansal skandallar ve ekonomik krizler muhasebe bilgi sistemin üreteceği bilgi ve sonuçların güvenilirliğinin önemini artırmıştır. Bu noktada, muhasebe meslek etiğinin en temel amacı olarak bilgi kullanıcılarına makul düzeyde güvenilir bilgiler sağlanması öne çıkmaktadır (Elagöz ve Şahbaz, 2016).

Finansal bilgilerin iç ve dış kullanıcıları yani muhasebenin tarafları başta olmak üzere tüm toplumda muhasebe mesleğine yönelik olumlu tutumlarının oluşabilmesi ve mesleğin bunlar nezdinde saygınlık kazanabilmesi konusunda muhasebe meslek etiği gerekli bir düzenektir (Yücel ve Kartal, 2014). Muhasebe mesleği toplum refahı üzerinde büyük etkileri bulunan kredi ve yatırım kararlarının alınması ile temettü ve tahakkuk edecek verginin tespiti konularında diğer mesleklere nazaran daha fazla etki sahibi olduğu için muhasebe meslek etiği önemlidir. Mesela, muhasebe meslek etiği ihlal edilerek gerçekleştirilecek birtakım uygulamalarla verginin eksik tahakkuk ettirilmesi kamu zararı doğuracağı için toplumun tümünü ilgilendirir (Kutlu, 2008, s. 148).

Dolayısıyla, meslek mensuplarının mesleği yürütürken tarafsız, dürüst, doğru, tutarlı ve bağımsız kararlar almalarında sorumluluklarının açıkça tanımlanabilmesi; iş sahipleri ve meslektaşlar başta olmak üzere muhasebenin tarafları ve toplumla sürdürdükleri mesleki ilişkileri kapsamındaki davranışlarının somut şekilde düzenlenebilmesi açılarından muhasebe meslek etiği önemlidir. Mesleğin icrası esnasında karşılaşılan kural eksilikleri veya belirsizlikleri ya da tutarsızlıkları; bazı kararlarda anlaşılamama; ilgili taraflarla çıkar çatışmaları meydana gelmesi; değer yargılarında uyuşmazlık ve diğer türlü bazı mesleki sorunların çözülebilmesi için muhasebe meslek etiğinin varlığı gereklidir. İşte bu yüzden muhasebe meslek etiği, muhasebenin taraflarına makul düzeyde güvenilir bilgiler açıklanması; kamuoyu nezdinde mesleğe, meslek mensuplarına ve ürettiği bilgilere karşı

güvenilirlik sağlanması; mesleğin saygınlık kaybetmesinin önüne geçilmesi, saygınlık kazandırılması ve bunun artırılması hususlarında büyük öneme sahiptir (Sakarya ve Kara, 2010; Bilen ve Yılmaz, 2014).

2.2.2. Muhasebe Meslek Etiğinin İfade Ettiği Anlam ve Tanımı

Muhasebe meslek etiği kavramının; etik, genel anlamdaki iş etiği ve meslek etiği kavramlarının özel bir uygulama alanı olduğu söylenebilir. Muhasebe meslek mensuplarının meslekleri dahilindeki kararları, davranışları ve eylemlerinin bu mesleğe uygunluğunu konu edinmiştir (Yalçın, 2011). Bu kapsamda, meslek icra edilirken yasalar ve standartların yanında özellikle doğruluk, dürüstlük ve tarafsızlık hakkındaki mesleki ve sosyal değer yargıları doğrultusunda davranılmasında kılavuzluk yapmak amacı güder. Finansal ve finansal olmayan bilgilerin doğru, gerçekçi, güvenilir, tutarlı, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir biçimde sunulabilmesi için mükellefler, diğer meslek mensupları, mesleki kuruluşlar, ilgili bazı kamu kurumları ve toplumun geneliyle sürdürülen ilişkilerde uyulması gerekli davranış kurallarını belirler (Aymanıkuy ve Sarıoğlu, 2005; Sakarya ve Kara, 2010).

Farklı kuruluşların kendi amaç, işlev ve hitap ettikleri kitleler doğrultusunda muhasebe meslek etiğine yönelik farklı tanımlar verdikleri görülmektedir. İçerdiği anlam çok geniş bir alanı kapsadığından, muhasebe meslek etiğinin bir ya da birkaç cümle ile tanımlanmaya çalışılması oldukça güçtür. Bunun yerine, terimin ifade ettiği anlamı kavramaya çalışmak daha yararlı olabilir. Muhasebe meslek etiği, uyulması gereken ilgili kanun ve standartların yanı sıra, finansal bilgilerin kullanıcılarına doğru, tam, geçerli ve güvenilir bilgiler iletilmesi sorumluluğu ve bilinciyle faaliyet gösterilmesi konusunda meslek mensuplarına mesleklerini icra ederken rehberlik eden ilkeler bütünüdür. Bu ilkeler tarafsızlık, dürüstlük, mesleki yeterlilik, güvenilirlik, bağımsızlık, kamu yararını gözetme, çıkar çatışmalarının önüne geçme ve çözümleme, özetim, sır tutma, haksız rekabeti engelleme, ikilemlerin giderilmesi ve mesleki davranışla ilgili diğer konularda gerçekleştirilecek etik davranışları belirler (Aymanıkuy ve Sarıoğlu, 2005; Özyürek, 2012).

Muhasebe meslek etiği, kavramsal açıdan en temelde muhasebe meslek mensuplarının dürüstlüğü, doğruluğu, tarafsızlığı, bağımsızlığı, sosyal sorumluluğu ve öz kontrolüne dayanır. Pek çok profesyonel iş kolunda olduğu üzere, muhasebe mesleğinde de mevcut kuralların yetersizliği yüzünden meslek mensupları mesleği sürdürürken yasalar ve standartlarda açıkça belirtilmemiş türden ikilem, çelişki ya da açmazlara sebep olan durumlarda kalabilirler. Böyle durumlarda sergilenecek doğru davranış hakkında mesleki

yargıda bulunurken muhasebe meslek etiği kılavuzluk eder (Kutluk ve Ersoy, 2011; Çiçek vd., 2013).

Muhasebe meslek etiğinin etkileri yalnızca meslek mensupları ve müşteri konumundaki mükelleflerle sınırlı değildir. Muhasebe mesleği geniş bir çevre üzerinde finansal ve finansal olmayan türden güçlü etkilere sahiptir. Bu nedenle, muhasebe mesleğine örneğin beyaz eşya tamiri gibi yalnızca teknik uzmanlık gerektiren bir meslek gözüyle bakılması doğru olmaz. Muhasebe meslek mensuplarının mesleki konularda teknik uzmanlık yanında sosyal sorumluluk bilinci dahilinde davranmaları önem taşımaktadır (Çetin ve Şahin Dağlı, 2014; Ceylan ve Terzi, 2016). Bu yüzden, muhasebe meslek etiği mesleğin icrası hakkındaki teknik konularla birlikte meslek mensuplarının bilgi kullanıcılarıyla ilişkileri ve mesleğin itibarıyla ilgili kişisel davranışlarla da ilgilenir. Çünkü yalnızca tek bir muhasebe meslek mensubunun münferit olsa bile yanlış davranışları, en azından belirli bir çevrede mesleğin toplumdaki saygınlığını zedeleyebilmektedir (Yücel ve Kartal, 2014; Çelik ve Dağdeviren, 2015).

2.3. Muhasebe Meslek Etiğiyle İlgili Düzenlemeler

Önceleri uyulması yalnızca önerilen sonra da mecbur tutulmaya başlanan muhasebe meslek etiği yazılı kurallar olarak düzenlenmiştir. AICPA'nın çalışmaları temelinde yükselen muhasebe meslek etiği kuralları gittikçe uluslararası düzeyde kabul görmüştür. Yaşanan gelişmeler itibarıyla ortaya çıkan ihtiyaçlara göre bu kurallar üzerinde hem ulusal hem uluslararası boyutta güncellemeler yapılmıştır. Muhasebe meslek etiği, zamanla fazilet ve dürüstlük merkezli bir odağı benimseyerek başta yatırımcılar olmak üzere özellikle üçüncü taraf haklarının korunmasına yöneldiğinden kurumsal yönetim ilkeleriyle tamamen bağdaşır bir yapıya kavuşmuştur (Yılmaz ve Kaya, 2014).

2.3.1. Yurtdışında Yapılan Düzenlemeler

İkinci Dünya Savaşını takip eden yıllarda teknoloji ve iletişim imkânlarının da artmasıyla oluşan yeni ekonomik ortamda çokuluslu ortaklıkların sayısı fazlalaşmış, bunların ölçekleri ve faaliyet alanları genişlemiştir. Anonim şirket türü yaygınlaşmış ve küreselleşmenin de etkisiyle finans sektöründe uluslararası yatırımlar hızlanmıştır (Üstündağ, 2017). Bu durum muhasebe mesleğinin rolünün vergilendirmeye yönelik defter tutmaktan finansal bilgi kullanıcılarına güvenilir bilgiler sunmaya doğru genişlemesine neden olmuştur (Elagöz ve Şahbaz, 2016). Böylelikle muhasebe bilgi sisteminin temel çıktısı olan finansal tabloların

güvenilirliği, bunların uluslararası bazda anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olması ihtiyacı doğmuştur. Bu doğrultuda da muhasebenin nesnel bir yaklaşıma sahip olarak başta küçük yatırımcılar olmak üzere bilgi kullanıcılarının korunması amacıyla muhasebe ve denetim için uluslararası standartların geliştirilmesine başlanmıştır (Mikail ve Aslan, 2017). İhtiyaçlar doğrultusunda muhasebe meslek etiğine atfedilen önem de artınca bu kuralların yazılı biçiminde düzenlenmesine gidilmiştir (Bilen ve Yılmaz, 2014). ABD’de AICPA’nın başlattığı muhasebe meslek etiği hakkındaki ulusal düzenlemeler, başka ülkelerin de kendileri adına harekete geçmelerini tetiklemiştir. AICPA’nın çalışmalarına dayanan bu çabalar zamanla uluslararası bir boyuta evrilmiştir (Çetin ve Şahin Dağı, 2014).

2.3.1.1. ABD’de Yapılan Ulusal Düzenlemeler

1887’de kurulmuş olan Amerikan Serbest Muhasebeciler Birliği’nin (American Association of Public Accountants – AAPA) adı 1916’da Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (Institute of Public Accountants – IPA), 1917’de Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Accountants – AIA), 1921’de Amerikan Serbest Muhasebeciler Topluluğu (American Society of Public Accountants – ASPA), 1936’da yine Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Accountants – AIA) olarak değişmiş ve neticede AICPA haline gelmiştir. Yeminli Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (The Chartered Institute of Management Accountants - CIMA) ise 1919’da kurulmuştur. AICPA ve CIMA 2017’de AICPA-CIMA adı altında 188 ülke ve bölgede faaliyet gösteren dünya çapında bir kuruluş biçiminde bir araya gelmiştir (AICPA&CIMA, 2021).

Muhasebe meslek mensuplarına yönelik etik standartlar oluşturulması konusundaki çalışmaları yürütmek amacıyla AAPA tarafından 1906 yılında meydana getirilen etik komite (American Association of Public Accountants’ Committee on Ethics – AAPACE) 1907 yılında bazı önerilerde bulunmuştur. Meslek mensuplarının etik ilkelere uyumunun sağlanması ve denetlenmesi hususunda ilerleme gerçekleştirilebilmesi amacıyla 1916 yılında IPA tarafından AAPACE adlı yapı güçlendirilmiştir. AAPACE’nin hazırladığı mesleki davranış kuralları 1917’de AIA tarafından kabul edilmiştir. 1929 yılında New York Borsasının çöküşü, dünya genelini sarsan Büyük Buhran’ın en temel sebeplerinden biri olarak görülmektedir. Borsadaki çöküşte kamuya yanıltıcı finansal raporlar ve muhasebe bilgilerinin açıklanması etkili olmuştur. Yanıltıcı finansal raporlar ve muhasebe bilgileri ise yasal boşluklardan yararlanarak etik dışı uygulamalara yönelen muhasebe meslek mensupları tarafından üretilmiştir. Bu nedenle 1929 yılından sonra etik düzenlemelere

verilen önem artmıştır. ABD sermaye piyasasının düzenleyicisi olan Menkul Kıymetler ve Borsa Kurulu (SEC), 1940'ta meslek mensuplarının mesleki davranışları hakkındaki disiplin işlemleri ve soruşturmalarda AAPACE'nin gönüllü olarak tavsiyelerde bulunabileceğine yönelik aldığı kararlar AAPACE'yi yetkilendirerek disiplin sağlama konusundaki rolünü güçlendirmiştir (Preston, Cooper, Scarbrough, ve Chilton, 1995; AICPA, 2014).

1965 yılında AICPA tarafından yayımlanan Mesleki Etik Kuralları ve Numaralandırılmış Görüşler, muhasebe meslek etiğinin modern anlamını şekillendirmede önemli bir dönüm noktası olmuştur (AICPA, 1965). AICPA, 20. yüzyılın başlarında başladığı çalışmaları, muhasebe mesleğinde ve etkilediği diğer alanlardaki gelişmelere uygun şekilde yenileyerek devam ettirmiştir. 1974 ile 2007 yılları arasında AICPA tarafından yayımlanan Mesleki Standartlar içinde, AICPA'nın Davranış Kuralları ve ilgili yönetmelikler bulunmaktadır. 1917'den 1997'ye kadar Davranış Kuralları ve yönetmelikleri broşür formatında yayımlanmıştır.

1965 yılında broşür olarak yayınlanan Mesleki Etik Kuralları ve Numaralandırılmış Görüşler, sonraki gelişmelerle birlikte 1974'te Mesleki Standartlar olarak güncellenmiştir (AICPA, 1974). 1988 yılında, "Mesleki Standartların Yeniden Yapılandırması Planı" (Plan to Restructure Professional Standards) isimli çalışma (AICPA, 1987) temelinde, AICPA Mesleki Standartlar (Professional Standards) dahilinde Davranış Kuralları (Code of Conduct) bölümü oluşturulmuştur (AICPA, 1988). 1988'de yayımlanan AICPA Davranış Kuralları, meslek mensuplarının etik ilkelerini ve etik olmayan durumları tanımlayan kurallar içermekte olup, muhasebe meslek etiğinin modern anlamını şekillendirmede kritik bir rol oynamıştır (Kutlu, 2008; Özyürek, 2012). 1992 yılından itibaren, bu çalışmalar "Mesleki Davranış Kuralları" olarak adlandırılmaya başlanmış ve bu isim altında devam ettirilmiştir (AICPA, 1992). 2013 yılında, AICPA Mesleki Standartları'nda yapılan bir güncelleme ile belirtilen durumlar dışında 1988 yılındaki düzenlemelerin uygulanmaya devam edeceği açıklanmıştır (AICPA, 2013). 2013 yılında yayımlanan AICPA Mesleki Davranış Kuralları, 1988'deki düzenlemelerin temel alındığı Davranış Kuralları bölümünü esas alarak, mesleki davranışlarla ilgili ilkeleri ve kuralları içermekte ve bu kuralların tanımını yapmaktadır.

Yukarıda adları anılan ilgili meslek örgütleri tarafından ABD'de 1900'lü yılların ilk iki on yılında başlatılan çalışmalar, zaman içerisinde doğan ihtiyaçlar ve meydana gelen gelişmeler doğrultusunda güncellenerek sürdürülmüştür. AICPA Davranış Kuralları (Code of Conduct) ve yönetmelik bölümleri, 1917 ile 1997 yılları arasında ayrı kitapçık ve broşürler halinde

yayınlanırken; 1974 ile 2007 yılları arasında AICPA Mesleki Standartları (Professional Standards) dahilinde yayımlanmıştır. 1971’de AAPACE’nin yerini almak üzere Mesleki Etik Yürütme Kurulu (The Professional Ethics Executive Committee – PEEC) çalışmalara bir boyut kazandırmıştır. 1974 tarihli Mesleki Standartlarda (AICPA, 1974) etik konusuna ayrı bir başlık halinde yer verilmiştir.

AICPA Mesleki Davranış Kurallarının 2013 yılı sürümü, mesleki davranış ilke ve kurallarını 1988 tarihli AICPA Mesleki Standartlarının Davranış Kuralları bölümü temelinde tanımlamakta ve açıklamaktadır. Önceki düzenlemelerde olduğu gibi bu ilke ve kurallarda da mesleğin topluma, mükelleflere, meslek mensuplarına ve mesleğin kendisine karşı sorumluluklarının kabul edildiği vurgulanmıştır. AICPA altı adet temel mesleki davranış ilkesi tanımlamaktadır. Bunlar sorumluluklar, kamu faydası, dürüstlük, nesnellik ve bağımsızlık, özenli çalışma ve hizmetlerin kapsamı ile niteliği adıyla belirtilmiştir. Sorumluluklar ilkesi meslek mensupları mükelleflere, işverenlere, meslektaşlara ve kamuya karşı meslek kapsamındaki sorumluluklarını yerine getirirken taraflara eşit mesafede durmaları ve mesleki faaliyetleri hiçbirinin lehine veya aleyhine çarpıtmadan sürdürmeleri anlamını taşır. Kamu yararı, mesleki faaliyetlerin toplumsal fayda gözetilerek icra edilmesidir. Dürüstlük ilkesi meslek kapsamındaki faaliyet ve işlemlerin gerçeği olduğu gibi yansıtabilecek biçimde yapılması gerektiği anlamındadır. Mesleğin icrası karşılığında ücret söz konusu olmasına rağmen meslek mensuplarının mesleki konularda mükellefleri ya da işverenlerinden bağımsız olarak davranarak tarafsız duruşlarını korumaları nesnellik ve bağımsızlık ilkesinde kendini göstermektedir. Özenli çalışma ilkesiyle meslek mensuplarının meslek hakkındaki teknik bilgilerini mesleki faaliyetlere uygularken hiçbir tarafın menfaatine davranmaksızın titizlikle hareket etmeleri gerektiği kastedilmektedir. Hizmetin kapsamı ve niteliği ise temelde mevzuat dışında bulunan ancak meslek mensuplarının sunmayı tercih edecekleri türden hizmetler konusunda muhasebe meslek etiğine dikkat etmeleri gerekliliğini vurgulayan ilkedir (AICPA, 2013). Bu ilkelere ve muhasebe mesleğinin bazı temel kavramlarına dayanarak belirlenmiş mesleki davranış kuralları özetlenerek Tablo 3’te sunulmuştur.

Tablo 3. AICPA Mesleki Davranış Kurallarındaki Temel İlkeler

Kural	Kod	Öz	Temel Aldığı Meslek Kavramı veya Meslek Etiği İlkesi
Bağımsızlık	101	Mesleğin tamamen bağımsız şekilde yürütülmesini sağlamak amacıyla, müşteriler ve ilgili çevreyle ilişkilerde zihinsel ve biçimsel bağımsızlığın korunmasına yönelik açıklamalar.	Bağımsızlık
Dürüstlük ve Nesnellik	102	Hiçbir tarafın çıkarını öncelemeksizin ve dış etkilere kapılmaksızın, mesleki faaliyetlerin doğruluk, dürüstlük ve tarafsızlık ilkelerine uygun şekilde yürütülmesi hakkında açıklamalar.	Dürüstlük ve Nesnellik
Genel Standartlar	201	Mesleki rekabetin etik çerçevede yürütülmesi, titiz çalışma, planlama ve denetimin yanı sıra yeterli düzeyde uygun veriye dayanılması gerektiğine dair açıklamalar.	Genel Standartlar – Muhasebe İlkeleri
Standartlara Uyum	202	Denetim, inceleme, derleme, yönetim danışmanlığı, vergi ve diğer mesleki hizmetlerin yürütülmesi sırasında ilgili mesleki standartlara uyulmasının zorunluluğu.	
Muhasebe İlkeleri	203	Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyma yükümlülüğü hakkında açıklamalar.	
Müşteri Bilgilerinin Gizliliği	301	Müşterilere ait bilgilerin gizli tutulması, meslek sırrına sadık kalınması ve yasal zorunluluklar haricinde paylaşılmaması gerektiğine dair yükümlülükler.	Müşterilere Yönelik Sorumluluklar
Şarta Bağlı Ücret	302	Mesleki faaliyetler için sonuç odaklı koşullu ücretler alınmaması, ücretin iş başında belirlenen tarife çerçevesinde düzenlenmesi gerektiğine dair açıklamalar.	
---	---	Haksız rekabetin önlenmesi başta olmak üzere, meslek mensubunun sorumlulukları ve mesleki etik kurallar hakkında açıklamalar.	Meslektaşlara Yönelik Sorumluluklar
Meslek Onuruyla Bağdaşmayan Davranışlar	501	Müşteriler, çalışanlar ve ilgili taraflarla ilişkilerde, kişinin kendisi, meslektaşları ve mesleğin itibarı açısından küçük düşürücü, utanç verici veya itibar zedeleyici davranışlardan kaçınılması gerektiğine dair açıklamalar.	Diğer Sorumluluk ve Uygulamalar
Reklam ve Diğer Müşteri Talep/Tevsik Biçimleri	502	Yanıltıcı, abartılı veya baskı içeren tanıtım faaliyetlerinden kaçınılması; üçüncü taraflar aracılığıyla iş almanın ve mesleki unvan kullanımının belirli kurallar çerçevesinde düzenlenmesi hakkında açıklamalar.	
Komisyonlar ve Yönlendirme/Önerme Ücretleri	503	Müşteri-tedarikçi buluşturma gibi aracılık faaliyetleri sonucunda komisyon alınması veya yönlendirilen müşteri üzerinden ücret talep edilmesine yönelik kısıtlamalar hakkında açıklamalar.	
Kuruluş Türü ve Adı	505	Meslek mensubunun faaliyetlerini sürdürebileceği kuruluş türleri, örgütlenme biçimleri ve firma unvanlarının belirlenmesine dair açıklamalar.	

Kaynak: Bozçalı'dan (2023, s. 37) uyarlanmıştır.

AICPAveCIMA tarafından oluşturulan yönetmelikler, AICPA'ya kayıtlı üyelerin Mesleki Davranış Kurallarındaki ilke ve kurallara uyulmasını gerektirmektedir. Bunlar, aksi ifade edilmedikçe mesleki hizmetler dahilinde yürütülen tüm faaliyetler için geçerlidir. Kural ihlalinde bulunan üyelerin eylemlerini gerekçelendirme zorunluluğu bulunmaktadır. AICPA üyeleri ise bireyler, ilişkilendirilmiş üyeler ve uluslararası ortaklardan meydana gelir. Mesleki faaliyetlerini ABD sınırları dışında gerçekleştiren ABD vatandaşı üyeler, ekip olarak görev yapılmasında yabancı uyruklu bir ekip üyesinin kural dışı davrandığı ekibin ABD vatandaşı üyeleri ve kural dışı davranan yabancı şebeke organizasyonların üyeleri bu ilke ve kuralların kapsamı dışında tutulmuştur (AICPA, 2013).

2.3.1.2. Uluslararası Boyuttaki Çalışmalar

1977 yılında Almanya’da yapılan 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi’nde elli bir ülkeye yayılmış altmış üç kurucu üyenin katılımıyla meydana getirilen IFAC, 2020 sonu itibarıyla yüz otuz beş farklı ülkedeki yüz seksen üye ve iş birliği ortağı kuruluşla faaliyetine devam etmektedir. Temel amacı muhasebecilik mesleğinin küresel boyutta kamu yararına güçlendirilmesi olan IFAC’ın en önde gelen görevi denetim ve güvence, kamu sektörü muhasebesi, meslek etiği ve mesleki eğitim konularında uluslararası geçerliliği olan standartlar kaliteli geliştirmek, benimsenmeleri ve kullanılmalarını teşvik etmektir. Bu doğrultuda üye örgütler arasında iş birliği ve ortak çalışmaları kolaylaştırmak; diğer uluslararası kurum ve kuruluşlarla iş birlikleri ve ortak çalışmalar yürütmek; mesleğin uluslararası boyutta sözcülüğünü yapmak gibi görevleri de üstlenmiştir (IFAC, 2022b).

İlk toplantıda belirlenen çalışma programındaki pek çok unsur geçerliliğini sürdürmektedir. Programdaki ikinci madde muhasebe meslek etiğiyle ilgilidir. IFAC, üyelerin etik kurallarında yer alması gereken temel ilkeleri tespit etmeye ve bunları geliştirmeye ya da açıklamaya bu program dahilinde devam etmektedir (IFAC, 2022b). 1977 ve 2005 yılları arasında muhasebe meslek etiği konusundaki çalışmalar IFAC’ın daimî bir komitesi olarak Etik Kurul tarafından sürdürülmüştür. Etik Kurul, 2005’te IESBA adıyla yeniden yapılandırılarak güçlendirilmiştir (Sonnerfeldt ve Loft, 2018).

Bir uluslararası standartlar belirleme kurulu olan IESBA, IFAC bünyesinde yer almasına rağmen bağımsızdır. IESBA’nın amacı muhasebe mesleği için küresel çapta ve yüksek kaliteli standartlar geliştirmek vasıtasıyla kamusal fayda sağlamaktır. Bu doğrultuda, muhasebe mesleğinin küresel çaptaki gereksinimlerine yönelik olarak Muhasebe Meslek Mensupları için Uluslararası Etik Kuralları adlı çalışma yapılmıştır. IESBA hem bu ilke ve kuralların belirlenmesi hem de uluslararası boyutta benimsenmesi ve uygulanması konusundaki destek ve kılavuzluk faaliyetlerini yürütür. Ayrıca etik problemlerin uluslararası temelde tartışılmasını da sağlamaya çalışır (IESBA, 2022a).

IESBA daha önceki kurulun çalışmaları temelinde ve konuyla ilgili diğer bazı uluslararası kuruluşların görüşlerini de göz önünde bulundurmak suretiyle muhasebe meslek etiğinin çerçevesini çizerek 2009 yılından itibaren küresel anlamda açıklayan el kitapları ve bildirimler yayımlamayı sürdürmektedir.

Sınıflandırma yöntemi ve kapsamı bakımından AICPA’nın önceki çalışmalarını temel alsa da IESBA’nın muhasebe meslek etiği kuralları değişik bir yaklaşıma sahiptir. Üstelik 2018

sürümünden beri Uluslararası Etik Kuralları EL Kitabı içerisine uluslararası bağımsızlık standartları kısmı da ilave edilmiştir. Böylelikle IESBA muhasebe meslek etiği kuralları dört temel kısımdan oluşur bir hale bürünmüştür (IFAC, 2018). Bu el kitabının 2022 basımının ise 15 Aralık 2024'ten itibaren yeni başlayacak dönemlerde geçerli olacağı ifade edilmiştir (IFAC, 2022a).

IESBA el kitabı etik kurallarında muhasebe mesleğinin kamusal fayda sorumluluğunun bilincinde olduğu vurgulanarak meslek mensuplarına yönelik dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış adı verilen temel etik ilkeler meydana getirilmiştir. Bu temel etik ilkeler mesleği icra ederken sergilenmesi beklenen standart davranışları tespit etmekle birlikte; meslek mensuplarının bu davranışları gerçekleştirmesini engelleyebilecek türden tehditlerin belirlenmesi, bunların değerlendirilmesi ve eyleme geçilmesinde başvurulacak teorik çerçeveyi de oluşturmaktadır. Aynı zamanda etik hakkındaki bazı yükümlülük ve uygulama gereçlerini de somutlaştırarak muhasebe meslek etiğinin kavramsal çerçevesinin fiiliyata geçirilmesine kılavuzluk yapmaktadır. Bağımsız denetim, sınırlı denetim ve diğer birtakım güvence hizmetleri de muhasebe meslek mensuplarınca sunulabilmektedir. Bunlar meslek mensubunun bağımsızlığıyla ilgili bazı tehditler meydana getirebilmektedir. İşte el kitabına sonradan eklenen Uluslararası Bağımsızlık Standartları, bu türden tehditlere karşı davranışları da netleştirmektedir (IFAC ve TÜRMOB, 2021).

IESBA el kitabı dört adet ana kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısımda etik kurallara uyumun anlamı ve önemiyle birlikte etik kuralların dayandırıldığı temel ilkeler ve kavramsal çerçeve verilmiştir. İkinci kısım bağımlı; üçüncü kısım serbest çalışan meslek mensuplarına yönelik etik kuralları içermektedir. Son kısımda uluslararası bağımsızlık standartları sunulmuştur. Tablo 4 ile bu dört kısım ve alt bölümleri özetlenmiştir.

Tablo 4. IESBA Meslek Etiği İlkeleri ve Kuralları

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

Kaynak: Bozçalı (2023: 41)

Muhasebe meslek etiği kurallarının dayandırıldığı beş temel ilke dürüstlük; tarafsızlık; mesleki yeterlik ve özen; sır saklama ve mesleğe uygun davranıştır. Dürüstlük; mesleğin taraflarıyla sürdürülen iş ilişkilerinin hepsinde doğru, dürüst, açık ve güvenilir olunmasıdır. Tarafsızlık; çıkar çatışmaları, önyargılar ya da başka kişi veya kurumların nüfuzunu art niyetle kullanmak gibi faktörlerin mesleki yargıda bulunurken meslek mensuplarını etkilememesidir. Mesleki yeterlik ve özen; ilgili tarafların yeterli düzeyde mesleki hizmet alabilmelerini sağlamak amacıyla meslek mensuplarının yasa ve yönetmeliklerle birlikte meslek standartlarına da uygun olarak meslekle ilgili bilgi ve beceriyi kazanmak ve korumakla yükümlü olmaları; mesleği yürürlükteki standartlar uyarınca özenli bir biçimde icra etmeleri sorumluluğudur. Sır saklama; mesleğin icrasında sağlanan ya da karşılaşılan müşteri veya işverene ilişkin mesleki bilgilerin gizliliğine uyulması ve bu konularda ketum davranılması anlamına gelir. Mesleğe uygun davranış; meslek mensuplarının meslek hakkındaki mevzuata ve standartla uymaları ve meslek itibarını zedeleyici nitelikteki eylemlerden kaçınmaları gerekliliğini belirtir (IFAC ve TÜRMOB, 2021).

2.3.2. Türkiye’deki Çalışma ve Düzenlemeler

Muhasebe meslek etiği hakkındaki çalışmaların Türkiye’de esasen oldukça eski tarihlere dayandığı söylenebilir. Ancak bu çalışmaların farklı kanunlar temelinde farklı kurum ve kuruluşlar tarafından yayımlanan farklı türdeki düzenleyici metinlerden meydana gelmesi bir dağınıklığa neden olmuştur. Çeşitli kanunlar, yönetmelikler, tebliğler ve meslek örgütü kararlarından meydana gelen bu oluşumun 2007 yılından itibaren daha derli toplu bir hale getirildiği görülmektedir (Arslan, 2020). Ülkemizde muhasebe meslek etiği konusunda gerçekleştirilen çabalar ve ilgili düzenlemeler aşağıda açıklanmıştır.

2.3.2.1. 3568 Sayılı Kanun ve İlgili Yönetmelikler

13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazetede 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu yayımlanmıştır. Meslek mensupları arasında “meslek kanunu” veya kısaca “3568 sayılı yasa” olarak da anılan bu kanun zaman içerisinde meydana gelen değişimler ve ihtiyaçlar doğrultusunda çok kere güncellenmiştir. Muhasebe meslek etiği terimi bu yasada doğrudan geçmese ve buna dair ayrı bir bölüm bulunmasa da yasanın çeşitli yerlerinde meslek mensuplarının uyması gereken kuralların belirtildiği ve meslek hakkındaki bir takım en temel ilke ve kurallara işaret edildiği görülmektedir (Çiftçi ve Çiftçi, 2017). Bu nedenle 3568 sayılı Kanunun muhasebe meslek

etiğiyle ilgili dolaylı da olsa bir düzenleme getirmiş olduğu ifade edilebilir (Arslan, 2020, s. 59). Meslek yasasının bazı maddelerinde yer alan ve muhasebe meslek etiği ile ilişkili görülen hükümler Tablo 5’de gösterilmiştir.

Tablo 5. 3568 Sayılı Yasada Muhasebe Meslek Etiğiyle İlgili Maddeler

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

Kaynak: Sakarya ve Kara (2010: 59)

Meslek yasasında meslek etiği ile ilişkilendirilebilen açıklama ve hükümler muhasebe meslek etiği konusunda daha sonra yapılan düzenlemelere temel oluşturmuştur (Arslan, 2020, s. 61). Meslek odaları ve odalar birliği, bu yasanın ilk maddesi uyarınca kurulmuştur. Birliğin adı TÜRMOB olarak kısaltılmıştır. Madde 14 odaların kuruluş amacını meslek mensuplarının iş sahipleri ve meslektaşlar arasındaki ilişkilerinde meslek ahlakı ve disiplinin korunması olarak belirterek meslek etiği konusunda odalara atıfta bulunur. Madde 29 ise görevleri arasında meslek ahlakı, düzeni ve geleneklerinin korunmasına yönelik ifadelerle TÜRMOB’u meslek etiği hakkında yetkilendirmektedir. 21.02.1990 tarihli Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları hakkındaki yönetmeliklerde de benzer hususlar yer almaktadır. Örneğin uyulması zorunlu mesleki kararlar hususunda Birliğe teklifte bulunulması; mesleğin gelişiminin sağlanması; muhasebe meslek mensuplarının meslektaşları ve mükellefler ya da iş sahipleriyle ilişkilerinde meslek ahlakı, disiplini ve dayanışmanın korunması gibi ifadelerle muhasebe meslek etiği kavramına atıfta bulunulmuştur (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 1990a; Hazine ve Maliye Bakanlığı, 1990b).

“Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Yönetmeliği” 11.06.1990 tarihinde yayımlanmış ve 2007, 2012 ile 2015’te güncellenmiştir. Bu yönetmeliğe göre TÜRMOB’un görevleri arasında uyulması mecbur tutulan meslek kuralları ve standartlarının belirlenmesi; bu doğrultuda uluslararası standartlarla uyumlu

meslek etiği, denetim, mesleki eğitim ve kalite güvence standartlarının oluşturulması ve geliştirilmesi de yer alır. Uluslararası standartlarla uyumlu meslek etiği, denetim, mesleki eğitim ve kalite güvence standartlarının oluşturulması ve geliştirilmesi; haksız rekabetin engellenmesini amaçlayan önlemlerin alınması ve bu doğrultuda Birlik içerisinde kurul, komite, çalışma grupları gibi birimler oluşturulması, muhasebe meslek mensuplarının eğitimini sağlamaya yönelik seminerler düzenlenmesi, kurslar açılması konularında Birlik yönetim kurulu görevlendirilmiştir (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 1990c).

1990 yılında yayımlanan “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik” 2007 ve 2015’te yenilenmiştir. Bu yönetmeliğin ikinci bölümü muhasebe meslek etiği hakkındaki düzenlemelerle ilgili bazı maddeler içermektedir. (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 1990d). Bunlar Tablo 6’da özetlenerek sunulmuştur.

Tablo 6. Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelikte Etik

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

Kaynak: Sakarya ve Kara (2010: 59).

2.3.2.2. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerdeki Hususlar

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) 1992 yılından itibaren yayımlanmaya başlamış ve zaman içerisinde ortaya çıkan ihtiyaç ve gelişmeler çerçevesinde toplamda on beş defa güncellenmiştir. Son güncelleme tarihi 26.12.2008’dir. MSUGT, muhasebenin temel kavramlarını on iki başlıkta sunmaktadır. Bunlardan tarafsızlık ve belgelendirme, özün önceliği, tutarlılık, tam açıklama ve sosyal sorumluluk kavramları muhasebe meslek etiği hakkındaki bazı konulara doğrudan ya da dolaylı olarak değinmektedir (Sakarya ve Kara, 2010). Bu kavramlarda muhasebe meslek etiği terimi doğrudan geçmemekle birlikte işaret ettikleri unsurlar üzerinden etik olarak kabul edilen veya edilmeyen bazı mesleki davranışları ortaya koymaktadır.

Tarafsızlık ve belgelendirme, bütün kayıtların usulünce düzenlenmiş nesnel belgeler temelinde gerçek durumu yansıtmaları ve kayıtlarda başvurulacak yöntemlerin önyargısız ve tarafsız olarak seçilmesi gerekliliği anlamına gelir.

Özün önceliği, muhasebe kayıt ve işlemleri sırasında biçimin değil olayların özlerinin temel alınmasıdır. Biçim ve öz arasında bazı farklılıklar ortaya çıktığında öz daima biçimden önde gelir.

Tutarlılık, seçilen muhasebe politikaları birbirini izleyen belirlenmiş sayıda dönemler boyunca değiştirilmeden uygulanmalıdır. Böylece bir işletmenin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve bunlarla ilgili yorumları karşılaştırılabilir hale gelir. Gerekli durumlarda ve geçerli sebepler şartıyla bu politikalar dipnotlarda açıklamak kaydıyla değiştirilebilir.

Tam açıklama, muhasebe süreçlerinin tümünde ölçülü ve ihtiyatlı davranılmasını, olası risklerin dikkate alınması gerekliliğidir. Bu bağlamda, muhtemel giderle zararlara yönelik karşılık ayrılır ama olası gelirlerle karlar hakkında gerçekleşecekleri döneme dek bir işlem yapılmaz.

Sosyal sorumluluk, muhasebenin anlamı, amacı ve yeriyle birlikte kapsamı ve sorumluluğunu da içerir. Gerçeğe uygun, dürüst ve tarafsız bilgiler üretilerek muhasebe dahilindeki bütün süreçlerde ve finansal tabloların oluşturulmasıyla raporlanmasında yalnızca belirli kişi ya da grupların çıkarlarının değil; toplumsal çıkarların dikkate alınması ve gözetilmesi anlamındadır.

2.3.2.3. Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler

SPK'nin Seri X altında yayımladığı 1, 7, 12, 15, 16, 22 ve 28 numaralı tebliğlerinde genel anlamdaki muhasebe mesleğinin bir dalını meydana getiren bağımsız denetim hakkında etik konusunda bazı hususları da içermektedir (Bilen ve Yılmaz, 2014; Demir, 2015). Bunlar uluslararası ve ulusal gelişmeler ve olaylar nedeniyle değişen koşullara uyum sağlanması için 2002, 2006, 2008, 2009, 2011 ve 2013 yıllarında güncellenmiştir (İşgüden, 2007; Arslan, 2020).

2013 tarihli Seri X 28 numaralı tebliğ ile 2006 yılında yayımlanan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” güncellenmiştir. Bağımsız denetimde uyulacak etik ilkeler, halen yürürlükte olan bu tebliğin üçüncü bölümünde yer almaktadır. Madde 11 mesleki şüphecilik; Madde 12 bağımsızlık; Madde 14 mesleki özen ve titizlik; Madde 15 ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı; Madde 16 reklam yasağı; Madde 17 sır

saklama yükümlülüğü ve Madde 18 karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet başlıkları altında uyulması gereken etik ilkeleri belirtmekte ve bunları özetle açıklamaktadır.

2.3.2.4. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Düzenlemeleri

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun öngördüğü bağımsız denetim konusunu ve süreçlerini düzenlemek; muhasebe ve denetim standartlarını oluşturmak ve güncellemek üzere 2011 yılında Hazine ve Maliye Bakanlığıyla ilişkili ve idari özerkliğe sahip bir üst kurul olarak kurulmuştur. KGK, AB ile eşdeğer özelliklerde kamu gözetim sistemi süreçleri tasarlar ve yürütür. Gerçeği yansıtan güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilgiler ile bağımsız denetim raporları sağlayarak yatırımcı çıkarlarını ve kamusal faydayı korumak amacını güder. Bu amacı doğrultusunda uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye muhasebe, finansal raporlama ve denetim (TMS/TFRS ve TDS) standartlarını oluştur ve yayımlar; bağımsız denetim üzerinde kamu gözetimi yaparak uygulamada birlik, güven ve kalite sağlar; denetim kuruluşu ve denetim üstlenen bağımsız denetçileri yetkilendirir (KGK, 2022a). KGK Etik Komisyonu, KGK'nin görevleriyle uyumlu bir biçimde etik konusunda kapsamlı çalışmalar yapar ve bunları güncellemeyi sürdürür (KGK, 2022b).

2012 yılında yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde denetim konusu ve mesleğiyle ilgili beş temel etik ilke yer almaktadır. Bunlar dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranıştır. Ayrıca, bağımsız denetime yönelik reklam yasağı, bağımsızlığın korunması, haksız rekabet gibi konularda uyulacak etik kurallar da belirtilmiştir. (KGK, 2012). 2015 yılında Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Hakkında Tebliğ yayımlanmış ve TDS kapsamındaki Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardındaki etik ilkelerle kuralların yürürlüğe girmesi sağlanmıştır. TDS seti içindeki bu standart 2017, 2019, 2021, 2023 ve 2024 yıllarında bağımsızlık standartları eklenerek ve diğer bazı hususlardaki çalışmalar doğrultusunda güncellenmiştir (KGK, 2024).

2.3.2.5. TÜRMOB Düzenlemeleri

TÜRMOB, 3568 sayılı yasa uyarınca ayrı ayrı kurulmuştur. SMMM ve YMM odalarının üst kuruluşu olarak odalar birliği biçiminde örgütlenmiş bir yapıya sahiptir. TÜRMOB, ilgili yasa uyarınca toplumsal fayda sağlamak; meslek mensuplarının çıkarlarını ve mesleğinin saygınlığını, disiplinini, mesleki ahlakı, düzenini ve geleneklerini korumak gibi amaçlarla

muhasebe meslek etiğinin tespit edilmesi, geliştirilmesi ve muhafaza edilmesi konularında yetkilendirilerek görevlendirilmiştir. SMM ve YMM odalarının yönetmelikleri de meslek mensupları tarafından uyulması zorunlu mesleki kararların alınması hakkında önerilerde bulunulması; mesleki disiplin, ahlak ve dayanışmanın korunması; mesleğin genel çıkarlara uygun biçimde gelişiminin sağlanması gibi konularda TÜRMOB'un sorumlu olduğunu belirtmektedir. Birliğin kendi yönetmeliğinde ise mesleki etik standartların belirlenmesi ve meslek etiği konusunda eğitimler verilmesi TÜRMOB'un görevleri arasında sayılmaktadır. Bu doğrultuda TÜRMOB tarafından meslek ahlakıyla ilgili kurallar, meslek etiği ilkeleri, etik eğitimi, etik sözleşme yapılması gibi hususlarda; zorunlu meslek kararları, yönetmelikler ve tebliğler çıkarılarak düzenlemeler yapılmıştır.

2001 yılında muhasebe meslek etiğiyle ilgili doğrudan ifadeler içeren ve toplamda yirmi üç maddeden meydana gelen Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlakı Kuralları ile İlgili Mecburi yayımlanmıştır (TÜRMOB, 2001). 2000 yılında çıkarılan ve bazı dolaylı düzenlemeler içeren Disiplin Yönetmeliği hariç tutulursa; bu zorunlu meslek kararı TÜRMOB tarafından muhasebe meslek etiği hakkında yapılan ilk doğrudan düzenleme olarak görülebilir (Uçma Uysal, Türker ve Kurt, 2019, s. 36; Arslan, 2020, s. 65). Bu kararla, meslek mensuplarının iş sahipleri ve meslektaşlarıyla ilişkilerinde gündeme gelmesi muhtemel kanuni zemin dışındaki konularda kamusal fayda doğrultusunda otokontrol sağlamaya dönük ilke ve kuralların belirginleştirilmesi amaçlanmıştır (Sakarya ve Kara, 2010). Aşağıda verilen Tablo 7'de bu ilke ve kuralların başlıkları izlenebilir.

IESBA'nın 2005 yılında yayımladığı uluslararası meslek etiği ilkeleriyle uyumlu olarak Türkiye'de de 2007'de SMMM ve YMM'lerin muhasebe mesleği kapsamındaki faaliyetlerinde uymaları gereken etik ilkeleri açıklayan bir yönetmelik yayımlanmış (TÜRMOB, 2007) ve küresel boyuttaki değişimler doğrultusunda 2012 sonunda güncellenmiştir. Söz konusu yönetmelik Türkiye'de faaliyet gösteren meslek mensuplarına yönelik uluslararası çaplı etik ilke ve kurallarını tanımlamakta, açıklamakta ve asgari uyum seviyelerini belirtmektedir. Yönetmelikteki etik ilke ve kuralları üç kısımda toplanmıştır. İlk kısım bütün meslek mensuplarının uymaları gerekli olan temel etik ilkeleri; ikinci kısım bağımsız ve son kısım da bağımlı olarak çalışan meslek mensuplarının uymaları zorunlu kılınan etik ilkeleri içermektedir. Bunlar alt başlıkları itibarıyla Tablo 8'de görülebilir.

Tablo 7. 5 No'lu Mecburi Meslek Kararındaki Meslek Etiği İlkeleri ve Kuralları

Madde	İçerik
4	Mesleki uzmanlık kriterleri
5	Defter tutma ve mali tabloların hazırlanması
6	Muhasebe ilke ve standartlarına uyum zorunluluğu
7	Dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlıkla ilgili açıklamalar
8	Mesleki özen ve titizlik
9	Tasdik ve denetimde bağımsızlık
10	Gizlilik ve sır saklama
11	Ücretler
12	Denetim standartları ve muhasebe ilkeleri
13	Öngörüye yönelik yasa
14	Haksız rekabet yasağı
15	Personel sağlanması
16	Dürüstlük ilkesine aykırı davranışlar
17	Reklam ve teşvik yasağı
18	Ücretlerin düşürülmesi ve komisyon yasağı
19	Meslek onuruyla bağdaşmayan işler
20	Diğer meslek mensupları aleyhinde konuşma yasağı
21	Denetimde kamu sorumluluğu

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

Tablo 8. Etik İlkeler Yönetmeliğinin Kısım ve Bölümleri

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

Kaynak: Sakarya ve Kara (2010) ve Arslan (2020)'den düzenlenerek alınmıştır.

2014 yılında ise Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Tebliğ, muhasebe meslek etiği hakkındaki detaylı açıklamaları ve meslek etiği eğitiminin niteliklerini somutlaştırmıştır (Tayyar, Akyüz, Yeşil, Uslu ve Kara, 2020, s. 218). Bu tebliğ uyarınca, meslek etiği eğitimi kapsamındaki teorik konular TÜRMOB tarafınca internet üzerinde faaliyete geçirilen etik

eğitimi sitesi üzerinden ve uzaktan öğretim yoluyla; uygulama konuları ise Odalarda örgün öğretim yoluyla verilmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının almaları gerekli olan bu eğitimlerde; etik hakkındaki temel bilgiler, etiğe karşı duyarlılık, etik karar alma ve etik davranış başlıkları altında toplanmış konular bulunmaktadır (Arslan, 2020, s. 69). İlgili etik eğitimleri TÜRMOB tarafından bu çerçevede ve gerektiğinde güncellenerek devam ettirilmektedir.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ARAŞTIRMA

3.1. İlgili Alanyazın

Etik ve etikle ilgili konular hakkında muhasebe mesleği ve muhasebe meslek mensupları üzerinde yapılmış pek çok ulusal ve uluslararası nitelikli akademik yayın bulunmaktadır. Bu yayınlardan, bu araştırmanın konusuyla doğrudan ya da dolaylı olarak ilgili olan bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

Albez ve Yıldırım (2005) tarafından yapılan bir çalışmada muhasebe meslek mensuplarının mesleki etiğe yönelik tutumları; meslek mensupları ve iş sahibi konumundaki işletmelere uygulanan anketler vasıtasıyla incelenmiştir. Muhasebe meslek mensuplarını meslek etiğine uygun olmayan davranışlar sergilemeye yönlendiren en önemli sebepler olarak iş sahipleriyle olan mesleki ilişkinin paraya dayanması ve iş sahiplerinin kolayca SMMM değiştirebilmesi olduğu sonucuna varılmıştır. Ayrıca bağımsız denetimin yetersizliği, ilgili kanunlardaki boşluklar, ekonomideki kayıt dışılık, ekonomik sıkıntılar, yüksek vergi oranları, bazı sosyal değer yargılarının bozulması ve mesleki yozlaşma da diğer nedenler olarak belirtilmiştir.

Çukacı (2006) tarafından uygulanan bir anketle muhasebe meslek mensuplarının etik konusundaki anlayışları araştırılmıştır. Bu araştırmanın bulguları dürüstlikle kamusal fayda; sosyal sorumlulukla bağımsızlık; bağımsızlıkla kamusal fayda ve kamusal faydayla sosyal sorumluluk ve objektiflik unsurları arasında anlamlı ilişkilere işaret etmektedir.

İşgüden (2007) bir anket uygulayarak toplumsal ve kültürel değerler ile muhasebe meslek etiğinin olası ilişkilerini araştırmıştır. Meslek mensuplarının unvanlarına göre, toplumsal ve kültürel değerler ile muhasebe meslek etiği ve mesleki davranış kavramlarıyla ilgili olarak anlamlı farklılaşmalar ortaya çıkmış ancak meslek etiği eğitimi hakkında farklılaşma tespit edilmemiştir. Meslek mensuplarının muhasebe meslek etiğinin genel ilkeleri hakkındaki algılarıyla toplumsal değerler ve bu ilkelerin bazıları hakkındaki algılarıyla toplumsal değerler arasında da anlamlı ilişkiler bulunduğunu belirtilmiştir.

Zeytin (2007) meslek mensuplarının mesleki hataları ve etik dışı eylemlerinin sebeplerini araştırmıştır. Elde ettiği bulgulara göre muhasebe meslek mensupları bilerek hata yapmamaktadır. Etik dışı davranma eğilimi konusunda, iş sahiplerinin defterleri başka meslek mensuplarına devredebilecekleri kaygısının ve kişisel ilişkilerin çok düşük düzeyde etki sahibi olduğu; fakat meslek mensuplarının vergilendirme sistemini yeterince adil bulmadıkları için iş sahipleri yararına bazı etik dışı eylemler gerçekleştirme eğilimine girebildikleri yönünde bulgular sağlamıştır. Ayrıca etik dışı eylemlere yönelten faktörlerle demografik özellikler arasında da bazı anlamlı farklılaşmalar belirlemiştir.

Kutlu (2008) etik ikilemler ve bunların sebeplerini ele almıştır. Yaş, eğitim seviyesi, unvan, iş sahibi sayısı ve gelir seviyesi arttıkça daha az etik ikilem yaşandığını ve erkeklerin daha fazla etik ikilemde kaldıklarını ileri sürmüştür.

Marques ve Azevedo-Pereira (2009), Portekiz’de yaptıkları çalışmada muhasebe meslek mensuplarının muhasebe mesleği dahilindeki faaliyetlerinde meydana gelebilecek etik problemlere yönelik tutumlarını Forsyth’in (1980) geliştirdiği EKÖ adlı ölçeğe başvurarak araştırmışlardır. Yaşı daha genç olan muhasebe meslek mensupları etik kurallara daha sıkı bağlıyken yaş arttıkça daha toleranslı davranma eğilimi gösterdiklerini ve genel önyargının tersine erkeklerin etik tutumlarının daha sıkı olduğunu tespit etmişlerdir. Ayrıca muhasebe meslek mensuplarının etik yargılarının oluşmasında göreceliğin idealizmden daha belirleyici olduğu sonucuna varmışlardır.

Kısakürek ve Alpan (2010) muhasebe meslek mensuplarının muhasebe meslek eğiti hakkındaki yargılarını ve etik kurallara uyma ya da uymamaları üzerinde etkisi olan nedenleri araştırmışlardır. Etik ilkelere uyulmasında vicdani duygular ve cezaların; etik dışı davranışlarda ise ahlaki zayıflığın temel nedenler olduğunu tespit etmişlerdir.

Özer ve Uyar (2010) muhasebe meslek mensuplarının etik yönelimlerinin mesleki bağlılıkları üzerinde anlamlı etkilere sahip olduğunu ileri sürmüşlerdir. Adalet odaklı deontolojik etik yaklaşımı bulunan muhasebe meslek mensupları etik problemlerle karşılaştığında mesleki bağlılıklarının duygusal ve normatif boyutlarının ön plana çıktığı; sonuç odaklı göreceli bir yaklaşımı bulunan muhasebe meslek mensuplarındaysa mesleki bağlılığın devamlılık boyutunun önde geldiği yönünde sonuçlar elde etmişlerdir.

Sakarya ve Kara (2010) muhasebe meslek etiği hakkında Türkiye’de yapılmış düzenlemelerin ve muhasebe meslek etiğinin muhasebe meslek mensupları tarafından algılanma düzeylerini araştırmışlardır. Cinsiyete göre kadınların; tecrübe süresine göre daha

uzun tecrübeye sahip olanların; unvana göre YMM unvanına sahip olanların ve mükellef sayısı daha çok olanların muhasebe meslek etiği algı seviyelerinin nispeten daha yüksek olduğu yönünde sonuçlar ileri sürmüşlerdir. Ancak gelir düzeyi ve öğrenim düzeyi faktörleri ile muhasebe meslek etiğinin algılanma seviyeleri arasında anlamlı ilişkiler bulunamadığını ifade etmişlerdir.

Kutluk ve Ersoy (2011) meslek mensuplarının etik muhakeme düzeylerindeki farklılaşmaları Rest'in (1986) değerlerin belirlenmesi testi temelinde araştırmışlardır. Bu çalışmada, kadınların etik muhakeme seviyeleri erkeklere göre daha yüksek bulunmuş; ancak deneyim süresi ve öğrenim düzeyi ile yaş faktörlerine göre anlamlı farklılıklar tespit edilememiştir.

Güney ve Çınar (2012), etik hakkında muhasebe meslek mensuplarının görüş ve fikirlerini ele almışlardır. Araştırma sonuçlarına göre meslek mensuplarının etik ilke ve kuralların öneminin bilincinde oldukları ve gelir ile öğrenim seviyeleri yükseldikçe etik kurallara bağlılık düzeyinin de yükseldiğini belirtilmiştir. Ayrıca, meslek mensuplarının etik dışı eylemleri tasvip etmedikleri, bazı meslektaşlarının etiğe uymayan davranışlar sergiledikleri ve meslek örgütünden etik eğitimi konusunda daha fazla destek talebinde bulundukları yönünde sonuçlar da raporlamışlardır.

Özkan ve Hacıhasanoğlu (2012) yaptıkları araştırmada, muhasebe meslek mensuplarının kişisel özellikleri ile etik karar alma davranışları arasında zayıf bir ilişki bulunduğunu ifade eden sonuçlar elde etmişlerdir. Muhasebe meslek mensuplarının etik karar alma süreçlerinde kendi kişilik özellikleri değil; etik kuralların belirleyici olduğunu belirtmişlerdir. Ayrıca demografik özellikler ile etik davranış arasında anlamlı ilişkiler bulunamamıştır.

Çiçek vd. (2013) muhasebe meslek mensuplarının muhasebe meslek etiğiyle ilgili görüşlerini incelemişlerdir. Katılımcıların büyük çoğunluğunun muhasebe meslek etiği ilke ve kurallarını bildiklerini ve uydıkları belirtmişlerdir. Yine büyük çoğunluğun mesleki yaşamda bazı etik ikilemlerle karşılaştığını; bu ikilemlerin çözümünde kültürel çevreye dair değerleri önemsedikleri ve böyle durumlarda etik davranışı sergilediklerini ifade etmişlerdir. Etik ikilemlerin önde gelen sebepleri olarak mükelleflerin daha az vergiye maruz kalma kaygıları; sık gerçekleşen mevzuat değişiklikleri; bürokratik yapı ve mükellef ya da iş sahiplerinin baskısı tespit edilmiştir.

Çetin ve Şahin Dağlı (2014) meslek mensuplarının muhasebe meslek etiği hakkındaki görüşleri, bu ilkelere uyma ya da sapmalarıyla ilgili nedenler ve muhasebe meslek etiği ile

ilgili düzenlemeleri algılama düzeylerini araştırmışlardır. Muhasebe meslek mensuplarının sahip oldukları unvanlar ile etik davranışla ilgili görüşleri arasında anlamlı farklılıklar belirlenememiştir. Muhasebe meslek mensuplarının çoğunluğunun başta sır saklama olmak üzere mesleki etik ilke ve kurallarını önemseydiği ancak meslektaşlarının kanunlara ve etik ilkelere bağlılık düzeyini düşük gördükleri; etik davranışları sergileme ve etik davranmanın kendi yararlarına olacağı hususlarında bilinçli oldukları fakat bazı sebeplerin kendilerini etik dışı davranmaya ittiği yönünde sonuçları ileri sürmüşlerdir. Etik dışı davranışların önde gelen sebepleri olarak mükellef veya yönetici baskısını ve daha fazla kazanç sağlama motivasyonunu tespit etmişlerdir. Eğitim yetersizliği ve denetim eksikliğini ise diğer sebepler olarak ifade etmişler ve gelir düzeylerinin artması ile meslek mensuplarının defter sayısı endişesinden uzaklaşmalarının etik davranışa olumlu etkileri bulunacağını dile getirmişlerdir. Asgari ücret tarifesinin altında hizmet sunulmasına meslek mensuplarının olumsuz yaklaştığını; bunun hem haksız rekabete neden olacağı hem de mesleğin kalitesini düşüreceğini ifade ettiklerini belirtmişlerdir.

Yücel ve Kartal (2014) muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği hakkındaki algılarının mesleki faaliyetleri üzerindeki etkilerini incelemişlerdir. Mesleki tecrübe ile meslek mensuplarının muhasebe ilkeleri ve standartlarını doğru uyguladıkları ve mesleğin etik ilkelerine uyma konusunda özen gösterdikleri varsayımları arasında negatif; meslek mensuplarının kamu ve mükellef baskısı olmadan karar verdiklerine, meslek içi eğitim ve seminerlerin artırılmasının etik ilkelerinin daha iyi algılanmasını sağlayacağına, etik ilkeleri konusunda toplumsal hassasiyetin artmasının meslek etiğinin gelişmesine olumlu katkı sağlayacağına ve muhasebe meslek etiği ile ilgili yeterli düzeyde kanuni düzenlemelerin olmadığına dair varsayımlar arasında pozitif ilişkiler tespit etmişlerdir.

Bitlisli ve Dinç (2015) Makyavelist kişilik özellikleri ile etik kararlar arasındaki ilişkileri konu edinmişlerdir. Kontrolü elde tutma isteği ile muhasebe meslek etiğinin dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve mesleki davranış unsurları arasında pozitif ilişkiler belirlemişlerdir. Ancak demografik özellikler açısından anlamlı farklılaşmalar ortaya çıkmamıştır.

Çelik ve Dağdeviren (2015) muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği düzeylerini ölçmeye ve demografik özellikleri ile etik dışı davranış arasındaki ilişkileri tanımlamaya çalışmışlardır. Araştırma sonuçlarına göre meslek mensuplarının kendileri ve meslektaşları hakkında kasıtlı olmasa da bazen etik dışı davranışlar gösterdiklerini düşündükleri

belirlenmiştir. Öğrenim düzeyi ve yaş dışındaki demografik özellikler ile meslek etiğini algılama seviyeleri arasında anlamlı farklılaşmalar raporlamıştır.

Daştan vd. (2015) meslek mensuplarının muhasebe mesleği dahilindeki faaliyetlerinde karşılaştıkları etik ikilemler ve etik karar verme hakkındaki farkındalık seviyelerini incelemişlerdir. Bu konularla ilgili farkındalık düzeylerinde cinsiyet, öğrenim seviyesi ve tecrübeye göre anlamlı farklılıklar tespit etmişler ama mesleki unvana göre bir farklılık belirlenmediğini ifade etmişlerdir.

Dinç ve Tuncer (2015) vergi müfettişlerinin muhasebe meslek mensuplarının muhasebe meslek etiği ilkeleri hakkındaki duyarlılıklarıyla ilgili olumsuz görüşler beslediklerini ileri sürmüşlerdir.

Kızıl vd. (2015) muhasebe meslek mensuplarının muhasebe etiği algı seviyelerini ve meslek etiğine yönelik bakışlarını tespit etmeye çalışmışlardır. Araştırma kapsamında görüşlerine başvuru alan katılımcıların neredeyse %40'ının tanıdıkları ve akrabalar gibi mükellef ve iş sahiplerine ayrıcalıklı davranılmasını kısmen etik buldukları yönündeki bulgu, bu araştırmanın en dikkat çekici sonucu olarak öne çıkmaktadır.

Yılmaz vd. (2015) muhasebe meslek mensuplarının TÜRMOB etik yönetmeliğiyle ve etik değerlerle ilgili algılarını araştırmışlardır. Daha tecrübeli muhasebe meslek mensuplarının genel etik değerlere daha bağlı olduklarını belirlemişlerdir. Tecrübe ile dürüstlük ve mesleki yeterlilik ve özen arasında ise anlamlı bir farklılaşma ortaya çıkmamıştır.

Güney ve Biçer (2016) muhasebe meslek mensuplarının meslektaşlarının etik davranışlarıyla ilgili algılarını incelemişlerdir. Bu araştırmanın bulgularına göre muhasebe meslek mensupları meslektaşlarının muhasebe meslek etiğinin genel ilkelerine bağlı oldukları görüşündedir. Yaşanan etik problemlerin temel nedenleri olarak eğitim yetersizliği, mevzuat hakkında bilgi noksanı, nitelikli personel yetersizliği, ücret tahsilat sorunları, odaların yeterli destekte bulunamaması, iş sahibi ve mükelleflerin eğitim yoksunluğu, haksız rekabet, yetersiz yaptırımlar ve kurumsallaşma düzeyinin düşüklüğü gibi unsurlar dile getirilmiştir.

Gürbüz ve Yılmaz (2016) muhasebe meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik tutumlarının düzeylerini ve demografik özelliklerine göre farklılaşmaları TÜRMOB Etik İlkeler Hakkında Yönetmeliği temelinde araştırmışlardır. Meslek mensuplarının yönetmelik hakkında ayrıntılı bilgiye sahip oldukları ve temel etik ilkeleri kendi atfettikleri önem derecesine göre mesleki davranış, gizlilik, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen ve dürüstlük

biçiminde sıraladıkları tespit edilmiştir. Etik tehditlerin ortadan kaldırılmasında veya azaltılmasında sürekli mesleki gelişim ve kurumsal yönetimin etkili olacağına erkek meslek mensupları kadınlardan daha fazla katılmışlar; dolayısıyla cinsiyet kriterine göre muhasebe meslek etiğine bakışta anlamlı bir farklılık belirlenmiştir. Her ne kadar SMMM unvanlıların etik hassasiyetleri YMM unvanlılara göre daha yüksek hesaplanmış olsa da yazarlar bu durumu YMM unvanlı çok az sayıda katılımcı bulunmasına ve anket yanıtlanmasındaki özensizliğe bağlamışlardır. Daha sıkı bir etik tutum ile mesleki tecrübe süresi ve öğrenim düzeyi arasında pozitif; mükellef sayısı ve gelir düzeyi arasında ise negatif yönlü ilişkiler tespit etmişlerdir.

Kaya (2016) muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği hakkındaki bilgileri, görüşleri ve uyma seviyeleri; etik ve etik olmayan eylemlerinin nedenleri; meslek etiğine uymanın fayda ve sakıncalı üzerindeki algılarını tespit etmeyi amaçlamıştır. Meslek mensuplarının muhasebe meslek etiğinin temel ilkelerine genel anlamda uydukları ve denetim konusunu yetersiz buldukları sonucuna varmıştır. Etiğe uygun davranışlar üzerinde toplum, eğitim, tecrübe, cezalar, ahlak ve denetimin etkili faktörler olduğunu ifade etmiştir. Etik dışı davranışların temel sebepleri olarak da mükellef ya da işverenlerin yasal olmayan istek ve beklentileri, denetimin yetersiz kalması, diğer meslektaşlar tarafından gerçekleştirilen haksız rekabet türündeki eylemler, mesleki ücretin yetersizliği, bireysel menfaatler, eğitim ve tecrübe yetersizliği gibi faktörleri dile getirmiştir.

Sayım ve Usman (2016) tarafından yapılandırılmış yüz yüze görüşme yöntemiyle meslek mensuplarının muhasebe meslek etiği hakkındaki yaklaşımları ve etik problemleri algılama biçimleri incelenmiştir. Meslek mensuplarının en önemli etik problem olarak odalar tarafından belirlenen asgari tarife ihlal edilerek ücret üzerinden fiyat kırma yoluyla rekabeti tanımlarken bunu haksız rekabet biçiminde görmedikleri belirtilmiştir. Ücret tarifesi altına inilmesi ve ücret tahsilatı dışında kalan hususları etik problem olarak düşünmedikleri ifade edilmiştir. Ayrıca mesleğe yeni başlayan muhasebe meslek mensuplarının mükellef elde etme ve tutma kaygısı sebebiyle etik ikilemlerle daha fazla karşılaşabileceklerini ileri sürmüşlerdir.

Özçelik ve Angı (2017) muhasebe meslek mensuplarının etik ikilemler hakkındaki görüşleri ve etik ikilemlere sebep olan ve engelleyen unsurları belirlemeyi amaçlamışlardır. Bu çalışmanın sonuçlarına göre meslek mensupları muhasebe meslek etiği ilke ve kuralları hakkında yeterli bilgiye sahip olduklarını ve bunların uygulanmasının mesleğin itibarını artıracaklarını düşünmektedir. Etiğe uygun davranmaya çabaladıklarını; etik ikilem

yaşadıklarında müşteri kaybedeceklerini bilmelerine rağmen çoğunlukla etik eylemi gerçekleştirdiklerini ancak etik kuralların uygulanmasıyla ilgili olarak tüm meslektaşlarının ve odaların gerekli duyarlılığı göstermelerinin ve kendilerinde mesleki heyecan duymalarının önemli olduğunu dile getirmişlerdir. Kendi davranışlarının etiğe uygunluğunu yüksek puanlarken meslektaşlarının davranışlarıyla ilgili maddelere düşük puanlar vererek; meslektaşlarının etik olmayan eylemlerinin mesleğin saygınlığını azalttığını belirtmişlerdir. Mükellefler veya iş sahipleri ya da işverenlerden kaynaklanan unsurları etik ikilemlerin önde gelen sebepleri olarak ileri sürmüşlerdir. Etik eğitimlerin artırılmasının, mükelleflerin hissettiği vergi baskısının azaltılmasının ve kayıt dışı ekonomiye yönelik tedbirler alınmasının etik ikilemlerin önlenmesinde faydalı olacağı ifade edilmiştir. Cinsiyet, yaş, öğrenim düzeyi ve mesleki unvanlar ile etik ikileme sebep olan faktörler arasında anlamlı farklılıklar tespit edilememiştir. Mesleki deneyim ve gelir seviyesi yükseldikçe daha az ve mükellef sayısı arttıkça daha fazla etik ikilem yaşandığı belirlenmiştir.

Özçelik ve Keskin (2017) muhasebe meslek mensuplarının meslek etiğini uygulamalarıyla ilgili tutumlarını incelemişlerdir. Bulgularına göre; muhasebe meslek mensupları kendilerinin ve meslektaşlarının muhasebe meslek etiğine uygun davrandığını belirtmelerine rağmen bazı meslektaşların asgari ücret tarifesinin altında hizmet sunduklarını düşündükleri tespit edilmiştir. Ayrıca ülkemizde muhasebe meslek etiği hakkındaki düzenlemelerinin yeterli boyutta olmadığını da dile getirmişlerdir.

Triki vd. (2017) muhasebe meslek mensuplarında Makyavelizm, etik yönelim, aydın karşıtlığı ve sosyal kabul görme tepkisi önyargısı arasındaki ilişkileri Kanada ve ABD karşılaştırmalı bir biçimde araştırmışlardır. Kanadalı muhasebe meslek mensuplarının Makyavelizm düzeylerinin ABD’lilere göre daha yüksek olduğunu tespit etmişlerdir. Makyavelizm ile görecilik, idealizm, aydın karşıtlığı ve sosyal kabul görme tepkisi önyargısı arasında anlamlı ilişkiler bulunduğunu da ifade etmişlerdir.

Gür (2018) muhasebe meslek mensuplarının muhasebe meslek etiği hakkındaki görüşleriyle meslek etiği dışında davranışlara neden olan sebepleri belirlemeyi amaçlamıştır. Yaş, öğrenim seviyesi ve tecrübe ile muhasebe meslek etiğiyle ilgili algıları arasında tarafsızlık, sorumluluk ve bilgilendirme gibi bazı faktörler açısından anlamlı farklılaşmalar raporlamıştır.

Ismail, Hariri ve Hassan (2018) Malezya’da gerçekleştirdikleri bir araştırmada, demografik özellikler ve etik ideolojilerin muhasebe meslek mensuplarının etik kararları üzerindeki etkilerini konu edinmişlerdir. Meslek mensuplarının yaşları ve mesleki nitelikleri arttıkça

daha etik kararlar verdiklerini tespit etmişlerdir. Daha yaşlı ve daha nitelikli meslek mensuplarının etik problemler karşısında daha katı tutumlar sergileyebileceklerini belirtmişlerdir. Bunların yanı sıra idealizm düzeyinin Malezyalı muhasebe meslek mensuplarının etik karar verme süreçleri üzerinde önemli etkileri olabileceğini de iddia etmişlerdir.

Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe meslek etiği hakkındaki algıları, etik dışı davranışlarla ilgili görüşleri ve bunların nedenlerini tanımlamak ve bunlara yönelik çözüm önerileri geliştirebilmek amacıyla bir araştırma yapan Kılılı vd. (2018); etik dışı davranış sebepleri ve bunların önlenmesiyle ilgili maddelerde demografik özellikler, tecrübe, unvan ve gelir düzeyine göre anlamlı farklılaşmalar belirlemişlerdir. Kadınların daha az etik ikilemle karşılaştıkları; meslek etiğiyle ilgili düzenlemeleri yeterli buldukları ve erkeklere nazaran kendi davranışlarını daha etik gördüklerini raporlamışlardır.

Marşap vd. (2018) denetçiler üzerinde yaptıkları çalışmada meslek etiğinin gizlilik, tarafsızlık ve mesleki yeterlilik ve özen ilkelerinde cinsiyetler arasında anlamlı farklılaşmalar ortaya koymuşlardır. Kadınların etik tutumlarının erkeklere göre daha sıkı olduğu ve kendileri dışındaki meslektaşlarının etik ilkelere uyumları hakkında daha olumsuz görüşler besledikleri yönünde sonuçlara erişmişlerdir.

Önal ve Gürbüz (2018) çalışmalarında muhasebe meslek mensuplarının muhasebe meslek etiğine yönelik tutumlarında unvanlara ve çalışan sayısına göre anlamlı farklılaşmalar tespit edememişlerdir. Öğrenim seviyesi, deneyim süresi ve yaş arttıkça muhasebe meslek mensuplarının etik tutumlarında düşüş belirlemişlerdir. Cinsiyet açısından ise kadınların erkeklere göre daha yüksek etik tutumları bulunduğunu ifade etmişlerdir.

Soylu (2018) muhasebe meslek mensuplarının meslek etiğiyle ilgili görüşlerinde cinsiyet, yaş, öğrenim seviyesi, tecrübe ve unvana göre istatistiki açıdan anlamlı farklılaşmalar belirlenemediği sonucuna ulaşmıştır.

Yel (2018) muhasebe meslek etiğine uygun davranışlar üzerinde etkisi olan unsurları araştırmıştır. Unvanlara göre etik ikilemler ile mesleğin itibarı; etik ikilemler ile caydırıcı faktörler; etik ikilemler ve ahlaki boyut; vergiden kaçınma ve mükellef kaybetme endişeleri aralarında anlamlı farklılıklar belirlemiştir. Çalışan sayıları ile etik ikileme sebep olan faktörler, finansal denetim, etik ikilem ve caydırıcı etkenler arasında da anlamlı farklılıklar tespit etmiştir.

Yücel vd. (2019) muhasebe meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik eğilimleri ile kuralsızlık davranışı arasındaki ilişkiyi Makyavelist kişilik temelinde araştırmışlardır. Meslek mensuplarının muhasebe meslek etiği algı seviyeleri arttıkça kayıtsızlık davranışında düşüş ifade etmişlerdir. Etik dışı davranış ve hile eğilimi yükseldikçe ise meslek etiği algı seviyelerinde anlamlı bir düşüş ve kuralsızlık davranışında artış belirlemişlerdir.

Özçelik (2020) muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği duyarlılıkları ve etik dışı eylemleri önleme amaçlı çabaları ölçmeyi amaçlamıştır. Haksız rekabetle mücadele hususunda muhasebe meslek mensuplarının meslek örgütünün yetersiz kaldığı görüşleri ile meslek örgütünün etik dışı davranışları meslek çıkaracağı görüşlerinde anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir.

Tayyar vd. (2020) mesleki şüphecilik ilkesinin muhasebe meslek mensuplarının etik algıları üzerindeki etkisini ele almışlardır. Mesleki şüphecilik ilkesinin, muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği algıları üzerinde pozitif etkiye sahip olduğunu belirlemişlerdir.

Vinson vd. (2020) muhasebe mesleğinde etik karar verme ve risk alma eğilimini konu edinmişlerdir. Bu amaç doğrultusunda ABD, Ortadoğu ve Kuzey Afrika bölgeleri üzerinde kültürlerarası bir araştırma yapmışlardır. Bölgesel farklılıkların ve risk alma eğilimi düzeylerinin meslek etiği farkındalığı üzerinde etkisi olduğunu raporlamışlardır.

Driskill ve Tiggeman (2021) ABD’li muhasebe meslek mensuplarının etik karar alma algıları ve kariyer tecrübelerini incelemişlerdir. Muhasebe meslek etiği algısında cinsiyet ve bağımlı çalışanlarda şirket türüne göre farklılık bulunmadığını; ancak bağımlı çalışan meslek mensuplarının yönetim kademesi düzeylerine göre anlamlı bir farklılık tespit ettiklerini ifade etmişlerdir.

Prayogo ve Afrizal (2021) muhasebe hocaları, öğrencileri ve meslek mensupları üzerindeki çalışmalarında mali tablo hazırlama etiğiyle ilgili algılardaki farklılıkları araştırmışlardır. Üç grup arasında anlamlı farklılaşmalar belirlemişlerdir. Bulgularına göre bu farklılıkların kaynağı öğrenim seviyeleri ve tecrübeye bağlı olarak oluşan anlayış farklılığıdır. Muhasebe hocaları ile öğrencileri ve muhasebe öğrencileri ile muhasebe meslek mensupları arasında da anlamlı farklılıklar tespit etmişlerdir. Hocalar ve muhasebe meslek mensupları arasında ise bir farklılık bulunamamıştır. Bunun da öğrenim seviyesi ve tecrübe süresinin etkisini vurguladığını dile getirmişlerdir.

3.2. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının etik konumları ile muhasebe meslek etiğine yönelik tutumları arasındaki ilişkileri araştırmak; varsa bu ilişkileri yönleri ve şiddetleriyle tespit etmek amaçlanmaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarının etik, iş etiği ve muhasebe meslek etiği ile ilgili görüşleri, algıları, tutumları ve davranışlarına yönelik çok sayıda ulusal ve uluslararası çalışma vardır. Bazılarında meslek mensuplarının etik, genel iş etiği veya muhasebe meslek etiğiyle ilgili görüş ve tutumları ile bunlar üzerinde etkisi bulunan faktörlerin belirlenmesi amaçlanmıştır. Bazılarında demografik özellikler, karakter yapıları, haksız rekabet algısı, itibar kaygısı ve yaptırımlar gibi faktörler ile etik, iş etiği veya muhasebe meslek etiği tutumları arasındaki ilişkiler araştırılmıştır. Ancak meslek mensuplarının etik konumları ile muhasebe meslek etiğine yönelik tutumları arasındaki ilişkileri EKÖ ve MMMMETÖ vasıtasıyla araştıran bir yayın tespit edilememiştir.

Etik konum teorisinin temelleri Schlenker ve Forsyth (1977) tarafından ortaya atılmış ve Forsyth (1980) tarafından geliştirilmiştir. İdealizm ve görecilik düzeylerinin, bireylerin etik konumlarını belirlediği temeline dayanmaktadır (Marques ve Azevedo-Pereira, 2009, s. 228). Bireylerin etik konumlarının, etik tutum ve davranışları ile ilişkisini inceleyen çok sayıda çalışma da bulunmaktadır. İdealizm ve görecelik düzeyleri düşük bir etik konuma sahip bireylerin, iş ve sosyal yaşamlarında kendi menfaatleri doğrultusunda etik dışı davranışlar gösterebilecekleri belirtilmektedir.

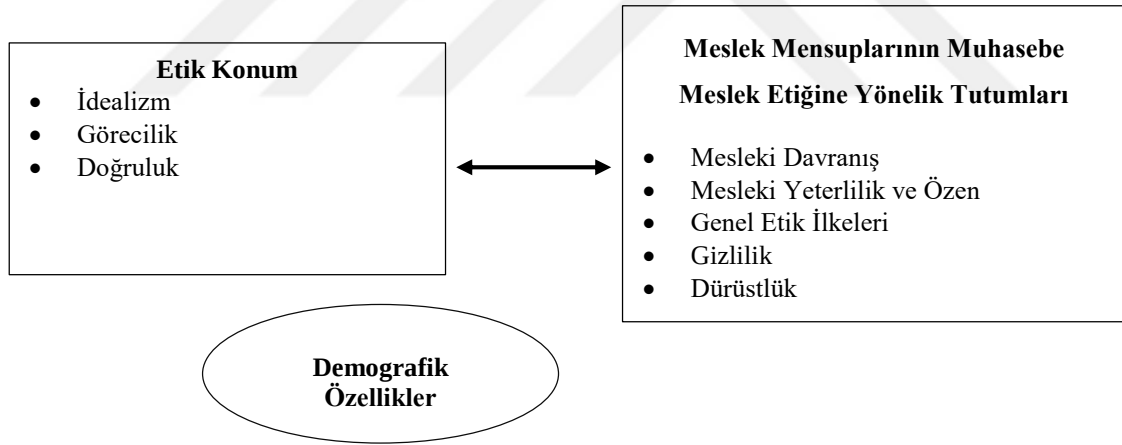
Bu çalışmada meslek mensuplarının etik konumları ile muhasebe meslek etiğine yönelik tutumları arasındaki ilişkiler; güvenilirliği kanıtlanmış ölçekler kullanılarak ilk defa araştırılacaktır. Güvenilir iki ölçek ve demografik bilgiler kısmından oluşan bir anket yardımıyla muhasebe meslek mensuplarından toplanacak veri IBM-SPSS 25.0 yazılımıyla analiz edilecektir. İlişkilerin yön ve türlerinin belirlenmesinde korelasyon analizlerine başvurulacaktır. Önceki araştırmaların sonuçlardan hareketle; pozitif yönlü bazı anlamlı ilişkiler belirleneceği beklenmektedir. Ayrıca etik konumun boyutları ile muhasebe meslek etiğine yönelik tutumları oluşturan boyutlar arasındaki ilişkiler hakkında bulgular elde edilmesi de hedeflenmektedir. Çalışma, bu açılardan önem taşımaktadır.

3.3. Araştırmanın Kapsamı ve Dayandığı Varsayımlar

Uygulama alanı olarak belirlenen meslek dalı açısından bu araştırmanın kapsamı muhasebe meslek mensuplarıdır. Araştırma, erişim imkânları nedeniyle internet ortamında uygulanan anket aracılığıyla 43 farklı ilden 400 katılımcıdan toplanan veriyle sınırlandırılmıştır. Bu nedenle bulgu ve sonuçların Türkiye'ye genellenmesi olası görünmektedir. Katılımcıların anketteki maddeleri anlayarak ve kendi düşüncelerini olduğu gibi yansıtarak cevapladıkları varsayılmıştır.

3.4. Yöntem

Bu çalışma, amacı doğrultusunda betimsel ve açıklayıcı araştırma özelliklerine sahiptir. Değişkenler arasındaki olası ilişkileri araştırılması ve test edilmesinde için nicel yöntem başvurulmuştur. Uygulamalı bir çalışma olan bu araştırmada, değişkenlerin inceleme şekli açısından ilişkisel araştırma türü ve alan araştırması deseni söz konusudur. Araştırma modeli Şekil 3'te sunulmuştur.



Şekil 3. Araştırma Modeli

3.4.1. Evren, Örneklem ve Kısıtlar

Araştırmanın evreni Türkiye'de SM, SMMM ve YMM unvanları altında faaliyet gösteren bütün muhasebe meslek mensuplarıdır. TURMOB verilerine göre 2025 Mart ayı itibarıyla Türkiye'de SM unvanı ile 5 624 ve SMMM unvanı ile 123 877 kişi olmak üzere toplam 129 501 muhasebe meslek mensubu faaliyet göstermektedir. Türkiye'de faaliyet gösteren YMM unvanlı meslek mensubu sayısı ise 5 093 kişidir. SM unvanına sahip meslek mensuplarının 2 144'ü serbest ve 3 480'i bağımlı; SMMM unvanına sahip meslek mensuplarının 56 924'ü

serbest ve 66 952'si bağımlı ve YMM unvanına sahip meslek mensuplarının 3 043'ü serbest ve 2 050'si bağımlı biçimde faaliyet göstermektedir. Dolayısıyla araştırma evreninin büyüklüğü 2025 Mart ayı itibarıyla toplamda 134 594 kişiden meydana gelmekte olup bunların 62 112'si serbest ve 72 482'si de bağımlı olarak çalışmaktadır.

Amaçlı ve kolayda örnekleme yöntemleriyle anketlerin çevrimiçi ortamlarda ulaştırılabileceği meslek mensupları örneklem olarak belirlenmiştir. 0,95 güvenirlik düzeyi ve 0,05 hata payı ile toplam 134 594 kayıtlı üyeden oluşan popülasyon içerisinde yer alan 384 meslek mensubundan değerlendirmeye alınabilecek nitelikte geri dönüş sağlanması hedeflenmiş ve toplamda 400 adet yanıt elde edilmiştir.

Her araştırma gibi bu çalışmanın da bazı kısıtları bulunmaktadır. Veri toplamada kullanılan anketi uygulama şeklinin bu araştırmanın en önemli kısıtı olduğu düşünülmektedir. Evren ve dolayısıyla örneklemin büyüklüğü, kısıtlı süre ve muhasebe meslek mensuplarının yoğun iş yükleri gibi sebeplerle anket katılımcılara internet ortamında ulaştırılmıştır. Hazırlanan anket formunun iletilmesinde, yanıtlayıcıların kolay erişebildiği Microsoft Forms tercih edilmiştir. Anketin bağlantı adresi yanıtlayıcılara kişisel veya kurumsal e-postaları, kısa mesaj uygulamaları (WhatsApp ve Telegram), bu uygulamalar üzerinde meslek mensuplarının mesleki amaçlarla kullandığı mesleki gruplar ve sosyal medya (Instagram, Facebook vb.) gibi kanallar üzerinden iletilmiştir. Dolayısıyla yalnızca internet ortamına erişim imkânı bulunan ve yukarıda anılan kanalları kullanan meslek mensuplarına ulaşılabilmiş olması da bir kısıt olarak belirtilebilir. Anket formunda yanıtlayıcılara yönelik yeterli düzeyde açıklama ve uyarıya yer verilmiştir. Ancak anket uygulayıcının da hazır bulunduğu aynı fiziksel ortamda yüz yüze biçimde eşzamanlı olarak uygulanmadığı için katılımcıların hangi koşullar ve fiziksel ortamda yanıtlama yaptıkları bilinmemektedir. Bu nedenle, negatif korelasyon katsayılarının bulunup bulunmaması; katılımcıların maddeleri okumadan her madde için yalnızca uç değerlerden birini veya orta değeri işaretleyip işaretlemedikleri ve yanıtların faktör yapılarına uygunluğu gibi konulara toplanan veri analiz edilirken dikkat edilmiş ve bunlar uygun yöntemlerle test edilmiştir. Büyüklük, hata payı, güven düzeyi ve tahmini yanıt oranı açılarından her ne kadar çekilen örneklemin evreni temsil etme yeteneğinin yüksek olduğu belirlenmişse de 400 katılımcıdan oluşan örneklem büyüklüğünün 134 594 kişilik bir popülasyon açısından bir kısıt olabileceği belirtilebilir. Üstelik EKÖ ve MMMMETÖ ölçeklerinde yer alan bazı ifadelerin tam olarak anlaşılama olasılığı üzerinden; bazı katılımcıların bazı maddeleri yanıtlarken kendi bireysel fikir, tutum ve davranışlarını olduğu gibi belirtmek yerine, genel kabul görmüş sosyal norm ve değerleri

düşünerek bunlar doğrultusunda yanıtlamış olabilmeleri riski de kısıtlardan biri olarak ileri sürülebilir.

3.4.2. Veri Toplama Süreci, Anket Formu ve Ölçekler

Veri toplama amacıyla meydana getirilen anket formu üç bölüm ve toplamda 41 maddeden oluşmaktadır. Yanıtlayıcılara uygulanan ankette, manipülatif yaklaşımları engellemek amacıyla anketin bölümleri belirtilmemiş ve ölçek adları verilmemiştir. Bu anket formu internet üzerinden iletilerek katılımcılardan birincil veri toplanmıştır. Yanıtlayıcı sayısını artırmak amacıyla veri toplama süresi kısıtlanmamış ve mükerrer yanıt alınmamıştır.

Anket formunun ilk bölümünde demografik bilgilere yönelik on dört madde bulunmaktadır. İkinci bölümde on dört maddeli ve Türkçeye uyum iyiliği yüksek olan EKÖ versiyonu (Gügerçin ve Ay, 2017); üçüncü bölümde ise on üç maddeye sahip MMMMETÖ (Tuğay ve Kılıç, 2017) yer almaktadır. İki ve üçüncü bölümlerinde beşli Likert tipi skala kullanılmıştır. Bu bölümlerde “1-Kesinlikle katılmıyorum” ve “5-Kesinlikle katılıyorum” arasında puanlama yaptırılmıştır.

Bu noktada MMMMETÖ hakkında kısa bir açıklama yapılması yerinde olacaktır. Tuğay ve Kılıç (2017), muhasebe meslek mensuplarının muhasebe meslek etiğiyle ilgili tutumları hakkında daha önce Türkiye’de yapılan araştırmalarda güvenilir bir ölçeğe başvurulmadığını tespit ettiklerini; bu yüzden elde edilmiş bulgu ve sonuçların nesnelliğinin şüpheli olduğunu dile getirmişlerdir. Bu nedenle mevzuat, meslek standartları, önceki araştırmaların dayandırıldığı anketlerdeki ifadeler ve muhasebe meslek mensuplarının önerileri temelinde bir anket formu meydana getirmişlerdir. Açımlayıcı faktör analizi ve doğrulayıcı faktör analizi sonuçlarına göre gerekli düzenlemeleri yapmış ve sonuç olarak MMMMETÖ adlı ölçeği elde etmişlerdir. Ancak bu ölçekte yer alan bazı maddelerin olması gerekene yönelik görüşler bazılarının ise olana yönelik yargılar belirten ifadeler içerdiği; bazı maddelerin ise meslek mensuplarının meslektaşlarının davranışları hakkındaki algılarına yönelik anlamlar taşıdığı görülmüştür. Bu durumun katılımcılarda kavram kargaşasına yol açabileceği nedeniyle; tüm maddeler meslek mensuplarının kendi görüş ve yargılarını betimleyecek biçimde fiillerle sonlandırılarak düzenlenmiştir.

Aksaray Üniversitesi İnsan Araştırmaları Etik Kuruluna veri toplama araç ve yönteminin uygunluğu hakkında başvurulmuştur. Bu kurulun 28.09.2023 tarihli, 42 toplantı sayılı ve 2023/42-20 numaralı kararıyla araştırma hakkında Aksaray Üniversitesi İnsan Araştırmaları

Etik Kurul Yönergesine uygunluk onayı alınmıştır. Bu karar, çalışmanın ekleri içerisinde sunulmuştur. Bilimsel çalışmalarda geçerli olan etik ilkelere veri toplama sürecinde de uyulmuştur. Katılımcılardan kimlik veya adres gibi bireysel veri istenmemiştir. Kimliklerini ifşa edecek ve kimlikleri hakkında fikir yaratabilecek türden sorular sorulmamış ve kayıtlar alınmamıştır. Aynı zamanda, katılımcılara anketi yanıtlamalarına yönelik baskı, ima ya da ısrarlarda bulunulmamıştır.

3.4.3. Araştırma Problemi ve Soruları

İlgili alanyazın içerisinde detaylı olarak sunulmuş olsa da bu noktada bazı çalışmaların özünü hatırlamak, araştırmanın problemi ve araştırma sorularının belirlenmesi aşamasında faydalı olacaktır. Bu nedenle Tablo 9 oluşturulmuştur.

Tablo 9. Araştırma Problemi ve Sorularına Temel Oluşturan Bazı Yayınlar

Yazar	Yıl	Özü
İşgüden	2007	Toplumsal ve kültürel değerler ile muhasebe meslek etiğinin olası ilişkileri
Marques ve Azevedo-Pereira	2009	EKÖ ile meslek mensuplarının olası etik sorunlara karşı tutumları
Kutluk ve Ersoy	2011	Meslek mensuplarının etik yargı düzeyleri
Özkan ve Hacıhasanoğlu	2012	Meslek mensuplarının kişilik özellikleri ile etik tutum arasındaki ilişkiler
Bitlisli ve Dinç	2015	Meslek mensuplarının bazı Makyavelist kişilik özellikleri ile etik karar verme davranışı arasındaki ilişkiler
Triki, Cook ve Bay	2017	Makyavelist kişilik ile görecilik, idealizm, anti entelektüalizm ve sosyal istenirlik tepki önyargısı arasındaki ilişkiler
Marşap, Elitaş, Yanık ve Altınay	2018	Faydacı ve Makyavelist kişilik özelliklerinin muhasebe denetimine etkileri
Yücel, Günlük ve Sulu	2019	Meslek mensuplarının mesleki etik eğilimleri ile kuralsızlık davranışı arasındaki ilişkide Makyavelist kişiliğin önemli bir boyutu olan etik dışı davranış ve hile eğiliminin etkileri
Ismail, Hariri ve Hassan	2018	Etik ideolojilerin muhasebe meslek mensuplarının etik kararları üzerindeki etkileri

Yukarıdaki açıklamalar ışığında muhasebe meslek mensuplarının etik konumları ile muhasebe meslek etiğine yönelik tutumları arasındaki ilişkilerin araştırılması bu araştırmanın konusu olarak belirlenmiş ve araştırmanın problemi aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir:

- Muhasebe meslek mensuplarının etik konumları ile muhasebe meslek etiği tutumları arasında istatistiki açıdan anlamlı ilişkiler var mıdır?

Araştırmanın problemi doğrultusunda tanımlanan alt problemler şunlardır:

- Muhasebe meslek mensuplarının ölçülebilir ve karşılaştırılabilir etik konumları nelerdir?

- Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe meslek etiğine yönelik ölçülebilir ve karşılaştırılabilir tutumları nelerdir?
- Muhasebe meslek mensuplarının etik konum boyutları olan idealizm, görecelik ve doğruluk ile muhasebe meslek etiğine yönelik tutumlar ölçeğindeki boyutlar olan dürüstlük, mesleki davranış, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik, genel etik arasında istatistiksel açıdan anlamlı ilişkiler var mıdır?
- Muhasebe meslek mensuplarının demografik özellikleri ile etik konumları ve muhasebe meslek etiğine yönelik tutumları arasında anlamlı farklılıklar var mıdır?

3.5. Bulgu ve Yorumlar

134 594 bireyden oluşan bir ana kitle için %95 güven düzeyi ve %5 hata payı ile örneklem büyüklüğü 384 eleman olarak bulunmaktadır. Araştırmada ise 400 adet geri dönüş elde edilmiştir. Geri dönüşü sağlanan bütün anket formları değerlendirmeye uygun çıkmıştır.

3.5.1. Demografik Bulgular

Katılımcılara ilişkin bazı demografik istatistikler Tablo 10'da sunulmuştur. 400 kişilik örneklemin yaklaşık 2/3'ünün erkek; 1/3'ünün kadın meslek mensuplarından meydana geldiği görülmektedir. Meslek mensuplarının %78'i 31-50 yaş aralığında olup örneklemin %97,5'i SMMM unvanına sahiptir. %70,25'i lisans ve %25,8'i yüksek lisans mezunudur. Meslekte henüz ilk on yılı içerisinde olanların oranı %44 iken on ila yirmi yıl arası deneyime sahip olanların oranı ise %35,5'tir. Bağımlı ve bağımsız çalışanların oranı birbirine yakın çıkmıştır.

Tablo 10. Demografik Bulgular

Değişken	Derece	Frekans	Yüzde
Cinsiyet	Erkek	270	67,5
	Kadın	130	32,5
	Toplam	400	100,0
Yaş	24-30	27	6,7
	31-40	174	43,5
	41-50	138	34,5
	51-60	47	11,7
	+60	14	3,5
	Toplam	400	100,00
Unvan	SM	8	2,0
	SMMM	390	97,5
	YMM	2	0,5
	Toplam	400	100,0
Öğrenim Düzeyi	Lise	2	0,5
	Ön Lisans	11	2,8
	Lisans	282	70,5
	Yüksek Lisans	103	25,8
	Doktora	2	0,5
	Toplam	400	100,0
Deneyim Yılı	0-10	176	44,0
	11-20	142	35,5
	21-30	61	15,3
	31-40	16	4,0
	+40	5	1,3
	Toplam	400	100,00
Bağımlı/Bağımsız Çalışma Durumu	Bağımsız	207	51,75
	Bağımlı	193	48,25
	Toplam	400	100,00
Bağımsız Çalışanların Mükellef Sayısı	0-50	47	22,7
	51-100	67	32,4
	101-200	70	33,8
	201-300	18	8,7
	+300	5	2,4
	Toplam	207	100,00
Aylık Ortalama Net Gelir	0-50.000	222	55,5
	50.001-100.000	53	13,3
	100.001-200.000	57	14,3
	200.001-400.000	44	11,0
	+400.000	24	6,0
	Toplam	400	100,0
MME hakkında ayrı bir ders halinde eğitim aldı mı?	Evet	241	60,3
	Hatırlamıyor	124	31,0
	Hayır	35	8,8
	Toplam	400	100,0
MME, aldığı bazı derslerde konu olarak işlendi mi?	Evet	268	67,0
	Hatırlamıyor	39	9,8
	Hayır	93	23,3
	Toplam	400	100,0

Örnekleme yer alan bireylerin %51,75'i bağımsız; %48,25'i ise bağımlı çalışmaktadır. Bağımsız çalışan 207 meslek mensubunun %33,8'i 101-200 ve %32,4'ü de 51-100 mükellefe sahiptir. %55,5'inin 50 000 TL ve altında aylık ortalama net gelir bildirdikleri görülmektedir. Meslek mensuplarının %60,3'ü muhasebe meslek etiği hakkında ayrı bir ders

halinde eğitim aldıklarını; %67'si ise muhasebe meslek etiğinin aldıkları bazı dersler içerisinde konu olarak işlendiğini ifade etmişlerdir. Tablo 11'de ise katılımcıların bağlı oldukları odaların dağılımı izlenebilir.

Tablo 11. Katılımcıların bağlı oldukları odalar

Oda	Frekans	Yüzde	Oda	Frekans	Yüzde	Oda	Frekans	Yüzde
Adana	14	3,5	Elâzığ	1	,3	Mersin	7	1,8
Aksaray	76	19,0	Erzurum	4	1,0	Muğla-Marmaris	4	1,0
Ankara	68	17,0	Eskişehir	5	1,3	Nevşehir	7	1,8
Antalya	1	,3	Gaziantep	1	,3	Niğde	6	1,5
Artvin	4	1,0	İstanbul	29	7,2	Ordu	1	,3
Aydın	1	,3	İzmir	6	1,5	Sakarya	9	2,3
Batman	1	,3	Karabük	1	,3	Samsun	4	1,0
Belirtilmemiş	1	,3	Kayseri	7	1,8	Sinop	2	,5
Bolu	6	1,5	Kırıkkale	5	1,3	Sivas	1	,3
Bursa	7	1,8	Kırklareli	7	1,8	Tekirdağ-Çorlu	19	4,8
Çanakkale	2	,5	Kırşehir	9	2,3	Tekirdağ-Tekirdağ	22	5,5
Çankırı	1	,3	Kocaeli	3	,8	Tokat	4	1,0
Çorum	4	1,0	Konya	17	4,3	Trabzon	6	1,5
Düzce	3	,8	Kütahya	2	,5	Yozgat	12	3,0
Edirne	4	1,0	Malatya	6	1,5	Toplam	400	100,0

400 katılımcının 43 farklı odaya yayıldığı ve bir yanıtlayıcının ise odasını belirtmediği görülmektedir. En çok katılım sırasıyla Aksaray, Ankara, Tekirdağ, İstanbul ve Konya illerinden gerçekleşmiştir.

3.5.2. Etik Konum ile Muhasebe Meslek Etiği Arasındaki İlişkiler

Bu araştırmanın “Muhasebe meslek mensuplarının etik konumları ile muhasebe meslek etiğine yönelik tutumları arasında istatistiksel açıdan anlamlı ilişkiler var mıdır?” biçimindeki problemi ve en temel araştırma sorusu “Muhasebe meslek mensuplarının etik konumları ile muhasebe meslek etiğine yönelik tutumları arasında anlamlı ilişkiler var mıdır; varsa bu yönleri nedir?” doğrultusunda; EKÖ ve MMMMETÖ ile ölçülmüştür.

On dört maddeli EKÖ ve on üç MMMMETÖ ölçeklerinden oluşan toplam yirmi yedi maddeden meydana gelen bütüne ilişkin olarak örneklem büyüklüğünün yeterliliği için Kaiser-Meyer-Olkin Örneklem Yeterliliği Ölçütüne (KMO), küresellik için Bartlett Küresellik Testine ve iç tutarlılık için Cronbach's Alpha katsayısına başvurulmuş ve sonuçlar Tablo 10'da sunulmuştur. KMO değerinin 1,00'e yakın çıkması beklenir. Bu değer 0,90'ın üzerinde olduğunda mükemmel, 0,80–0,90 arasında çok iyi, 0,70–0,80 arasında iyi, 0,50–0,70 arasında orta düzey olarak kabul edilmektedir (Hutcheson ve Sofroniou, 1999).

Tablo 12. Örneklem Yeterliliği, Küresellik ve İç Tutarlılık Sonuçları

KMO, Bartlett Küresellik ve İç Tutarlılık Testleri		
Kaiser-Meyer-Olkin Örneklem Yeterliliği Ölçütü		,942
Bartlett Küresellik Testi	Yaklaşık Ki-Kare	10 614,618
	Serbestlik Derecesi (df)	351
	Anlamlılık (Sig. veya p)	,000
Cronbach's Alpha		Madde Sayısı
,887		27

Tablo 12 incelendiğinde bu değerin ,942 hesaplandığı ve örneklem büyüklüğünün mükemmel olduğu söylenebilir. Bartlett Küresellik Testi sonucuna göre hesaplanan Ki-Kare ($X^2_{(351)} = 10\,614,618$; $p < ,01$) değeri anlamlıdır (Field, 2013). Cronbach's Alpha katsayısı $0,80 \leq \alpha < 1,00$ ise ölçek yüksek derecede güvenilir olarak değerlendirilir. Bu araştırmada Cronbach's Alpha katsayısı ,887 olarak hesaplanmıştır. Sağlanan Cronbach's Alpha değeri 0,80'den büyük olduğundan ölçeğin yüksek düzeyde güvenilir olduğu söylenebilir.

Başvurulan ölçekler daha önce çok sayıda çalışmada kullanıldığından her birine yönelik faktör analizleri yapılmamış; iki ölçekten meydana gelen bütün için açımlayıcı faktör analizine başvurulmuştur. Tablo 13'te EKÖ ve MMMMETÖ'de yer alan toplam yirmi yedi maddelik bütün için yapılmış faktör analizi sonuçları izlenebilir. İdealizm, görecelik ve doğruluk boyutlarındaki maddeler EKÖ; dürüstlük, mesleki davranış, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve genel etik boyutlarındaki maddelerin ise MMMMETÖ altında toplanmıştır.

Tanımlayıcı istatistikler ve normallik analizi sonuçlarına ilişkin özet Tablo 14'te verilmiştir. Çarpıklık ve basıklığın +1,5 ile -1,5 arasında çıkması durumunda normal dağılımdan bahsedilebilir. EKÖ ölçeğinin çarpıklık değeri -0,665 olarak -1 ile +1 arasındayken basıklık değeri +2,367 olarak -2 ile +2 düzeyinin biraz üzerinde hesaplanmıştır. Bu da EKÖ'nün hafif bir negatif çarpıklık ve biraz daha basık bir biçimde tam olmasa da kabul edilebilir bir düzeyde normal dağılıma yakın olduğu anlamına gelebilir. Örneklem büyüklüğü nedeniyle böyle bir sonuç çıkmış olabilir. MMMMETÖ ise -4,386 çarpıklık ve 24,852 basıklık değeriyle kesinlikle normal dağılım sergilememektedir.

Tablo 13. EKÖ ve MMMMETÖ Açımlayıcı Faktör Analizi

	Faktör	
	EKÖ	MMMMETÖ
İdealizm 1	,778	
İdealizm 2	,795	
İdealizm 3	,794	
İdealizm 4	,735	
İdealizm 5	,842	
İdealizm 6	,801	
İdealizm 7	,734	
Görecelik 1	,832	
Görecelik 2	,552	
Görecelik 3	,831	
Görecelik 4	,594	
Görecelik 5	,586	
Doğruluk 1	,836	
Doğruluk 2	,858	
Dürüstlük 1		,893
Dürüstlük 2		,883
Mesleki Davranış 1		,856
Mesleki Davranış 2		,839
Mesleki Davranış 3		,861
Mesleki Davranış 4		,792
Mesleki Davranış 5		,870
Mesleki Yeterlilik ve Özen 1		,807
Mesleki Yeterlilik ve Özen 2		,837
Gizlilik 1		,770
Gizlilik 2		,846
Genel Etik 1		,777
Genel Etik 2		,827

Çıkarım Yöntemi : Temel Bileşen Analizi.

Döndürme Yöntemi: Kaiser Normalleştirme ile Oblimin.

^a Döndürme 3 yinelemede birleşti.

Tablo 14. Tanımlayıcı İstatistikler ve Normallik Testi

Tanımlayıcı İstatistikler						
		Statistic	Std. Error			
EKÖ	Ortalama	3,9396	,03198			
	Çarpıklık	-,665	,122			
	Basıklık	2,367	,243			
MMMMETÖ	Ortalama	4,7788	,02506			
	Çarpıklık	-4,386	,122			
	Basıklık	24,852	,243			
Normallik Testi						
Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk			
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
EKÖ	,062	400	,001	,942	400	,000
MMMMETÖ	,329	400	,000	,485	400	,000
a. Lilliefors Significance Correction						

a. Lilliefors Significance Correction

EKÖ için Kolmogorov-Smirnov $p = ,001$ ve Shapiro-Wilk: $p = ,000$ hesaplanmış olup ikisi de $p < 0,05$ olduğundan normal dağılım varsayımı reddedilir. MMMMETÖ için ise Kolmogorov-Smirnov: $p = ,000$ ve Shapiro-Wilk: $p = ,000$ bulunduğu için kesin olarak normal dağılım bulunmadığı görülmektedir (Tabachnick ve Fidell, 2013). Bu nedenle etik konumun boyutları ile muhasebe meslek etiğinin boyutları arasındaki ilişkilerin araştırılmasında parametrik olmayan korelasyon analizlerinden Spearman testine başvurulmuş ve sonuçlar Tablo 15'te sunulmuştur.

Tablodaki sig değerleri 0,05'ten küçükse iki değişken arasında anlamlı bir ilişki vardır. İlişkinin yönü ise; rakamın işareti eğer (-) çıkarsa negatif; (+) çıkarsa pozitif yönlüdür. İlişkinin boyutu da aşağıdaki gibi özetlenebilir (Fisher, 1915):

- 0,0- 0,2 = Çok düşük seviyede ilişki vardır.
- 0,2- 0,4 = Düşük seviyede ilişki vardır.
- 0,4- 0,6 = Orta seviyede ilişki vardır.
- 0,6- 0,8 = Yüksek seviyede ilişki vardır.
- 0,8- 1,0 = Çok yüksek seviyede ilişki vardır.

Tablo 15. Etik konum ve muhasebe meslek etiğinin boyutları arasındaki ilişkiler

Korelasyonlar								
	İdealizm	Görecelik	Doğruluk	Dürüstlük	Mes. Dav.	M.Y.ve Ö.	Gizlilik	Gen.E.
Spearman's rho	İdealizm	-,158**	-,221**	,616**	,727**	,656**	,678**	,642**
	Görecelik		,679**	-,077	-,105*	-,071	-,082	-,103*
	Doğruluk			-,132**	-,230**	-,142**	-,176**	-,157**
	Dürüstlük				,697**	,686**	,620**	,628**
	Mes. Dav.					,806**	,809**	,760**
	M.Y.veÖ.						,786**	,746**
	Gizlilik							,702**

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Etik konumun idealizm boyutu ile muhasebe meslek etiğinin dürüstlük boyutu arasında istatistiksel olarak $p < 0,01$ anlamlılık düzeyinde yüksek düzeyde (0,616) ve pozitif yönlü bir korelasyon hesaplanmıştır.

Etik konumun idealizm boyutu ile muhasebe meslek etiğinin mesleki davranış boyutu arasında istatistiksel olarak $p < 0,01$ anlamlılık düzeyinde yüksek düzeyde (0,727) ve pozitif yönlü bir korelasyon bulunmuştur.

Etik konumun idealizm boyutu ile muhasebe meslek etiğinin mesleki yeterlilik ve özen boyutu arasında istatistiksel olarak $p < 0,01$ anlamlılık düzeyinde yüksek düzeyde (0,656) ve pozitif yönlü bir korelasyon belirlenmiştir.

Etik konumun idealizm boyutu ile muhasebe meslek etiğinin gizlilik boyutu arasında istatistiksel olarak $p < 0,01$ anlamlılık düzeyinde yüksek düzeyde (0,678) ve pozitif yönlü bir korelasyon ortaya çıkmıştır.

Etik konumun idealizm boyutu ile muhasebe meslek etiğinin genel etik boyutu arasında istatistiksel olarak $p < 0,01$ anlamlılık düzeyinde yüksek düzeyde (0,642) ve pozitif yönlü bir korelasyon tespit edilmiştir.

Etik konumun görecelik boyutu ile muhasebe meslek etiğinin mesleki davranış boyutu arasında istatistiksel olarak $p < 0,05$ anlamlılık düzeyinde çok düşük seviyede (-0,105) ve negatif yönlü bir korelasyon hesaplanmıştır.

Etik konumun görecelik boyutu ile muhasebe meslek etiğinin genel etik boyutu arasında istatistiksel olarak $p < 0,05$ anlamlılık düzeyinde çok düşük seviyede (-0,103) ve negatif yönlü bir korelasyon hesaplanmıştır.

Etik konumun doğruluk boyutu ile muhasebe meslek etiğinin dürüstlük (-0,132), mesleki yeterlilik ve özen (-0,142), gizlilik (-0,176) ve genel etik (-0,157) arasında $p < 0,01$ çok düşük ve mesleki davranış (-0,230) arasında da düşük düzeyde negatif yönlü korelasyonlar belirlenmiştir. Doğruluk boyutu ile muhasebe meslek etiğinin tüm boyutları arasında ortaya çıkan $p < 0,01$ anlamlılık düzeyindeki negatif yönlü bu ilişkiler ilginç görünmektedir. Bu nedenle aşağıdaki Tablo 16 üzerinde ilgili faktörlerin tanımlayıcı istatistikleri verilmiştir.

Tablo 16. Doğruluk ve MMEYTÖ Boyutlarının Tanımlayıcı İstatistikleri

Boyut	N	Ortalama	Stn. Sapma
Doğruluk	400	2,75	1,54
Dürüstlük	400	4,81	,55
Mesleki Davranış	400	4,81	,52
Mes. Yet. ve Özen	400	4,74	,55
Gizlilik	400	4,77	,53
Genel Etik	400	4,73	,59
Geçerli N	400		

EKÖ'nün doğruluk faktörü altında “Bir yalanı hoş görmek ya da görmemek tamamen duruma bağlıdır” ve “Bir yalanı ahlaki veya ahlak dışı olarak değerlendirmek, içinde bulunulan şartlara bağlıdır” şeklinde iki madde yer almaktadır. Doğruluk faktörünün ortalaması 2,75 ve standart sapması 1,54 olarak belirlenmiştir. “Kesinlikle katılmıyorum (1)”

ila “kesinlikle katılıyorum (5)” değerlerinin orta noktasına yakın bir değer olan 2,75 çıkmıştır. Bu durum, katılımcıların bir yalanı hoş görüp görmemek ve ahlak dışı bulup bulmamak konusundaki görüşleri “fikrim yok (3)” seçeneğine doğru yönelirken muhasebe meslek etiğine yönelik tutumlarında “kesinlikle katılıyorum (5)” şeklinde puanlama yaptıklarını göstermektedir. Oysa muhasebe meslek etiğine yönelik tutumlarda “kesinlikle katılıyorum (5)” ve “katılıyorum (4)” görüşünde olan bireylerin; bir yalanı hoş görüp görmemek ve ahlak dışı bulup bulmamak konularını durum ve koşullara bağlı değerlendirmeye yönelik ifadelerle “kesinlikle katılmıyorum (1)” ve “katılmıyorum (2)” biçiminde düşük puanlar verecekleri beklentisinin tutarlı olduğu belirtilebilir. Yani daha güçlü ve negatif yönlü korelasyonlar çıkması doğal beklentiyken; katılımcıların bu konuda az da olsa müsamahakarlığa yakın tutumlar ifade ettikleri söylenebilir.

Yukarıdaki bulgular ışığında, meslek mensuplarının idealizm düzeyleri yükseldikçe muhasebe meslek etiğinin dürüstlük, mesleki davranış, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve genel etiğe yönelik tutumları da yükselmektedir. Bu bulgular, daha idealist bireylerin muhasebe meslek etiğinin boyutlarıyla ilgili olarak da daha üst düzey tutuma sahip oldukları anlamına gelerek hem araştırma öncesi tahminler hem de önceki bazı araştırmaların sonuçlarıyla örtüşmektedir (İşgüden, 2007; Marques ve Azevedo-Pereira, 2009; Özer ve Uyar, 2010; Bitlisli ve Dinç, 2015).

İdealizm ile EKÖ’nün diğer boyutları arasında da korelasyonlar görülmektedir. Görecelikle arasında istatistiksel olarak $p < 0,01$ anlamlılık düzeyinde negatif yönlü ve çok düşük seviyede (-0,158) bir korelasyon hesaplanmıştır. Bu durum bireylerin idealizm düzeyleri yükseldikçe görecelik düzeylerinin düşmesine uygundur. Aynı şekilde; düşük düzeyde de olsa (-0,221) istatistiksel olarak $p < 0,01$ anlamlılık seviyesinde doğruluk faktörüyle de negatif yönlü bir ilişki tespit edilmiştir. Bu da idealist bireylerin bir yalanı hoş görüp görmeme ve ahlak dışı bulup bulmama konularında durum ve koşullara göre değerlendirmedikleri anlamına gelebilir.

MMMMETÖ’nün boyutlarının da kendi aralarında bazı korelasyonlar gözlemlenmiştir. Dürüstlük boyutu ile diğer dört faktörün tümü arasında $p < 0,01$ anlamlılık düzeyinde ve yüksek seviyede pozitif ilişkiler bulunduğu belirlenmiştir. Mesleki davranış faktörü ile mesleki yeterlilik ve özen (0,806) ve gizlilik (0,809) boyutları arasında çok yüksek seviyede ve genel etik arasında yüksek (0,760) seviyede $p < 0,01$ anlamlılık düzeyinde pozitif yönlü korelasyonlar hesaplanmıştır. Mesleki yeterlilik ve özen ile gizlilik (0,786) ve genel etik (0,746) arasında $p < 0,01$ anlamlılık düzeyinde yüksek seviyede pozitif yönlü ilişkiler

belirlenmiştir. Aynı şekilde, gizlilik ile genel etik arasında da $p < 0,01$ anlamlılık düzeyinde yüksek seviyede pozitif yönlü korelasyon çıkmıştır.

3.5.3. Demografik Özelliklere Göre Farklılaşmalar

Muhasebe meslek mensuplarının etik konumlarında ve muhasebe meslek etiğine yönelik tutumlarında demografik özelliklerine göre farklılaşmalar bulunup bulunmadığı araştırılmıştır.

3.5.3.1. Cinsiyete Göre Farklılaşmalar

Cinsiyet faktörü için Mann Whitney U testi yapılmış ve sonuçlar Tablo 17’de özetlenmiştir.

Tablo 17. Cinsiyete Göre Mann Whitney-U Sonuçları

Ölçek	Faktör	Cinsiyet	N	Sıra Ort.	Sıra Toplamı	U	Z	P
EKÖ	İdealizm	Kadın	130	196,57	25553,50	17038,500	-0,577	0,564
		Erkek	270	202,39	54646,50			
	Görecelik	Kadın	130	208,28	27076,00	16539,000	-0,937	0,349
		Erkek	270	196,76	53124,00			
	Doğruluk	Kadın	130	204,12	26535,00	17080,000	-0,443	0,658
		Erkek	270	198,76	53665,00			
MMMMETÖ	Dürüstlük	Kadın	130	196,55	25551,00	17036,000	-0,709	0,478
		Erkek	270	202,40	54649,00			
	Mes. Dav.	Kadın	130	199,43	25926,00	17411,000	-0,164	0,870
		Erkek	270	201,01	54274,00			
	Mes.Yet.Ö.	Kadın	130	202,62	26340,00	17275,000	-0,324	0,746
		Erkek	270	199,48	53860,00			
	Gizlilik	Kadın	130	199,32	25912,00	17397,000	-0,188	0,851
		Erkek	270	201,07	54288,00			
	Genel Etik	Kadın	130	201,15	26150,00	17465,000	-0,101	0,920
		Erkek	270	200,19	54050,00			
Toplam			400					

Kadın meslek mensupları (Mdn = 5,00) ile erkek meslek mensuplarının (Mdn = 5,00) idealizm düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık gözlenmemiştir ($U = 17\ 038,50$, $z = -0,577$, $p > 0,05$ ve $r = -0,03$). Kadın katılımcılar (Mdn = 3,20) ile erkeklerin (Mdn = 3,00) görecelik düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık çıkmamıştır ($U = 16\ 539,00$, $z = -0,937$, $p > 0,05$ ve $r = -0,05$). Kadınlarla (Mdn = 3,20) erkeklerin (Mdn = 3,00) doğruluk düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık gözlenmemiştir ($U = 17\ 080,00$, $z = -0,443$, $p > 0,05$ ve $r = -0,02$). Dolayısıyla, muhasebe meslek mensuplarının etik konumlarında cinsiyete göre bir farklılık belirlenmemiştir. Katılımcıların muhasebe meslek etiğine yönelik tutumlarında da cinsiyet faktörüne göre anlamlı farklılaşmalar ortaya çıkmamıştır ($p > 0,05$). Bu bulgular daha önceki

bazı yayınların sonuçlarıyla desteklenmektedir (Daştan vd., 2015; Özçelik ve Angı, 2017; Soyulu, 2018; Driskill ve Tiggeman, 2021).

3.5.3.2. Yaş Faktörüne Göre Farklılaşmalar

Yaş faktörüne göre katılımcıların etik konumlarında ve muhasebe meslek etiğine yönelik tutumlarında anlamlı farklılaşmalar olup olmadığı Kruskall – Wallis testiyle araştırılmıştır.

EKÖ boyutlarından olan idealizm düzeylerinin yaş gruplarına göre Kruskall – Wallis testi sonuçları ile Dunn-Bonferroni düzeltmesi sonrasında $p < 0,05$ düzeyinde anlamlı farklılaşmalar ortaya çıkmamıştır. Görecelik düzeylerinde yaş gruplarına göre $p = 0,108$ çıktığı için $p < 0,05$ düzeyinde anlamlı farklılıklar hesaplanmamıştır. Ancak, doğruluk düzeylerinde yaş gruplarına göre anlamlı farklılıklar belirlenmiş olup bunlar Tablo 18’de sunulmuştur.

Tablo 18. Doğruluk düzeylerinin yaşa göre Kruskall – Wallis testi Sonuçları

Doğruluk	N	Sıra Ortalaması	x^2	p	Anlamlılık Farkı	Etki Büyüklüğü
1) 24-30	27	244,44	13,343	0,010	+60 ile 24-30	0,45
2) 31-40	174	198,47				
3) 41-50	138	189,98				
4) 51-60	47	232,38				
5) +60	14	137,64				
Toplam	400					

Sıra ortalamaları açısından en yüksekten en düşüğe doğru 24-30 yaş grubu meslek mensupları (244,44), 51-60 yaş grubu (232,38), 31-40 yaş grubu (198,47), 41-50 yaş grubu (189,98) ve 60 yaş üzeri grup (137,64) dizilmektedir. Bu farkların istatistiksel olarak anlamlı oldukları tespit edilmiştir ($x^2 = 13,343$, $p < 0,01$). Yani yaş gruplarının doğruluk üzerinde anlamlı bir farklılaşma sergilediği söylenebilir. Anlamlı farklılıkların hangi gruplar arasında olduğunu belirlemek için Dunn-Bonferroni düzeltmesi temelinde ikili karşılaştırmalar yapılmıştır. Karşılaştırma sonucunda 60 yaş üzeri katılımcılar ile 24-30 yaş arası katılımcıların doğruluk düzeyleri arasında anlamlı farklılıklar belirlenirken; diğer gruplar arasında anlamlı farklılaşmalar ortaya çıkmamıştır. Dolayısıyla 60 yaş üzeri katılımcıların 24-30 yaş grubuna kıyasla doğruluk düzeyleri orta seviyede (0,45) bir etki büyüklüğü ile daha yüksek hesaplanmıştır. Bu da 60 yaş üzeri meslek mensuplarının doğruluk düzeylerinin en genç gruba göre daha yüksek olduğu anlamına gelmektedir.

MMMMETÖ boyutlarından olan gizlilik ve genel etiğin yaş gruplarına göre Kruskal – Wallis testi sonuçları ile Dunn-Bonferroni düzeltmesi sonrasında $p < 0,05$ düzeyinde anlamlı farklılaşmalar ortaya çıkmamıştır. Dürüstlük, mesleki davranış ve mesleki yeterlilik ve özen faktörlerinde ise yaş gruplarına göre farklılıkları inceleyen test sonuçları Tablo 19’da bir arada sunulmuştur.

Tablo 19. MMMMETÖ Boyutlarında Yaşa Göre Farklılaşmalar

Faktör	Yaş Gr.	N	Sıra Ort.	x^2	p	Anlamlılık Farkı	Etki Büyüklüğü
Dürüstlük	1) 24-30	27	148,94	17,901	0,001	1 ile 2	-0,20
	2) 31-40	174	194,95			1 ile 3	-0,30
	3) 41-50	138	211,76			1 ile 4	-0,38
	4) 51-60	47	210,66			1 ile 5	-0,46
	5) +60	14	223,86				
Mes. Dav.	1) 24-30	27	154,31	15,622	0,004	1 ile 4	-0,41
	2) 31-40	174	191,96				
	3) 41-50	138	207,66				
	4) 51-60	47	231,30				
	5) +60	14	221,68				
Mes.Yet.Ö.	1) 24-30	27	152,59	10,116	0,039	1 ile 4	-0,35
	2) 31-40	174	199,84				
	3) 41-50	138	202,58				
	4) 51-60	47	218,85				
	5) +60	14	218,96				
Toplam		400					

Dürüstlüğe ilişkin sıra ortalamaları 5. Grup (223,86), 3. Grup (211,76), 4. Grup (210,66), 2. Grup (194,95) ve 1. Grup (148,94) olarak dizilmiştir. Bu farkların istatistiksel olarak anlamlı oldukları tespit edilmiştir ($x^2 = 17,901$, $p < 0,01$). Dunn-Bonferroni düzeltmesi temelinde ikili karşılaştırmalar yapılmıştır. En genç yaş grubu üyesi meslek mensuplarının 2. Gruba göre düşük (-0,20) etki büyüklüğü; 3. Gruba göre düşük (-0,30) etki büyüklüğü, 4. Gruba göre düşük (-0,38) etki büyüklüğü ve en yaşlı üyelere göre orta (-0,46) etki büyüklüğü ile dürüstlük düzeyleri daha az çıkmıştır. Mesleki davranış faktörü sıra ortalamaları büyükten küçüğe 4. Grup (231,30), 5. Grup (221,68), 3. Grup (207,66), 2. Grup (191,96) ve 1. Grup (154,31) olarak gözlenmiştir. Bu durum istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar göstermektedir ($x^2 = 15,622$, $p < 0,01$). En genç meslek mensuplarının 4. Gruba göre mesleki davranış düzeyleri ortaya yakın (-0,41) etki büyüklüğünde daha düşüktür. Diğer gruplar arasında mesleki davranış açısından farklılaşmalar çıkmamıştır. Mesleki yeterlilik ve özen açısından ise yine sadece 1. Grup 4. Gruba nazaran ortaya yakın düşük (-0,35) etki büyüklüğü ile daha

düşük bir seviyededir. Özetle, dürüstlük açısından yaş ilerledikçe daha yüksek dürüstlük seviyeleri gösterildiği belirtilebilir. Mesleki davranış ile mesleki yeterlilik ve özen açısından ise mesleğin en genç üyeleriyle 50 yaş üzeri gurup arasında önemli farklar olduğu görülmektedir. Bu da gerek yaş gerek deneyim olarak meslekte ilerledikçe bu iki faktörün seviyelerinin arttığı biçiminde yorumlanabilir.

3.5.3.3. Unvanlara Göre Farklılaşmalar

Uygulanan Kruskall – Wallis testi sonucunda katılımcıların unvanlarına göre EKÖ faktörleri olan idealizm ($p > 0,261$), görecelik ($p > 0,328$) ve doğruluk ($p > 0,077$) düzeylerinde anlamlı farklılaşmalar tespit edilememiştir. MMMMETÖ boyutlarına uygulanan Kruskall – Wallis testine göre, mesleki davranış ve genel etikte unvana göre farklılaşmalar belirlenememiş; dürüstlük, mesleki yeterlilik ve özen ile gizlilik faktörlerinde unvana göre farklılaşmalar tespit edilmiştir. Sonuçlar Tablo 20’de özetlenmiştir.

Tablo 20. MMMMETÖ Boyutlarında Unvana Göre Farklılaşmalar

Faktör	Unvan	N	Sıra Ort.	χ^2	p	Anlamlılık Farkı	Etki Büyüklüğü
Dürüstlük	SM	8	133,25	7,775	0,021	SM-SMMM	-0,13
	SMMM	390	202,23				
	YMM	2	132,75				
Mes.Yet.Ö.	SM	8	93,69	12,462	0,002	SM-SMMM	-0,17
	SMMM	390	203,03				
	YMM	2	134,25				
Gizlilik	SM	8	115,38	8,798	0,012	SM-SMMM	-0,14
	SMMM	390	202,55				
	YMM	2	141,00				
Toplam		400					

Dürüstlük, mesleki yeterlilik ve özen ve gizlilik faktörlerinde SM unvanıyla çalışanlar ile SMMM unvanıyla çalışanlar arasında anlamlı farklılaşmalar gözlenmiştir. Ancak, 400 kişilik örneklem içerisinde sadece 8 üyenin SM unvanına sahip olması nedeniyle; bu grubun SMMM unvanına sahip 390 üyeli grupla kıyaslanması tutarlı sonuç vermeyeceğinden bu sonuçların göz ardı edilmesi yerinde olacaktır.

3.5.3.4. Öğrenim Düzeylerine Göre Farklılaşmalar

Katılımcıların öğrenim düzeylerine göre EKÖ boyutlarının seviyelerinde anlamlı farklılıklar bulunup bulunmadığına yönelik Kruskall – Wallis testi yapılmıştır. Görecelik düzeyiyle

ilgili olarak ($p = 0,099$, $p > 0,05$) bir farklılaşma belirlenemezken; idealizm ve doğruluk düzeylerinde mezuniyete göre anlamlı farklılıklar bulunmuştur. İdealizm ve doğruluk düzeylerinde mezuniyet gruplarına göre farklılıklara ilişkin Kruskal – Wallis testi Tablo 21’de sunulmuştur.

Tablo 21. EKÖ Boyutlarında Mezuniyete Göre Farklılıklar

Faktör	Mezuniyet	N	Sıra Ort.	χ^2	p	Anlamlılık Farkı	Etki Büyüklüğü
İdealizm	Lise	2	160,75	11,601	0,021	Ön Lisans-Lisans	-0,18
	Ön Lisans	11	110,50			Ön Lis.-Y Lisans	-0,30
	Lisans	282	201,66				
	Y. Lisans	103	206,51				
	Doktora	2	262,50				
Doğruluk	Lise	2	322,50	15,342	0,004	Lisans-Y.Lisans	-0,18
	Ön Lisans	11	184,45				
	Lisans	282	187,78				
	Y. Lisans	103	234,39				
	Doktora	2	214,50				
Toplam		400					

İdealizmin sıra ortalamaları açısından en yüksekten en düşüğe doğru yüksek lisans (206,51), lisans (201,66) ve ön lisans (110,50) dizilmektedir. Bu farkların istatistiksel olarak anlamlı oldukları tespit edilmiştir ($\chi^2 = 11,601$, $p < 0,05$). 400 kişilik örneklem içerisinde iki lise ve iki doktora mezunu meslek mensubu bulunduğundan bunlar dikkate alınmamıştır. Öğrenim düzeyinin idealizm üzerinde anlamlı bir farklılaşmaya neden olduğu belirtilebilir. Dunn-Bonferroni düzeltmesiyle ikili karşılaştırmalar yapılarak anlamlı farklılaşmaların hangi gruplar arasında olduğu araştırılmıştır. Ön lisans ile lisans ve ön lisans ile yüksek lisans mezunları katılımcıların idealizm düzeyleri arasında anlamlı farklılıklar belirlenirken; diğer gruplar arasında anlamlı farklılaşmalar ortaya çıkmamıştır. Ön lisans mezunu katılımcıların lisans mezunlarına kıyasla idealizm düzeyleri düşük seviyede (-0,18) bir etki büyüklüğü ile daha düşük çıkmıştır. Aynı şekilde, ön lisans mezunu katılımcıların yüksek lisans mezunlarına kıyasla idealizm düzeyleri düşük seviyede (-0,30) bir etki büyüklüğü ile yine daha düşük hesaplanmıştır. Sıra ortalamaları açısından örneklem içerisindeki eleman sayısı azlığı nedeniyle lise ve doktora mezunlarını dikkate almamak yerinde bir yaklaşım olacaktır. Büyükten küçüğe doğru yüksek lisans (234,39), lisans (187,78) ve ön lisans (184,45) biçiminde bir sıra ortalamaları dizilişi görülmektedir. Bu da istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar belirtmektedir ($\chi^2 = 15,342$, $p < 0,01$). Dunn-Bonferroni düzeltmesiyle ikili karşılaştırmalar yapılarak lisans mezunlarının doğruluk düzeyleri ile yüksek lisans mezunu

katılımcılara nazaran düşük seviyede (-0,18) bir etki büyüklüğü ile yine daha düşük bulunmuştur. Diğer gruplar arasında doğruluk faktörü açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar ortaya çıkmamıştır. Sonuçlar kabaca öğrenim düzeyi arttıkça idealizm ve doğruluk düzeylerinin de arttığı şeklinde yorumlanabilir ancak burada fark yaratan unsur olarak lisans ve yüksek lisans öğrenimi belirginleşmektedir.

Meslek mensuplarının öğrenim düzeylerine göre MMMMETÖ boyutlarının seviyelerinde anlamlı farklılıklar bulunup bulunmadığı Kruskal – Wallis testiyle araştırılmıştır. Görecelik düzeyiyle ilgili olarak ($p = 0,099$, $p > 0,05$) bir farklılaşma belirlenemezken; idealizm ve doğruluk düzeylerinde mezuniyete göre anlamlı farklılıklar bulunmuştur. İdealizm ve doğruluk düzeylerinde mezuniyet gruplarına göre farklılıklara ilişkin Kruskal – Wallis testi Tablo 22’de sunulmuştur.

Tablo 22. MMMMETÖ Boyutu Mezuniyete Göre Farklılıklar

Faktör	Mezuniyet	N	Sıra Ort.	χ^2	p	Anlamlılık Farkı	Etki Büyüklüğü
Mes.Yet. ve Özen	Lise	2	61,50	13,819	0,008	Ön Lisans ve Lisans	-0,17
	Ön Lisans	11	122,86				
	Lisans	282	203,07				
	Y. Lisans	103	203,38				
	Doktora	2	255,50				
Toplam		400					

Dürüstlük ($p = 0,337$, $p > 0,05$), mesleki davranış ($p = 0,271$, $p > 0,05$), gizlilik ($p = 0,190$, $p > 0,05$) ve genel etik ($p = 0,056$, $p > 0,05$) düzeylerinde öğrenim düzeyi değişkenine göre farklılaşma çıkmamıştır. Ancak mesleki yeterlilik ve özende Tablo 22’de özetlendiği gibi Sıra ortalamalarının doktoradan liseye doğru büyükten küçüğe doğru dizildiği görülmektedir. Öğrenim düzeyine göre anlamlı farklılıklar belirlenmiştir ($\chi^2 = 13,819$, $p < 0,01$). Dunn-Bonferroni düzeltmesi ve ikili karşılaştırmalar yoluyla ön lisans mezunlarının düşük (-0,17) etki büyüklüğü ise lisans mezunlarına göre mesleki yeterlilik ve özen puanları daha düşük hesaplanmıştır. Dolayısıyla mesleki yeterlilik ve özen konusunda lisans öğreniminin az da olsa bir fark yaratarak meslek mensuplarının bu konudaki tutumunu yukarı çektiği belirtilebilir. Ancak genel olarak bakıldığında öğrenim düzeyinin büyük bir farklılık meydana getirmediği ve bunun da önceki bazı araştırmalarda elde edilen sonuçlarla uyumlu olduğu söylenebilir (Kutluk & Ersoy, 2011; Çelik & Dağdeviren, 2015; Gürbüz ve Yılmaz, 2016).

3.5.3.5. Deneyim Yılına Göre Farklılaşmalar

Meslek mensuplarının EKÖ'nün idealizm, görecelik ve doğruluk seviyelerinde deneyim yıllarına göre anlamlı farklılıklar bulunup bulunmadığının araştırılması amacıyla Kruskal – Wallis testi yapılmış ve her biriyle ilgili anlamlı farklılaşmalar belirlenmiştir. Deneyim yılı değişkenine göre EKÖ boyutlarının düzeylerindeki farklılıklara ilişkin Kruskal – Wallis testi Tablo 23'te sunulmuştur.

Tablo 23. EKÖ Boyutlarında Deneyime Göre Farklılaşmalar

Faktör	Deneyim Yılı	N	Sıra Ort.	χ^2	p	Anlamlılık Farkı	Etki Büyüklüğü
İdealizm	1) 0-10 Yıl	176	177,73	18,828	0,001	1 ile 2	-0,23
	2) 11-20 Yıl	142	220,77				
	3) 21-30 Yıl	61	216,85				
	4) 31-40 Yıl	16	212,38				
	5) +40 Yıl	5	188,80				
Görecelik	1) 0-10 Yıl	176	229,91	25,122	0,000	4 ile 1	0,21
	2) 11-20 Yıl	142	189,61			3 ile 1	0,27
	3) 21-30 Yıl	61	158,98			2 ile 1	0,17
	4) 31-40 Yıl	16	142,78				
	5) +40 Yıl	5	165,60				
Doğruluk	1) 0-10 Yıl	176	222,41	13,313	0,010	3 ile 1	0,20
	2) 11-20 Yıl	142	189,90				
	3) 21-30 Yıl	61	171,85				
	4) 31-40 Yıl	16	178,38				
	5) +40 Yıl	5	150,50				
Toplam		400					

11-20 yıl (220,77), 21-30 yıl (216,85), 31-40 yıl (212,38), 40 yıl üzeri (188,80) ve 0-10 yıl (177,73) deneyim sahipleri biçiminde bir sıra ortalaması çıkmıştır. Bu da $\chi^2 = 18,828$ ve $p < 0,01$ düzeyinde anlamlı istatistiksel farklılaşmalar göstermektedir. Deneyim yılına göre gruplar arasında idealizm düzeylerindeki anlamlı farklılaşmalar, Dunn-Bonferroni düzeltmesi yapılarak ikili karşılaştırmalarla incelenmiştir. Mesleğe yeni başlamış olan 0-10 yıl arası deneyime sahip katılımcılar ile 11-20 yıllık deneyime sahip katılımcıların idealizm düzeyleri arasında anlamlı farklılıklar tespit edilmiş; diğer gruplar arasında edilememiştir. 0-10 yıl deneyime sahip olanların 11-20 yıl deneyimli olanlara kıyasla idealizm düzeyleri düşük seviyede (-0,23) bir etki büyüklüğü ile daha düşük çıkmıştır. Dolayısıyla 11-20 yıllık deneyim sahibi grubun 0-10 yıllık deneyim sahibi gruba oranla az da olsa daha idealist olduğu söylenebilir. Bunun da belirli bir süre meslekte pişmeyle elde edildiği ve sonraki deneyim yılı gruplarında aynı düzeyde kaldığı şeklinde açıklamak olası görünmektedir.

Görecelik faktörü açısından deneyim yıllarına göre sıra ortalamaları 0-10 yıl (229,91), 11-20 yıl (189,61), 40 yıl üzeri (165,60), 21-30 yıl (158,98) ve 31-40 yıl (142,78) olarak dizilmiştir. Bu durum anlamlı istatistiksel farklılaşmalar belirtmektedir ($x^2 = 25,122$ ve $p < 0,01$). Deneyim yılına göre gruplar arasında görecelik seviyelerindeki anlamlı farklılıklar, Dunn-Bonferroni düzeltmesiyle ikili karşılaştırmalar yapılarak ele alınmıştır. 0-10 yıllık deneyime sahip meslek mensuplarına göre 21-30 yıl deneyimli olanların görecelik düzeyleri düşük (0,27) bir etki büyüklüğü ile ($p = 0,000$); 31-40 yıl deneyimli olanlarınki düşük (0,21) etki büyüklüğü ile ($p = 0,038$) ve 11-20 yıl deneyimli olanların da yine düşük (0,17) etki büyüklüğü ile ($p = 0,019$) daha yüksek bulgulanmıştır. Diğer gruplar arasında anlamlı farklılıklar çıkmamıştır.

Deneyim yılı gruplarının doğruluk düzeylerindeki sıra ortalamaları büyükten küçüğe doğru 0-10 yıl (222,41), 11-20 yıl (189,90), 31-40 yıl (178,38) ve 40 yıl üzeri (150,50) olarak dizilerek anlamlı farklılıklara işaret etmektedir ($x^2 = 13,313$ ve $p < 0,05$). Dunn-Bonferroni düzeltmesine başvurularak ikili karşılaştırmalar üzerinden olası anlamlı farklılıklar araştırılmıştır. 21 – 30 yıl arası deneyime sahip olan katılımcıların 0-10 yıllık gruba göre doğruluk düzeyleri düşük (0,20) etki büyüklüğü ile daha yüksek belirlenmiştir. Diğer gruplar arasında anlamlı farklılıklar bulunamamıştır.

Deneyim yılına göre MMMMETÖ boyutlarında farklılaşmalar olup olmadığı Kruskal – Wallis testiyle araştırılmış ve dürüstlük faktörü dışındakilerde anlamlı farklılıklar bulgulanmıştır. Sonuçlar Tablo 24’te verilmiştir.

Tablo 24. MMMMETÖ Boyutlarında Deneyime Göre Farklılıklar

Faktör	Deneyim Yılı	N	Sıra Ort.	x^2	p	Anlamlılık Farkı	Etki Büyüklüğü
Mes. Dav.	1) 0-10 Yıl	176	177,47	22,247	0,000	1 ile 2	-0,26
	2) 11-20 Yıl	142	224,75				
	3) 21-30 Yıl	61	209,80				
	4) 31-40 Yıl	16	200,16				
	5) +40 Yıl	5	210,20				
Mes. Yet. ve Ö.	1) 0-10 Yıl	176	181,55	14,951	0,005	1 ile 2	-0,21
	2) 11-20 Yıl	142	219,83				
	3) 21-30 Yıl	61	204,55				
	4) 31-40 Yıl	16	215,47				
	5) +40 Yıl	5	221,40				
Gizlilik	1) 0-10 Yıl	176	184,20	12,619	0,013	1 ile 2	-0,19
	2) 11-20 Yıl	142	217,73				
	3) 21-30 Yıl	61	201,70				
	4) 31-40 Yıl	16	220,59				
	5) +40 Yıl	5	206,10				
Genel Etik	1) 0-10 Yıl	176	184,13	10,961	0,027	1 ile 2	-0,18
	2) 11-20 Yıl	142	216,35				
	3) 21-30 Yıl	61	206,33				
	4) 31-40 Yıl	16	214,31				
	5) +40 Yıl	5	211,20				
Toplam		400					

Mesleki davranış faktörünün sıra ortalamaları en büyüğü 2. Grup (224,25) ve en küçüğü de 1. Grup (177,47) değerleri arasında dizilmiştir. Gruplar arasındaki bu farkların istatistiksel olarak anlamlı oldukları tespit edilmiştir ($x^2 = 22,247$, $p < 0,01$). Dunn-Bonferroni düzeltmesi temelinde ikili karşılaştırmalar yapılmıştır. En deneyimsiz grubun bir üst gruba göre mesleki davranış seviyeleri düşük (-0,26) etki büyüklüğü ile daha az çıkmıştır. Mesleki yeterlilik ve özen boyutunun sıra ortalamaları en yükseği 5. Grup (221,40) ve en düşüğü de 1. Grup (181,55) değerleri arasındadır. Gruplar arasındaki bu farkların istatistiksel olarak anlamlı oldukları tespit edilmiştir ($x^2 = 14,951$, $p < 0,01$). Dunn-Bonferroni düzeltmesi ve ikili karşılaştırmalar sonucunda en az deneyim sahibi olanların bir üst deneyim sahibi gruba göre mesleki yeterlilik ve özen seviyeleri düşük (-0,21) etki büyüklüğü ile daha düşük hesaplanmıştır.

Genel etiğin sıra ortalamaları en büyükten en küçüğe doğru 4. Grup (214,31) ve 1. Grup (184,13) arasındadır. Bu farklar istatistiksel olarak anlamlıdır ($x^2 = 12,619$, $p < 0,01$). Dunn-

Bonferroni düzeltmesi ve ikili karşılaştırmalar yapılmıştır. 1. Grubun 2. Gruba göre gizlilik seviyeleri düşük (-0,19) etki büyüklüğü ile daha az gözlenmiştir.

Gizlilik faktöründe sıra ortalamaları en büyük değer 4. Grup (220,59) ve en küçük değer de 1. Grup (184,20) olmak üzere dizilmiştir. Bu farklar istatistiksel olarak anlamlıdır ($x^2 = 10,961$, $p < 0,01$). Dunn-Bonferroni düzeltmesine başvurulmuş ve ikili karşılaştırmalar gerçekleştirilmiştir. 1. Grubun 2. Gruba göre genel etik seviyeleri düşük (-0,18) etki büyüklüğü ile daha az bulgulanmıştır.

MMMMETÖ faktörlerine bakıldığında en deneyimsiz grup olan 0-10 yıllık katılımcıların bir üst grup olan 11-20 yıllık meslek mensuplarına nazaran az da olsa daha düşük düzeyde oldukları görülmektedir. Bu da 10 yıllık deneyimin ardından meslek mensuplarının muhasebe meslek etiği konusunda belirli bir seviyeye geldikleri; diğer gruplar arasında da bu nedenle farklılık bulunamadığı anlamına gelebilir. Bu çıkarım, önceki bazı çalışmaların bulgularıyla da örtüşmektedir (Kutluk ve Ersoy, 2011; Özçelik ve Angı, 2017; Önal ve Gürbüz, 2018).

3.5.3.6. Aylık Net Gelir Gruplarına Göre Farklılaşmalar

Meslek mensuplarının EKÖ faktörleri olan idealizm, görecilik ve doğruluk seviyelerinde aylık net gelir düzeylerine göre anlamlı farklılıklar olup olmadığı Kruskal – Wallis testiyle araştırılmış ve her bir faktör hakkında anlamlı farklılıklar ortaya çıkmıştır. Kruskal – Wallis testi Tablo 25’te sunulmuştur.

İdealizmin sıra ortalamaları en yüksekten en küçüğe doğru 5. Grup (256,29), 4. Grup (237,63), 3. Grup (213,54), 1. Grup (193,82) ve 2. Grup (158,40) olarak dizilmiştir. Bu durum anlamlı olabilecek farklılıklara işaret etmektedir ($x^2 = 27,754$ ve $p < 0,01$). Dunn-Bonferroni düzeltmesiyle ikili karşılaştırmalar yapılmıştır. 50 001-100 000 TL arası aylık net gelir beyan eden katılımcıların 100 001-200 000 TL gelire sahip katılımcılara göre düşük (-0,29) etki büyüklüğü ($p = 0,023$); 200 001-400 000 TL gelire sahip meslek mensuplarına göre orta (-0,42) etki büyüklüğü ($p = 0,000$) ve 400 000 TL üzeri gelir elde edenlere göre orta (-0,48) etki büyüklüğü ile ($p = 0,000$) idealizm düzeyleri daha düşük çıkmıştır. Ayrıca 0-50 000 TL gelire sahip meslek mensuplarının 400 000 TL üzerinde gelire sahip olanlara göre düşük (-0,20) etki büyüklüğüyle idealizm seviyeleri daha düşük hesaplanmıştır.

En yüksekten en küçüğe doğru göreceliğe ilişkin sıra ortalamaları 5. Grup (289,54), 4. Grup (227,22), 1. Grup (193,75), 3. Grup (191,89) ve 2. Grup (175,52) biçimindedir. Bu sıralama

istatistiksel açıdan anlamlı olabilecek bazı farklılıklar sergilemektedir ($x^2 = 20,263$ ve $p < 0,01$). Farklılaşan grupları belirleyebilmek için ikili karşılaştırmalar ve Dunn-Bonferroni düzeltmesine başvurulmuştur. En üst gelire sahip 5. Grubun 2. Gruba göre orta (-0,46) etki büyüklüğü ($p = 0,001$), 3. Gruba göre düşükle orta arası (-0,39) etki büyüklüğü ($p = 0,005$) ve en alt gelire sahip 1. Gruba göre düşük (-0,25) etki büyüklüğü ($p = 0,001$) ile göreceliği daha yüksek hesaplanmıştır. Diğer gruplar arasında anlamlı farklılıklar çıkmamıştır.

Tablo 25. EKÖ Boyutlarında Aylık Net Gelire Göre Farklılıklar

Faktör	Aylık Net Gelir	N	Sıra Ort.	x^2	p	Anlamlılık Farkı	Etki Büyüklüğü
İdealizm	1) 0-50 000	222	193,82	27,754	0,000	2 ile 3	-0,29
	2) 50 001-100 000	53	158,40			2 ile 4	-0,42
	3) 100 001-200 000	57	213,54			2 ile 5	-0,48
	4) 200 001-400 000	44	237,63			1 ile 5	-0,20
	5) +400 000	24	256,29				
Görecelik	1) 0-50 000	222	193,75	20,263	0,000	2 ile 5	-0,46
	2) 50 001-100 000	53	175,52			3 ile 5	-0,39
	3) 100 001-200 000	57	191,89			1 ile 5	-0,25
	4) 200 001-400 000	44	227,22				
	5) +400 000	24	289,54				
Doğruluk	1) 0-50 000	222	190,26	20,535	0,000	2 ile 5	-0,40
	2) 50 001-100 000	53	184,41			1 ile 5	-0,24
	3) 100 001-200 000	57	191,91			3 ile 5	-0,36
	4) 200 001-400 000	44	238,18				
	5) +400 000	24	282,10				
Toplam		400					

Katılımcıların aylık net gelirlerine göre doğruluk düzeylerindeki sıra ortalamaları en yüksekten itibaren 5. Grup (282,10), 4. Grup (238,18), 3. Grup (191,91), 1. Grup (190,26) ve 2. Grup (184,41) dizilmektedir. Sıra ortalamalarının görüntüsü olası anlamlı farklılaşmalar bulunduğunu göstermektedir ($x^2 = 20,535$ ve $p < 0,01$). Hangi gruplar arasında farklılıklar olduğunu belirleyebilmek için Dunn-Bonferroni düzeltmesi ve ikili karşılaştırmalar kullanılmıştır. 2. Grubun orta (-0,40) etki büyüklüğü ($p = 0,005$), 3. Grubun ortaya yakın (-0,36) etki büyüklüğü ($p = 0,011$) ve 1. Grubun düşük (-0,24) etki büyüklüğü ($p = 0,002$) ile en üst gelir seviyesindeki 5. Gruba nazaran daha düşük doğruluk düzeyleri hesaplanmıştır.

Yukarıdaki bulgular ışığında, gelir düzeyi ile idealizm, görecelik ve doğruluk düzeyleri arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu belirtilebilir. Yani gelir düzeyi artan bireylerin

idealizm, görecelik ve doğruluk düzeyleri de artmaktadır. Bu da maddi endişelerden uzaklaşan kişilerin daha etik bir tutum sergiledikleri anlamına gelebilir.

Meslek mensuplarının MMMMETÖ faktörlerine ilişkin seviyelerinde aylık net gelir düzeylerine göre anlamlı farklılıklar olup olmadığı Kruskal – Wallis testiyle araştırılmış ve test sonuçları Tablo 26’da verilmiştir. Her bir boyut hakkında anlamlı farklılıklar ortaya çıkmıştır.

Tablo 26. MMMMETÖ Boyutlarında Aylık Net Gelire Göre Farklılıklar

Faktör	Aylık Net Gelir	N	Sıra Ort.	x^2	p	Anlamlılık Farkı	Etki Büyüklüğü
Dürüstlük	1) 0-50 000	222	191,92	36,627	0,000	2 ile 3	-0,44
	2) 50 001-100 000	53	162,11			2 ile 4	-0,45
	3) 100 001-200 000	57	230,29			2 ile 5	-0,45
	4) 200 001-400 000	44	231,78			1 ile 3	-0,20
	5) +400 000	24	236,50			1 ile 4	-0,19
Mes. Dav.	1) 0-50 000	222	187,81	27,569	0,000	2 ile 4	-0,35
	2) 50 001-100 000	53	175,95			2 ile 5	-0,40
	3) 100 001-200 000	57	220,02			1 ile 4	-0,21
	4) 200 001-400 000	44	239,10			1 ile 5	-0,22
	5) +400 000	24	255,00				
Mes.Yet.Öz.	1) 0-50 000	222	192,08	28,367	0,000	2 ile 3	-0,27
	2) 50 001-100 000	53	164,29			2 ile 4	-0,41
	3) 100 001-200 000	57	214,14			2 ile 5	-0,47
	4) 200 001-400 000	44	238,93			1 ile 4	-0,19
	5) +400 000	24	255,50			1 ile 5	-0,21
Gizlilik	1) 0-50 000	222	194,49	21,140	0,000	2 ile 4	-0,34
	2) 50 001-100 000	53	168,80			2 ile 5	-0,43
	3) 100 001-200 000	57	210,96			1 ile 5	-0,19
	4) 200 001-400 000	44	228,75				
	5) +400 000	24	249,50				
Genel Etik	1) 0-50 000	222	192,45	22,303	0,000	2 ile 4	-0,35
	2) 50 001-100 000	53	174,45			2 ile 5	-0,41
	3) 100 001-200 000	57	205,05			1 ile 4	-0,19
	4) 200 001-400 000	44	237,41			1 ile 5	-0,20
	5) +400 000	24	254,00				
Toplam		400					

Katılımcıların aylık net gelirlerine göre dürüstlük düzeylerindeki sıra ortalamaları en yüksekte 5. Grup (236,50) ve en düşük 2. Grup (162,11) olmak üzere dizilmektedir. Sıra ortalamalarının görüntüsü anlamlı farklılaşmalar belirtmektedir ($x^2 = 36,627$ ve $p < 0,01$). Gruplar arasındaki farklılıkları belirleyebilmek için Dunn-Bonferroni düzeltmesi ve ikili

karşılaştırmalar kullanılmıştır. 2. Grubun dürüstlük düzeyi 3, 4 ve 5. Grubun düzeylerinden orta (-0,44, -0,45, -0,45) etki büyüklükleriyle daha düşüktür.

Aylık net gelire göre mesleki davranış düzeylerindeki sıra ortalamaları en yüksekten 5. Grup (255,00) ve en düşük 2. Grup (175,95) olmak üzere dizilmektedir. Sıra ortalamalarının görüntüsü anlamlı farklılaşmalar belirtmektedir ($x^2 = 27,596$ ve $p < 0,01$). Gruplar arasındaki farklılıkları belirleyebilmek için Dunn-Bonferroni düzeltmesi ve ikili karşılaştırmalar kullanılmıştır. 2. Grubun mesleki davranış düzeyi 4 ve 5. Gruplardan ortaya yakın (-0,35 ve -0,40) etki büyüklüğüyle daha düşüktür. Aynı şekilde 1. Grubun düzeyi de yine 4 ve 5. Gruplardan düşük (-0,21 ve -0,22) etki büyüklüğüyle daha düşük çıkmıştır.

Yanıtlayıcıların aylık net gelire göre mesleki yeterlilik ve özen düzeylerindeki sıra ortalamaları en büyüğü 5. Grup (255,50) ve en küçüğü 2. Grup (164,29) arasında sıralanmıştır. Bu sıra ortalamaları anlamlı farklılıklar göstermektedir ($x^2 = 28,367$ ve $p < 0,01$). Gruplar arasındaki farklılıkları belirleyebilmek için Dunn-Bonferroni düzeltmesi ve ikili karşılaştırmalar kullanılmıştır. 2. Grubun mesleki yeterlilik ve özen düzeyi 3, 4 ve 5. Grubun düzeylerinden düşük ve orta (-0,27, -0,41, -0,47) etki büyüklükleriyle daha düşüktür. 1. Grubun düzeyi de 4 ve 5. Gruplardan düşük (-0,19 ve -0,21) etki büyüklüğüyle daha düşük hesaplanmıştır.

Aylık net gelire göre gizlilik düzeylerindeki sıra ortalamaları en yüksekten 5. Grup (249,50) ve en düşük 2. Grup (168,80) şeklinde dizilmektedir. Sıra ortalamaları anlamlı farklılıkları işaret etmektedir ($x^2 = 21,140$ ve $p < 0,01$). Gruplar arasındaki farklılıkları belirleyebilmek için Dunn-Bonferroni düzeltmesi ve ikili karşılaştırmalar kullanılmıştır. 2. Grubun gizlilik düzeyi 4 ve 5. Gruplardan ortaya yakın (-0,34 ve -0,43) etki büyüklüğüyle daha düşüktür. Aynı şekilde 1. Grubun düzeyi de 5. Gruptan düşük (-0,19) etki büyüklüğüyle daha düşüktür.

Yanıtlayıcıların aylık net gelire göre genel etik düzeylerindeki sıra ortalamaları en büyüğü 5. Grup (254,00) ve en küçüğü 2. Grup (174,45) arasında sıralanmıştır. Bu sıra ortalamaları anlamlı farklılıklar belirtmektedir ($x^2 = 22,303$ ve $p < 0,01$). Farklılıkları belirleyebilmek için Dunn-Bonferroni düzeltmesi ve ikili karşılaştırmalar yapılmıştır. 2. Grubun genel etik düzeyi 4 ve 5. Grubun düzeylerinden düşük ve orta (-0,35, -0,41) etki büyüklükleriyle daha düşüktür. 1. Grubun düzeyi de 4 ve 5. Gruplardan düşük (-0,19 ve -0,20) etki büyüklüğüyle daha düşük hesaplanmıştır.

Bulgular, gelir seviyesi arttıkça meslek mensuplarının muhasebe meslek etiğine yönelik tutumlarının da arttığına işaret etmektedir. Bu durum önceki bazı çalışmaların sonuçlarına

benzemektedir (Kutlu, 2008; Güney ve Çınar, 2012; Çetin ve Şahin Dağlı, 2014; Kılılı, Türkoğlu, ve Gülmez, 2018).

3.5.3.7. Bağımlı veya Bağımsız Çalışmaya Göre Farklılaşmalar

Muhasebe meslek mensuplarının EKÖ ve MMMMETÖ faktörlerinin seviyelerinde bağımlı ya da bağımsız çalışma durumuna göre anlamlı farklılıklar olup olmadığı Mann Whitney-U testiyle araştırılmış ve bulgular Tablo 27’de verilmiştir.

Doğruluk alt boyutunda bağımsız çalışan bireylerin puanları (Mdn = 3,00), bağımlı çalışan bireylerin puanlarına (Mdn = 2,00) kıyasla anlamlı derecede daha yüksek bulunmuştur. Yapılan Mann-Whitney U testi sonucunda bu fark istatistiksel olarak anlamlıdır (U = 16721,00, Z = -2,875, p = .004). Bu sonuç, bağımsız çalışan bireylerin etik doğruluk ilkesine bağlılıklarının daha yüksek olduğunu göstermektedir. Bu da bağımsız çalışanların mükellef baskısını bağımlı çalışanların maruz kaldığı yönetim baskısına nazaran daha rahat göğüsleyebildikleri anlamına gelebilir.

Tablo 27. Bağımlı veya Bağımsız Çalışmaya Göre Farklılıklar

Ölçek	Faktör	Cinsiyet	N	Sıra Ort.	Sıra Toplamı	U	Z	P	
EKÖ	İdealizm	Bağımsız	207	195,52	40473,50	18945,500	-1,088	0,276	
		Bağımlı	193	205,84	39726,50				
	Görecelik	Bağımsız	207	210,31	43533,50	17945,500	-1,763	0,078	
		Bağımlı	193	189,98	36666,50				
	Doğruluk	Bağımsız	207	216,22	44758,00	16721,000	-2,875	0,004	
		Bağımlı	193	183,64	35442,00				
MMMMETÖ	Dürüstlük	Bağımsız	207	198,06	40998,50	19470,500	-0,653	0,514	
		Bağımlı	193	203,12	39201,50				
	Mes. Dav.	Bağımsız	207	198,91	41175,00	19647,000	-0,363	0,717	
		Bağımlı	193	202,20	39025,00				
	Mes.Yet.Ö.	Bağımsız	207	192,84	39917,50	18389,500	-1,749	0,080	
		Bağımlı	193	208,72	40282,50				
	Gizlilik	Bağımsız	207	194,89	40342,00	18814,000	-1,335	0,182	
		Bağımlı	193	206,52	39858,00				
	Genel Etik	Bağımsız	207	197,67	40918,50	19390,500	-0,651	0,515	
		Bağımlı	193	203,53	39281,50				
	Toplam			400					

SONUÇ

Bu çalışmada muhasebe meslek mensuplarının etik konumları ile muhasebe meslek etiğine yönelik tutumları arasındaki ilişkiler, her iki kavrama dair güvenilirlikleri kanıtlanmış ölçekler olan EKÖ ve MMMMETÖ kullanılarak araştırılmıştır.

EKÖ ve MMMMETÖ üzerinde gerçekleştirilen korelasyon analizleri sonucunda idealizm ve muhasebe meslek etiğine yönelik tutumlar arasında istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönlü ilişkiler belirlenmiştir. Bu da EKÖ'ye göre daha yüksek idealizm düzeyine sahip meslek mensuplarının; muhasebe meslek etiğinin dürüstlük, mesleki davranış, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve genel etik boyutlarında da daha hassas tutumlar sergileyerek daha yüksek düzeylere sahip oldukları anlamına gelmektedir. Bu durum, analizler öncesi tahmin ve beklentilerle birlikte; önceki pek çok akademik çalışmanın sonuçlarıyla da örtüşmektedir. Zira etik konumları açısından idealist tutum sergileyen bireylerin; muhasebe meslek etiğine yönelik tutumlarına da bu idealizm düşüncelerini yansıtarak yaklaşımları ve aynı doğrultuda tutumlar geliştirmeleri doğal görünmektedir.

Etik konumun görecelik boyutu ile muhasebe meslek etiğinin mesleki davranış ve genel etik boyutları arasında istatistiksel olarak anlamlı ve negatif yönlü bir ilişki ortaya çıkmıştır. Bu ilişki çok düşük seviyede belirlenmiş olsa da aslında açıklayıcı olduğu söylenebilir. Çünkü muhasebe meslek etiğinin genel etik ve mesleki davranış boyutları; durumsalcı veya göreceli bir yaklaşım yerine normatif özellikler taşımaktadır. Yani genel etik ve mesleki davranış tutumları yüksek olan bireylerin, görecelik düzeylerinin düşük olması tutarlı bir sonuç olarak değerlendirilebilir.

Etik konumun doğruluk boyutuyla muhasebe meslek etiğinin dürüstlük, mesleki davranış, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve genel etik boyutları arasında zayıf da olsa belirlenen ilişki; herhangi bir yalanı söylendiği durumlar temelinde hoş görmek ve içinde bulunulan koşullara göre ahlak dışı değerlendirmek konusunda meslek mensuplarının nispeten katı bir tutum sergiledikleri anlamına gelebilir. Ancak, gerek EKÖ'nün idealizm ve görecelik; gerek MMMMETÖ'nün özellikle dürüstlük, mesleki davranış ve genel etik boyutlarına göre belirlenen düzeyler düşünüldüğünde; doğruluk boyutuyla muhasebe meslek etiğine yönelik tutumlar arasında daha güçlü ilişkiler çıkması beklenebilirdi.

Bu çalışmada demografik faktörler açısından da dikkat çekici sonuçlar elde edilmiştir. Önceki bazı çalışmalarda kadın meslek mensuplarının erkeklere göre daha etik tutumlar sahibi oldukları belirtilirken (Sakarya ve Kara, 2010; Kutluk ve Ersoy, 2011; Kılı, Türkoğlu, ve Gülmez, 2018; Marşap vd., 2018; Önal ve Gürbüz, 2018); bazılarında ise cinsiyete göre farklılaşmalar belirlenemediği raporlanmıştır (Özçelik ve Angı, 2017; Soylu, 2018; Driskill ve Tiggeman, 2021). Bu çalışmada da cinsiyete göre anlamlı bir farklılık bulunamamıştır.

Yaş faktörü açısından ise 60 yaş üzeri muhasebe meslek mensuplarının etik konumları içerisinde doğruluk boyutuna daha fazla önem verdikleri belirlenmiştir. Yani bir yalanı hoş görmeme veya ahlak dışı değerlendirme gibi hususlarda durumlar ve koşullara diğer yaş gruplarından daha az bağlı kaldıkları söylenebilir. Muhasebe meslek etiği açısından ise en genç meslek mensuplarının dürüstlük, mesleki yeterlilik ve özen ile mesleki davranış açısından yaşı kendilerinden büyük olan gruplara nazaran daha düşük düzeyde tutumlar sergiledikleri belirlenmiştir. Yani bazı önceki araştırmalarda da olduğu gibi (Kutlu, 2008; Özçelik ve Angı, 2017; Gür, 2018; İsmail, Hariri, ve Hassan, 2018); daha yaşlı meslek mensuplarının muhasebe meslek etiğine yönelik daha yüksek tutum sahibi oldukları tespit edilmiştir. Bu da zamanla yaş alarak olgunlaşmanın yanı sıra meslekte deneyim kazanmayla da ilgili olabilir. Deneyim yılına göre gruplar arasındaki farklılaşmalara bakıldığında bu çıkarımın tutarlılığı belirginleşmektedir. Çünkü hem etik konumum üç boyutu açısından hem de muhasebe meslek etiğinin mesleki davranış boyutu açısından; en düşük düzeyde yani 0-10 yıl arası deneyime sahip bireylerin diğer gruplara göre daha düşük düzeyde tutum sahibi oldukları belirlenmiştir. Bu da yine bazı önceki araştırmaların sonuçlarıyla benzeşmektedir (Özçelik ve Angı, 2017; Önal ve Gürbüz, 2018).

Unvanlara göre de farklılaşmalar olup olmadığı istatistiksel testlerle araştırılmış ancak çok geçerli bulgular elde edilememiştir. Bunun en önde gelen sebebi 400 kişiden meydana gelen örneklemin 390 kişinin SMMM unvanıyla çalışan meslek mensubu olmasıdır. Öğrenim düzeylerine göre incelenen farklılıklarda en dikkat çekici husus olarak, düşük düzeyde bir etki büyüklüğüyle de olsa lisans düzeyinin önemi belirtilebilir. Etik konumların idealizm ve doğruluk faktörleri üzerinde ön lisans mezunlarına nazaran daha üst düzeyde bir tutum farklılığı neden olduğu belirlenen lisans eğitimi; aynı şekilde muhasebe meslek etiğinin mesleki yeterlilik ve özen boyutunda da bir farka sebep olmaktadır. Bu durum da yine daha önceki bazı yayınlarla örtüşmektedir (Sakarya ve Kara, 2010; Güney ve Çınar, 2012; Daştan vd., 2015; Gürbüz ve Yılmaz, 2016; Prayoga ve Afrızal, 2021).

Aylık net gelir açısından ise etik konumlarda da muhasebe meslek etiğinde de en üst gelir grubunun diğerlerine nazaran daha yüksek etik tutumlar gösterdikleri belirlenmiştir. Bu da yine önceki araştırmaların (Kutlu, 2008; Güney ve Çınar, 2012; Çetin ve Şahin Dağlı, 2014) bulgularıyla örtüşmektedir. Bağımsız çalışan meslek mensupları açısından mükellef ve iş sahiplerinin; bağımlı çalışanlar açısından ise işyeri sahibi, ortaklar, yöneticiler vb. çevrelerin baskısına direnerek etik dışı davranmama konusunda yüksek gelir düzeyinin önemli bir faktör olduğu belirtilebilir.

Gelir faktöründekine benzer bir durum da bağımlı veya bağımsız çalışanlar arasında da görülmüştür. EKÖ'nün doğruluk boyutu dışında; bağımsız veya bağımlı çalışma durumu ile EKÖ ve MMMMETÖ boyutları arasında ilişkiler belirlenememiştir. Ancak doğruluk faktörüyle düşük de olsa bir ilişki çıkmıştır; bağımsız meslek mensuplarının doğruluk düzeyleri bağımlı çalışanlara göre daha üst seviyede belirlenmiştir.

Her meslek dalı için olduğu gibi muhasebe mesleği açısından da etik ve meslek etiği çok önemlidir. Ancak muhasebe mesleğinin etkilediği çevrenin boyutları ve işin özü hatırlandığında; muhasebe meslek etiğinin önemi iyice belirginleşmektedir. Bu nedenle ileride yapılacak çalışmalarda, yapısal eşitlik modeli temelinde daha derin analizler önerilebilir. Ayrıca MACH IV gibi bireylerin kişilik yapılarına ilişkin ölçekler de meslek mensuplarına uygulanabilir.

KAYNAKÇA

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

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

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

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

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

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

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

AICPA (2013). *"AICPA professional standards as of June 1, 2013, Volume 3"* AICPA Professional Standards. 529. Mayıs 28, 2022 tarihinde eGROVE-The University of Mississippi: https://egrove.olemiss.edu/aicpa_prof/529 adresinden alındı

- AICPA (2014). *Fact Sheet 2014*. Mayıs 16, 2022 tarihinde AICPA: <https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/interestareas/professionalethics/community/downloadabledocuments/ethicscommitteefactsheet.pdf> adresinden alındı
- AICPA ve CIMA. (2021). *History*. Ocak 6, 2021 tarihinde AICPA&CIMA: <https://www.aicpa-cima.com/resources/article/history> adresinden alındı
- Akadakpo, B. A. ve Enofe, A. O. (2013). Impact of Accounting Ethics on the Practice of Accounting Profession in Nigeria. *Journal of Business and Management*, 12(1), 45-51.
- Akbaş, H. E., Çalışkan, A. Ö. ve Özarslan, E. (2009). Muhasebe Mesleğinde Etik Algısı ve Etik Dışı Davranışlarla İlişkisi: İşletme Bölümü Öğrencileri Üzerine Bir İnceleme. *Öneri Dergisi*, 8(32), 175-184.
- Akbaş, Ö. F. ve Çırpan, H. (2021). Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Meslek Mensuplarının Karmaşık Etik Problemleri. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 6(1), 79-91.
- Akdoğan, H. (2005). Muhasebe Meslek Etiğinde Teleolojik ve Deontolojik Yaklaşımların Karşılaştırılmaları. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Veidari Bilimler Dergisi*, 10(1), 295-300.
- Akenbor, C. O. ve Tennyson, O. (2014). Ethics of Accounting Profession in Nigeria. *Journal of Business and Economics*, 5(8), 1374-1382.
- Akgüç, Ö. (2009). Kriz Nedeni ve Çıkış Yolları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 42, 6-11.
- Aksoy, T. (2005). Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Işığında Denetim ve Muhasebe Yasal Düzenleme Çerçevesine İlişkin Analitik Bir Değerlendirme. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 16, 117-146.
- Albez, A. ve Yıldırım, S. (2005). Erzurum'da Muhasebecilerin Meslek Etiği Tutumları. *EKEV Akademi Dergisi*, 9(23), 343-360.
- Arı, M. (2008). *Finansal Raporlamada Güvenilirlik (Bankacılık Sektöründe Bir Uygulama)*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Arslan, Ü. (2020). *Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabetin Boyutu: Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma*. Karabük: Karabük Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yayımlanmamış Doktora Tezi.

- Atmaca, M. (2012). Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi*, 14(1), 191-205.
- Ayboğa, H. (2003). Globalleşme Sürecinde Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensuplarının Eğitimi. . *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 18(1), 327-359.
- Aymankuy, Y. ve Sarıoğlu, M. (2005). Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(14), 23-45.
- Azam, M. ve Brauchle, P. (2003). A Study of Supervisor and Employee Perceptions of Work Attitudes in Information Age Manufacturing Industries. *Journal of Vocational Education Research*, 28(3), 185-215.
- Bakar, M. A., Mohamed Saat, M. ve Abdul Majid, A. (2003). Ethics and the Accounting Profession in Malaysia. *National Accounting Research Journal*, 1(1), 105-122.
- Biçer, A. A., Akarçay, V. ve Mülküt, U. (2017). Etik Değerlerin Muhasebe Mesleğinin İtibarı Üzerindeki Rolü. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 16(31), 197-206.
- Bilen, A. (2008). Doğu Anadolu Bölgesindeki Muhasebe Meslek Mensuplarının Profilleri, Etik Kurallarına Bakışları ve Meslek Sorunları Üzerine Bir Araştırma. *Mali Çözüm Dergisi*, 85, 27-42.
- Bilen, A. ve Yılmaz, Y. (2014). Muhasebe Mesleğinde Etik ve Etik ile İlgili Çalışmalar. *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(6), 57-72.
- Bitlisli, F. ve Dinç, M. (2015). Makyavelist Kişilik Eğilimleri ve Etiksel Karar Verme Davranışı İlişkisi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 17(4), 921-943.
- Bodur, H. (2017). Etiğin Alet Çantasına Bakmak: Ahlâk, Etik ve İlintili Temel Kavramlar Üzerine Notlar. *Temaşa Erciyes Üniversitesi Felsefe Bölümü Dergisi*, 7, 155-190.
- Bozçalı, E. (2023). *Meslek Mensuplarının Genel İş Etiği Düzeyleri İle Meslektaşlarının Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Tutumlarına İlişkin Algıları Arasındaki İlişkiler*. (Tez No: 785648) [Yüksek Lisans Tezi, Aksaray Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi

- Brauchle, P. E. ve Azam, M. (2003). Supervisor's Perceptions of the Work Attitudes of Two Groups of Employees. *Journal of Technology Studies*, 29(2), 65-68.
- Brauchle, P. E. ve Azam, M. (2004). Relationships between Selected Demographic Variables and Employee Work Ethics as Perceived by Supervisors. *Journal of industrial teacher education*, 41(1), 1-12.
- Brauchle, P. E. ve Azam, M. (2006). Revisiting the Occupational Work Ethic Inventory: A Classical Item Analysis. *Online Journal for Workforce Education and Development*, 1(4), 1-16.
- Buchanan, B. ve Yang, T. (2005). The Benefits and Costs of Controlling Shareholders: The Rise and Fall of Parmalat. *Research in International Business and Finance*, 19, 27-52.
- Can, A. V. (2010). Krizin Muhasebesi ve Muhasebenin Krizi. *Mali Çözüm*, 97, 21-48.
- Cevizci, A. (2007). Etik. A. Cevizci (Dü.) içinde, *Felsefe Ansiklopedisi* (Cilt 5, s. 845-856). İstanbul: Ebabil Yayınları.
- Ceylan, P. ve Terzi, S. (2016). Muhasebe Eğitimi Alan Öğrencilerin Meslek Etiği Algılamalarının İncelenmesi: Çankırı Karatekin Üniversitesi Örneği. *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(3), 312-327.
- Çalışkan, A. (2006). Sekizinci Yönerge Çerçevesinde Avrupa Birliğinde Bağımsız Denetim. *Sayıştay Dergisi*, 63, 51-58.
- Çelik, İ. ve Dağdeviren, İ. (2015). Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Algılamaları ve Muhasebe Meslek Mensuplarını Etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Faktörler: Göller Bölgesinde Bir Araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 8(1), 67-89.
- Çetin, A. C. ve Şahin Dağlı, S. (2014). Muhasebe Meslek Etiği ve Meslek Mensuplarının Etik Hakkındaki Görüşleri Üzerine Isparta İlinde Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20, 55-84.
- Çiçek, H., Canbaz, S. ve Keskin, A. (2013). Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Bakış Açıları: Kırklareli İlinde Bir Araştırma. *Tekirdağ SMMM Odası Sosyal Bilimler Dergisi*, 2, 1-20.

- Çiftçi, B. ve Çiftçi, Y. (2017). Muhasebe Meslek Etiği Düzenlemeleri Çerçevesinde İhbarcılık. *Javstudies*, 3(11), 106-125.
- Çukacı, Y. (2006). Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Meslek Elemanının Etik Anlayışı ve İzmir İlinde Bir Uygulama. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(1), 89-111.
- Dalğar, H. ve Pekin, S. (2011). Kurumsal Yönetim İle Finansal Tablo Manipülasyonları Arasındaki İlişki: İMKB Kurumsal Yönetim Endeksinde Yer Alan Şirketlerde Bir Araştırma. *Mali Çözüm*(Eylül-Ekim), 19-43.
- Daştan, A. (2009). Etik Eğitiminin Muhasebe Eğitimindeki Yeri ve Önemi: Türkiye Değerlendirmesi. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26(1), 281-311.
- Daştan, A., Bayraktar, Y. ve Bellikli, U. (2015). Muhasebe Mesleğinde Etik İkilem ve Etik Karar Alma Konularında Farkındalık Oluşturma: Trabzon İlinde Bir Araştırma. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 29(1), 63-82.
- Davis, M. A., Andersen, M. G. ve Curtis, M. B. (2001). Measuring Ethical Ideology in Business Ethics: A Critical Analysis of the Ethics Position Questionnaire. *Journal of Business Ethics*, 32(1), 35-53.
- Demir, B. (2015). Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik. *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*, 4(4), 341-352.
- Dinç, E. ve Tunçer, M. (2015). Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Duyarlılıkları İle İlgili Vergi Müfettişlerinin Algılarına Yönelik Bir Araştırma. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 14, 317-338.
- Dinç, E. ve Varıcı, İ. (2012). İlişkili Taraf İşlemlerinin İçeriği ve Hileli Finansal Raporlamaya Etkisi: İMKB’de Faaliyet Gösteren İşletmeler Üzerine Bir Uygulama. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 14(1), 67-86.
- Doğan, N. (2009). İş Etiği ve İşletmelerde Etik Çöküş. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 8(16), 179-200.
- Driskill, T. ve Tiggeman, T. (2021). An Investigation of the Ethical Reasoning Skills of Accountants and Career Experiences. *Journal of Accounting & Finance*, 21(2), 166-178.

- Elagöz, İ. ve Şahbaz, Ü. (2016). Muhasebe Mesleğinde Etik: Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Ön Lisans Öğrencilerinin Etik Algılarına Yönelik Bir Araştırma. *Journal of Entrepreneurship & Development/Girisimcilik ve Kalkınma Dergisi*, 11(2), 316-340.
- Er, S. (2011). Finansal Krizleri Önleme Aracı Olarak Finansal Sektörün Regülasyonu, Mortgage Krizi ve Türkiye. *Maliye Dergisi*, 160, 307-327.
- Erdönmez, P. A. (2003). Türkiye’de 2001 Yılındaki Mali Kriz Sonrasında Kurumsal Sektörde Yeniden Yapılandırma. *Bankacılar Dergisi*, 47, 38-55.
- Erol, M. (2008). İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hilelere) Karşı Denetimden Beklentiler. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(1), 229-237.
- Etter, S., Cramer, J. J. ve Finn, S. (2006). Origins of Academic Dishonesty: Ethical Orientations and Personality Factors Associated with Attitudes about Cheating with Information Technology. *Journal of Research on Technology in Education*, 39(2), 133-155.
- Field, A. (2013). *Discovering statistics using IBM SPSS statistics* (4 b.). (M. Carmichael, Dü.) London, England: Sage Publications.
- Fırat, E. ve Seldüz, H. (2014). Finansal Krizlerin Oluşmasında Finansal Raporlamanın Rolü: Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Getirdiği Düzenlemeler Yeterli mi? *International Conference On Eurasian Economies*, (s. 515-525). Üsküp, Makedonya.
- Fisher, R. A. (1915). Frequency distribution of the values of the correlation coefficient in samples from indefinitely large population. *Biometrika*, 10(4), s. 507 – 521.
- Forsyth, D. (1980). A Taxonomy of Ethical Ideologies. *Journal of Personality and Social Psychology*, 39(1), 175-184.
- Forsyth, D. R. (1980, July). A Taxonomy of Ethical Ideologies. *Journal of Personality and Social Psychology*, 39(1), s. 175-184. doi:10.1037/0022-3514.39.1.175
- Forsyth, D. R. (1981). Moral Judgement: The Influence of Ethical Ideology. *Personality and Social Psychology Bulletin*, 7(2), 218-223.

- Forsyth, D. R. (1985). Individual differences in information integration during moral judgment. *Journal of Personality and Social Psychology*, 49(1), s. 264-272.
- Forsyth, D. R. ve Berger, R. E. (1982). The Effects of Ethical Ideology on Moral Behavior. *The Journal of Social Psychology*, 117, s. 53-56.
- Forsyth, D. R. ve Pope, W. R. (1984). Ethical ideology and judgments of social psychological research: Multidimensional analysis. *Journal of Personality and Social Psychology*, 46(6), s. 1364-1375.
- Forsyth, D. R., Nye, J. L. ve Kelley, K. (1988). Idealism, relativism, and the ethic of caring. *The Journal of Psychology*, 122(3), s. 243-248.
- Gacar, A. (2012). Ekonomik Krizler Sonrası Yaşanan Şirket İflasları ve Yaratıcı Muhasebe İlişkisi. *Mali Çözüm*(Mayıs-Haziran 2012), 79-83.
- Gillian, C. (1982). *In a Different Voice: Psychological Theory and Women's Development*. Cambridge, Massachusetts, USA: Harvard University Press.
- Göçen, A. (2010). Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası. *Mali Çözüm*, 97, 107-129.
- Gökgöz, A. (2012). Küresel Finansal Krizin Muhasebe Temelli Nedenleri Bağlamında Kurumsal Yönetim ve Muhasebe Meslek Etiğinin Önemi. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26(3-4), 313-331.
- Grant, R. M. ve Visconti, M. (2006). The Strategic Background to Corporate Accounting Scandals. *Long Range Planning*, 39(4), 361-383.
- Gügerçin, U. ve Ay, Ü. (2017). Etik Konum Ölçeği'nin Faktör Analitik Yapısı: Banka Çalışanları Üzerine Bir Araştırma. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 35(4), 53-78.
- Güney, C. ve Biçer, M. (2016). Muhasebe Meslek Etiği ve Erzincan İlinde Bir Araştırma. *Journal of International Social Research*, 9(45), 790-802.
- Güney, S. ve Çınar, O. (2012). Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) Etik Algıları: Erzurum Örneği. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26(2), 91-106.
- Gür, E. (2018). Muhasebe Meslek Etiği. *Adam Akademi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(2), 371-407.

- Gürbüz, H. ve Yılmaz, V. (2016). Muhasebe Meslek Etiği ve Eskişehir İl Merkezinde Bir Uygulama. A. Göleç (Dü.), *Procedia 7th International Congress on Entrepreneurship (ICE 2016) Proceedings*. içinde 31, s. 417-438. Bişkek, Kırgızistan: Kırgızistan – Türkiye Manas Üniversitesi Yayınları.
- Harvell, K. D. (2009). *A New Study of Work Ethic as Determined by Occupation, Education, Age, Gender, and Work Experience*. Georgia, USA: University of Georgia, Doctoral Dissertation.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı. (1990a). *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği*. Mayıs 12, 2022 tarihinde https://turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/Yonetmelik_MMKarari_Yasa_10_4_2018/4-SMMM%20Odalar%20Yonetmeliği.pdf adresinden alındı
- Hazine ve Maliye Bakanlığı. (1990b). *Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği*. Mayıs 12, 2022 tarihinde https://turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/YONETMELIKLER_8_4_2018/5-YMMOdalarıYonetmeliği.pdf adresinden alındı
- Hazine ve Maliye Bakanlığı. (1990c). *Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Yönetmeliği*. Mayıs 12, 2022 tarihinde https://turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/Yonetmelik_MMKarari_Yasa_10_4_2018/6-SMMM%20ve%20YMM%20Oda_Yonetmeliği.pdf adresinden alındı
- Hazine ve Maliye Bakanlığı. (1990d). *Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik*. Mayıs 12, 2022 tarihinde https://turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/SMMM-YMMCalismaUsulYonetmelik-18_11_2021.pdf adresinden alındı
- Hellwig, H. (2007). The US Concept of Corporate Governance under the Sarbanes-Oxley Act of 2002 and its Effects in Europe. *European Company & Financial Law Review*, 4(3), 417-133.
- Hill, R. B. (1992). *The Work Ethic as Determined by Occupation, Education, Age, Gender, Work Experience, and Empowerment*. Knoxville, USA,: University of Tennessee, Doctoral Dissertation.
- Hill, R. B. (1996). Work Ethic Differences in Vocational Education Students and Full-Time Employed Workers. *Journal of Vocational Education Research*, 21(3), 13-29.

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

- Ismail, M. S., Hariri, H. ve Hassan, R. (2018). Factors Influencing Ethical Decision-Making of Professional Accountants in Malaysia. *The Journal of Social Sciences Research*, 5(Special Issue), 894-903.
- İşgüden, B. (2007). *Sosyal ve Kültürel Değerlerin Muhasebe Meslek Etiği Üzerine Etkileri*. (Tez No: 206646) [Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir Yıl Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi
- İşgüden, B. ve Çabuk, A. (2006). Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerindeki Etkileri. . *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(16), 59-86.
- Johari, R. J., Sanusi, Z. M. ve Ismail , A. H. (2012). Exploratory Factor Analysis of the Ethical Orientation Scale. *Asian Journal of Accounting and Governance*(3), 1-11.
- Joseph, J. A. (2010). *How Generation, Gender, and Personality Affect Work Ethic: Guiding Managers in Leading a Diverse Workforce*. Sarasota, USA: Argosy University, Doctoral Dissertation.
- Kaderli, Y., Doğu, S. ve Arabacı, Ö. (2013). Basel III ve Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun KOBİ'lerin Finansman Sorunu Üzerindeki Muhtemel Etkileri. *Ege Akademik Bakış*, 13(4), 505-513.
- Karabayır, M. E., Öztürk, S. ve Cengiz, S. (2018). Muhasebe Meslek Mensubu Adayları ve Etik İkiilem. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*(10ncu Yıl Özel Sayısı), 328-353.
- Karabınar, S. ve Çevik, Z. (2018). Bir Muhasebe Meslek Odasında 2008-2013 Yıllarında Verilen Disiplin Cezalarının Yapısal Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 77, 69-90.
- Kaya, G. (2016). Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Hakkındaki Düşüncelerine İlişkin Elazığ'da Bir Araştırma. *The Journal of Academic Social Science Studies*, 52, 183-199.
- Kaya, M. ve Aydemir, C. (2011). Küreselleşmenin Tarihsel Gelişimi. *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1(1), 14-36.
- Kayacan, M. (2006). Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Ulusal Finansal Raporlama Standartları Açısından Gelişmeler. İ. S. Odası (Dü.), 10. *Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu*, 6-10 Aralık 2006 içinde, (s. 61-84). Girne/Kıbrıs.

- KGK. (2012). *Bağımsız Denetim Yönetmeliği*. Nisan 12, 2022 tarihinde KGK: <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Mevzuat/BDY/Guncel%20BDY.pdf> adresinden alındı
- KGK. (2022a). *Kamu Gözetimi Kurumu Tanıtım Broşürü*. Nisan 16, 2022 tarihinde Kamu Gözetimi Kurumu: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Kariyer_Uzman%C4%B1.pdf adresinden alındı
- KGK. (2022b). *Etik Komisyonu*. Nisan 16, 2022 tarihinde KGK: <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5095/EtikKomisyonu> adresinden alındı
- KGK. (2024). *Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar*. Mart 25, 2024 tarihinde KGK: [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2024_Seti/ETIK_KURALLAR\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2024_Seti/ETIK_KURALLAR(1).pdf) adresinden alındı
- Kılıç, K., Özer, A. ve Aydın, Y. (2016). Mesleki İş Etiği Ölçeği'nin Türkçe'ye uyarlaması: Geçerlilik ve güvenirlik çalışması. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 25(2), 213-232.
- Kıllı, M., Türkoğlu, H. ve Gülmez, C. (2018). Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Algısı: Malatya İlinde Bir Araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 11(1), 45-62.
- Kim, S. J. (2007). *Identifying Work Ethic Constructs Using a Korean Translation of the OWEI*. Georgia, USA: University of Georgia, Doctoral Dissertation.
- Kirik, Z. (2007). *Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar'da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma*. [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi
- Kısakürek, M. ve Alpan, N. (2010). Muhasebe Meslek Etiği ve Sivas İlinde Bir Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 47, 213-228.
- Kızıl, C., Akman, V., Aras, S. ve Erzin, N. O. (2015). Yalova İlinde İkamet Eden Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Etik Algısı. *Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(1), 6-31.
- Korkmaz, E. ve Tay, A. (2011). Küresel Kriz, Türkiye'ye Etkileri ve Çözüm Önerileri. *Kafkas Üniversitesi İ. İ. B. F. Dergisi*, 1(2), 111-135.

- Köse, H. (2012). Küresel Krizle Mücadelede Denetimin Önemi ve Yüksek Denetim Kurumlarının Rolü. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 12(3), 93-108.
- Kutlu, H. (2008). Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İnkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 63(2), 143-170.
- Kutluk, F. A. ve Ersoy, A. (2011). Muhasebe Meslek Üyelerinin Etik Yargi Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma. *Ege Akademik Bakis*, 11(3), 425-438.
- Lyons, N. P. (1983). Two perspectives: On self, relationships, and morality. *Harvard educational review*, 53(2), s. 125-145.
- Marques, P. ve Azevedo-Pereira, J. (2009). Ethical ideology and ethical judgments in the Portuguese accounting profession. *Journal of Business Ethics*, 86(2), 227-242.
- Marşap, B., Elitaş, B., Yanık, Z. ve Altınay, A. (2018). Denetime Ahlak Felsefesi Penceresinden Bir Bakış, Etik Değerler ve Faydacılık Çatışması Üzerine Bir İnceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20, 897-910.
- Melis, A. (2005). Corporate Governance Failures: To What Extent is Parmalat a Particularly Italian Case? *Corporate Governance: An International Review*, 13(4), 478-488.
- Mikail, E. ve Aslan , M. (2017). Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 12, 55-86.
- Milgram, S. (1963). Behavioral study of obedience. *Journal of Abnormal and Social Psychology*, 67, 371-378.
- Milgram, S. (1964). Issues in the study of obedience: A reply to Baumrind. *American Psychologist*, 19, 848-852.
- Milgram, S. (1965). Some conditions of obedience and disobedience to authority. *Human Relations*, 18, 57-76.
- Milgram, S. (1972). Interpreting obedience: Error and evidence: A reply to Orne and Holland. A. Miller (Dü.) içinde, *The Social Psychology of Psychological Research* (s. 138–154). New York, USA: Free Press.
- Otlı, F. (1999). Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakının Yeri ve Önemi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(4), 125-142.
- Önal, S. ve Gürbüz, İ. (2018). Muhasebede Etik İlkeler ve Mersin İlinde Bir Uygulama. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 4(3), 258-273.

- Özbirecikli, M. (2006). Bağımsız Denetçinin Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısındaki Tutumu: Şirket Yolsuzluk Vakaları ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir İnceleme. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 5(18), 1-18.
- Özçelik, A. (2020). *Muhasebe Meslek Mensuplarında Etik Algılamaya Yönelik Araştırma*. (Tez No: 616644) [Yüksek Lisans Tezi, Yıldırım Beyazıt Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi
- Özçelik, H. ve Angı, G. (2017). Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği ve Etik İkilim Algıları: Antalya İli Örneği. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 16(50), 141-158.
- Özçelik, H. ve Keskin, S. (2017). Muhasebe Meslek Etiği ve Uygulamaları: Batı Akdeniz Bölgesinde Bir Araştırma. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(2), 138-150.
- Özer, G. ve Uyar, M. (2010). Muhasebecilerin Etik Oryantasyonlarının Mesleki Bağlılığa Etkisi Üzerine Bir İnceleme. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 48, 89-100.
- Özkan, A. ve Hacıhasanoğlu, T. (2012). Muhasebe meslek mensuplarının kişilik özellikleri ve etik karar verme davranışları arasındaki ilişkiler. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5(2), 37-52.
- Özlem, D. (2020). *Etik- Ahlâk Felsefesi* (5 b.). İstanbul: Notos Kitap.
- Özyürek, H. (2012). Muhasebe Meslek Mensuplarında Etik: Ankara’da Muhasebeciler Üzerine Araştırma. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 4(1), 125-137.
- Pamukçu, F. (2011). Finansal Raporlama ile Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflıkta Kurumsal Yönetimin Önemi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 50, 133-148.
- Park, H. C. ve Hill, R. B. (2017). Development and Validation of a Short Form of the Occupational Work Ethic Inventory. *Journal of Career and Technical Education*, 32(1), 9-28.
- Petty, G. (1993). Development of the Occupational Work Ethic. *Annual Meeting of the American Vocational Association*. Nashville, TN, USA.
- Petty, G. C. (1995a). Adults in the Work Force and the Occupational Work Ethic. *Journal of Studies in Technical Careers*, 15(3), 133-40.
- Petty, G. C. (1995b). Vocational-Technical Education and the Occupational Work Ethic. *Journal of Industrial Teacher Education*, 32(3), 45-58.

- Petty, G. C. (2013). The Perceived Work Ethic of K-12 Teachers by Generational Status: Generation X vs. Baby Boom Generation. *International Journal of Adult Vocational Education and Technology (IJAVET)*, 4(2), 54-65.
- Petty, G. C. ve Hill, R. B. (1994). Are Women and Men Different? A Study of the Occupational Work Ethic. *Journal of Vocational Education Research*, 19(1), 71-89.
- Petty, G. C. ve Hill, R. B. (2005). Work Ethic Characteristics: Perceived Work Ethics of Supervisors and Workers. *Journal of Industrial Teacher Education*, 42(2), 5-20.
- Prayoga, I. ve Afrızal, T. (2021). Perceptions of Educators, Accounting Students and Accountants Public Accountant against Ethics of Financial Statement Preparation (Studies at University and KAP in Semarang). *Budapest International Research and Critics Institute-Journal (BIRCI-Journal) Humanities and Social Sciences*, 4(1), 89-101.
- Preston, A. M., Cooper, D. J., Scarbrough, D. P. ve Chilton, R. C. (1995). Changes in the Code of Ethics of the US Accounting Profession, 1917 and 1988: The Continual Quest for Legitimation. *Accounting, Organizations and Society*, 20(6), 507-546.
- Rest, J. (1986). *DIT Manual for the Defining Issues Test* (3 ed.). Minnesota, USA: Center for the Study of Ethical Development, University of Minnesota.
- Sabur, E. (2011). *Makyavelist Kişilik Özelliklerinin Muhasebe Denetimindeki Yeri ve Denetçi Davranışlarına Etkileri*. (Tez No: 280295) [Yüksek Lisans Tezi, Abant İzzet Baysal Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi
- Sakarya, Ş. ve Kara, S. (2010). Türkiye'de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2010(1), 57-72.
- Sayım, F. ve Usman, Ö. (2016). Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Algısı 1 -Yalova Örneği. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 12(12), 247-261.
- Schlenker, B. R. ve Forsyth, D. R. (1977). On the ethics of psychological research. *Journal of Experimental Social Psychology*, 13(4), 369-396.
- Seldüz, H. (2020). Kahvenin Önemi Hakkında Bir Araştırma: Aksaray Örneği. *Kahve Bilimi Dergisi*, 5(13), 255-278.

- Selimoğlu, S. K. (1997). Muhasebe Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı. İSMMMO (Dü.), III. *Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu* içinde, (s. 146-159). Alanya/Antalya.
- Shafer, W. ve Wang, Z. (2010). Effects of Ethical Context on Conflict and Commitment among Chinese Accountants. *Managerial Auditing Journal*, 25(4), 377-400.
- Shome, A. ve Rao, H. (2009). Machiavellianism in Public Accountants: Some Additional Canadian Evidence. *Business Ethics: A European Review*, 18(4), 364-371.
- Sonnerfeldt, A. ve Loft, A. (2018). The Changing Face of Ethics–Developing a Code of Ethics for Professional Accountants from 1977 to 2006. *Accounting History*, 23(4), 521-540.
- Soylu, A. (2018). *Muhasebe Meslek Etiği ve Muhasebe ve Denetim Meslek Mensuplarının Etik Algısı Üzerine Bir Araştırma*. (Tez No: 508288) [Yüksek Lisans Tezi, Niğde Işık Üniversitesi Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi
- Stoltenberg, C., Lacey, K. A., Crutchfield, B. ve Cuthbert, M. (2005). A Comparative Analysis of Post-Sarbanes-Oxley Corporate Governance Developments in the US and European Union: The Impact of Tension Created by Extraterritorial Application of Section 2004. *The American Journal of Comparative Law*, 53(2), 457-491.
- Sullivan, I. D. (1999). *A Comparison of Work Ethic between Post-Secondary Trade and Industry Program Graduates*. Georgia, USA: University of Georgia, Doctoral Dissertation.
- Sunani, A., Subroto, B. ve Prihatiningtias, Y. (2014). Do Ethical Climate and Machiavellianism Affect Ethical Perceptions of Earnings Management? Evidence from Indonesia. *Global Journal of Business and Social Science Review*, 2(3), 85-92.
- Süer, A. Z. (2003). Profesyonel Muhasebe Mesleğinde ENRON Skandalı ve Sonrası Gelişmeler. 6. *Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, 16-19 Nisan 2003. İstanbul.
- Şahin, D. ve Pazarçeviren, S. Y. (2007). TFRS (TMS 1, TMS 2, TMS 7, TMS 18, TMS 24, TMS 40) ve SPK Muhasebe Standartlarının IRFS ile Karşılaştırılması. *Akademik İncelemeler*, 2(2), 129-146.
- Şenturan, Ş. (2006). Basel II Standartları ve KOBİ’lerde Kurumsal Yönetişim. *Muhasebe ve Denetim Bakış*(20), 45-56.

- Tabachnick, B. G. ve Fidell, L. S. (2013). *Using Multivariate Statistics* (6 b.). Boston, USA: Pearson.
- Tayyar, N., Akyüz, F., Yeşil, T., Uslu, Y. ve Kara, E. (2020). Muhasebe Açısından Mesleki Şüphencilik ve Etik Kavramları. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 13(2), 215-232.
- TDK. (2022). *Güncel Türkçe Sözlük*. Nisan 16, 2022 tarihinde Türk Dil Kurumu Sözlükleri: <https://sozluk.gov.tr/> adresinden alındı
- TMMOB. (2012). *Etik, Kodlanan Etik ve Pratiği* (1 b.). Ankara, Türkiye: TMMOB Elektrik Mühendisleri Odası Etik Komisyonu. Temmuz 2, 2022 tarihinde https://www.emo.org.tr/ekler/87c028efd561648_ek.pdf adresinden alındı
- Triki, A., Cook, G. ve Bay, D. (2017). Machiavellianism, moral orientation, social desirability response bias, and anti-intellectualism: A profile of Canadian accountants. *Journal of Business Ethics*, 144(3), 623-635.
- Tuğay, O. ve Kılıç, M. B. (2017). Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yönelik Tutum Ölçeğinin Geliştirilmesi: Geçerlilik ve Güvenirlik Çalışması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(3), 760-780.
- TÜRMOB. (2001, 10 18). *Mecburi Meslek Kararları*. Nisan 23, 2022 tarihinde TÜRMOB: https://turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/Yonetmelik_MMKarari_Yasa_10_4_2018/5-Meslek%20Ahlak%20Kur_Mec_Mes_Kar_.pdf adresinden alındı
- TÜRMOB. (2007, 10 19). *Yönetmelikler*. Nisan 23, 2022 tarihinde TÜRMOB: https://turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/Yonetmelik_MMKarari_Yasa_10_4_2018/13-Etik%20ilkeler%20Hak_Yonetmelik.pdf adresinden alındı
- Uçma Uysal, T., Türker, M. ve Kurt, G. (2019). *Etik Ve Etik Kurallar, Muhasebe Meslek Mensupları İçin*. Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları No:116.
- Uysal, Ö. Ö. (2004). Sarbanes-Oxley Yasası ve Sermaye Piyasası ve Borsa Kurulu. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 13, 17-30.
- Uzay, Ş. ve Gönen, S. (2010). Muhasebeci ve Denetçilere Yönelik Yaptırımların Finansal Raporlama Sürecindeki Yeri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 12(1), 115-144.
- Uzay, Ş., Tanç, A. ve Erciyes, M. (2009). Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe -1. *Mali Çözüm*, 95, 125-140.

- Üstündağ, H. C. (2017). *Küreselleşme Sürecinde Çok Uluslu Şirketlerin Ekonomik Etkinliği ve Türkiye’de Çok Uluslu Şirketlerin Gelişimi*. (Tez No: 495779) [Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi
- Vinson, J., Curtis, M., Conover, T. ve Chui, L. (2020). Ethical Relativism in Accounting: A Cross-Cultural Examination of the Influence of Culture and Risk Taking Propensity on Ethical Decision-Making. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 41(100350), 1-15.
- Yalçın, S. (2011). Muhasebe Meslek Mensupları ve İşletmelerin Etik Konusunda Tutumları: Türkiye Araştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 52, 47-66.
- Yel, T. (2018). Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Hakkındaki Görüşlerine İlişkin Bolu’Da Bir Araştırma. *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(2), 165-184.
- Yıldız, G. (2010). Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 36, 155-178.
- Yılmaz, E., Yıldırım, S. ve Bahar, H. H. (2015). Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Mesleki Etik Algısı: Samsun Örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 65, 27-42.
- Yılmaz, R. ve Kaya, M. (2014). Kurumsal Yönetim İlkelerinin Muhasebe Etik Kuralları ile İlişkisi. *İşletme Bilimi Dergisi*, 2(1), 17-35.
- Yücel, R. ve Kartal, C. (2014). Muhasebecilerin Mesleki Uygulamalarındaki Etik Algılarına İlişkin Bir Araştırma. *Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(2), 123-148.
- Yücel, R., Günlük, M. ve Sulu, S. (2019). Meslek Etiği Kuralsızlık Davranışı İlişkisinde Makyavelist Özelliklerin Rolü: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Bir Araştırma. H. Germir ve N. Akhmetov (Dü.), 4. *Uluslararası GAP İşletme Bilimleri ve Ekonomi Kongresi* içinde (s. 61-69). Şanlıurfa: Institute Of Economic Development And Social Researches Publications.
- Zeytin, M. (2007). *Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarını Hata ve Etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Faktörler*. (Tez No: 211973) [Yüksek Lisans Tezi, Kütahya Dumlupınar Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi

EKLER

EK 1. Etik İlkeler Onay Belgesi



T.C.
AKSARAY ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ
İnsan Araştırmaları Etik Kurulu

Sayı : E-34183927-000-00000881247
Konu : Başvurunuz Hk.



Sayın: Nurseli BAYAZİT

“Meslek Mensuplarının Etik Konumları ile Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Tutumları Arasındaki İlişkiler” başlıklı 2023/06-30 protokol numaralı başvuru 23.10.2023 tarihli toplantıda kurulumuz tarafından incelenmiş, Üniversitemiz İnsan Araştırmaları Etik Kurulu Yönergesi'nde belirtilen etik ilkelere **uygun olduğuna** toplantıya katılan üyelerin oy birliği ile karar verilmiştir.

Bilgilerinize rica ederim.

Prof. Dr. Necmettin AYGÜN
Aksaray Üniversitesi İnsan Araştırmaları Etik Kurul
Başkanı

Ek: İnsan Araştırmaları Etik Kurul Kararı

Bu belge güvenli elektronik imza ile imzalanmıştır.

Belge Doğrulama Kodu: FB3CA9F8-185E-4602-8171-9AFC9A4090D6

Doğrulama Adresi: <https://www.turkiye.gov.tr/aksaray-universitesi-ebys>

Adres: tarih Bölümü

Telefon No: 2882194 Faks No: 2882125

e-Posta: naygun@aksaray.edu.tr İnternet Adresi:

<https://www.aksaray.edu.tr/>

KEP Adresi:

Ayrıntılı bilgi için: Necmettin AYGÜN

Profesör

Telefon No: 2882194



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

İmza:

Danışman Adı Soyadı: Dr. Öğr. Üyesi Hakan SELDÜZ