

T.C.
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ MESLEK ETİĞİ
HAKKINDAKİ ALGI, TUTUM VE DAVRANIŞLARININ
İNCELENMESİ: TRB1 BÖLGESİNDE BİR UYGULAMA**

DOKTORA TEZİ

DANIŞMAN
DOÇ. DR. AHMET FETHİ DURMUŞ

HAZIRLAYAN
HAMZA KAYA

MALATYA-2021

**Bu Araştırma İnönü Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Birimi
Tarafından SDK-2020-2134 Proje Numarası ile Desteklenmiştir**

T.C.
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE-FİNANSMAN BİLİM DALI

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ MESLEK ETİĞİ HAKKINDAKİ
ALGI, TUTUM VE DAVRANIŞLARININ İNCELENMESİ: TRB1
BÖLGESİNDE BİR UYGULAMA

DOKTORA TEZİ

HAZIRLAYAN
HAMZA KAYA

DANIŞMAN
DOÇ. DR. AHMET FETHİ DURMUŞ

MALATYA-2021

ONUR SÖZÜ

Doç. Dr. Ahmet Fethi DURMUŞ'un danışmanlığında doktora tezi olarak hazırladığım "**Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Hakkındaki Algı, Tutum ve Davranışlarının İncelenmesi: TRB1 Bölgesinde Bir Uygulama**" başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın tarafımdan yazıldığını ve yararlandığım bütün yapıtların hem metin içinde hem de kaynakçada yöntemine uygun biçimde gösterilenlerden oluştuğunu belirtir, bunu onurumla doğrularım.

Hamza KAYA

ÖNSÖZ

Bu çalışma, TRB1 Bölgesi'nde (Malatya, Elazığ, Bingöl, Tunceli) faaliyet gösteren bağımsız muhasebe meslek mensuplarının (SM, SMMM, YMM) meslek etiği hakkındaki algı, tutum ve davranışlarını incelemek amacıyla yüz yüze anket tekniğiyle yapılmıştır.

Öncelikle akademik kariyer yapmama yardımcı olan ve bu çalışmayı bitirmede beni dirayetli kılan esirgeyen ve bağışlayan yüce Rabbime şükrederim.

Tez çalışmasını gerçekleştirdiğim süreç içerisinde dâr-ı bekaya irtihal eden, tez izleme komitesinde yer alan sayın Prof. Dr. Fikret OTLU hocamı minnetle yad eder, ailesine, öğrencilerine ve çalışma arkadaşlarına baş sağlığı dilerim.

Çalışmanın konusunun belirlenmesinden tamamlanmasına kadar her aşamadaki rehberliği ve değerli katkıları için tez danışmanım sayın Doç. Dr. Ahmet Fethi DURMUŞ hocama teşekkürlerimi sunarım. Öneri ve yapıcı eleştirileriyle tezimin şekillenmesine yardımcı olan tez izleme komitesi üyeleri sayın Prof. Dr. Recep GÜNEŞ hocama ve sayın Dr. Öğr. Üyesi Ender AKYOL'a; akademik hayata adım attığımdan beri desteğini hiç esirgemeyen lisans hocam sayın Dr. Öğr. Üyesi İbrahim AYDIN'a teşekkür ediyorum. Ayrıca, maddi ve manevi destekleriyle daima yanımda olan kıymetli annem ve babam başta olmak üzere kardeşlerime, geniş ailemin diğer tüm fertlerine ve dostlarıma saygı ve sevgilerimi sunuyor, teşekkür ediyorum.

ÖZET

Muhasebe mesleği sosyal sorumluluk yönü ağır basan birkaç meslekten biri olarak görülmektedir. Mesleği icra eden meslek mensuplarının rolü ise muhasebe bilgi kullanıcıları için son derece önemli bulunmaktadır. Çünkü sağladıkları bilgiler, yöneticilere, yatırımcılara, alacaklılara, kreditorlere, devlete ve diğer bilgi kullanıcılarına kritik ekonomik kararlar vermede yardımcı olmaktadır.

Kamu yararına göre hareket etme sorumluluğu bulunan meslek mensuplarının sağladığı bilgiler, belirli bir müşteri, işveren veya kuruluşun çıkarı gözetilmeden zamanında, tam ve doğru bir şekilde sunulmalıdır. Aksi takdirde bilgi kullanıcıları kritik konularda sağlıklı kararlar alamaz ve sunulan muhasebe bilgilerinden fayda sağlayamaz, zarar görürler. Bu da muhasebe mesleğine olan güvenin zedelenmesine, son çeyrek yüzyılda olduğu gibi muhasebe ve denetim skandallarına ve dolayısıyla tüm toplumun zarar görmesine sebebiyet verebilmektedir.

Muhasebe mesleğinde teknik bilgi ve uzmanlığın tek başına yeterli olmadığı, ayrıca konunun etik boyutunun teknik bilgilerden daha önemli olduğu anlaşılmıştır. Böylece finansal bilgilerin sunulmasında etik konusu artık muhasebe mesleğinin en büyük meselesi olarak kabul edilmiş ve giderek muhasebe mesleğinin önemli araştırma konularından biri haline gelmiştir. Dünyada ve ülkemizde muhasebe mesleğine olan güvenin zedelenmesi ve yaşanan şirket skandalları muhasebe mesleğine büyük bir inceleme getirerek hükümetleri yeni düzenlemeler yapmaya zorlamıştır. Türkiye’de muhasebe meslek etiği hakkında yapılan yasa, yönetmelik ve tebliğlerden öne çıkan en önemli düzenleme “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkındaki Yönetmelik” olmuştur. Yönetmelikte, bu çalışmanın konusunu da oluşturan, tüm meslek mensuplarının uyması gereken temel etik ilkelere yer verilmiştir. Bu ilkeler; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranıştan oluşmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği hakkındaki algı, tutum ve davranışlarını bir dizi istatistiksel yöntemlerle incelemektir. Bunların yanında etik dışı davranışlara yönelten ve caydırıcı faktörleri; temel etik ilkelerin önem

derecesine göre sıralamaları ve etik dışı davranışlara karşı çözüm önerileri çalışmanın diğerk bir amacını oluşturmaktadır. Bu amaçlar doğrultusunda TRB1 Bölgesi'nde (Malatya, Elazığ, Bingöl, Tunceli) faaliyet gösteren bağımsız muhasebe meslek mensuplarıyla (SM, SMMM, YMM) yüz yüze anket uygulamalı bir araştırma yapılmış, elde edilen veriler çeşitli istatistiki yöntemlerle analiz edilmiş ve sonuçlar paylaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Etik, Muhasebe, Muhasebe Meslek Etiği.



Name and Surname : Hamza KAYA
Supervisor : Assoc. Prof. Dr. Ahmet Fethi DURMUS
Degree and Date : Doctorate, 2021
Major : Accounting

ABSTRACT

The accounting profession is seen as one of the few professions with a predominant social responsibility aspect. The role of members of the profession practicing the profession is extremely important for users of accounting information. Because the information they provide helps managers, investors, creditors, government and other information users make critical economic decisions.

Information provided by professionals who have a responsibility to act in the public interest must be presented in a timely, complete and accurate manner, regardless of the interest of a particular client, employer or organization. Otherwise, information users will not be able to make sound decisions on critical issues, and they will not be able to benefit from the accounting information presented and suffer damage. This, in turn, may lead to the loss of trust in the accounting profession, accounting and auditing scandals as it happened in the last quarter century, and also it can cause entire society to suffer.

It has been understood that only technical knowledge and expertise are not sufficient in the accounting profession, and that the ethical dimension of the subject is more important than technical knowledge. Thus, the issue of ethics in the presentation of financial information has now been accepted as the biggest issue of the accounting profession and has gradually become one of the important research topics of the accounting profession. The loss of trust in the accounting profession in the world and in our country and the company scandals brought a great scrutiny to the accounting profession and forced the governments to make new regulations. The most important regulation that stands out among the laws, regulations and written notices on professional accounting ethics in Turkey has been the regulation on "Ethical Principles to be Followed by Certified Public Accountants and Certified Public Accountants in

their Professional Activities". In the regulation, the basic ethical principles that are the subject of this study and that all members of the profession must comply with are included. These principles are; integrity, objectivity, professional competence and care, confidentiality and professional behavior.

The aim of this study is to examine the perceptions, attitudes and behaviors of professional accountants about professional ethics with a series of statistical methods. In addition to these, the factors that lead and deter unethical behaviors; The ranking of the basic ethical principles according to the degree of importance and the solution proposals against unethical behaviors constitute another aim of the study. For these purposes, a face-to-face survey was conducted with independent accounting professionals operating in the TRB1 Region (Malatya, Elazig, Bingol, Tunceli), the data obtained were analyzed with various statistical methods and the results were shared.

Keywords: Ethics, Accounting, Accounting Professional Ethics.

İÇİNDEKİLER

ONUR SÖZÜ.....	iv
ÖNSÖZ	v
ÖZET	vi
ABSTRACT.....	viii
İÇİNDEKİLER.....	x
TABLolar.....	xvi
ŞEKİLLER.....	xx
KISALTMALAR	xxi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE, MUHASEBE MESLEĞİ VE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI

1.1 Genel Olarak Muhasebe	4
1.1.1 Muhasebenin Tanımı, Amacı ve Önemi	4
1.1.2 Muhasebenin Süreci ve İşlevleri.....	6
1.1.3 Muhasebe Bilgi Kullanıcıları (Karar Vericiler).....	8
1.1.4 Muhasebe Kuramı	11
1.1.4.1 Muhasebenin Temel Kavramları.....	12
1.1.4.2 Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri	13
1.1.4.2.1 Gelir Tablosu İlkeleri.....	14
1.1.4.2.2 Bilanço İlkeleri.....	14
1.1.4.3 Muhasebe Standartları	15
1.1.4.4 Bilimsel Görüşler.....	17
1.2 Muhasebe Mesleği	17

1.2.1	Muhasebe Mesleğinin Tarihsel Gelişimi.....	19
1.3	Muhasebe Meslek Mensupları	25
1.3.1	Serbest Muhasebeci (SM).....	27
1.3.2	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM).....	27
1.3.3	Yeminli Mali Müşavir (YMM)	28
1.4	Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensuplarının İstatistik Durumları.....	30
1.5	Muhasebe Meslek Mensuplarının Taşınması Gereken Nitelikler	32
1.5.1	Kişisel Nitelikler	33
1.5.2	Mesleki Nitelikler	34
1.5.3	Meslek Bilinci ve Etik Nitelikler	35

İKİNCİ BÖLÜM

ETİK, ETİK KARAR VERME VE ETİK YAKLAŞIMLAR

2.1	Genel Olarak Etik ve Ahlak	37
2.1.1	Etik Kavramı.....	37
2.1.2	Etik Tarihsel Gelişimi.....	40
2.1.3	Ahlak Kavramı.....	41
2.1.3.1	Ahlakın Oluşumunda Rol Oynayan Faktörler.....	44
2.1.3.1.1	Kültür	44
2.1.3.1.2	Değerler	45
2.1.3.1.3	Normlar	47
2.1.4	Etik ve Ahlak İlişkisi.....	48
2.1.5	Etik, Hukuk ve Diğer Kavramlarla İlişkisi	51
2.2	Etik Karar Verme	54
2.2.1	Etik Karar Verme Modelleri	54
2.2.1.1	Kidder’in Kontrol Noktaları Modeli.....	54
2.2.1.2	Mintz ve Morris’in Entegre Modeli.....	55

2.2.1.3	Amerikan Muhasebe Birliği (AAA) Modeli.....	56
2.2.1.4	Kohlberg'in Ahlaki Gelişim Modeli	57
2.3	Etik Türleri ve Etik Yaklaşımlar	60
2.3.1	Meta-Etik (Üst Etik)	61
2.3.2	Normatif (Kural Koyucu) Etik	62
2.3.2.1	Teleolojik Yaklaşım	64
2.3.2.1.1	Bireyci (Egoizm) Yaklaşım	64
2.3.2.1.2	Faydacı Yaklaşım	65
2.3.2.2	Deontolojik Yaklaşım.....	66
2.3.2.2.1	Ahlak ve Haklar Yaklaşımı	68
2.3.2.2.2	Adaletçi Yaklaşım.....	68
2.3.3	Uygulamalı Etik	69

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEK ETİĞİ

3.1	Meslek Etiği	71
3.1.1	Meslek Etiğinin Amacı	73
3.1.2	Meslek Etiğinin Önemi ve Özellikleri	73
3.2	Muhasebe Meslek Etiği.....	75
3.2.1	Muhasebe Meslek Etiğine Duyulan Gereksinim.....	76
3.3	Dünya'da ve Türkiye'de Muhasebe Meslek Etiğine İlişkin Düzenlemeler	78
3.3.1	Uluslararası Alanda Muhasebe Meslek Etiği İle İlgili Yapılan Düzenlemeler.....	78
3.3.1.1	Amerika Ruhsatlı Muhasebe Meslek Mensupları Birliği (AICPA) Tarafından Yapılan Düzenlemeler	79
3.3.1.2	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Tarafından Yapılan Düzenlemeler	80

3.3.1.3	Sarbanes-Oxley Yasası (SOX).....	83
3.3.1.4	Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) ve Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) Tarafından Yapılan Düzenlemeler	85
3.3.2	Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiği İle İlgili Yapılan Düzenlemeler .	86
3.3.2.1	Meslek Etiği İle İlgili Dolaylı Yapılan Düzenlemeler.....	87
3.3.2.1.1	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde (MSUGT) Etik.....	87
3.3.2.1.2	3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nda Etik.....	88
3.3.2.1.3	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’te Etik	89
3.3.2.1.4	Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Tarafından Yapılan Düzenlemeler	90
3.3.2.1.5	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK) Tarafından Yapılan Düzenlemeler	91
3.3.2.2	Meslek Etiği İle İlgili (TÜRMOB Tarafından) Doğrudan Yapılan Düzenlemeler	93
3.3.2.2.1	Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavir Meslek Ahlakı Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı.....	95
3.3.2.2.2	Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik	97
3.3.2.2.2.1	Dürüstlük İlkesi.....	105
3.3.2.2.2.2	Tarafsızlık İlkesi	106
3.3.2.2.2.3	Meslekî Yeterlilik ve Özen İlkesi.....	106
3.3.2.2.2.4	Gizlilik İlkesi	107

3.3.2.2.2.5 Mesleki Davranış İlkesi	108
3.3.2.2.3 Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ.....	110

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ MESLEK ETİĞİ HAKKINDAKİ ALGI, TUTUM VE DAVRANIŞLARININ İNCELENMESİ: TRB1 BÖLGESİNDE (MALATYA, ELAZIĞ, BİNGÖL, TUNCELİ) BİR UYGULAMA

4.1 TRB1 Bölgesine Genel Bakış.....	113
4.2 Literatür Taraması	114
4.3 Araştırmanın Konusu, Amacı ve Önemi.....	121
4.4 Araştırmanın Metodolojisi	122
4.4.1 Araştırmanın Evreni ve Örneklemi	123
4.4.2 Araştırmanın Veri Toplama Yöntemi.....	124
4.5 Araştırmanın Sınırlılıkları	126
4.6 Araştırma Verilerinin Analizi.....	126
4.7 Araştırma Bulguları ve Yorumlar	129
4.7.1 Sosyo-Demografik Özellikler İle İlgili Bulguların Analizi.....	130
4.7.2 Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Algıları ve Etik Dışı Davranışlar ile İlgili Ölçeklere İlişkin Frekans Tabloları	136
4.7.2.1 Meslek Etiği Ölçeğine İlişkin Frekans Analizlerinin Değerlendirilmesi	136
4.7.2.2 Meslek Mensuplarını Etik Dışı Davranışlara Yönelten Etkenlerin Frekans Analizlerinin Değerlendirilmesi.....	159
4.7.2.3 Mesleki Etik İlke ve Kurallara Uyulmasında Etkili Olan Faktörlerin Frekans Analizlerinin Değerlendirilmesi.....	161
4.7.2.4 Muhasebe Mesleğinde Yapılan Etik Dışı Davranışlara Karşı Çözüm Önerilerinin Frekans Analizlerinin Değerlendirilmesi	163

4.7.3	Temel Etik İlkeler Arasındaki ve Bu İlkeler ile Etik İlke ve Kurallara Uyulmasında Etkili Olan Faktörler Arasındaki İlişkiye Ait Pearson Korelasyon Katsayıları	168
4.7.4	Kategorik Değişkenlerin Farklılıklarının İncelenmesi.....	173
SONUÇ ve ÖNERİLER		194
KAYNAKÇA.....		2066
EKLER		2299



TABLolar

Tablo 1.1: Dönemler İtibariyle Oda ve Meslek Mensubu Sayıları.....	22
Tablo 1.2: Muhasebe Meslek Mensuplarının Genel Görünümü (2020)	30
Tablo 2.1: Etik ve Ahlakı Ayırt Edici Özellikler.....	50
Tablo 2.2: Kohlberg'in Ahlakı Gelişim Aşamaları.....	59
Tablo 2.3: Etik Yaklaşımların Ahlakı Davranışlarla İlgili Karar Ölçütleri	69
Tablo 3.1: AICPA Mesleki Davranış Yasası İlkeleri ve Mesleki Davranış Kuralları	80
Tablo 3.2: IFAC'ın Meslek Etiği Kuralları	82
Tablo 3.3: Sarbanes-Oxley Yasası'nın 11 Ana Başlığı	85
Tablo 3.4: 3568 Sayılı Meslek Kanunu'nda Meslek Etiği İle İlgili Maddeler	88
Tablo 3.5: SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik'te Meslek Etiği İle İlgili Maddeler.....	89
Tablo 3.6: SPK 16 ve 22 No'lu Tebliğlerinde Yer Alan Meslek Etiği Konuları	90
Tablo 3.7: KGK'nın Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde Meslek Etiği Konuları..	92
Tablo 3.8: TÜRMOB Tarafından Gerçekleştirilen Muhasebe Etik Kongreleri.....	94
Tablo 3.9: Mecburi Meslek Kararı'nda Meslek Etiği Kuralları	96
Tablo 3.10: TÜRMOB Tarafından Yayımlanan Mecburi Meslek Kararları	97
Tablo 3.11: SMMM ve YMM'lerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler'de Yer Alan Kısım ve Bölümler	100
Tablo 3.12: Etik İlkelere Uyulmamasının Olası Sonuçları	109
Tablo 3.13: Meslek Mensuplarına Verilecek Etik Eğitim Konuları	111
Tablo 4.1: TRB1 Bölgesi'nde Faaliyet Gösteren Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarının Sayı Tablosu (Çalışma Evreni).....	123
Tablo 4.2: Normal Dağılıma İlişkin Betimsel İstatistikler	128

Tablo 4.3: Meslek Mensuplarının Sosyo-Demografik Özelliklerinin Dağılımı.....	130
Tablo 4.4: Meslek Mensuplarının Mesleğin Geleceği Değişkenine Göre Dağılımı	133
Tablo 4.5: Meslek Mensuplarının TÜRMOB Etik Eğitimi Değişkenine Göre Dağılımı.....	134
Tablo 4.6: Meslek Mensuplarının Faaliyet Gösterdikleri İl Değişkenine Göre Dağılımı.....	134
Tablo 4.7: Temel Etik İlkelerin Önem Sıralamasının Frekans Dağılımları ve Toplam Puanları	135
Tablo 4.8: Aritmetik Ortalamaların Değerlendirme Aralığı.....	136
Tablo 4.9: Meslek Mensuplarının Genel Etik Algısına (GEA) İlişkin Frekans Dağılımları.....	137
Tablo 4.10: Dürüstlük (D) İlkesi Boyutuna İlişkin Frekans Dağılımları.....	142
Tablo 4.11: Dürüstlük İlkesi Önem Derecesi İle Dürüstlük Boyutundaki İfadelerin Karşılaştırılması.....	145
Tablo 4.12: Tarafsızlık (T) İlkesi Boyutuna İlişkin Frekans Dağılımları.....	147
Tablo 4.13: Mesleki Yeterlilik ve Özen (MYÖ) İlkesi Boyutuna İlişkin Frekans Dağılımları.....	150
Tablo 4.14: Gizlilik (G) İlkesi Boyutuna İlişkin Frekans Dağılımları	153
Tablo 4.15: Mesleki Davranış (MD) İlkesi Boyutuna İlişkin Frekans Dağılımları	156
Tablo 4.16: Meslek Mensuplarını Etik Dışı Davranışlara Yönelten Etkenlerin (EDDYE) Frekans Dağılımları	160
Tablo 4.17: Meslek Mensuplarının Mesleki Etik İlke ve Kurallara Uymalarında Etkili Olan Faktörlerin (EİKUEF) Frekans Dağılımları	162
Tablo 4.18: Muhasebe Mesleğinde Yapılan Etik Dışı Davranışlara Karşı Çözüm Önerileri (EDDÇÖ) İle İlgili Frekans Dağılımları.....	164
Tablo 4.19: Temel Etik İlkeleri Boyutları Arasındaki İlişkiye Ait Korelasyon Katsayıları	169

Tablo 4.20: Etik İlke ve Kurallarına Uyulmasında Etkili Olan Faktörler ile Temel Etik İlkelerin Boyutları Arasındaki İlişkiye Ait Korelasyon Katsayıları.....	171
Tablo 4.21: Cinsiyet Değişkenine Göre Temel Etik İlkelerin Boyutlarındaki Farklılıkların Karşılaştırılması (T Testi Analizi)	174
Tablo 4.22: Cinsiyet Değişkenine Göre Temel Etik İlkelerin Önem Sıralaması Farklılıklarının Karşılaştırılması (T Testi Analizi)	175
Tablo 4.23: Etik Eğitimi Değişkenine Göre Temel Etik İlkelerin Boyutlarındaki Farklılıkların Karşılaştırılması (T Testi Analizi)	176
Tablo 4.24: Etik Eğitimi Değişkenine Göre Temel Etik İlkelerin Önem Sıralaması Farklılıklarının Karşılaştırılması (T Testi Analizi)	177
Tablo 4.25: Mesleki Unvan Değişkenine Göre Temel Etik İlkelerin Boyutlarındaki Farklılıkların Karşılaştırılması (ANOVA Testi).....	178
Tablo 4.26: Yaş Değişkenine Göre Temel Etik İlkelerin Boyutlarındaki Farklılıkların Karşılaştırılması (ANOVA Testi).....	180
Tablo 4.27: Eğitim Düzeyi Değişkenine Göre Temel Etik İlkelerin Boyutlarındaki Farklılıkların Karşılaştırılması (ANOVA Testi).....	181
Tablo 4.28: Mesleki Tecrübe Değişkenine Göre Temel Etik İlkelerin Boyutlarındaki Farklılıkların Karşılaştırılması (ANOVA Testi).....	183
Tablo 4.29: Mükellef Sayısı Değişkenine Göre Temel Etik İlkelerin Boyutlarındaki Farklılıkların Karşılaştırılması (ANOVA Testi).....	184
Tablo 4.30: Gelir Düzeyi Değişkenine Göre Temel Etik İlkelerin Boyutlarındaki Farklılıkların Karşılaştırılması (ANOVA Testi).....	186
Tablo 4.31: Personel Sayısı Değişkenine Göre Temel Etik İlkelerin Boyutlarındaki Farklılıkların Karşılaştırılması (ANOVA Testi).....	187
Tablo 4.32: Mesleğin Geleceği Değişkenine Göre Temel Etik İlkelerin Boyutlarındaki Farklılıkların Karşılaştırılması (ANOVA Testi).....	188
Tablo 4.33: Faaliyette Bulunulan İl Değişkenine Göre Temel Etik İlkelerin Boyutlarındaki Farklılıkların Karşılaştırılması (ANOVA Testi).....	190

Tablo 4.34: Faaliyette Bulunulan İl Değişkenine Göre Temel Etik İlkelerin Önem Sıralaması Farklılıklarının Karşılaştırılması (ANOVA Testi) 191

Tablo 4.35: Araştırma Hipotezlerinin Sonuçları 193



ŞEKİLLER

Şekil 1.1: Muhasebenin Süreci ve İşlevleri	7
Şekil 1.2: Muhasebe Bilgi Kullanıcıları	8
Şekil 1.3: Yeminli Mali Müşavirlik Unvanının Alınması	29
Şekil 2.1: Birey Ahlakını Etkileyen Unsurlar	43
Şekil 2.2: Etik ve Hukuk İlişkisi	52
Şekil 2.3: Etik Türleri ve Etik Yaklaşımlar	61
Şekil 2.4: Normatif Etik Yaklaşımlar	63
Şekil 2.5: Teleolojik Yaklaşımlar	64
Şekil 2.6: Deontolojik Yaklaşımlar	67

KISALTMALAR

AAA	:	American Accounting Association Amerikan Muhasebe Birliği
AB	:	Avrupa Birliği
ABD	:	Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	:	American Institute Of Certified Public Accountants Amerika Ruhsatlı Muhasebe Meslek Mensupları Birliği
Akt.	:	Aktaran
CPA	:	Certified Public Accountant Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
çev.	:	Çeviren
Ed.	:	Editör/ler
FCM	:	Federation Des Experts Comtables Mediterreneens (Accounting and Auditing Profession in Mediterranean Countries - Avrupa Muhasebe Uzmanları Federasyonu)
GVK	:	Gelir Vergisi Kanunu
IAAER	:	International Association of Accounting Education and Research (Uluslararası Muhasebe Eğitimi ve Araştırma Birliği)
IASB	:	International Accounting Standards Board Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	:	International Accounting Standards Committee Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IESBA	:	International Ethics Standards Board for Accountants Muhasebe Meslek Mensupları İçin Uluslararası Etik Standartları Kurulu

IFAC	:	International Federation of Accountants Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
KDV	:	Katma Değer Vergisi Kanunu
KGK	:	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	:	Kanun Hükmünde Kararname
KVK	:	Kurumlar Vergisi Kanunu
M.Ö.	:	Milattan Önce
MSUGT	:	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
MMMBD	:	Mali Müşavirler Muhasebeciler Birliği Derneği
PCAOB	:	The Public Company Accounting Oversight Board Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu
s.	:	Sayfa
SM	:	Serbest Muhasebeci
SMMM	:	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SOX	:	Sarbanes-Oxley Yasası
SPK	:	Sermaye Piyasası Kurulu
SPSS	:	Statistical Package for Social Siences
T.C.	:	Türkiye Cumhuriyeti
t.y.	:	tarih yok
TDK	:	Türk Dil Kurumu
TFRS	:	Türkiye Finansal Raporlama Standardı
TMS	:	Türkiye Muhasebe Standardı
TMSK	:	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

TMUD	:	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	:	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	:	Türk Ticaret Kanunu
TÜMFED	:	Türkiye Muhasebeciler Dernekleri Federasyonu
TÜRMOB	:	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	:	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	:	Uluslararası Muhasebe Standartları
VUK	:	Vergi Usul Kanunu
vb.	:	ve benzeri
vd.	:	ve diğerleri
YMM	:	Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Muhasebe, devletlerden kar amacı gütmeyen kuruluşlara ve küçük işletmelerden uluslararası şirketlere kadar çeşitli kuruluşlar tarafından kullanılmaktadır. Muhasebenin sağladığı bilgiler işletme dışından kredi kuruluşlarını, yatırımcıları, devleti ve dolayısıyla bütün bir toplumu ilgilendirmektedir. Bu bağlamda muhasebenin modern toplumda önemli bir rol oynadığı ve tüm vatandaşların dolaylı olarak muhasebeden etkilendiği söylenebilir.

Muhasebe meslek mensuplarının faaliyetleri toplumun çoğunu doğrudan ya da dolaylı olmak üzere yakından ilgilendirmektedir. Bu nedenle muhasebe mesleği, bu mesleği icra eden meslek mensuplarına birçok sorumluluk yüklemiştir. Bu anlamda, yatırım kararlarından vergilerin sağlıklı bir şekilde tahsil edilmesine kadar bir takım faaliyetler bu meslek mensuplarının sundukları finansal raporlara dayanarak yapılmaktadır. Söz konusu raporlar iş dünyasını ilgilendirdiği kadar bireysel yatırım kararı alan ve iş arama sürecine katılan vatandaşları da aynı oranda ilgilendirmektedir. Bu gerekçelerle muhasebe mesleğinin etkin sonuçlar ortaya koyduğu bir alanda güven duygusu, meslek etiği kavramının önemini ortaya çıkarmıştır (Yücel ve Kartal, 2014: 132).

Muhasebe meslek mensubunun, işletme faaliyetleri sonucu hazırlanan finansal tabloları sunarken özverili bir çalışmayla zamanında, anlaşılır, tam, doğru ve kapsamlı olarak sunması ve etik ilke ve kurallara uygun davranması gerektiği yadsınamaz bir gerçektir. Fakat özellikle son çeyrek yüzyılda tüm dünyada ekonomik alanda yaşanan olumsuz gelişmeler muhasebe mesleğine yönelik etik ve güven tartışmalarını gündeme taşımıştır. Yaşanan bu tartışmalar, muhasebe mesleğinde teknik bilgi ve uzmanlığın tek başına yeterli olmadığını, konunun etik boyutunun teknik bilgilerden daha önemli olduğunu ortaya çıkarmıştır (Yıldız, 2010: 161). Örneğin dünya çapındaki muhasebe skandallarından biri olan Enron skandalıyla ilgili yapılan birçok çalışmada, Enron olayının teknik bir hatadan veya başarısızlıktan değil, ahlaki problemden kaynaklandığı ortaya konulmuştur (Çelik, 2006: 203).

Dünyada milyon dolarlık şirketlerde (Enron, WorldCom, Global Crossing, Xerox, Parmalat vd.) yaşanan denetim ve muhasebe skandallarının, şirket çalışanlarından tedarikçilere, kreditorlerden devlete ve dolayısıyla toplumun tümüne olumsuz etkileri olmuştur. Ayrıca bu skandallar muhasebe meslek mensuplarının itibarını ve aynı zamanda toplumun muhasebe mesleğine olan güvenini zedelemiştir.

Yaşanan skandalların sonucunda, etik konusuna olan ilgi artmış ve etiğin muhasebe mesleği için önemi daha iyi anlaşılmıştır. Bu bağlamda muhasebe mesleğinin yürütülmesinde meslek mensuplarının etik ilke ve kuralların öneminin bilincinde olup bunlara uymaları, muhasebe mesleğine olan güveni arttırabileceğinden büyük önem arz etmektedir. Her ne kadar mesleğin yürütülmesinde yasal düzenlemeler olsa da etkin bir şekilde yürütülebilmesi için bu düzenlemeler tek başına yeterli olmamaktadır.

Sonuç olarak bir meslek mensubunun mesleki faaliyetlerinde ve ilişkilerinde yaptığı etik dışı bir davranış sadece kendisini küçük düşürmeyecek mesleğin genelinin vitrini niteliğinde olduğundan aynı zamanda mesleğin itibarını da zedeleyecek hatta bütün güveni bile yok edebilecektir. Bir mesleğe yönelik kaybolan güven mesleğin gelişme potansiyelini kaybetmesine ve toplumsal hayatın olumsuz etkilenmesine sebebiyet verebilecektir. Böylece mesleğin itibarının yeniden kazanılması veya korunması ancak mesleği amacına ve etik ilke ve kurallara uygun olarak icra edecek meslek mensuplarının göstereceği hassasiyetle mümkün olabilecektir.

Literatürde yer alan çalışmalar incelendiğinde bu çalışmanın daha önce yapılan çalışmaların kapsamı yönünden farklı olduğu görülecektir. Bu çalışma; TRB1 bölgesinde (Malatya, Elazığ, Bingöl, Tunceli) bağımsız çalışan meslek mensuplarının (SM, SMMM, YMM) sosyo-demografik özelliklerinin (cinsiyet, mesleki unvan, eğitim düzeyi, etik eğitimi vd.) meslek etiği hakkındaki algı, tutum ve davranışlarına etkileri; etik dışı davranışlara yönelten ve caydırıcı faktörleri; temel etik ilkelerin önem derecesine göre sıralamaları ve etik dışı davranışlara karşı çözüm önerileri yönünden ele alınmıştır. Çalışmanın amacına uygun olarak yüz yüze anket tekniğiyle elde edilen veriler analiz edilmiş, meslek mensuplarının meslek etiği hakkındaki algı, tutum ve davranışlarıyla ilgili sonuçlar paylaşılmıştır.

Bu çalışma, dört bölüm halinde hazırlanmıştır. Birinci bölümde muhasebe, muhasebe mesleği, muhasebe mesleğinin tarihsel gelişimi, muhasebe meslek

mensupları, muhasebe meslek mensubu olabilmenin şartları, Türkiye’de muhasebe meslek mensuplarının durumu, muhasebe meslek mensuplarının taşıması gereken nitelikler ve benzeri konulara dair teorik bilgilere yer verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde etik konusuna değinilmiştir. Bu bölümde, etik kavramının tanımı yapıldıktan sonra ahlak, hukuk ve diğer bazı kavramlarla karşılaştırılması yapılmıştır. Ayrıca bu bölümde etiğin tarihsel gelişimi, etik karar verme modelleri, etik türleri ve etik yaklaşımları ile ilgili teorik bilgilere yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde muhasebe meslek etiği konusu ele alınmıştır. Bu bölümde meslek etiği, amacı, önemi ve özelliklerine değinilerek muhasebe meslek etiği ve ona duyulan gereksinim hakkında bilgiler verilmiştir. Ayrıca Dünya’da ve Türkiye’de muhasebe meslek etiğine ilişkin yapılan düzenlemeler ele alınmıştır.

Türkiye’de yapılan düzenlemelerden en önemlisi olan ve bu çalışmanın asıl konusunu oluşturan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde bulunan Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları Etik Standartlar Kurulu (IESBA) tarafından yayımlanan “Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar (Kısaca IESBA Etik Kurallar)” esas alınarak düzenlenen “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uycakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik” ele alınmış, bu yönetmelikte geçen tüm meslek mensuplarının uyması gereken temel etik ilkelere yer verilmiştir. Son olarak bu bölümde muhasebe meslek mensuplarının etik eğitimi ve etik sözleşme yapılması hakkında yapılan düzenlemeye de değinilmiştir.

Çalışmanın uygulama kısmını oluşturan dördüncü yani son bölümünde muhasebe meslek etiği ile ilgili daha önce yapılan çalışmalara, araştırmanın konusuna, amacına, önemine, metodolojisine, sınırlılıklarına ve varsayımlarına yer verilmiştir. Ayrıca bu bölümde yüz yüze anket tekniğiyle elde edilen veriler analiz edilerek bulgular değerlendirilmiş ve muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği hakkındaki algı, tutum ve davranışları sayısal veriler eşliğinde değerlendirilmeye çalışılmıştır. Son olarak bu bölümde araştırmanın sonuç ve öneriler kısmında elde edilen bulgular ışığında genel değerlendirmelere yer verilmiş ve bununla birlikte çeşitli önerilerde bulunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

1 MUHASEBE, MUHASEBE MESLEĞİ VE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI

1.1 Genel Olarak Muhasebe

İşletmelerin genel olarak temel amaçlarından biri kar elde etmektir. Bu amaç doğrultusunda faaliyette bulunan işletmeler varlıklarını devam ettirebilmek, rakipleri karşısında rekabet edebilmek ve geleceğe yönelik yatırım kararları alabilmek için çok sayıda parasal hareketin kaydedilmesi, izlenmesi, analiz edilmesi ve yorumlanmasına ihtiyaç duymaktadır (Kaygusuz, 2014: 3). Tüm bu işlemleri yerine getirerek işletmenin başarısını ya da başarısızlığını veya kar ya da zararını ortaya koyan ve “işletmenin dili” olarak da ifade edilen disiplin muhasebedir.

Ekonomik işlemlerin kayıtlarını tutma ihtiyacı, M.Ö. 3000'de Mezopotamya dönemine ait olduğu keşfedilen kil tabletlerle kanıtlanmıştır (Marshall vd., 2017: 9). Bu durum, sadece kayıt tutma işlevi olsa da muhasebenin binlerce yıldır var olduğunun kanıtıdır.

Muhasebe, devletlerden kar amacı gütmeyen kuruluşlara ve küçük işletmelerden uluslararası şirketlere kadar çeşitli kuruluşlar tarafından kullanılmaktadır. Muhasebenin sağladığı bilgiler işletme dışından kredi kuruluşlarını, yatırımcıları, devleti ve dolayısıyla bütün bir toplumu ilgilendirmektedir. Bu bağlamda muhasebenin modern toplumda önemli bir rol oynadığı ve tüm vatandaşların dolaylı olarak muhasebeden etkilendiği söylenebilir.

1.1.1 Muhasebenin Tanımı, Amacı ve Önemi

Muhasebe sözcüğü Arapçada “hesap” anlamına gelen “hsb” kökünden türemiş ve tanımı (i) “hesaplaşma, karşılıklı hesap görme” (ii) “hesap işleriyle uğraşma” şeklinde yapılmıştır (TDK, 2020). Bazı Batı dillerinde de muhasebe sözcüğü, hesap anlamına gelen kelimelerden türetilmiştir. Örneğin; Fransızcada “comptabilite” sözcüğü,

“compte” sözcüğünden ve İngilizcede “accounting” sözcüğü, “account” sözcüğünden türetilmiştir (Güvemli, 1995: 3).

Muhasebenin genel olarak kabul edilmiş bir tanımı yoktur. Bu nedenle muhasebe birçok şekilde tanımlanmıştır. Bu tanımlardan oldukça yaygın olarak kabul edilene göre muhasebe; mali nitelikli işlem ve olayları para ile ifade edilmiş bir şekilde kaydetme, sınıflandırma, rapor etme ve sonuçları yorumlama bilim ve sanattır (Sevilengül, 2016; Alexander ve Nobes, 2004: 4). Yaratıcılığı gerektiren her türlü faaliyet bir sanattır. Dolayısıyla, bir dizi araştırma bulgularının sonuçlarını yazan muhasebe de bir sanattır (Breton, 2018: 65). Muhasebe ile ilgili çeşitli şekillerde yapılan bazı tanımlar aşağıda gösterilmiştir.

- Muhasebenin kökenleri genellikle bir İtalyan matematikçi olan Luca Pacioli'nun çalışmalarına dayandırılır. Pacioli (1494), “Summa de Arithmetica, Geometria, Proportione et Proportionalite (Aritmetik, Geometri, Oran ve Orantı Hakkında Özet)” adlı eserinde muhasebeyi finansal bilgilerin etkin ve doğru bir şekilde kaydedilmesini sağlayan bir sistem olarak tanımlar (Weygandt vd., 2009: 5).
- Muhasebe, işletme faaliyetlerini ölçen, bilgiyi raporlar halinde işleyen ve sonuçları karar vericilere ileten bilgi sistemidir (Horngren vd., 2003: 4).
- Muhasebe, bir firmanın finansal performansını ölçmek için standart bir kurallar seti olarak tanımlanır (Feldman ve Libman, 2007: 1).
- Muhasebe, ticari işlemlerin finansal raporlarda gösterilmesi sürecidir (Mooney, 2008: 10).
- Muhasebe, bir işletmenin ekonomik faaliyetleri ve durumu hakkında çıkar gruplarına raporlar sağlayan bir bilgi sistemidir (Warren vd., 2009: 3).
- Muhasebe, bir işletmenin finansal olaylarını tanımlayan, kaydeden ve ilgili kullanıcılara ileten bir sistemdir (Weygandt vd., 2009: 4).
- Muhasebe, finansal bilgilerin toplanması, analiz edilmesi ve iletilmesi ile ilgilidir (McLaney ve Atrill, 2010: 2).
- Muhasebe, kayıt tutma fonksiyonundan dolayı bir tekniktir ve ayrıca insanların ekonomik işlemlerini izlemelerine yardımcı olması için geliştirilmiş bir sanat veya zanaattır (Duska vd., 2011: 10).

- Daha geniş bir şekilde tanımlanacak olursa; muhasebe, işletmelerdeki parayla ifade edilen tüm işlemlerin sistemli bir şekilde kaydedildiği, sınıflandırıldığı, özetlenerek analiz edildiği ve bu bilgilerin finansal rapor haline getirilip muhasebe bilgisini kullanan çıkar gruplarına iletildiği bir sistemdir (Altıntaş, 2011: 176; Kaygusuz, 2014: 3).

Muhasebenin tanımlarından da anlaşıldığı üzere karar vericilere ekonomik kararları için ihtiyaç duydukları doğru, güvenilir ve yararlı bilgiyi sağlamak muhasebenin temel amacını oluşturur. Yani raporlama fonksiyonunu yerine getirmeden muhasebe amacını gerçekleştirmiş sayılmaz (Erdoğan, 2012: 3-4). Muhasebe fonksiyonunun doğasına gelince, şüphesiz bir hizmet fonksiyonudur.

Muhasebenin neden önemli olduğu aşağıda belirtilenler dahil pek çok ihtiyacı karşıladığı içindir. Bunlar (Oldham, 1989: 3; Feldman ve Libman, 2007: 1):

- i. İşletmenin mali durumu ve geleceği hakkında bilgi sağlaması,
- ii. Yatırım kararları için temel olarak kullanılması,
- iii. İşletmenin vergi yükümlülüğünü hesaplaması,
- iv. Endüstriyel, bölgesel ve ulusal planlama açısından işletmenin başarısıyla ilgili göstergeler sağlaması vb.'dir.

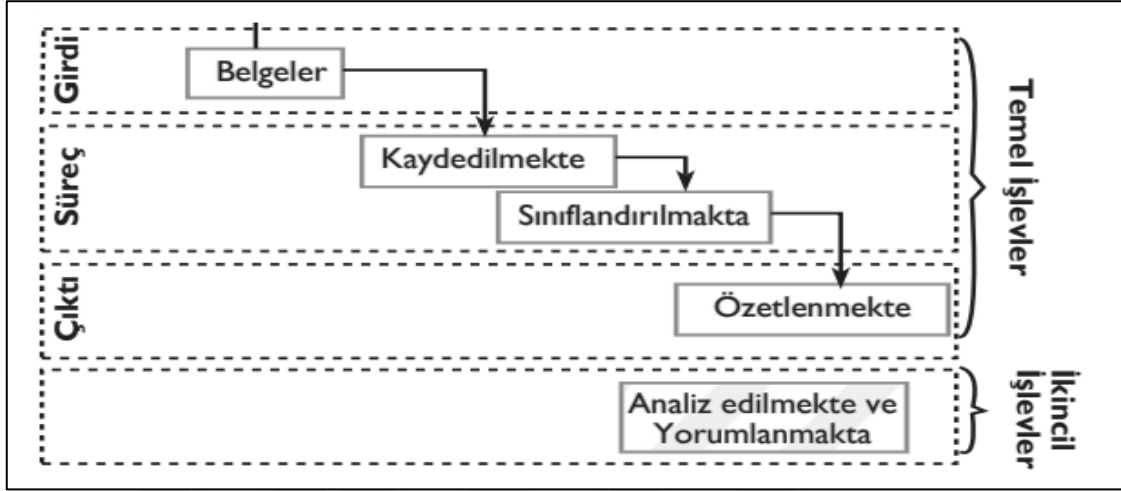
Uluslararası şirketlerin ortaya çıkması, ticari ilişkilerin gelişmesi ve sermaye dolaşımının artış göstermesiyle ilgili gelişmelerin sonucunda şirketlerden çeşitli beklentileri olan çıkar gruplarının şirketlerden daha spesifik bilgiler talep etme durumu ortaya çıkmıştır. Dolayısıyla endüstri devrimini izleyen yıllarda muhasebenin yalnızca bir kayıt tekniği değil bir bilgi sistemi olduğu yavaş yavaş anlaşılmaya başlanmıştır (Altıntaş, 2011: 176).

1.1.2 Muhasebenin Süreci ve İşlevleri

Genel olarak muhasebenin tanımlarında yer alan muhasebenin dört işlevinden bahsedilmektedir. Bunlar; parayla ifade edilmiş mali nitelikteki işlem ve olayların kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi (temel işlevler), analiz edilmesi ve yorumlanması (ikincil işlevler) şeklindedir. Ayrıca bu işlevlerin belirtilen sıra çerçevesinde gerçekleşmesi muhasebe sürecinin nasıl gerçekleştiğini göstermektedir.

Muhasebe süreci ve işlevleri bir bütün olarak aşağıda yer alan Şekil 1.1'de gösterilmiştir.

Şekil 1.1: Muhasebenin Süreci ve İşlevleri



Kaynak: (Kaygusuz, 2014: 6).

Herhangi bir sistemin girdi, süreç ve çıktı olmak üzere üç özelliği bulunmaktadır. Dolayısıyla da muhasebe, bu üç özelliğe, yani girdi (belgeler), süreç (kayıt ve sınıflandırma) ve çıktılara (raporlar ve bilgiler) sahip olduğu için bir bilgi sistemi olarak kabul edilmektedir.

Aşağıda muhasebenin temel işlevleri olan kaydetme, sınıflandırma, özetleme ve muhasebenin ikincil işlevleri olan analiz ve yorumlama kısaca açıklanmıştır (Kaygusuz, 2014: 5; Erdoğan, 2012: 4; Weygandt vd., 2009: 5):

Kaydetme İşlevi: İşletmede her gün gerçekleşen mali nitelikteki işlem ve olayların belgelere dayandırılarak belirli kurallar dahilinde ilgili yerlere kaydedilmesidir.

Sınıflandırma İşlevi: Belli bir tarih sırasına göre kayıt altına alınmış bilgilerin belirlenen bir grupta ve sistematik dahilinde sınıflandırılmasıdır.

Özetleme İşlevi (Raporlama): Kaydedilen ve sınıflandırılan çok sayıdaki muhasebe bilgisinin ilgili çıkar gruplarına faydalı olabilmesi için finansal tablolar aracılığıyla özetlenerek sunulmasıdır.

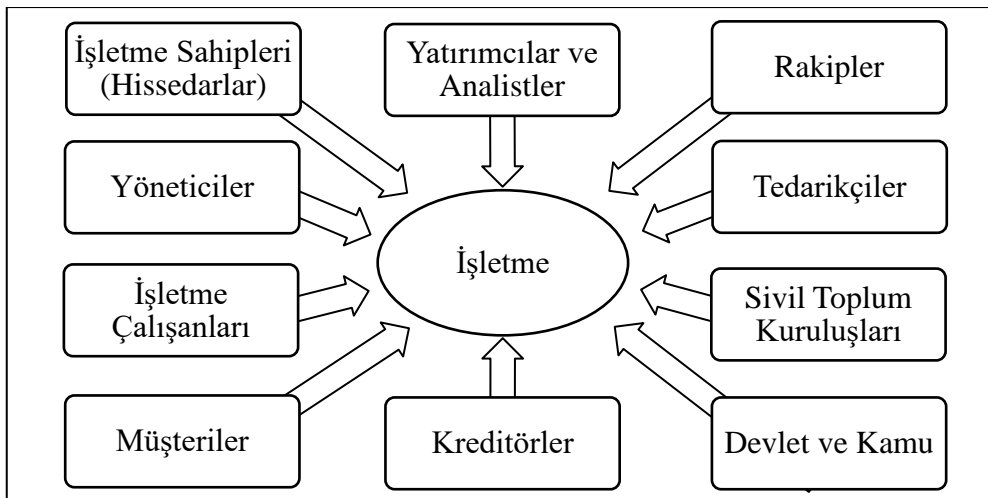
Analiz ve Yorumlama İşlevi: Analiz, birbirleriyle doğrudan veya dolaylı bir ilişkisi bulunan bilgilerin belirli amaçlarla ilişkilendirilmesidir ve önemli finansal eğilimleri ve ilişkileri vurgulamak için oranların, yüzdelerin ve grafiklerin kullanılmasını içerir. Yorumlama ise yapılan analiz sonucunda elde edilen verilerin değerlendirilerek bilgi kullanıcıları için faydalı ve anlamlı bir hale getirilmesidir ve raporlanan verilerin kullanımlarını, anlamlarını ve sınırlamalarını açıklamayı içerir. Dolayısıyla muhasebenin bu işlevi modern dünyada işletmeler için hayati bir önem taşımaktadır.

1.1.3 Muhasebe Bilgi Kullanıcıları (Karar Vericiler)

Muhasebe bilgileri, işletme sahip ve yöneticileri de dahil olmak üzere işletme hakkında kararlar alacak ve planlar yapacak kişi ve gruplar için yarar sağlamaktadır. Bir finansal bilgi kullanıcısının ihtiyaç duyduğu bilgiler, kullanıcının aldığı karar türlerine bağlıdır (Weygandt vd., 2009: 6). Kullanıcının alacağı karar ne kadar büyük olursa, bilgiye duyacağı ihtiyaç da o kadar büyük olur (Horngren vd., 2003: 5).

Muhasebe bilgilerine ihtiyaç duyan kullanıcı gruplarından bazıları aşağıda yer alan Şekil 1.2’de gösterilmiştir. Bu gruplar; işletme sahipleri, yöneticileri, işletme çalışanları, müşteriler, yatırımcılar ve analistler, kreditorler, rakipler, tedarikçiler, sivil toplum kuruluşları, devlet ve kamudur.

Şekil 1.2: Muhasebe Bilgi Kullanıcıları



Kaynak: (McLaney ve Atroll, 2010: 4; Kaygusuz, 2014: 15).

Muhasebe bilgi kullanıcılarından bazılarında aşağıda değinilmiştir (Marriott vd., 2002: 7; Alexander ve Nobes, 2004: 5; McLaney ve Atrill, 2010: 2; Erdoğan, 2012: 5-6):

İşletme Sahipleri (Hissedarlar): İşletme sahipleri ticari işlemlerin karlılığını ve yöneticilerin performansını değerlendirebilmek için muhasebe bilgilerine ihtiyaç duyarlar.

Yöneticiler: Anonim şirket organizasyon biçiminin ortaya çıkmasıyla ve büyüyen işletmeler ve artan rekabet koşulları nedeniyle işletmeler, sahipleri yerine profesyonel yöneticiler tarafından yönetilmektedir. Yöneticiler işletmenin karlılığını ve finansal konumunu iyileştirmek adına isabetli kararlar vermek için muhasebe bilgilerine gereksinim duyarlar. Örneğin, yöneticiler aşağıdakileri yapıp yapmamaya karar vermek için muhasebe bilgilerine ihtiyaç duyarlar:

- Yeni ürün veya hizmetin geliştirilmesi
- Mevcut ürün veya hizmetlerin fiyatının veya miktarının artırılması veya azaltılması,
- İşletmeyi finanse etmek için ödünç para alınması,
- İşletmenin kapasitesinin artırılması veya azaltılması,
- Satın alma, üretim veya dağıtım yöntemlerinin değiştirilmesi gibi.

İşletme Çalışanları: Çalışanlar ücret artışı, kar paylaşımı ve ikramiye planları açısından muhasebe bilgilerine ihtiyaç duyarlar. Ayrıca işletmenin emeklilik maaşı ve istihdam olanaklarını sağlamaya devam etme yeteneğini de değerlendirirler.

Müşteriler: Müşteriler, bir işletmenin sürekliliği hakkında, özellikle de işletme ile uzun vadeli bir ilişki içerisinde olduklarında muhasebe bilgisine ihtiyaç duyarlar.

Yatırımcılar ve Analistler: Bir işletmeye yatırım yapmayı planlayan yatırımcılar işletmenin karlılığını, risklerini ve finansal durumunu öğrenerek işletmenin hisselerini satın alıp almama kararı için muhasebe bilgilerini kullanırlar. Ayrıca

yatırımcılara yatırım tavsiyesinde bulunan analistler de muhasebe bilgilerine ihtiyaç duyarlar.

Kreditörler ve Tedarikçiler: Kreditörler (bankalar ve kredili mal satanlar gibi) şirketin borçlarının geri ödeme kapasitesini değerlendirmek için muhasebe bilgilerine ihtiyaç duyarlar. Bu amaçla, değerlendirmeler ancak şirketin ödeme gücü pozisyonunu gösterecek olan finansal tablolarla yapılır.

Devlet ve Kamu: Devlet kurumları da işletmelerin faaliyetlerini düzenlemek, vergi toplamak ve milli gelir vb. istatistikler için temel olarak muhasebe bilgisine ihtiyaç duymaktadırlar. Devletlerin ekonomik yapısının başlıca aktörlerinden olan işletmelerin mali yapısı ve gelişimi ekonomiyi etkilediğinden dolayı söz konusu ekonomik yapı içerisinde olan her vatandaş işletmelerin mali bilgilerine ve analizlerine ilgi gösterebilirler. Yani vergi mükellefi olarak herhangi bir vatandaş kamu sermayeli şirketler de dahil olmak üzere ticari işletmelerin muhasebe kayıtlarıyla ilgilenebilir.

Muhasebe bilgi kullanıcı gruplarının her biri, ilgilendikleri veya ilgilenmeyi düşündükleri işletmelerin muhasebe bilgilerini kullanarak fayda elde ederler. Finansal tablolar diğer grupların çıkarlarına rağmen büyük ölçüde yatırımcıların ihtiyaçlarını karşılamaktadır (Hodger, 2008: 194).

Muhasebe bilgi kullanıcıları kendi içerisinde işletme içi kullanıcılar ve işletme dışı kullanıcılar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. İşletme içi kullanıcılar; işletme sahipleri, yöneticileri ve çalışanlarından oluşurken geriye kalanlar ise işletme dışı kullanıcılarını oluşturmaktadır. Her birinin farklı bilgi gereksinimleri olan bu iki kullanıcı grubu muhasebe bilgilerini, muhasebe bölümleri olan finansal (genel) muhasebe, yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi aracılığıyla elde ederler. Maliyet muhasebesi, bazı çalışmalarda yönetim muhasebesinin bir alt alanı olarak kabul edilmektedir.

İşletmeleri doğrudan yönetmek ve işletmekle görevli olan iç kullanıcılara bilgi sağlayan muhasebe alanı yönetim muhasebesidir. Bu muhasebe, günlük işlemlerde yönetime yardımcı olmak ve gelecekteki işlemleri planlamak için hem tarihsel hem de tahmini verileri kullanır. Bu muhasebenin amacı, yöneticilerin ve çalışanların karar

alma ihtiyaçları için uygun ve zamanında bilgi sağlamaktır. Çoğu zaman, bu tür bilgiler önemlidir ve iç kullanıcılar dışında kimseyle paylaşılmazlar. İşletme dışı kullanıcılar, işi yönetmek ve işletmekle doğrudan ilgilenmezler. Dış kullanıcılara ve kısmen de iç kullanıcılara bilgi sağlayan muhasebe alanına finansal muhasebe denir. Bu muhasebe, bir işletme için yapılan işlemlerin kaydedilmesi ve bu kayıtlardan çeşitli raporların periyodik olarak hazırlanması ile ilgilidir. Finansal muhasebenin amacı da işletme dışındaki kullanıcıların karar verme ihtiyaçları için uygun ve zamanında bilgi sağlamaktır. Muhasebe meslek mensupları tarafından düzenlenen genel amaçlı finansal tablolar, işletme içi ve dışı kullanıcılarına sunulan bir tür finansal muhasebe raporudur (Warren vd., 2009: 4). Ancak iç kullanıcılara sunulan finansal tablolar, genel amaçla hazırlanan finansal tablolardan daha ayrıntılı bir biçimde düzenlenmektedir (Marriott vd., 2002: 5). Bu ayrıntı miktarını etkileyen ana faktör, kullanıcı grubunun gereksinimleridir.

1.1.4 Muhasebe Kuramı

Muhasebe kuramı, işletmelerin faaliyetlerinin ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir şekilde muhasebeleştirilmesi, finansal tablolar aracılığıyla ilgililere sunulan bilgilerin gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmede denetimin kolaylaştırılması amacını ifade eder (Kaygusuz, 2014: 9).

Muhasebe teorisinin ve tekniklerinin, özellikle 20. yüzyılın otuzlu yıllarının sonlarından itibaren hızlı bir şekilde gelişmesine, muhasebe alanındaki kariyer fırsatlarının genişlemesi ve artan sayıda mesleki eğitim almış muhasebe meslek mensubu eşlik etmiştir. Bu gelişmeye katkıda bulunan faktörler arasında, ticari işletmelerin sayısında, büyüklüğünde ve karmaşıklığındaki artış, yeni ve giderek karmaşıklaşan vergilerin uygulanması ve ticari faaliyetlerde diğer hükümet kısıtlamaları bulunmaktadır.

Daha önce de belirtildiği üzere muhasebe bir bilgi sistemidir. Bu sistemin bir bütün halinde çalışması için göz önünde bulundurulması gereken birtakım esaslar bulunmaktadır. Bunlar; muhasebenin temel kavramları, genel kabul görmüş muhasebe

ilkeleri, muhasebe standartları ve bilimsel görüşlerden oluşmaktadır (Sevilengül, 2016: 17). Aşağıda bu esaslar açıklanmıştır.

1.1.4.1 Muhasebenin Temel Kavramları

Muhasebenin temel kavramları mali nitelikli işlem ve olayların nasıl, ne zaman kaydedileceği ve kaydederken nelere dikkat edilmesi gerektiği ile ilgili bir takım standartları ifade etmektedir (Kaygusuz, 2014: 9). İlgili çıkar grupları muhasebe bilgilerinden yeterli ve doğru bir şekilde yararlanabilmesi için muhasebe bilgilerini belirli bir disiplin ve anlayış içerisinde bir araya getirilmesi gerekmektedir. Bunun temelini muhasebe ilkelerinin, dolayısıyla, muhasebe uygulamalarının dayanağını oluşturan muhasebenin temel kavramları oluşturmaktadır. Bu kavramlar işletme bilgi sisteminin oluşturulmasına katkı sunmak adına geliştirilmişlerdir (Sevilengül, 2016: 17). Hatta bu kavramları bir nevi muhasebenin bel kemiği olarak görebiliriz.

Maliye Bakanlığı'nın 16/12/1992 tarihli Resmi Gazete'de yayımladığı, 1 No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde (Resmi Gazete No 21447) Muhasebe Usul ve Esasları adlı bölümünün "Muhasebenin Temel Kavramları" başlığı altında 12 temel kavram aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

1. *Sosyal Sorumluluk Kavramı*
2. *Kişilik Kavramı*
3. *İşletmenin Sürekliliği Kavramı*
4. *Dönemsellik Kavramı*
5. *Parayla Ölçülme Kavramı*
6. *Maliyet Esası Kavramı*
7. *Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı*
8. *Tutarlılık Kavramı*
9. *Tam Açıklama Kavramı*
10. *İhtiyatlılık Kavramı*
11. *Önemlilik Kavramı*
12. *Özün Önceliği Kavramı*

Söz konusu bu kavramların evrensel olması (Erdoğan, 2012: 7) tüm işletmelerin belirli kurallara göre kayıt tutmasına ve uygulamada uygulama birliğinin sağlanmasına vesile olmaktadır. Diğer taraftan muhasebe alanında muhasebe standartları gibi önemli bir gelişmenin ortaya çıkmasıyla bu kavramların bir kısmının muhasebe standartlarıyla paralel bir yol çizmediği görülmektedir.

Yukarıda verilen kavramların ilk beşi –sosyal sorumluluk kavramı, kişilik kavramı, işletmenin sürekliliği kavramı, dönemsellik kavramı ve parayla ölçülme kavramı- bazı kaynaklarda “varsayımlar” olarak ele alınmaktadır (Erdoğan, 2012: 7). Ancak Tekdüzen Muhasebe Sistemi 12 kavramın tümünü de “temel kavram” olarak nitelendirmiştir (Sevilengül, 2016: 17). Ayrıca temel kavramlardan sosyal sorumluluk kavramı, tarafsızlık ve belgelendirme kavramı, tutarlılık kavramı, tam açıklama kavramı, ihtiyatlılık kavramı ve özün önceliği kavramı etik ile ilgili temel kavramlardır (Demir, 2015: 350). Böylece bu kavramlar muhasebe meslek mensuplarına muhasebe uygulamalarının nasıl yapılacağını ve mesleklerini icra ederken nasıl davranmaları gerektiği hakkında yol gösterici olmaları yönünden önemlidir.

1.1.4.2 Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

Muhasebenin temel kavramları çerçevesinde oluşan ve muhasebe uygulamasının kuramsal dayanağını oluşturan ilkeler, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olarak nitelendirilmektedir. Bu ilkeler bir nevi temel kavramların muhasebe uygulamasına yansımaları sağlayan köprü görevi görmektedir (Sevilengül, 2016: 24). Bu ilkeler mali nitelikli işlem ve olayların nasıl raporlanacağını (Weygandt vd., 2009: 8) yani finansal tabloların nasıl hazırlanacağına dair kabul görmüş ilkelerdir.

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin amacı; muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları azaltarak, anlaşılabilir, güvenilir, karşılaştırmaya elverişli, zamanında düzenlenen, tutarlı ve yararlı muhasebe bilgileri sunan finansal tablolar düzenlemektir (Erdoğan, 2012: 10; Feldman ve Libman, 2007: 3).

Yine Maliye Bakanlığı'nın 16/12/1992 tarihli Resmi Gazete'de yayımladığı, 1 No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)'nde (Resmi Gazete No 21447) Muhasebe Usul ve Esasları adlı bölümünün “Mali Tablolar İlkeleri” başlığı

altında; temel mali tablolar olan gelir tablosuna ve bilançooya ilişkin ilkeler yer almaktadır. Aşağıda bu ilkeler açıklanmıştır.

1.1.4.2.1 Gelir Tablosu İlkeleri

Gelir tablosu, bir işletmenin belli bir dönemdeki gelirlerini, maliyetlerini ve giderlerini ve bunların sonucunda dönem net karını veya dönem net zararını gösteren tablodur.

Gelir tablosu ilkelerinin amacı; işletmelerin belli bir dönemine ilişkin faaliyet sonuçlarını oluşturan satışlar, satış gelirleri, satışlar maliyeti, giderler, kar ve zarara ait hesaplar gibi unsurların bir disiplin içinde ve gerçeğe uygun bir şekilde gösterilmesini sağlamaktır. Tüm bu hesaplar gelir tablosunda kendi tutarları ile gösterilir, yani bu hesaplar bir karşı kalemden indirilmiş şekliyle gelir tablosunda gösterilemez. Bu amaç doğrultusunda gelir tablosu ilkeleri özetlenerek aşağıda sıralanmıştır (Sevilengül, 2016: 24-26).

- i. Gerçekleşmiş hasılat ilkesi
- ii. Dönemsel Hasılat - Maliyet Eşleştirmesi İlkesi
- iii. Uygun Amortisman İlkesi
- iv. Uygun Maliyet Dağıtım İlkesi
- v. Olağan Dışı Gelir ve Giderlerin Ayrı Gösterilmesi İlkesi
- vi. Bütün Gelir ve Giderlerin Gösterilmesi İlkesi
- vii. Uygun Karşılık İlkesi
- viii. Değerlemede Tutarlılık İlkesi
- ix. Şarta Bağlı Giderlerin Gelir Tablosuna Yansıtılması İlkesi

1.1.4.2.2 Bilanço İlkeleri

Bilanço, bir işletmenin belli bir tarihteki varlıklarının, yabancı kaynaklarının ve öz kaynaklarının birlikte gösterildiği tablo olarak ifade edilmektedir.

Bilanço ilkelerinin amacı; işletmenin sahipleri ve hissedarları ile alacaklıları tarafından işletmeye sağlanan kaynakların ve bu kaynaklarla elde edilen varlıkların

muhasabe kayıtlarında, hesaplarında ve tablolarında anlamlı bir şekilde gösterilmesini sağlayarak bilgi kullanıcılarına işletmenin finansal durumunu gerçeğe uygun bir şekilde yansıtmaktır.

Bu amaç doğrultusunda benimsenen bilanço ilkeleri üç kısma ayrılmıştır. Bu ilkeler:

- i. Varlıklara İlişkin İlkeler
- ii. Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler
- iii. Öz Kaynaklara İlişkin İlkeler

1.1.4.3 Muhasebe Standartları

Muhasebe kuramının önemli kaynaklarından birini oluşturan muhasebe standartları, genel olarak muhasebe uygulamalarına yön veren, finansal tabloların hazırlanmasına düzen getiren ve böylece muhasebe alanında uygulama birliğini sağlama amacını taşıyan normlardır (Akgül ve Akay, 2006: 4). Muhasebenin temel kavramları ile genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin uygulamaya yansımaları sağlayan standartlar, ilkelere göre daha ayrıntılı düzenlemelerdir (Sevilengül, 2016: 29). Muhasebe meslek mensupları mali nitelikteki işlem ve olayları kendi takdirlerine bağlı olarak ve kendi yollarıyla sunarlarsa, bilgiler geçerli olmayabilir ve bu nedenle amaca hizmet etmeyebilir. Dolayısıyla bilgi kullanıcıları, işletmelerin finansal tablolarını karşılaştırabilmeleri ve karar alabilmeleri için finansal tabloları okumayı tekdüze yollarla sağlayan muhasebe standartlarına gereksinim duyarlar (Mooney, 2008: 14).

Küresel düzeyde gerçekleşen gelişmeler sonucunda, ülkemizde de, finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin uygulama birliğinin sağlanması, şirketlerimizin dünya piyasasında kendilerini kabul ettirebilmelerinin desteklenmesi, Avrupa Birliği'ne (AB) uyum sürecinde Avrupalı şirketler karşısında rekabet gücünü arttırabilmesi, finansal tablolarının uluslararası pazarda geçerliliğinin kazandırılması, finansman kaynaklarına daha kolay erişmelerinin sağlanması ve uluslararası şirketlerin ülkemizdeki yatırımlarının arttırılmasının teşvik edilmesi için muhasebe standartlarına gereksinim duyulmuştur (www.tsb.org.tr, 26.05.2020).

Muhasebe çalışmalarının yöntemini belirleyen ve Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) ve halefi olan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayımlanan; “Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)” ve “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)” gibi muhasebe standartları (Cemalcılar, 2003: 4), ülkemizde 15.12.1999 tarihli 4487 sayılı Kanunla kurulan “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)” tarafından “Türkiye Muhasebe Standardı (TMS)” ve "Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS)" adıyla yayımlanmıştır. Bu kurul uluslararası gelişmelerin gereği olarak 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) uyarınca öngörülen bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere 02.11.2011 tarihli 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile hükmen ortadan kaldırılmış, yerine ise “Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)” kurulmuştur (Öztürk ve Kutlu, 2019: 68).

Hazine ve Maliye Bakanlığıyla ilişkili, idari özerkliğe sahip bir Üst Kurul olan KGK'nın temel amacı ve kuruluşu aşağıdaki gibidir (www.kgk.gov.tr, 26.05.2020);

“Yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ile doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamaktır. Bu doğrultuda başta halka açık şirketler, borçlanma araçları ihraç eden şirketler, bankalar, sigorta şirketleri olmak üzere bağımsız denetime tabi olmaya ilişkin cari limitlere göre Türkiye'nin en büyük 10 bin işletmesinin bağımsız denetim süreçlerini incelemek ve gözetmek için kurulmuştur.”

Diğer taraftan muhasebe uygulamasına yön veren, hukuki yapısını oluşturan belli başlı yasalar bulunmaktadır. Bunlar (Güner, 2013: 9):

- Vergi Usul Kanunu (VUK)
- Sermaye Piyasası Kanunu
- Türk Ticaret Kanunu (TTK)
- Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)
- Gelir Vergisi Kanunu (GVK)
- Katma Değer Vergisi Kanunu (KDV)
- İş Kanunu
- Sosyal Güvenlik Mevzuatı
- Diğer hukuksal düzenlemeler

1.1.4.4 Bilimsel Görüşler

Muhasebe alanında çalışan yazar ve bilim insanları; muhasebeyle ilgili problem oluşturan çeşitli konulara yeni açıklamalar getirerek ve yeni görüşler sunarak muhasebe kuramının gelişmesine katkıda bulunurlar. Yazarların muhasebe kuramının açık veya belirsiz bırakılan konularla ilgili yaptıkları açıklama ve görüşler sadece yorumlayıcı değil aynı zamanda tamamlayıcı bir nitelik kazanır (Sevilengül, 2016: 30).

1.2 Muhasebe Mesleği

Meslek, “belli bir eğitim ile kazanılan, sistemli bilgi ve becerilere dayalı, insanlara yararlı mal üretmek, hizmet vermek ve karşılığında para kazanmak için yapılan, kuralları belirlenmiş iş” şeklinde tanımlanmaktadır (TDK, 2020). Bir yaşamsal etkinlik olgusu olan meslek, ekonomik, kültürel ve toplumsal yapı ile teknolojinin gerektirdiği bir iş bölümü sonucunda ortaya çıkar. Meslekler, genel itibariyle gelişmemiş toplumlarda görenekle anne-babadan çocuklara geçer, az gelişmiş toplumlarda usta-çırak ilişkisiyle öğrenilir, gelişmiş toplumlarda örgün eğitimle edinilir. Çağdaş toplumlarda ise belirli diploma gerektiren profesyonel bir uğraş niteliği kazanır (Uçan, 2009). Bu durum diğer birçok meslek (doktorlar, öğretmenler, avukatlar, mühendisler vb) gibi muhasebe mesleği için de geçerlidir.

Bir iş ve uğraşın meslek olarak kabul görebilmesi için gerekli bazı kriterleri taşıması gerekmektedir. Bunlar aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır (Koçberber, 2008: 69):

- i. Meslek öncelikle, kişilerin başlıca ve düzenli bir şekilde yürüttükleri faaliyet alanı olmalıdır. Zevk ya da hobi olsun diye arada sırada bir yapılan işler meslekten sayılmaz.
- ii. Meslek, temel bir geçim kaynağı olarak ücret karşılığında icra edilmelidir.
- iii. Mesleklerin açık ve standart bir tanımı yapılmalı ve sistematik bilgiye dayanmalıdır.
- iv. Mesleğin, kişinin kendisine özgü özel bir eğitiminin olması ya da kişisel beceriye dayanması gerekmektedir.

- v. Meslekler, mesleğin amaçlarını, meslek mensuplarının kişisel amaçlarından daha üstün tutan bir mesleki davranış standartlarına sahip olmalıdır.
- vi. Mesleklerin kendilerine has mesleki ilke ve kurallarının yanında meslek etiği ve disiplini de bulunmalıdır.

Marşap (1996)'a göre ise bir iş ve uğraşı; “(i) karmaşık ve devamlı gelişen bir bilgi yapısını içermesi, (ii) uygulamada karşılaşılan sorunların çözümünde mesleki yargının kullanılması ve (iii) kamu yararına hizmet edecek mesleki bir sorumluluğun taşınması gibi kriterleri taşıyorsa meslek olarak kabul edilmektedir” (Marşap, 1996: 119). Kolçak (2016)'ya göre ise “bir uğraşın meslek olarak kabul edilmesi için bazı şartların yerine getirilmesi gerekmektedir.” Bunlar; diploma, lisans, ruhsat, uygulama standartları, mesleki değerler ve etik kuralları ile bir meslek örgütünün bulunması gibi şartlardır (Kolçak, 2016: 72). Tüm bu açıklamalarda görüldüğü üzere, muhasebe mesleğinin meslek olabilme koşullarının tümünü kendinde taşıdığı ve böylece meslek sayılabileceği açıkça görülmektedir.

Yukarıda sıralanan kriterlerin de dikkate alınmasıyla muhasebe mesleği; “bir ülkenin ekonomik bütünlüğünü oluşturan tüm özel ve kamu birimlerinin muhasebe işlem ve olaylarını mevcut yasalara, ilkelere, kurallara ve standartlara uygun bir şekilde tarafsız, zamanında, doğru ve güvenilir olarak belirli bir yerde ve kendi sorumluluklarında yürüten meslek mensuplarının devamlı olarak edindikleri iş ve uğraşı” şeklinde tanımlanabilir (Yıldız, 2010: 157). Kısacası muhasebe mesleği, işletmeler ve ekonomi açısından oldukça önemli olan mali nitelikli işlem ve olayları muhasebe işlevleri aracılığıyla profesyonel bir şekilde doğru ve güvenilir işleyip bilgi kullanıcılarına sunma işi olarak ifade edilebilir.

Dünya üzerindeki en zor ve en disiplinli mesleklerden biri olarak kabul edilen ve önemi her geçen gün artan muhasebe mesleğinin, sunduğu hizmetlerin türü ve doğası nedeniyle doğru ve güvenilir olması gerekir. Bu güvene sahip olabilmesi ve yararlılığı meslek mensuplarının, etik düzenlemelere bağlılıklarıyla yakından ilişkilidir (Meymandi vd., 2015: 136). Yani muhasebe mesleğinin hak ettiği noktaya gelmesi ancak mesleki etik ilke ve kurallara bağlı kalınmasıyla mümkün olur.

Muhasebe mesleği bir takım önemli özelliklere sahiptir. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Kaya ve Yanık, 2011: 295):

- Muhasebe mesleği, tüm paydaşlar için büyük bir öneme sahiptir: Bu meslek bir ülkenin mali yapısının sağlıklı işleyebilmesi için önemli bir görev yürütmekte ve dolayısıyla her geçen gün işletmeler ve devlet için önemi artmaktadır.
- Muhasebe mesleği, nitelikli bilgi gerektirir: Muhasebe bilgisi dışında işletme, finans, hukuk ve ekonomi gibi konularda da bilgi gereklidir.
- Muhasebe mesleği, uzunca bir tecrübe gerektirir.
- Muhasebe mesleği, tüm çıkar gruplarına karşı sorumluluk gerektirir.
- Muhasebe mesleği zihinsel çaba gerektiren, çalışanlarını çabuk yıpratın dolayısıyla yorucu bir meslektir.

Muhasebenin çağdaş toplumda oynadığı giderek karmaşıklaşın önemli rolü, Batı'nın nispeten “gelişmiş” ekonomilerinin ötesine uzanmaktadır. Böylece muhasebe mesleği, Dünya Bankası ve Uluslararası Para Fonu'nun da etkisi ile gelişmekte olan ekonomilere ilişkin kalkınma politikasında giderek daha önemli bir rol oynamaktadır (McPhail ve Walters, 2009: 7).

1.2.1 Muhasebe Mesleğinin Tarihsel Gelişimi

Muhasebenin geçmişinin insanlık tarihi kadar uzak bir geçmişe dayandığı bilinmektedir. Bununla birlikte çağdaş muhasebe teorisini oluşturan çift taraflı kayıt yöntemini ilk defa 1494 yılında “Summa de Arithmetica, Geometrica, Proportioni et Proportionalita (Aritmetik, Geometri, Oran ve Orantı Hakkında Özet)” adlı eseriyle yazılı duruma getiren din adamı ve matematikçi Fra Luca Bartolomeo de Pacioli; profesyonel defter tutma yöntemlerini standartlaştırma ve yaymadaki rolü ile “Muhasebenin Babası” olarak ün kazanmıştır (Acer, 2018; Smith, 2013: 1-2). Pacioli'nin eserinden 131 yıl önce İlhanlılar döneminde (1363) “Abdullah Püser Muhammed bin Kiya el-Mazenderani” tarafından “Risale-i Felekiyye (Kitab-us Siyakat)” adlı eserde çift taraflı kayıt yönteminin izlerini, devlet muhasebesi kayıt yöntemi olan “Merdiven Yöntemi”nde görmek mümkündür. Bu yöntemin tek taraflı kayıt yöntemi ile çift taraflı kayıt yöntemi arasında karma bir yöntem olduğu söylenebilir. Bu yöntemin ilk çıkış izlerine Abbasi Devleti'nde (750-1258) rastlanmıştır

(766-809), İlhanlı Devleti (1251-1353) tarafından geliştirilmiş ve Osmanlı Devleti (1299-1922) tarafından da olgunlaştırılarak uygulanmıştır (Acer, 2018).

Uzak geçmiş ile muhasebeye bakıldığında 7000 yıllık bir tarihi geçmişe sahip olduğu tahmin edilmektedir. Tarihte ilk muhasebe kayıtlarını ne zaman ve hangi medeniyetin kullandığı ile ilgili net bir bilgi olmamakla birlikte, muhasebe tarihçilerinin genel eğilimi, ilk yazı ve sayının kullanılmaya başlandığı “Mezopotamya”da ve “Eski Mısır”da muhasebe uygulamalarının da başladığı yönündedir (Vural, 2018).

Yakın geçmiş ile muhasebeye bakıldığında ise; 19. yüzyılın ikinci yarısından itibaren ekonomik hayatta yaşanan gelişmeler sonucunda kayıt tutma mesleği yeni bir boyut kazanarak muhasebe mesleğine dönüşmüştür. Mali müşavirlik ve muhasebecilik mesleği; İngiltere’de 1870, Fransa’da 1881, ABD’de 1886, Hollanda’da 1895, Almanya’da 1899, İsviçre’de 1941, Arjantin’de 1945, Brezilya ve Meksika’da 1946, Hindistan’da 1949, Yunanistan’da 1950 ve Nijerya’da 1955 yılında kanunlarla düzenlenerek yasal bir yapıya kavuşmuştur (Arıkan, 1993: 1; www.turmob.org.tr, 2020).

Ülkemizde ise muhasebe mesleği, uzun yıllar icra edilmesine rağmen (Şengel, 2010: 8) örgütlenme çabaları 1932 yılında başlamış, daha sonraki yıllarda birçok yasal girişim bazı nedenlerle başarısız olmuş ve nihayetinde ancak dokuzuncu girişimde 1989 yılında 3568 sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik, Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu”nun yayımlanmasıyla yasal bir yapıya kavuşmuş ve örgütlenmesi sağlanmıştır. Bu süreç içerisinde yasal örgütlenmelerden bir sonuç alamayan muhasebeciler 1942 yılında “Türkiye Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği”ni kurmuşlar, sonrasında 1967 yılında bu derneğin adı “Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD)”ne dönüştürülmüştür. Ülkemizde muhasebe mesleğinin tarihi gelişimi içinde önemli bir yere sahip olan ve birçok uluslararası muhasebe komitesi (1975’te Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, IASC), federasyon (1977’de Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, IFAC ve 1999’da Avrupa Muhasebe Uzmanları Federasyonu, FCM) ve birliğe (2004’te Uluslararası Muhasebe Eğitimi ve Araştırma Birliği, IAAER) üye olan TMUD (Utku ve Kurtcebe, 2019: 8) 78. yılında halen faaliyetlerine devam etmeyi sürdürmektedir.

Ayrıca 1974 yılında “Türkiye Muhasebeciler Dernekleri Federasyonu (TÜMFED)” ve 1976 yılında ise “Mali Müşavirler Muhasebeciler Birliği Derneği (MMMBD)” kurulmuştur (www.turmob.org.tr, 2020). Tüm bu saydığımız dernekler muhasebe mesleğinin gelişimine büyük katkı sağlamışlardır.

Ülkemizde muhasebe mesleğine; 13.06.1989 tarihinde yayımlanarak meslek statüsü kazandıran, mesleğin konusu ile meslek mensubu olabilmenin koşullarını belirleyen ve mesleğe kamu hizmeti niteliğinin kazandırılmasını sağlayan 3568 sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” 10.07.2008 tarihinde yayımlanan ve aynı gün yürürlüğe giren 5786 sayılı Kanunun ilgili maddesiyle serbest muhasebecilik mesleği kaldırılmış ve ilgili Kanun’un adı "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" olarak değiştirilmiştir. Mezkur Kanun ile 3568 sayılı Kanunun bazı maddeleri önemli ölçüde değiştirilmiştir (Çoştan, 2010). Bu Kanunun amacı (3568 sayılı Kanun, Madde 1):

“İşletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere, "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik" ve "Yeminli Mali Müşavirlik" meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin (TÜRMOB) kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir.”

1989 yılında 3568 sayılı Kanunla meslek statüsüne kavuşan ve odaların üst birliği olan “Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)”nin kurulmasıyla yasal statüye kavuşan muhasebe mesleği 1990 yılında hızlı bir şekilde odalaşma sürecine girmiştir. İlk kurulduğunda 55 SMMM odası ve 6 YMM odası olmak üzere toplamda 61 odada 35 bin üyesi bulunan meslek örgütü sürekli ve hızlı bir ilerleme katetmiştir (Büyükmirza, 2009). Günümüzde 77’si SMMM ve 8’i YMM Odası olmak üzere toplamda 85 odada 116 bin 185 üyeye ulaşmıştır (www.turmob.org.tr, 2020).

Tablo 1.1: Dönemler İtibariyle Oda ve Meslek Mensubu Sayıları

DÖNEM	SMMM ODALARI				YMM ODALARI	
	Oda Sayısı	SM Sayısı	SMMM Sayısı	Toplam	Oda Sayısı	YMM Sayısı
1994	65	23.750	13.021	36.771	6	2.400
2000	69	27.064	22.473	49.537	8	3.182
2005	70	29.842	33.158	63.000	8	3.502
2011	74	15.358	65.436	80.794	8	3.788
2020	77	7.856	103.562	111.418	8	4.767

Kaynak: (www.turmob.org.tr, 2020; Utku ve Kurtcebe, 2019: 11).

SMMM Oda sayısı 2020 yılı itibariyle 71 il ve 6 ilçede olmak üzere 77 odaya ulaşmıştır. Ağrı, Ardahan, Bayburt, Bingöl, Hakkari, Iğdır, Kilis, Siirt, Şırnak ve Tunceli illeri dışında kalan illerde ve bazı ilçelerde (Alanya, Bodrum, Çorlu, Fethiye, İskenderun ve Manavgat) oda kuruluşları gerçekleşmiştir. YMM Odaları ise Ankara, İstanbul, İzmir, Bursa, Adana, Eskişehir, Gaziantep ve Antalya Odası olarak 8 ilde oda bulunmaktadır. İlk 6 oda meslek kanununun ilk yıllarında, Gaziantep ve Antalya odaları ise 1995 yılı sonrası kurulmuştur (Güvemli, 2011: 140; www.turmob.org.tr, 2020). Bir SMMM veya YMM odası; bölgesi içinde en az 250 meslek mensubu bulunan il merkezlerinde ve bölgesi içinde 250 meslek mensubu bulunan ilçelerde (Büyükşehir belediyesi sınırları içindeki ilçeler hariç) kurulabilir. 250 meslek mensubu sayısı şartı yasanın 2008 yılında değişmeden önceki şekliyle 25 meslek mensubuydu. Diğer taraftan yeterli sayıda meslek mensubu bulunmayan ve oda kurulamayan yerler en yakın odaya bağlanırlar (Güvemli, 2009: 10).

Küreselleşmenin sonucu olarak birçok alanda değişim ve gelişmeler yaşandığı gibi muhasebe mesleği ve meslek mensupları konularında da değişimler ve gelişmeler yaşanmıştır. Bu değişim ve gelişimin etkisi ülkemizde de kendini göstermiş, muhasebe mesleği hakkında bir takım yasal düzenlemeler yapılmıştır. Bunlardan bazıları özetlenerek aşağıda sıralanmıştır (Ayboğa, 2003: 329; Karakaya, 2010: 20):

- 28.07.1981 tarihinde 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu yürürlüğe girmiştir (06.01.2012 tarihinde 6362 sayılı yeni Sermaye Piyasası Kanunu yürürlüğe girmiştir).

- 13.01.1982 tarihinde ülkemizin ilk düzenleyici ve denetleyici üst kurulu olan Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) kurulmuştur.
- 13.02.1983 tarihinde SPK tarafından “Standart Mali Tablo ve Raporlar” Tebliği yayımlanmıştır.
- 01.02.1984 tarihinde SPK tarafından “Standart Genel Hesap Planı” Tebliği yayımlanmıştır.
- 13.06.1989 tarihinde 3568 sayılı Muhasebe Meslek Kanunu yürürlüğe girmiş, 10.07.2008 tarihinde yayımlanan 5786 sayılı Kanunla güncellenmiştir.
- 26.12.1992 tarihinde Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yayımlanmış, 01.01.1994 tarihinden itibaren uygulamaya geçirilmiştir.
- 09.02.1994 tarihinde TÜRMOB tarafından Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) oluşturulmuştur.
- 14.04.1996 tarihinde TMUDESK tarafından Türkiye Muhasebe Standartları yayımlanmaya başlamıştır. 1997 yılından itibaren yürürlüğe girmiş ve yayınladığı 19 standart bugün yürürlükte bulunmamaktadır.
- 15.12.1999 tarihinde Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuş, 07.03.2002 tarihinde faaliyet geçmiş ve 02.11.2011 tarihinde KHK ile kaldırılarak yerine KGK kurulmuştur.
- 15.11.2003 tarihinde SPK tarafından Sermaye Piyasası Kanununa tabi şirketler için UFRS ile uyumlu 33 adet standart yayımlanmıştır.
- 2005 yılından itibaren TMSK tarafından UMS ve UFRS ile uyumlu standartlar yayımlanmıştır.
- 01.07.2012 tarihinde TTK yürürlüğe girmiştir.

Genel olarak dünyada muhasebe mesleğinin hızlıca gelişmesinin ve öneminin artmasının bir takım nedenleri bulunmaktadır. Bu nedenler aşağıdaki gibi özetlenebilir (Kotar, 2016: 100-101).

- i. Muhasebe mesleğinin öneminin artması ve yaygınlaşmasının sebeplerinden ilki tartışmasız bir şekilde sanayi devriminin gerçekleşmesi ve sonucunda ekonomik gelişmelerin ortaya çıkması olmuştur.
- ii. Anglosakson ülkelerinde (İngiltere, ABD) muhasebe mesleğine yasal ve kamusal bir nitelik verilmesi. Örneğin; İngiltere’de meslek mensuplarına

“Chartered” veya “Incorporated” ünvanı ve ABD’de ise meslek mensuplarına sertifika verilerek “Certified Public Accountant (CPA)” denilmesi muhasebe mesleğinin ününü aşmış ve seviyesini önemli derecede arttırmıştır.

- iii. Yine Anglosakson ülkelerinde iş hayatlarının zihniyet yapısı muhasebe mesleğinin gelişmesine uygun bir ortam olmuştur. Örneğin; Avrupa ülkeleri muhasebe denetimini masraflı ve sıkıcı bulurlarken İngiltere ve ABD denetimi bir alışkanlık haline getirmişlerdi.
- iv. Ekonomik ve sosyal hayatta etkinliği büyüyen devletle beraber devlet gelirlerinin artması birçok yasal zorunluluğun ortaya çıkmasına ve bu da işletmeleri aydınlatan, ihtiyatlı bir politika izlemelerine yardımcı olan muhasebe uzmanlarının gelişmesi de bir neden olmuştur.
- v. Muhasebenin finansal işlem ve olayları kaydetme rolünün yanında geleceğe yönelik tahminde bulunmak ve kararlar almak için başvuru alan bir yönetim bilimi olması, yani muhasebenin rolünün değişmesi de muhasebe mesleğinin gelişmesine, işlevinin derinleşmesine neden olmuştur.
- vi. İş dünyasının yönetime katılma düşüncesinin işletmelere peyderpey nüfuz etmesi muhasebe mesleğinin sosyal yönünün (sosyal barışın sağlanması, adil ücret vb.) gelişmesine sebep olmuştur.

Dünyada yaşanan ekonomik gelişmeler ve uluslararası çapta alınan kararlar muhasebe mesleğinin yapılanmasından uygulanmasına kadar yeni kural ve sistemler bütünü içerisinde hareket etmesini zorunlu kılmış, bu mesleğin ve uygulamalarının uluslararası bir niteliğe kavuşmasını gerektirmiştir. Muhasebe mesleğinin bu gerekliliği ülkemizde mesleğin uluslararası kültürünü oluşturmuştur. Mesleğin yeni kültürünü oluşturan esas unsurlar aşağıda sıralanmıştır (www.turmobil.org.tr, 2020):

- Uluslararası denetim ve güvence standartları
- Uluslararası muhasebe eğitimi standartları
- Uluslararası muhasebe etik kuralları
- Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları
- Kalite kontrol standartları
- Kamu gözetimi

1.3 Muhasebe Meslek Mensupları

Muhasebe meslek mensupları, “muhasebe mesleğini profesyonel bir uğraş olarak yapanlar ve ayrıca bu mesleği yapma ehliyetine haiz olanlar” olarak ifade edilmektedir (Gül ve Erol, 2016: 54). Başka bir tanımlamayla muhasebe meslek mensubu; “formel eğitim ve uygulamada edindiği bilgi, beceri ve deneyimlerini talep edenlere, ilgili yasa ve meslek kuruluşlarının öngördüğü sınırlar içinde sunarak yaşamını sürdüren bir profesyoneldir” (Civelek ve Durukan, 1997).

Muhasebe meslek mensubunun rolü genel olarak danışmanlıktır. Muhasebe, bir işletmedeki profesyoneller tarafından gerçekleştirilen bir personel işlevi olmasına rağmen muhasebe bilgilerinin üretilmesine ilişkin nihai sorumluluk işletme yönetimine aittir. Bu nedenle birçok işletmenin üst düzey yöneticilerinden biri finans yöneticileri (CFO: Chief Financial Officer) olmaktadır. Belli bir şirketin bünyesi altında çalışmalarından dolayı “bağımlı çalışan” grubunda yer alan muhasebe meslek mensupları özel muhasebe ile uğraşmaktadırlar. Bunların yanı sıra, kendi bürolarında ücret karşılığı muhasebe hizmeti veren muhasebe meslek mensupları da bulunmaktadır. “Serbest çalışan” grubu içerisinde bulunan bu meslek mensuplarının ise kamu muhasebesi ile meşgul oldukları söylenmektedir. Muhasebe meslek mensupları bu şekilde serbest ve bağımlı çalışan olarak sınıflandırılır ve serbest muhasebeciler, serbest muhasebeci mali müşavirler ile yeminli mali müşavirler ister serbest isterse de bağımlı çalışabilmektedirler. Bu çalışma sadece “serbest çalışan” grubunda olan muhasebe meslek mensuplarıyla yapılmaktadır.

Türkiye’de 1989 yılında 3568 sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu”yla¹ meslek statüsüne kavuşan muhasebe mesleği 2008 yılına kadar 3 gruba (2008 yılında yapılan yasal düzenlemeyle “Serbest Muhasebecilik” kaldırılarak 2 gruba) ayrılmıştır. Bunlar:

- i. Serbest Muhasebecilik, (5786 sayılı yasal düzenleme ile kaldırıldı)
- ii. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik,

¹ 3568 sayılı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” maddelerine şuradan ulaşabilirsiniz:
https://www.turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/3568%20SAYILI%20YASA/3568Say%C4%B1liYasa_14_11_2018.pdf

iii. Yeminli Mali Müşavirlik.

Bu 3 tür muhasebe mesleğini icra eden muhasebe meslek mensupları ise sırasıyla:

- i. Serbest Muhasebeci (SM),
- ii. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve
- iii. Yeminli Mali Müşavir (YMM)'dir. Her üç meslek mensubu da bağlı oldukları odalar aracılığıyla TÜRMOB'un üyesi olmaktadır.

Muhasebe meslek mensubu olabilmek için aranan bir takım genel ve özel şartlar bulunmaktadır. Genel şartlar aşağıda maddeler halinde yer almaktadır (3568 sayılı Meslek Kanunu, Madde 4):

- i. *“T.C. vatandaşı olmak (yabancı serbest muhasebeci mali müşavirler hakkındaki hüküm saklıdır).*
- ii. *Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak.*
- iii. *Kamu haklarından mahrum bulunmamak.*
- iv. *Türk Ceza Kanununun 53'üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile;*
 - *Devletin güvenliğine karşı suçlar,*
 - *Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar,*
 - *Zimmet,*
 - *İrtikâp,*
 - *Rüşvet,*
 - *Hırsızlık,*
 - *Dolandırıcılık,*
 - *Sahtecilik,*
 - *Güveni kötüye kullanma,*
 - *Hileli iflas,*
 - *İhaleye fesat karıştırma,*
 - *Edimin ifasına fesat karıştırma,*
 - *Suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya*
 - *kaçakçılık suçlarından mahkûm olmamak.*
- v. *Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak.”*
- vi. *Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak.*

Yukarıda sayılan şartlar mesleğe girebilmek için meslek mensubu adayının taşıması gereken genel şartları oluşturmaktadır. Bu genel şartların yanında meslek mensubu adayının mesleğe girebilmesi için bazı özel şartları da yerine getirmesi gerekmektedir. Özel şartlar meslek mensuplarının aşağıda yer alan başlıkları altında açıklanmıştır.

1.3.1 Serbest Muhasebeci (SM)

Serbest muhasebecilik mesleğinin konusu; gerçek ve tüzel kişilere ait işletmede, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde sadece defter tutmak, mali tabloları düzenlemek, beyannameler düzenlemek ve benzeri işleri yapmaktır (3568 Sayılı Meslek Kanunu, Madde 2 ve Geçici Madde 11). Bu yetkilerle sınırlandırılmış olan meslek mensupları Serbest Muhasebeci (SM) unvanına sahiptirler.

Türkiye’de 2008 yılına kadar muhasebe meslekleri arasında bulunan “Serbest Muhasebecilik”, 3568 sayılı Kanunda değişiklik yapan 5786 sayılı Kanunla “Serbest Muhasebeciler” muhasebe meslek mensubu olarak sayılmamışlardır. 2008 yılında yapılan bu değişiklikle (Geçici Madde 11) daha önceden Serbest Muhasebeci unvanına sahip olanlar ile staj aşamasında olup başarılı olanlar mesleki uyum eğitimine katıldıktan sonra beş yıl içinde yapılacak ve en fazla beş defa girilebilecek özel serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavlarından başarılı olanlar SMMM unvanını almaya hak kazanırlar. Söz konusu sınavdan başarılı olamayan ya da sınavlara katılmak istemeyen serbest muhasebeciler ise sadece kendi unvanlarıyla çalışabilirler. SM unvanıyla mesleklerini icra edenler, meslek mensuplarına ilişkin düzenlemeye tabi tutulmaktadır.

Yeni serbest muhasebeci unvanı verilmediğinden ve geçici kanun maddesinde geçen söz konusu yoldan SM’lerin Serbest Muhasebeci Mali Müşavir unvanı kazanmalarından dolayı yıllar itibariyle SM’lerin sayısının azaldığı görülmektedir (Tablo 1.1).

1.3.2 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)

Serbest muhasebeci mali müşavirlik mesleğinin konusu; gerçek ve tüzel kişilere ait işletmede (3568 Sayılı Meslek Kanunu, Madde 2);

- Serbest Muhasebecilerin yapabildikleri bütün iş ve işlemleri yapmak,
- İşletmenin muhasebe sistemini kurmak ve geliştirmek,
- İşletmecilik, muhasebe, finans ve mali mevzuat ile ilgili uygulamaları düzenlemek ya da bahsi geçen konularda müşavirlik yapmak,

- Yukarıdaki konularla ilgili belgelere dayalı olarak inceleme, tahlil ve denetim yapmak ve
- Ayrıca mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş bildirmek, rapor düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmaktır. Bu yetkilerle sınırlandırılmış olanlar Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir (SMMM) unvanı alan meslek mensuplarıdır.

Yukarıdaki kanun maddesine bakıldığında mesleğin konusunun sadece defter tutmak olmadığı bunun yanı sıra danışmanlık, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işlerin de yapıldığı görülmektedir. Zaman ilerledikçe daha da önem kazanan muhasebe hem bir bilim olarak hem de bir meslek olarak değer görmüş ve hak ettiği üzere saygın bir meslek konumuna gelmiştir (Öztürk ve Kutlu, 2019: 34).

Serbest muhasebeci mali müşavir olabilmenin bir takım özel şartları bulunmaktadır. Bu şartlar aşağıda sıralanmıştır (3568 Sayılı Meslek Kanunu, Madde 5-6-7);

- İlgili bölümlerden (hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler veya denkliği tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından) en az lisans seviyesinde mezun olmak,
- Staja giriş sınavını kazandıktan sonra bağımsız çalışan SMMM veya YMM yanında veya şirketlerinde en az üç yıl staj yapmış olmak,
- Staj sonrası TÜRMOB tarafından yapılan serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını vermiş olmak ve
- Serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış olmak.

1.3.3 Yeminli Mali Müşavir (YMM)

Yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu; gerçek ve tüzel kişilere ait işletmede (3568 Sayılı Meslek Kanunu, Madde 2); SMMM'lerin yaptıkları işlerden defter tutmak ve mali tablolar düzenlemek dışında kalan işleri ve 3568 sayılı Kanunun ilgili maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır. Bu yetkilerle sınırlandırılmış olanlar Yeminli Mali Müşavir (YMM) unvanı alan meslek

mensuplarıdır. YMM'ler muhasebe ile ilgili defter tutamadıkları gibi muhasebe bürolarını açamaz ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar

YMM'lerin tasdik yetkisi, söz konusu işletmelerin mali tabloları ve beyannamelerine ilişkin olmaktadır. YMM'ler, tasdik ettikleri işlemlerin sonuçlarından mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar (3568 Sayılı Meslek Kanunu, Madde 12).

Yeminli mali müşavir olabilmenin bir takım özel şartları bulunmaktadır. Bu şartlar aşağıda sıralanmıştır (3568 Sayılı Meslek Kanunu, Madde 9-10);

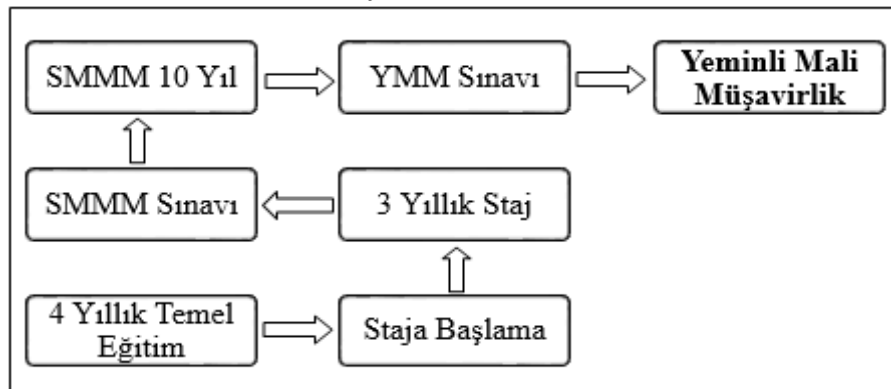
- En az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak (Bazı kurum ve kuruluşlarda ve pozisyonlarda geçen hizmet süreleri de ilgili süreden sayılmaktadır),
- TÜRMOB tarafından yapılan yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak ve
- Yeminli mali müşavir ruhsatını almış olmak.

Bu mesleğe kabul edilenler, görevlerine fiili olarak başlamadan önce, Asliye Ticaret Mahkemesinde aşağıda yazılı şekilde yemin ederler (3568 Sayılı Meslek Kanunu, Madde 11):

“Yeminli mali müşavirlik mesleğinin, bir kamu hizmeti olduğunu bilerek, Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına, mesleki kurallara ve meslek ahlakına uyacağıma, mesleğimi tam bir bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlikle yerine getireceğime, üzerime aldığım işleri dikkat ve özenle yapacağıma, namusum ve şerefim üzerine yemin ederim.”

Yeminli mali müşavirlik unvanının alınması süreci aşağıdaki Şekil 1.3 yardımıyla özetlenerek gösterilmiştir.

Şekil 1.3: Yeminli Mali Müşavirlik Unvanının Alınması



Kaynak: (Kutlu, 2008b: 81).

YMM dahil diğer meslek mensupları mesleki faaliyetlerini fiilen devam ettirebilmeleri için Birlik ve odalar tarafından düzenlenen mesleki geliştirme ve eğitim seminerlerine katılmaları zorunlu tutulmuştur (3568 Sayılı Meslek Kanunu, Madde 44).

1.4 Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensuplarının İstatistikî Durumları

Türkiye’de muhasebe meslek mensuplarının çalışma durumu, cinsiyet durumu ve eğitim durumu hakkında 2020 yılı ilk yarısı verileri aşağıda yer alan Tablo 1.2’de sunulmuştur.

Tablo 1.2: Muhasebe Meslek Mensuplarının Genel Görünümü (2020)

	Özellikler	SM		SMMM		YMM		Toplam
		Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%	
Çalışma Durumu	Serbest Çalışan	2.860	36,4	47.670	46	2.727	57,2	53.257
	Bağımlı Çalışan	4.996	63,6	55.892	54	2.040	42,8	62.928
	Toplam	7.856	100	103.562	100	4.767	100	116.185
Cinsiyet Durumu	Erkek	6.468	82,3	71.472	69	4.380	91,9	82.320
	Kadın	1.388	17,7	32.090	31	387	8,1	33.865
	Toplam	7.856	100	103.562	100	4.767	100	116.185
Eğitim Durumu	İlköğretim	818	10,4	363	0,3	0	0	1.181
	Lise	3.580	45,6	7.401	7,1	0	0	10.981
	Ön Lisans	1.114	15	2.446	2,4	0	0	3.560
	Lisans	2.302	29,5	84.302	81,4	3.704	77,7	90.308
	Yüksek Lisans	42	0,5	8.876	8,6	741	15,5	9.659
	Doktora	0	0	174	0,2	322	6,8	496
	Toplam	7.856	100	103.562	100	4.767	100	116.185

Kaynak: (www.turmob.org.tr, 2020) (Not: 2020 yılının ilk yarısı verileridir.).

Yukarıdaki tablo, muhasebe meslek mensupları sayılarına göre incelendiğinde Türkiye’de toplamda 116 bin 185 meslek mensubunun bulunduğu ve bu meslek mensupları içerisinde SMMM unvanına sahip olanların çoğunlukta olduğu görülmektedir. Türkiye’de muhasebe meslek mensupları yaklaşık yüzde 6,8 ile SM’lerden, yaklaşık yüzde 89,1 ile en büyük orana sahip olan SMMM’lerden ve yaklaşık yüzde 4,1 ile en düşük orana sahip olan YMM’lerden oluşmaktadır.

Serbest Muhasebecilik mesleğinin kaldırılmasından (2008 yılı 5786 sayılı Kanun) dolayı serbest muhasebecilerin sayıları her geçen yıl azalmaktadır. Serbest Muhasebecilerin sayısı 2008 yılı ağustos ayı sonu itibariyle 28 bin 993 iken 2013 yılı sonu itibariyle 11 bin 586'ya, 2020 yılının ilk yarısı itibariyle ise 7 bin 856'ya düşmüştür. Diğer taraftan SMMM ve YMM sayıları ise yıllar itibariyle artış göstermektedir. 1990-91 döneminde 8 bin 755 olan SMMM sayısı 2020 yılının ilk yarısı itibariyle 103 bin 562'ye, artış oranı ise yüzde 1.083 olmuştur. 1990-91 döneminde bin 887 olan YMM sayısı 2020 yılının ilk yarısı itibariyle 4 bin 767'ye, artış oranı ise yüzde 152,62 olmuştur (www.turmobil.org.tr, 2020).

Tablo 1.2, muhasebe meslek mensuplarının çalışma durumlarına göre incelendiğinde meslek mensuplarının çoğunlukla bağımlı çalıştığı görülmektedir. Türkiye'de bir işverene bağımlı olarak çalışan meslek mensupları yüzde 45,8 iken serbest çalışan meslek mensupların oranı ise yüzde 54,2'dir. Ayrıca tablodan da görüleceği üzere sadece YMM'lerde, serbest çalışan sayısı bağımlı çalışan sayısından fazladır.

Tablo 1.2, muhasebe meslek mensuplarının cinsiyet durumlarına göre incelendiğinde erkeklerin çoğunlukta olduğu görülmektedir. Türkiye'de muhasebe meslek mensuplarının yüzde 70,8'i erkeklerden oluşurken yüzde 29,2'si kadınlardan oluşur. Diğer bir ifade ile her on meslek mensubundan yedisi erkek, üçü kadındır. Kadınların meslek unvanları yönünden hem sayısal olarak hem de oransal olarak en fazla SMMM'ler içinde olduğu, yani hemen hemen her iki SMMM'den biri kadın olduğu görülmektedir. Diğer taraftan hem sayısal olarak hem de oransal olarak en az kadın meslek mensubu yüzde 8,1 ile YMM'ler içinde olduğu görülmektedir.

Yine Tablo 1.2, muhasebe meslek mensuplarının eğitim durumlarına göre incelendiğinde ilk sırada lisans mezunlarının olduğu anlaşılırken son sırada ise doktora mezunlarının olduğu görülmektedir. Meslek mensuplarının eğitim düzeyleri sırasıyla; lisans eğitim düzeyinde olanların oranı yüzde 77,7; lise eğitim düzeyinde olanların oranı yüzde 9,4; yüksek lisans eğitim düzeyinde olanların oranı yüzde 8,3; ön lisans eğitim düzeyinde olanların oranı yüzde 3,1; ilköğretim eğitim düzeyinde olanların oranı yaklaşık yüzde 1,1 ve doktora eğitim düzeyinde olanların oranı ise yaklaşık yüzde 0,4'dür.

SM unvanına sahip meslek mensupları sırasıyla yüzde 45,5'i lise, yüzde 29,3'ü lisans, yüzde 14,2'i ön lisans, yüzde 10,5'i ilköğretim ve yaklaşık yüzde 0,5'i ise yüksek lisans eğitim düzeyine sahiptirler. SM'ler arasında doktora eğitim düzeyinde olan meslek mensubu bulunmamaktadır.

SMMM unvanına sahip meslek mensupları sırasıyla yüzde 81,4'ü lisans, yüzde 7,15'i lise, yüzde 4'ü yüksek lisans, yüzde 2,36'sı ön lisans, yüzde 0,35'i ilköğretim ve yaklaşık yüzde 0,12'si ise doktora eğitim düzeyine sahiptirler.

YMM unvanına sahip meslek mensupları sırasıyla yüzde 77,2'si lisans, yüzde 14,5'i yüksek lisans ve yüzde 8,3'ü doktora eğitim düzeyine sahiptirler. YMM'ler içinde ilgili şartlar gereği doğal olarak ilköğretim, lise ve ön lisans düzeyinde eğitim düzeyinde olan meslek mensubu bulunmamaktadır.

Gül (2015) yaptığı çalışmada, TÜRMOB istatistiklerinden elde ettiği verilere göre bölgeler itibariyle en fazla muhasebe meslek mensubunun yüzde 48,7 ile Marmara Bölgesi'nde, en az muhasebe meslek mensubunun ise yüzde 1,6 ile Doğu Anadolu Bölgesi'nde olduğunu tespit etmiştir. İller itibariyle SMMM ve YMM odalarına kayıtlı en fazla muhasebe meslek mensubu İstanbul ilinde iken en az meslek mensubu ise Muş ilindedir. İstanbul ilini sırasıyla Ankara ve İzmir illeri takip etmektedir (Gül, 2015: 28-29).

1.5 Muhasebe Meslek Mensuplarının Taşınması Gereken Nitelikler

Her meslekte olduğu gibi muhasebe mesleğinin de kendine özgü kuralları bulunmakta ve bu mesleği yerine getiren kişilerde bir takım kişisel ve teknik nitelikler aranmaktadır. Meslek mensubunda aranan bu kişisel ve teknik nitelikler hem meslek mensubunun hem de mesleğin gelişiminin üzerinde büyük katkıları olacağı açıktır (Marşap, 1996: 122).

Küreselleşme eğilimlerindeki hızlı artış ve bilgi teknolojisindeki yeniliklerden dolayı muhasebe meslek mensuplarının küresel pazar ortamında hayatta kalabilmeleri için mevcut becerilerini sürekli geliştirmek ve yenilerini kazanmak zorundadırlar. İçerisinde bulunduğumuz yirmi birinci yüzyıl bilgi ve becerileri, verilerin elde edilmesini ve değerlendirilmesini; dosyaların titizlikle düzenlenmesini; bilgisayarlı

bilgilerin yorumlanmasını, iletilmesini ve kullanılmasını gerektirir. Ayrıca sosyal, örgütsel ve teknolojik sistemleri anlama; işletme performansını izleme ve düzette; ilgili sistemleri tasarlama veya geliştirme gibi becerilerin yanında ekipman ve araçların seçilmesi; teknolojinin belirli görevlere uygulanması ve teknolojik cihazların bakımı ve sorunlarının giderilmesi ortalama bir meslek mensubu için gerekli bilgi ve becerilerdir (Mohammed ve Lashine, 2003: 6). Bir meslek mensubu için önemli görülen nitelikler aşağıda; kişisel nitelikler, mesleki nitelikler ve meslek bilinci ve etik nitelikler şeklinde gruplandırabiliriz.

1.5.1 Kişisel Nitelikler

Kişisel nitelikler, muhasebe meslek mensuplarının meslek mensubu olmalarından öte bir birey olarak sahip olmaları gerekli olan zihinsel, kavramsal ve kişisel özelliklerine atıfta bulunan nitelikler olarak kabul edilir. Bu özellikler kişinin iletişim becerileri, analitik ve entelektüel becerileri, teknolojik becerileri, kişisel becerileri ve sahip olduğu genel bilgilerle, aldığı eğitimle ve edindiği tecrübelerle yakından ilişkili olmaktadır (Gül, 2015: 15).

İletişim becerileri, meslek mensuplarının iş hayatındaki başarıları için bir zorunluluk olarak görülmektedir. Bu beceri türü, görüşleri sözlü ve yazılı olarak sunmayı ve savunmayı, etkili bir şekilde dinlemeyi, hem insan hem de elektronik kaynaklardan bilgi bulmayı ve düzenlemeyi içerir. Etkin iletişim kurma, müzakere etme ve yeni iletişim teknolojilerini kullanarak takım halinde çalışma bir zorunluluk haline geldiğinden meslek mensubu için önem arz eden iletişim becerisi meslek mensupları için önemli bir niteliktir (Mohammed ve Lashine, 2003: 6).

Bir meslek mensubunda bulunması gereken diğer bir beceri türü olan analitik ve entelektüel beceriler, bir kişinin doğru ve eksiksiz bilgi toplayabilmesi için doğru soruları sorma yeteneğini, bilginin önemini ve etkilerini tanıma yeteneğini ve farklı nesnel arasındaki ilişkileri netleştirmek için mantık ve muhakeme uygulama yeteneğini içerir. Bu nedenle, bir meslek mensubu doğru bilgileri toplama, mantıksal akıl yürütme kullanarak iş problemlerini analiz etme ve problem çözme yöntemlerini gerçek dünyada iş problemlerine uygulama becerisine sahip olmalıdır (Başar, 2005: 63).

Meslek mensubu için teknolojik gelişmelere aşına olmak sadece iyi değil, hayati ve gereklidir. Meslek mensubunun temel bilgisayarda olduğu kadar işyerinde gerekli diğer teknoloji becerilerine de sahip olması beklenmektedir. Temel teknoloji bilgisi, onları işyerinde yaratıcı kılmakla kalmaz, aynı zamanda yeni çalışma ortamına daha hızlı uyum sağlamalarına yardımcı olur. Özellikle bilgi teknolojisinin kullanımı, bilgilerin işlenmesi ve iletilmesi temel bir ihtiyaç haline gelmiştir. Bazı muhasebe paketlerinin bilinmesi artık bir artı değildir; bir zorunluluktur (Mohammed ve Lashine, 2003: 6).

Kişisel beceriler, kişinin birbirinden farklı özellikler taşıyan kişilerle bir takım olarak çalışması kişisel becerilerin en önemlilerinden sayılmaktadır. Diğer özellikler; bireyleri etkileme, çalışma ekibinin motivasyonunu sağlama ve artırma, sorunları çözüme, krizden en kısa sürede çıkma, işlerin organizasyonunu yapma, farklı kültüre, dile, dine ve ırka sahip insanlarla çalışma, anlaşma ve yönlendirme gibi özellikler meslek mensubunda bulunması gereken niteliklerdir. Bunların yanında kişisel ve ahlaki sorumluluk, samimiyet ve kendine saygı diğer kişisel beceriler arasında sayılabilir (Özyürek, 2012: 143).

Uzmanlaşmış bir alandaki derinlemesine bilgiye ek olarak, küresel piyasa eğilimleri nedeniyle bir meslek mensubu çok disiplinli alanlarda daha geniş bir bilgi yelpazesine sahip olması gerekir. Muhasebe meslek mensubu, eğer multidisipliner ekiplerde etkin bir şekilde çalışacaksa, finans, bilişim, ekonomi, istatistik ve pazarlama konularında bilgi sahibi olmalıdır. Bir meslek mensubunun tanıdık olmayan durumlardaki çeşitli ve yapılandırılmamış sorunları çözebilmesi için, standart ortamı şekillendiren politik güçleri, kuruluşları etkileyen ekonomik, sosyal, kültürel ve psikolojik güçleri anlamalıdır. Bunların yanı sıra muhasebe mesleğini etkileyen tarihsel ve güncel olaylar hakkında ve küresel bir ortamdaki sosyal, kültürel ve politik değişimler hakkında bilgi sahibi olması gerekir (AECC, 1990).

1.5.2 Mesleki Nitelikler

Bir muhasebe meslek mensubunda bulunması gereken ikinci temel nitelik mesleki yönden olup meslek mensubunun teknik yeterliliği ve mesleki tecrübeleriyle ilgili

olmaktadır. Burada teknik yeterlilik meslek mensubunun muhasebe ve muhasebe mesleği ile ilgili konularda bilgi ve fikir birikimini ifade etmektedir.

Muhasebe meslek mensubu adayı yükseköğretim kurumlarının ilgili bölümlerinde lisansüstü eğitime kadar gördüğü eğitimle teknik yeterliliğinin önemli bir kısmını edinir. Teknik yeterliliğin diğer bir kısmını ise ilgili kurslarla, eğitim programlarıyla ve pratik deneyimlerin birleşmesiyle edinir.

Meslek mensuplarının, muhasebe bilgi kullanıcılarının bilgi gereksinimlerini olması gerektiği gibi karşılayacak şekilde mali tabloların içeriği, kavramları, yapısı ve anlamları gibi konular hakkında bilgilere sahip olmaları gerekmektedir. Bunların yanında muhasebe uygulamalarını etkileyen yasal düzenlemeler, çevresel faktörler ve politik konular; meslek mensubunun etik ve mesleki sorumlulukları; şirketlerin finansal bilgilerinin kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi, doğrulanması ve analiz edilmesi; finansal muhasebe, yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi; denetim, bilgi sistemleri, vergileme, uluslararası muhasebe gibi konular hakkında derinlemesine bilgi sahibi olmaları gerekir (Özyürek 2012: 144).

Muhasebe meslek mensubu ayrıca hukuki, etik ve standartlar veya bilgi kaynakları gibi uluslararası konular hakkında bilgi sahibi olmalıdır. İthalat ve ihracat yönetmelikleri, gümrük aidatları ve göç yasaları gibi yerel ve uluslararası finansal düzenlemelere ilişkin temel bilgiler de gereklidir (Mohammed ve Lashine, 2003: 7).

1.5.3 Meslek Bilinci ve Etik Nitelikler

Meslek bilinci ve etik nitelikler, muhasebe meslek mensuplarının sorumluluk anlayışlarıyla ve etik ilke ve kurallarına bağlılıklarıyla ilgilidir. Meslek bilinci, meslek mensuplarının mesleki çalışmalarındaki ve ilişkilerindeki tutum ve davranışlarına atıf yapmaktayken etik nitelikler ise, meslek mensuplarının hem mesleklerini icra ederken hem de gündelik hayatlarında takındıkları ahlaki tutumlar ile ilgili olmaktadır (Gül, 2015: 17).

Muhasebe meslek mensuplarında bulunması gereken en önemli niteliklerden biri sayılan meslek bilinci ve etik nitelikler, meslek mensubunun bağımsızlığını, kendini kontrolünü ve dürüstlüğü simgelemekte ve ayrıca bu nitelikler meslek mensupları

için mesleğin sosyal sorumluluğunu yerine getirmelerinde ön koşul olarak kabul edilmektedir. Böylece ahlaki değerleri gerektiği gibi iyi oluşmuş bir meslek mensubu kendine ve topluma karşı sorumluluklarının bilincine varmış olur (Marşap, 1996: 123).

Muhasebe meslek mensubunun mesleki sorumlulukları aşağıdaki alanlarda olduğu öne sürülmektedir (Ezeagba ve Abiahu, 2018: 7):

- i. Topluma karşı sorumluluk.
- ii. Müşterilere karşı sorumluluk.
- iii. Mesleğin diğer üyelerine karşı sorumluluk.
- iv. Kendisine karşı sorumluluk.

Başka bir deyişle, bir muhasebe meslek mensubu, kamunun, müşterilerin ve mesleğin diğer üyelerinin çıkarlarının kişisel çıkarlarının üstünde korunması sorumluluğunu kabul etmelidir.

Muhasebe meslek mensuplarında başkalarına karşı güven oluşturabilmeleri için iki temel nitelik bulunmalıdır. Bu niteliklerden ilki konunun teknik boyutu kısmını oluşturan mesleki bilgi birikimine sahip olmaları iken, diğeri ise etik boyutunu oluşturan sorumluluk bilincine sahip olmalarıdır. Daha düne kadar mesleğin teknik boyutu daha önemli bulunmuş, etik boyutuysa genellikle göz ardı edilmiştir. Buna sebep olan duruma bakıldığında ise muhasebenin teknik becerilerden oluşan bir meslek olduğu yanlışından kaynaklandığı görülmüştür (Çiftçi ve Çiftçi, 2003: 82).

Özel bir mesleğin mensupları olan muhasebe meslek mensuplarının ahlaki (etik) davranışları bu meslekte son derece önemli bir yer tutmaktadır. Bu nedenle muhasebe mesleği için uluslararası niteliğe bürünmüş etik ilke ve kurallar ilgili kuruluşlarca oluşturulmuş ve meslek mensuplarından da beklenen mesleki faaliyetlerinde bu etik ilke ve kurallara tavizsiz uymalarıdır (Gül, 2015: 18). Muhasebe mesleği temel etik ilkeler ile ilgili ayrıntılar muhasebe meslek etiği ana başlığıyla üçüncü bölümde derinlemesine bir şekilde incelenecektir.

İKİNCİ BÖLÜM

2 ETİK, ETİK KARAR VERME VE ETİK YAKLAŞIMLAR

2.1 Genel Olarak Etik ve Ahlak

2.1.1 Etik Kavramı

Tanımlanması en zor kavramlardan biri olan etik kavramı, literatürde birçok farklı şekilde tanımlanmış fakat ortak bir tanıma ulaşılması mümkün olmamıştır. Geniş, farklı ve komplike bir şekilde tanımlanan etik kavramıyla ilgili birkaç tanım aşağıda yer almaktadır.

“Etik” teriminin etimolojisi, Yunancada karakter, alışkanlık, gelenek veya töre anlamlarına gelen 'ethos' sözcüğüdür (Leung ve Cooper 1994: 19; Kolçak; 2016: 1). Bu kavram günümüzde batı dillerinde aynı kökenle kullanılmaktadır. Örneğin; Latince “ethika”, İngilizce “ethics”, Fransızca “ethique”, Almanca “ethik” ve İspanyolcada “etica” gibi. Kavramın kökeni ethos, her şeyden önce iyi insan olma anlamını içeren bireysel karakteri ve (Halıcı, 2000: 5-6) davranışları yönlendiren ve sınırlayan sosyal kuralları ortaya koymaktadır (Mert, 2003: 5).

Felsefe Ansiklopedisi’nde “ethos” maddesi en genel anlamda şöyle tanımlanmıştır: “bir kültürün, bir topluluğun ya da toplumun kendine özgü niteliği ruhu ya da dini anlamına gelir” (Çınar, 2007: 767). “Ethos” sözcüğü Yunancada çoğul olarak kullanıldığında, genellikle bir kişinin esas yeri, memleketi, yaşadığı yer yani doğal çevresi anlamlarına gelmektedir (Kuçuradi, 2009: 27; Ekici, 2013: 21).

Ahlak üzerine çalışan bir felsefe dalı olarak ifade edilen (ethics) etik (Deigh, 1999: 284), Türkçede ahlak felsefesi ile aynı anlamı taşımaktadır (AnaBritannica, 2004: 349). Buna göre etiğin karakteristik konusunun ahlak olduğu görülmektedir. Etik konusu hakkında çalışmalar yapan felsefeciler de genellikle ahlak felsefecileri olarak gösterilmektedir. Çünkü bir ahlak veya ahlaklılık üzerinde çalışan, ahlsal sorunları ve yargıları irdelemeye çalışan kişi, etik veya ahlak felsefesi yapmaktadır (Tepe, 1992: 47).

“Etik”, Türk Dil Kurumu online sözlüğünde (i) “töre bilimi”, (ii) “çeşitli meslek kolları arasında tarafların uyması veya kaçınması gereken davranışlar bütünü”, (iii) “etik bilimi” ve (iv) “ahlaki, ahlakla ilgili” şeklinde tanımlanmıştır (TDK, 2020).

Armstrong (1993) etik kavramını; “ahlakın ve özellikle ahlaki bağlamda kararların/seçimlerin yapılmasının incelenmesi” şeklinde tanımlamıştır (Armstrong, 1993: 77). Başka bir tanımda etik, “kişinin bireysel ve toplumsal ilişkilerinin temelini oluşturan değerleri ve kuralları, iyi-kötü ve doğru-yanlış gibi yargıları ahlaki açıdan araştıran bir felsefe disiplini” (Kırel; 2000: 2).

Etik, felsefenin ahlakla ilgilenen dalıdır. Ahlak Bilimciler (Etikçiler), insan doğası; hayatın anlamı; değerlerin doğası; yargıların nasıl yapıldığı; yargıların nasıl geliştirilebileceği; ahlaki tutumların nasıl ortaya çıktığı ve değiştiği; aşk, nefret, açgözlülük, kıskançlık, ilgisizlik, acıma, arzu, isteksizlik, zevk ve acı gibi ahlaki açıdan önemli zihinsel durumların işleyişi gibi çok çeşitli konularla ilgilenirler (Finken, 2008: 790).

Etik, ahlaki olarak doğru veya yanlış, iyi veya kötü hakkında sahip olunan inançlara ve yapılan yönetime ilişkin sistematik bir soruşturmadır. Dolayısıyla aşağıdaki soruları cevaplamaya çalışan bir sorgulamadır: Ne tür davranışlar ahlaki olarak doğru ya da yanlıştır veya ne iyi, ne kötüdür? Başka bir ifadeyle etik, iyi ya da kötünün, doğru ya da yanlışın davranış standartlarını belirleyen ahlaki ilkelerin kodu olarak da tanımlanabilir (Abuznaid, 2009: 279).

Etik kavramı, bireylerin ve grupların davranışlarını düzenleyen ilkeler ve standartlar topluluğu şeklinde tanımlanmıştır (Çobanoğlu, 2007: 191). Diğer bir tanıma göre etik, “insan eylemlerinin iyi ya da kötü, doğru ya da yanlış olarak değerlendirilebileceği bir ahlaki ilkeler sistemi”dir (Ahinful vd., 2017: 30).

Felsefeci Yaran (2010) etik kavramını “ahlakın temellerinin felsefi açıdan sorgulanmasına, ahlak üzerine felsefi kavram ve yöntemlerle düşünülmesine, ahlakın felsefi açıdan incelenmesine ve bunların sonucunda ortaya çıkan ürüne denir” şeklinde tanımlamıştır (Yaran, 2010: 11). Bu tanımdan da anlaşıldığı üzere etiğin ahlak üretmediği sadece ahlaki konuştuğu, sorguladığı, düşündüğü ve incelediği görülmektedir.

Salaudeen vd. (2015) etiği, “bireyin davranışlarını yönetmede kullandığı ahlaki ilkeler” olarak ve “doğru veya yanlış, iyi veya kötü, erdem veya kusur meselesinin sistematik olarak incelendiği bir disiplin” olarak tanımlamıştır (Salaudeen vd., 2015: 145). Bu bağlamda etik, ahlaki ilkeleri, insan davranışlarını ve iyiyi kötüyü ayırt etme çabalarını inceler.

Duska vd. (2011) etiğin dört temel anlamını ortaya koymuştur: (i) iyi ve kötü, ahlaki görev ve yükümlülükle ilgilenen bir disiplin; (ii) bir dizi ahlaki değer veya ilke; (iii) ahlaki değerler sistemi teorisi ve (iv) bir bireyi veya bir grup insanı yöneten bir dizi davranış ilkesi. Duska vd. bu dört anlamı bir kavram haline getirerek etiği “bir dizi ilke” veya bu ilkeleri inceleyen disiplin olarak tanımlamıştır (Duska vd., 2011: 34). Ayrıca bir konu veya durum hakkında etiktedir dendiğinde kötü veya yanlış kavramı değil iyi veya doğru kavramı anlaşılmaktadır.

Diğer bir tanımla etik, insanların kendilerini buldukları ebeveyn, arkadaş, öğretmen, eř, vatandaş vb pek çok durumda nasıl hareket etmeleri gerektiğini söyleyen davranış standartları olarak da ifade edilmektedir. Ancak bu etik standartların oluşturulması oldukça uzun ve zor bir süreç gerektirmektedir. Bu bağlamda etik değerler topluma özgüdür, kişi veya grup otoritesine bağlı değildir, ithal ya da ihraç edilemez, hazır ahlak reçeteleri de değildir. Ancak toplumlar arası ilişkilerle toplumdan topluma geçer (Kutlu, 2011: 2).

Tüm bu etik kavramı üzerine yapılan tanımlar incelendiğinde, genel olarak insan davranışları, ahlak, ahlaki ilkeler, doğru ya da yanlış, iyi ya da kötü gibi konular üzerinde yoğunlaşıldığı görölmektedir. Ayrıca etiğin ister-istemez insan hayatının her alanında yer aldığı ve bireylerin-toplumların davranışlarını düzenlediği de görölmektedir.

Etik kavramı ile ilgili farklı farklı tanımların yapılmasının ve bu kavramla ilgili evrensel bir fikir birliğinin oluşmamasının nedeni kavramın tanımında toplumun belli bir döneminde üzerinde uzlaşılan ilkelerin, statik bir biçimde ele alınmasından dolayıdır. Oysa toplum dinamik ve sürekli değişen bir özellik göstermektedir (Karalar, 2004: 75).

Etik sözcüğünün son zamanlarda moda olduğunu ifade eden Kuçuradi (2006) bu kavrama yüklenen ve birbiriyle karıştırılan ana anlamların olduğunu savunmuştur. Bu bağlamda etik sözcüğünün anlamı; felsefenin bir alanının dışında bir taraftan norm bütünlerini veya meslek kodlarını (ilke ve kurallarını), diğer taraftan ise biyoetik gibi araştırma alanlarını dile getirmek için kullanıldığı görülmektedir (Kuçuradi, 2006: 25).

2.1.2 Etiğin Tarihsel Gelişimi

Etik anlayışının tam olarak ne zaman başladığı bilinmese de etik ile uygarlık tarihi arasında yakın bir ilişkinin var olduğu dolayısıyla etik tarihi ile insan ilişkilerinin tarihi arasında paralellik bulunduğu; dinler tarihi, felsefe tarihi ve antropolojik-arkeolojik bulgular sayesinde bilinmektedir (Kutlu, 2011: 6; Değer, 2006: 5). Örnek olarak Musevilik (M.Ö. 1800) ve Hinduizm (M.Ö. 1500) gibi dini kaynaklarda ahlaksal kavramlar ve yasalar yer almıştır. Daha sonraları yaklaşık 2500 sene önce Antik Yunan filozoflarından Sokrates (M.Ö. 469-399), Plato (M.Ö. 427-347) ve Aristoteles (M.Ö. 384-322) günümüzdeki etik kavramlara temel olan yazılar yazmışlardır (Karalar, 2004: 75).

Aristoteles, etiği kuramsal felsefeden (matematik, fizik, mantık, metafizik) ayıran ve etiği kendi başına bir felsefe dalı olarak ele alan ilk filozoftur. Pratik felsefeyi de etik (kişi yönetimi), ekonomi (ev yönetimi) ve politika (şehir yönetimi) olmak üzere üç kısma ayırdı. Kuramsal felsefenin ilgi alanı değişen ve değişmeden var olan ile sınırlı iken, pratik felsefenin ilgi alanı ise insan eylemleri ve onların ürünleriyle ilgili konularla sınırlıdır (Pieper, 1999: 29).

Etiğin tarihsel süreç içerisinde gelişimine bakıldığında, felsefi önermelerin, ortaya konduğu çağın temel felsefi düşüncelerine göre şekil aldığı anlaşılmaktadır. Buna göre; İlk Çağ ya da Antik Çağ filozofları, dış doğaya, cisimler dünyasına ve sonrasında insana yönelerek kozmolojik bir temellendirmeye dayalı yarar ve mutluluk etiğinin savunucusu olmuşlardır. Orta Çağ'da etkili olan felsefi disiplin teoloji ve metafiziktir. Dolayısıyla Orta Çağ filozofları "Her şeyin ölçüsü Tanrı'dır" düşüncesinden yola çıkarak teolojik bir temellendirme üzerinden dinsel etiğin savunucusu olmuşlardır. Yeni Çağ'a egemen

olan felsefi disiplin ise epistemoloji/bilgi felsefesidir. Bu disiplinde, her şeyin ölçüsünün bilgi ve akıl olduğu düşüncesi savunulmaktadır (Kolçak, 2016: 2).

Etik kavramı 17. yüzyılın dünyasında toplumsal gelişmelerin başlamasıyla zaman zaman toplumların gündemine gelmiş ve bu süreç içerisinde çeşitli değişikliklere maruz kalmıştır. Nitekim etik, dinle, ahlakla, inançla, gelenek ve görenekle, kültürle, bazen de kanun ve düzenlemelerle ilişki kurarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle ülkeler, kültürler ve toplumlar arasında farklılıklar göstermektedir. Bu bağlamda etik kavramının modern dünyada gelişimi ilk olarak 1923 yılında ABD’de başlamış daha sonraları ise İngiltere, Fransa, Finlandiya, Belçika ve Almanya olmak üzere Avrupa ülkelerinde, oradan da 1960’ların sonunda Japonya’da gelişme göstermeye başlamıştır. Ayrıca gelişmekte olan ülkelerde de etik değerlere ilişkin büyük gelişmeler yaşanmaktadır (Tahtasakal, 2003: 6).

Etiğin tarihsel gelişim sürecini özetlersek ders kitaplarının çoğuna göre aşağıdaki gibidir: Antik Yunan etiği mutlulukçu/eudaimonistik etikti (bu dönemin filozofları “mutlu olmak için ne yapmalıyız, nasıl yaşamalıyız?” gibi sorulara cevap aramaya çalışırlardı); Kant (1724-1804) ile deontolojik etik başlar (yani evrensel geçerliliğin resmi yasalarını getirmeye çalışan etik); 20. yüzyılda Max Scheler ve Nicolai Hartmann ile aksiyolojik etik başlar (yani ahlaki eylemlerin, asli olarak içerdikleri ve cisimleştirdikleri değerden dolayı ahlaken doğru olduklarını öne süren etik anlayışı); ve bugün etiğin ulaştığı nokta metaetiktir (yani, normların önermelerini analiz etmeye ve iç yüzünü öğrenmeye çalışan ya da bulan etik, eleştirel etik) (Kuçuradi; 1999: 3).

Sanayi devriminden sonra ortaya çıkan teknolojik ve ekonomik gelişmeler insanların etik ve ahlak kavramlarına verdiği önemi nispeten azaltmış olmasına rağmen son zamanlardaki gelişmeler bu kavramların önemini tekrardan ortaya çıkarmıştır (Kutlu, 2008b: 10). Ayrıca etik kavramı, sosyal ve mesleki yaşantımızda yeni kullanılmaya başlanılmış bir terimdir (Aymankuy ve Sarioğlan, 2005: 25).

2.1.3 Ahlak Kavramı

Ahlak kavramının tanımlanması ve ahlaki yaşam ilkelerinin belirlenmesi ilk çağlardan beri var olmuştur. Bunun nedeni toplumların mutlu bir hayat sürdürebilmesi

için gerekli olan davranış kurallarının ve temel standartların oluşturulması çabasıdır. Bu kurallar ve standartlar zaman içerisinde töre ve davranış biçimlerinden etkilenecek meydana gelirler. Bunun yanında ilk çağlardan beri toplumların sosyal yaşantılarını belirleyen en önemli etken din olmuştur (Kolçak, 2016: 7). Bu etken günümüzde de birçok toplum üzerinde etkisini sürdürmekte ve bir görüşe göre ahlaki davranışların temelini oluşturmaktadır.

Tüm sosyal bilimlerle ilişkili olan ahlak konusunun içerisinde; din, tarih, antropoloji, hukuk, psikoloji ve sosyoloji gibi temel sosyal bilimlerin barındırılmaktadır. Bu sebeple insan topluluğunun olduğu her yerde ahlak kavramının varlığı da söz konusudur (Bektaş, 2016: 3).

“Ahlak” sözcüğü Türkçede, Latince “moral”, “morality” sözcüğünün karşılığı olarak kullanılmaktadır ve Arapça “hulk” sözcüğünden türetilmiştir. Hulk ise; huy, mizaç, karakter, alışkanlık anlamlarına gelmekte (Bahar, 2014: 8) ve insanın doğuştan veya sonradan kazandığı bir takım davranış şekilleri, manevi seviyesini belirten tutum ve davranışlar olarak tanımlanmıştır (Kotar, 1997: 1; Bektaş, 2016: 4).

Ahlak, insanın bir amaca, hedefe yönelik olarak, kendi isteği ile iyi davranışlarda bulunup, kötü davranışlardan uzak kalmayı istemesidir. Bu istek insan fıtratı ve ahlak arasındaki tabii bağlantıdan ortaya çıkmaktadır. Çünkü ahlak, insanların yaratılışına yani fıtratlarına uygun olan davranış biçimlerinin bütünü olarak görülür. Bundan dolayı ahlak, insanların ruhlarında yerleşik olan iyi veya kötü, güzel veya çirkin eğilimler ve davranışların, doğuştan gelen veya sonradan kazanılan iyi-kötü, güzel-çirkin tavır ve hareketlerin bütünüdür (Ekici, 2013: 3). “Ahlak”, Türk Dil Kurumu online sözlüğünde (i) “bir toplum içinde kişilerin uymak zorunda oldukları davranış biçimleri ve kuralları, aktöre, sağıtöre” ve (ii) “huylar” şeklinde tanımlanmıştır (TDK, 2020).

Civelek ve Durukan (1997) ahlak kavramının tanımını; “*bireyin diğer bireyler ile, kurumlar ile ve devlet ile ilişkilerinde toplumun deneyimlerinden, gelenek ve göreneklerinden kaynaklanan akıl ürünü olan, toplumsal uyum, birliktelik ve dayanışmayı artırıcı, dolayısıyla; toplumun ekonomik, sosyal ve politik yapılarına istikrar sağlayıcı ilkelerin, standartların ve değerlerin bütünü*” şeklinde yapmışlardır (Civelek ve Durukan, 1997: 1). Burada yazar, ahlakın tanımını pragmatik bir yaklaşımla ele almıştır.

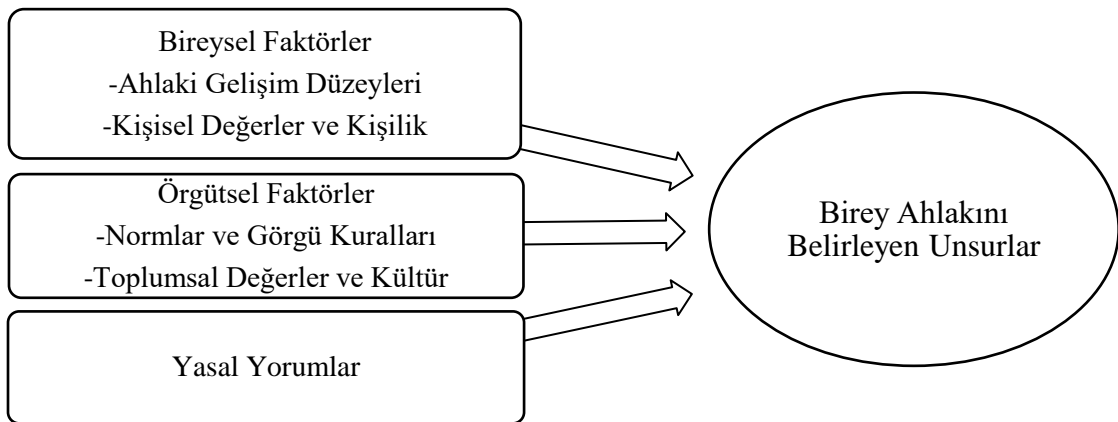
Bir başka açıdan ahlak; insanın doğasındaki, kötülük tarafının arındırılması ve iyilik tarafının geliştirilmesi ve böylece bireyler arası ilişkilerin barışçıl bir biçimde sürdürülmesi için; ilahi inayet ve insani deneyimlere dayalı olarak oluşturulmuş bulunan; insanların ve vicdanların çoğunluğunun faydasını kabul ettiği; düşünsel ve duygusal haller, davranışsal ve eylemsel etkinlikler ve bunların gerçekleşmesine yönelik ilkelere (Yaran, 2010: 9). Bu tanımda ahlakın temellendirilmesine bakıldığında bir taraftan ilahi bir güç varken diğer taraftan insan deneyimi, akli yer almaktadır.

Ahlak terimi sıkça üç farklı şekilde kullanılmaktadır. İlk olarak, bireyin sahip olduğu bir dizi inanca atıfta bulunmak için ikinci olarak, bir toplum, kültür veya topluluk tarafından paylaşılan bir dizi inanca veya ilke ve yargılara atıfta bulunmak için ve son olarak, felsefi davranış kurallarına atıfta bulunmak için kullanılmaktadır (Shabana, 2008: 84).

Ahlakın tanımının, sosyal bilimlerle ilişkisinden dolayı farklı bakış açılarıyla fakat aynı tema çerçevesinde yapıldığı anlaşılmaktadır. Tanımlardan da görüldüğü gibi ahlak, her bireyde kesinlikle var olması gereken bir özellik olarak karşımıza çıkmaktadır. Ahlakın boyutuna bakıldığında ise bireyin doğuşundan genlerle beraber gelen özellikleri yani fitratı, yetiştirilme şekli, eğitim hayatı ve daha sonra içinde bulunduğu toplum, insanların ahlaki özelliklerinin şekillenmesinde önemli yer tutmaktadır (Çukacı, 2006: 91).

Aşağıda yer alan Şekil 2.1’de ahlak davranışlarını belirleyen ve etkileyen unsurlar 3 kısımda gösterilmiştir.

Şekil 2.1: Birey Ahlakını Etkileyen Unsurlar



Kaynak: (Bikun, 2004) (Uyarlanmıştır).

Yukarıdaki şekilde ahlakın oluşumunda rol oynayan faktörlerden kültür, değerler ve normlar üzerinde durulacaktır.

2.1.3.1 Ahlakın Oluşumunda Rol Oynayan Faktörler

Ahlak, bireylerin içinde yaşadıkları toplumun kültürü ile sahip oldukları değerler ve normlar tarafından oluşmaktadır (Aydın, 2010: 12). Birçok yazar (Aydın, 2010; Kutlu, 2011; Başpınar ve Çakıroğlu, 2011) ahlakın oluşumunda rol oynayan faktörleri kültür, değerler ve normlar şeklinde üç ayrı ana başlıkta ele almışlardır.

2.1.3.1.1 Kültür

Literatürde yüzlerce tanımı bulunan kültür kavramı Türk Dil Kurumu online sözlüğünde “*Tarihsel, toplumsal gelişme süreci içinde yaratılan bütün maddi ve manevi değerler ile bunları yaratmada, sonraki nesillere iletmede kullanılan, insanın doğal ve toplumsal çevresine egemenliğinin ölçüsünü gösteren araçların bütünü, hars, ekin*” şeklinde tanımlanmıştır (TDK, 2020). Latince köken itibarıyla ekilmesi, işlenmesi ve yetiştirilmesi anlamlarına gelen kültür, imgesel olarak da toplumlara ait varlıkların zihinlere ekilmesi, zamanla gelişen olaylar çerçevesinde işlenmesi ve buna bağlı olarak yetiştirilmesine ve içselleştirilmesine benzetilebilir.

Hofstede vd. (2010) kültürün tanımını “bir grubu diğer bir gruptan ayıran aklın kolektif programlanması” şeklinde yapmıştır. Latince kökenli türetilen bu sözcüğün, toprağın sürülmesini ifade eden bir anlamının olduğu ve batı dillerinin çoğunda (Almanca, İngilizce, İspanyolca gibi) genellikle “medeniyet” veya “zihnin gelişimi” anlamlarında kullanıldığı öne sürülmektedir. Ayrıca kültürü bir toplumun özellikle eğitim, sanat ve edebiyat birikimleri ile açıklama yönelimi artmıştır. Kültür öğrenilir bir olgudur, doğuştan gelmez. Yani kişinin genlerinde değil, sosyal ortamından türetilir (Hofstede vd., 2010: 5-6). İnsan ve kültür karşılıklı bir etkileşim içerisindedir. Kişi, kültürü var eden, değiştiren ve geliştiren bir faktör olmakla birlikte, aynı zamanda kültürden etkilenen bir faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. Kültürün değişim ve dönüşüm gösterme özelliği onun dinamik yönünün olduğunu göstermektedir (Durmuş,

2017: 29). Kùltürler; efsaneler, ritüeller, alışkanlıklar, inançlar ve gerçeklikle ilgili çıkarılan varsayımlar yoluyla gözlemlenebilir (Soeters ve Schreuder, 1988: 75).

2.1.3.1.2 Değerler

Değer kavramı Türk Dil Kurumu online sözlüğünde “kişinin isteyen, gereksinim duyan bir varlık olarak nesne ile bağlantısında beliren şey” (TDK, 2020), felsefe sözlüğünde ise “dış dünyadaki nesnelerin insan ve toplum için taşıdıkları olumlu ya da olumsuz anlamlarını gösterecek biçimde, toplumsal olarak kabul görmüş biçimde değerlendirilmeleri” şeklinde tanımlanmıştır (Frolov, 1991: 98). Değerler genel olarak neyin iyi ya da kötü, doğru ya da yanlış, arzu edilen ya da edilmeyen olduğuyula ilgilidir (Allen vd., 2009: 23). Bir başka açıdan değerler, tutumları veya davranışları yönlendiren veya motive eden temel inançlar şeklinde tanımlanabilir (Mintz ve Morris, 2017: 8).

Kùltürün yapıtaşını oluşturan değerler, belirli bazı durumları diğerlerine tercih etme eğilimi gösterir. Değerler şu eşleşmelerle ilgilidir: Kötüye karşı iyi, kirliye karşı temiz, tehlikeye karşı güven, yasağa karşı izin, çirkine karşı güzel, ahlaksızlığa karşı ahlaki, doğal olmayana karşı doğal, anormalliğe karşı normal, mantıksızlığa karşı mantık ve benzeri (Hofstede vd., 2010: 9).

Değer, son derece değerli bir eylemin etik olarak "iyi" ve düşük değerli bir eylemin "kötü" olarak kabul edilebileceği anlamında doğru davranış ve iyi yaşamla ilgilidir (Rao, 2014: 1). Değerler, bireylerin davranışlarına yönelik rehberlik görevinde bulunur ve bireyler için neyin doğru ve güzel olduğunu belirtir.

Yapılan birçok çalışmada, ahlaki bir yaşam için gerekli olan belli başlı evrensel değerler ortaya konulmuştur. Bunlar (Josephson, 2014: 80):

- Dürüstlük
- Sözünde Durma
- Sadakat
- Adil Olma
- Saygılı Olma
- Yardımseverlik
- Sorumlu Vatandaşlık

- Mükemmellik
- Hesap Verebilirlik

İnsanların sahip olabileceği üç temel değer türü vardır. Bu değerler; tercihsel değer, araçsal değer ve içsel değerlerden oluşur. Her biri hayatımızda önemli bir rol oynamaktadır. Bunlar aşağıda kısaca açıklanmıştır (Pingle, 2009: 78):

Tercihsel Değer: Tercih ifadesi sahip olduğumuz bir değer ifadesidir. Örneğin spor yapmayı tercih ettiğimizi söylediğimizde, bu aktiviteye değer verdiğimizi söylüyoruz.

Araçsal (Enstrümantal) Değer: Bir şey araçsal olarak değerlendirildiğinde, bu sadece ona, daha önemli olan başka bir sonuca ulaşmanın bir aracı olarak değer verdiğimiz anlamına gelir. Örneğin; arabam araçsal bir değere sahipse, bu sadece işe veya mağazaya gitmek gibi diğer görevleri yerine getirmeme izin verdiği ölçüde değer verdiğim anlamına gelir.

İçsel Değer: İçsel değere sahip bir şey sadece kendisi için değerlidir. Fakat bu tür bir değer, ahlak felsefesinde büyük bir tartışmanın kaynağıdır, çünkü herkes bu tür içsel değerlerin gerçekte var olduğu konusunda hemfikir değildir.

Değerlerin belli başlı özellikleri aşağıdaki gibi özetlenebilir (Paliwal, 2006: 22-23)

- i- Değerler, sabit ve kalıcı olma eğilimi gösterirler. Diğer bir deyişle tamamen sabit ve kalıcı değillerdir.
- ii- Değerler, kişinin karakterinin temelini oluşturur.
- iii- Sahip olunan değerlerin önemli bir kısmı birey hayatının ilk yıllarında anne-babadan, öğretmenlerden ve diğer sosyal çevreden oluşmaktadır.
- iv- Değerler, insanların doğru, uygun ve peşinden gitmeye değer olduğuna inandıkları şeyin soyut temsilidir.
- v- Değerlerin tüm inançlar gibi bilişsel, hissi ve davranışsal boyutları vardır. Kişinin değerlerinin gerçek yansıması onun davranışını oluşturur.

Değerlerin tutumla arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. Tutumlar, bir duruma, bireye, nesneye veya kavrama olumlu ya da olumsuz tepki verme eğilimleridir. Tutumlar kişilerin sahip oldukları değerlerinden veya inançlarından kaynaklanırlar.

Değerlerin davranışlarla da yakın bir ilişkisi vardır. Davranış, bir kişinin yaşamdaki belirli durumlarla ilgili olarak kendisini nasıl konumlandığına bir yansımasıdır. Diğer bir deyişle insanların gözlemlenebilir eylemler veya faaliyetlerdir. Bu nedenle, eylemler bir kişinin değerlerini ortaya çıkarmasına izin verir. (Perez, 2008: 2176; Allen vd., 2009: 23). Değerlerin tutum ve davranışlarla olan ilişkisi kısaca belirtilirse; değerlerin tutumları, tutumların da davranışları ortaya çıkardığı söylenebilir.

Muhasebe mesleğinde değerler, meslek mensuplarının sorumluluklarını yerine getirirken eylemlerine rehberlik eden etik ilkelere yerleştirilmiştir (Mintz ve Morris, 2017: 8).

2.1.3.1.3 Normlar

Norm, yargılama ve değerlendirmenin kendisine göre yapıldığı ölçüt, uyulması gereken kural ve düzgü şeklinde tanımlanmaktadır (TDK, 2020). Norm kavramıyla ilgili yapılan bir başka tanım ise; “bir toplum tarafından belirlenen davranış standartları” şeklinde yapılmıştır. Bütün toplumlar, kişilerin yapmış oldukları yanlış davranışlardan dolayı ilgili kişilere ceza uygularken, doğru davranışlardan dolayı ise ilgili kişilere ödül verir. Normlar, toplumun tüm kesimi tarafından paylaşıldığı ve anlaşıldığı ölçüde değerli olur (Shaefer ve Lamm, 1995: 71; Akt: İşgüden, 2007: 9). Ayrıca normlar, toplumdaki herkesçe paylaşıldığından dolayı kolektiftir. Diğer bir deyişle birden fazla bireyin yaşadığı her yerde normlar vardır. Bir bireyin diğer bir bireye yönelik tutum ve davranışı bu normlara göre belirlenir.

Normlar, toplum bireyleri arasındaki ilişkiyi düzene sokan ve eylemlerine yön veren özelliklere sahiptir. Bireylerin tutum ve davranışları normlara göre değerlendirilir. Normlar toplum düzenini sağlamak ve bireyleri mutlu kılmak için belli ölçütler getirir. Dolayısıyla her toplumda normların bulunması doğal bir zorunluluktur. Fakat bu normların içerikleri toplumdan topluma, farklılık gösterebilir (Başpınar ve Çakıroğlu, 2011: 44).

Genel olarak normlar; (i) yazılı ya da resmi normlar ve (ii) yazısız ya da resmi olmayan normlar şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Yasa, tüzük ve yönetmelikler şeklinde yetkili organlarca düzenlenen ve yürürlüğe konan yazılı normlar, hukuk kurallarını ifade

etmektedir. Devletlerin ve toplumların düzenini sağlayan yazılı normlar gerektiğinde değiştirilir. Bireyler bu normlara uymak zorundadırlar, uymadıkları takdirde ise para cezası, hapis cezası vb yaptırımlarla karşı karşıya kalabilirler. Yazısız ya da resmi olmayan normlar ise örf, adet, gelenek, görenek, ahlaki kurallar ve dini kurallardan oluşmaktadır. Bu normların yaptırımları yazılı normlardan farklı olarak kınama, ayıplama, toplumdaki dışlama vb şeklinde olabilir (Kutlu, 2011: 60-61). Yazılı normların yaptırımını yetkili otoriteler tarafından uygulanırken, yazısız normların yaptırımını ise toplum bireyleri tarafından uygulanır. Bazı toplumlarda dini kurallar yazılı yani hukuki kurallar olarak kabul edilmektedir.

2.1.4 Etik ve Ahlak İlişkisi

Etik ve ahlak kavramları literatürde ve özellikle günlük hayatta birbirinin yerine kullanıldığı görülmekte ve bazen kafa karıştırıcı olabilmektedir. Her ne kadar etik ve ahlak kavramları iyi-kötü, doğru-yanlış davranışlarla ilgili olsa da bilimsel açıdan birbirlerinden farklı, ince nüansları bulunan kavramlardır. Etik ve ahlak kavramları arasındaki farkı daha belirgin bir şekilde açıklayabilmek için karşılaştırmalı tanımlara yer vermek uygun olacaktır.

Ahlak, sosyal bir varlık olan insanın içinde bulunduğu toplumun davranış kurallarının toplamına denilirken bu kurallara uygun davranış göstermek de ahlaklılık olarak ifade edilir. Etik ise ahlak olgusu üzerine düşünmek ve bu olgunun kendisine yönelik araştırmadır. Yani diğer bir şekilde ifade edildiğinde ahlak, yaşanılan bir olgu iken etik düşünülen bir olgudur (Kitapçı, 2009: 498). Ahlak, davranış kuralları bakımından kişilerin ahlaki yapılarını, iyi ve kötü huylarını ve bireysel ve toplumsal ilişkilerde uyma zorunluluğu hissettiği kurallar bütünü iken etik ise bu olguya yönelen bir felsefe disiplini olarak ifade edilir (Gökçelik, 2010: 56).

Etik, bir grup profesyonelin veya belirli bir kuruluştaki davranış kuralları gibi harici bir kaynak tarafından sağlanan kurallara atıfta bulunurken ahlak ise bireyin doğru ve yanlış ile ilgili kendi ilkelerine atıfta bulunur ve bir din veya toplumsal geleneklerden etkilenebilir. Bir başka anlamda şöyle düşünülebilir. Ahlaki bir yargı oluştururken ahlaki standartlar kullanılır. Bu tür yargılar, bir kişinin eylemlerini içeren belirli bir

davranışla ilgili olabilir veya bir kişinin tutum ve inançlarını içeren karakteriyle ilgili olabilir. Diğer yandan etik, insanlar veya kuruluşların oluşturduğu standartların ve kararların incelenmesini ve uygulanmasını içerir. Yani burada etiğin ahlakın operasyonel tarafı olduğunu söyleyebiliriz (Mintz ve Morris, 2017: 7).

Ho (2007)'ye göre etik, bir bireyin başkalarıyla etkileşimini düzenleyen kuralların incelenmesi iken, ahlak bu tür kurallar kümesidir (Ho, 2007: 19). Hazels (2015) ve Butss ve Rich (2008)'e göre ise etik, bir grubun ve toplumun felsefelerine daha fazla odaklanan daha geniş bir kavram iken ahlak ise insan davranışının belirli değerleri, inançları ve idealleri ile ilgili bir kavramdır (Hazels, 2015: 78; Song, 2017: 7).

Ahlak, bir birey ya da toplum için doğru ya da yanlış tanımlanan sosyal hayatın içerisine yerleştirilmiş normlar, değerler ve inançlar ile ilgili iken etik ise ahlaki standartların incelenmesidir (Khalid Ali vd., 2014: 3). Billington (2011) etik için insan davranışının ilkeleri, ahlak için ise bu ilkelerin tikel bir durumda uygulanması ile ilgili olduğunu belirtmiştir (Billington, 2011: 47).

Ahlak kurallarının, zaman içerisinde ve toplumdan topluma değişiklik göstermesi, söz konusu kuralların göreceli olduğunu da ortaya koymaktadır. Ancak ahlakta değişiklik göstermeyen bir ana öge vardır. O da ahlaki eylemlerin “iyi eylemeyi” hedef olarak iyiye doğru yönelme özelliğidir (Yatkın, 2009: 105). Ahlakın aksine etiğin zaman içerisinde değişiklik göstermemesi kalıcı olduğuna ve toplumdan topluma, kültürden kültüre değişiklik göstermemesi ise evrensel olduğuna kanıttır. Diğer bir deyişle etik, sınırlara, toplumlara ve kültürlere göre şekil almaz.

Pieper (1999) etik ile ahlak arasında bulunan ilişkiyi ve farkı bir analogi (benzetme) tekniği yoluyla Edebiyat Bilimi ve roman yazarı üzerinden vermiştir.

“Edebiyat biliminin konusu, farklı açılardan (örneğin dilsel, biçimsel içerik) araştırılan ve sınıflandırılan ‘güzel edebiyattır’. Edebiyat bilimi yapan, pekala yapabilecek konumda olmasına rağmen roman, şiir ve benzeri yazmaz; daha çok roman, dram, şiir üzerinde genel ifadelerle ulaşmak için yazınsal metinleri belli düzenli yapı öğeleri ve biçimleri açısından çözümler ve yine bu kurallar aracılığıyla romanları, dramları, şiirleri eleştirel yaklaşarak değerlendirmeye çalışır. Roman yazarı ise edebiyat bilimine ilişkin bilgilerden esasen yararlanacak olmasına rağmen bilim yapmaz.”

Edebiyat bilimcisinin görev yapışına benzer şekilde etikle uğraşan kişi de, ahlak konusuna belli bir mesafeden yaklaşarak bir takım değerlendirmelerde bulunur. Fakat ahlaki bir eylem içerisinde bulunmaz (Pieper, 1999: 33). Benzer şekilde; etik ve ahlak

arasındaki farkı, müzikoloji ve müzik arasındaki farka benzetebiliriz. Tıpkı müzikolojinin müziğin bilinçli bir yansıması olması gibi etik de ahlakı yansıtır.

Yukarıda ifade edilen etik ve ahlak ilişkisi de göz önüne alınarak Tablo 2.1’de etik ve ahlakın ayırt edici özelliklerinden bazıları gösterilmiştir.

Tablo 2.1: Etik ve Ahlakı Ayırt Edici Özellikler

ETİK	AHLAK
İlkeler Seti	Spesifik Davranış
Kalıcıdır	Zaman İçerisinde Değişebilir
Evrenseldir	Dinseldir-Kültürelidir
Teoriktir	Pratiktir

Kaynak: (Carreira, Guedes ve Aleixo, 2008: 90) Uyarlanmıştır.

Batı dillerinin çoğunda da etik ve ahlak kavramları iki kelime ile ifade edilmektedir. Örnek olarak İngilizcede ahlakın teorik ve felsefi yönü için “ethics” kelimesi kullanılırken ahlakın pratik yönü için ise “morality” kelimesi kullanılmaktadır (Yaran, 2010: 11).

Bu iki terim farklı olsa da, bazı araştırmacılar 'etik' ve 'ahlak' terimleri arasında anlamlı veya hiçbir farkın olmadığını savunmuşlardır (Arslan, 2005: 5; Body ve McAllister, 2009; Mathewes, 2010; Ward, 2010; Johnstone, 2016). Ayrıca diğer bazı araştırmacılar ise çalışmalarında kafa karışıklığı oluşturmamak için etik ve ahlak kavramlarını aynı anlamda kabul etmişlerdir. (Chocolate, 2013: 19; Song, 2017: 7). Bu doğrultuda Shaw (2011) da; birçok kişinin iyi olduğunu düşündüğü insanları ve doğru olduğunu düşündüğü eylemleri tanımlamak için “etik” ve “ahlaki” terimlerini, kötü insanları ve yanlış eylemleri belirlemek için ise “etik dışı” ve “ahlaksız” terimlerini birbirinin yerine kullandığını savunarak etik ve ahlak terimlerini birbirinin yerine kullanmıştır (Shaw, 2011: 8).

Austin (2005) ahlakın sadece etik ile değil, aynı zamanda dini inançla da ilişkili olduğunu ve ahlak ile din arasındaki ilişkinin sıklıkla tartışıldığını belirtmiş, ayrıca ahlak felsefesinde, ahlaki eylemlerin dine bağlı olduğuna inandığını savunmuştur (Akt:

Ristovski, 2017: 86). O halde din sadece resmi bir ibadet sistemini değil, aynı zamanda sosyal ilişkiler için reçeteleri de içerir.

Bir yandan herhangi bir dinin, inananlarına, belirli ahlaki talimatlar, değerler ve taahhütler içeren bir dünya görüşü sağladığı bilinip savunulurken öte yandan ahlakın dine bağlı olmadığını savunanların olduğu da bilinmektedir (Shaw, 2011: 15).

2.1.5 Etiğin, Hukuk ve Diğer Kavramlarla İlişkisi

Etik, ahlak kavramında olduğu gibi hukukla da sıkı bir ilişki içerisinde. Etik ve hukuk birçok noktada kesişse de aralarında farklar bulunmaktadır.

“Hukuk”, Türk Dil Kurumu online sözlüğünde (i) “toplumu düzenleyen ve devletin yaptırım gücünü belirleyen yasaların bütünü, tüze”, (ii) “bu yasaları konu alan bilim”, (iii) “yasaların ceza ile ilgili olmayıp alacak verecek vb. davaları ilgilendiren bölümü”, ve (iv) “haklar” şeklinde tanımlanmıştır (TDK, 2020). Ayrıca Hukuk terimi, T.C Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğünde “içtimai hayat nizamının muhafaza ve idamesi için cemiyet azası sıfatıyla fertlerle fertler veya cemiyetle/devletle fertler yahut muhtelif devletler arasındaki münasebetleri tanzim eden usul ve kaideler” şeklinde tanımlanmıştır (“Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü”, 2020).

Hukuk ve etik, insanların yaşamlarını nasıl yaşaması gerektiği konusunda yol gösterici ilkeler ortaya koyan normatif sistemlerdir. İnsanlar davranışlarında bazen hukuka veya etiğe uygun hareket etmediklerinde veya her iki sistemde de standart bir davranışı ihlal etmekle suçlandıklarında sunacakları bir mazeret veya savunma sorunuyla karşı karşıya kalırlar. Ayrıca etik eylemden önceki durumlarla ilgilenirken hukuk eylemden sonraki durumlarla ilgilenir.

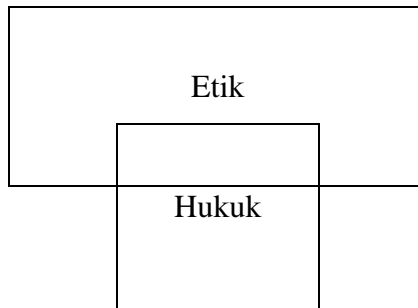
Hukuk, insan davranışlarını sıkı bir şekilde düzenleyen ve her bireyin, zorlama tehdidi altında, sahip olduğu büyük ölçüde koşullu kurallardan oluşan kurumsallaşmış bir sistemdir. Bunun aksine etik, öncelikle mantık yürütmeye ve varoluşsal kararlar talep etmeye izin veren kişisel bir konudur (Paulo, 2016: 11).

Hukuk, otoritenin toplum için öngördüğü bir davranış kuralıdır. Temel olarak, bir güç tarafından desteklendiğinden ve gerektiğinde güç kullanma seçeneğinin olmasından

dolayı etikten farklıdır. Hukuk kuralları (yasalar), genel olarak adil ve ahlaka uygundur. Ancak hukuk kurallarının etiğin temelini oluşturduğunu veya hukuk kurallarının ahlaki davranışları sağladığını söylemek kolay olmasa gerek. Çünkü günlük yaşantımızda hukuk kurallarına uymanın ahlaki olmadığı pek çok durum söz konusudur. Örneğin, eğer varlıklı bir adam, komşusunun yiyecek almak için parası yokken ve kirasını ödemediğinden dolayı evinden atılırken, evcil bir hayvanının yıldönümünde binlerce lira harcamak istiyorsa, varlıklı adamın bunu yapmasını yasaklayan bir hukuk kuralı yoktur. Eğer komşusuna yardım ederse bu hukuk kurallarından değil vicdanından gelen sestendir (Tagoe, t.y.). Bu nedenle tüm hukuk kurallarının etiğe uygun olduğu söylenemez. Bazen de hukuka göre olumsuz bir davranış etik için olumlu bulunabilir.

Hukuk, toplumsal standartlara uyumu ortaya koymasına karşın etik, sorunların çözümünü her zaman sağlamamaktadır. Bu bağlamda kişilerin aldığı kararları etik ve hukuk arasındaki ilişki bağlamında dörde ayırabiliriz. Bu kararlar; kimi zaman hem etiğe hem hukuka uygun olur, kimi zaman etiğe uygun olur ama hukuka uygun olmaz, kimi zaman etiğe uygun olmaz ama hukuka uygun olur ve kimi zaman da hem etiğe hem de hukuka uygun olmayabilir (Karalar, 2004: 77). Sadece hukuk kurallarına uymak kişiyi dürüst, güvenilir veya doğru sözlü yapmaz fakat kişinin ahlaklı olması için önemli adımlardan birini teşkil eder. Bu bağlamda ahlaki davranış politikalara, yasalara, kurallara ve düzenlemelere uymaktan daha fazlasını gerektirir. Etik, yasaların üzerindedir. İnsanların başkalarıyla olan ilişkilerini yansıtır. Başkalarına nasıl davranmamız gerektiği ve eylemlerimizin başkaları üzerindeki etkisi konusunda gerçek anlamda bir düşünmeyi gerektirir. Kişinin kişisel ihtiyaç ve çıkarlarını yerine getirmesiyle başkalarına karşı olan bağlılığı ve sorumluluğuna dayanır (Khalid Ali vd., 2014: 6).

Şekil 2.2: Etik ve Hukuk İlişkisi



Kaynak: (Paliwal, 2006: 7).

Hukuk kuralları yazılıdır ve uyulmadığı takdirde belli otoriteler tarafından müeyyideler uygulanır. Günümüzde pek çok etik ilke, işletmelere ve ülkelerin mevzuatına geçirilerek yazılı bir şekle dönüştürülmüş ve müeyyidelere bağlanmıştır. Buna karşılık bazı etik ve ahlak kuralları yazılı olmayıp, ihlal edilmesi durumunda toplumun kınaması, eleştirmesi, ayıplaması, beğenmemesi hatta dışlaması gibi subjektif yaptırımlar içermektedir. Bazı etik ve ahlak kurallarının yazılı olmaması, yazılı olanlardan daha az etkili olduğu anlamına gelmemektedir (Tüsiad, 2009: 31). Tabii hukuk kuralları açık, net ve somut olmak zorundadır. Yoksa yaptırım gücünden söz edilemeyeceği bilinmektedir. Etik ise hukuk kurallarına oranla daha karmaşık bir yapı içerisindedir.

Toplumdaki yapısal değişiklikler ve gelişmeler etik kavramını etkilemekte ve bu kavramdaki değişiklik ve gelişmeler de hukuk kurallarının düzenlenmesine kaynaklık teşkil etmektedir. Bu süreç (Kutlu, 2011: 20):

(→ Toplumsal Güçler → Etik → Hukuk Kuralları → Hukuki Yapı) şeklinde gösterilebilir.

Etik ahlak ve hukuk kavramlarıyla ilişkisi (benzerlikleri ve farklılıkları) olduğu gibi değer, din, güven ve görgü kuralları gibi kavramlarla da yakın ilişkisi bulunmaktadır.

Etik ve değer arasında benzerlikler yanında farklar da bulunmaktadır. Etik iyi ve kötüyü içerirken değerler ise sadece iyi hakkındadır. Öte yandan değerler, bir kişinin belirli durumlarda nasıl davrandığıyla ve etik olabilecek ya da olmayabilecek kişisel inançlara dayanırken etik ise bir kişinin nasıl etik davranmak zorunda kalması gerektiği ile ilgilidir (Mintz ve Morris, 2017: 8). Etik tutarlılık gösterirken değerler kişiden kişiye değişiklik göstermektedir. Ayrıca değerler, hayattaki önceliklerimizi belirlerken etik ise seçeneklerimizin hangi ölçüde iyi/doğru ya da kötü/yanlış olduğunu belirler.

Güven en önemli etik tamamlayıcılardan biridir, ahlaki davranışlar güvene yol açtığından birbirleriyle uyumludurlar. Bu bağlamda etik ile güven arasında doğrusal bir ilişki söz konusudur.

Görgü kuralları da (etiquette) etiğe benzer olsa da farklıdır. Görgü kuralları nezaket içeren, yani başkalarına karşı saygılı ve incelikli, davranış kalıplarıdır. En basit

bir şekilde sosyal ve iş hayatında sık sık “lütfen” ve “teşekkür ederim” sözcüklerinin kullanılması örnek olarak gösterilebilir (Aydın, 2010: 21; TDK, “Nezaket”, 2020).

2.2 Etik Karar Verme

Bireyler, günlük işlerinden profesyonel işlerine kadar daima etik sorun ve sorularla karşı karşıya kalırlar. Bu sorun ve sorularla ilgili birey, değerlendirme yaparak ve karar vererek alternatifler arasında bir seçim yapar. İnsanların olduğu her yerde etik problemlerin olması kaçınılmazdır. Bu problemlere karşı alınan kararlarda kültür, değerler ve normların etkisi bulunmaktadır. Ancak her karar etik sonuçlar doğurmaz.

Etik karar verme, etik ilkeler açısından alternatif davranış biçimlerini sistematik olarak değerlendiren bir seçim sürecini ifade eder. Çoğu sorunun tek bir “doğru” cevabının olmadığı aksine sorunlarla başa çıkmanın bir dizi etik yolu olduğu varsayılır (Josephson, 2014: 85).

Etik karar verme karmaşık ve çok yönlü bir süreçten oluşmaktadır (Hull, 1999: 22). Gerçek dünyada rutin karar vermede bile birçok gri ton bulunmakta ve kararların çoğu ekonomik ve sosyal baskılar bağlamında verilmektedir (Josephson, 2014: 85). Alınan kararların; bireyler, toplumlar veya kuruluşlar için olumlu veya olumsuz sonuçları dikkate alınırsa etik olarak kabul edilir (Feil vd., 2017: 260).

2.2.1 Etik Karar Verme Modelleri

Literatürde etik karar verme süreci ile ilgili birçok model bulunmaktadır. Bu modellerin bir kaçına aşağıda yer verilmiştir:

2.2.1.1 Kidder’in Kontrol Noktaları Modeli

Ahlakbilimci Rushworth Kidder (1944-2012), etik sorunların; düzensiz ve bazen düpedüz kafa karıştırıcı olabileceğini, dolayısıyla aniden ortaya çıkabileceğini, karmaşık sorunlar yaratabileceğini ve beklenmedik sonuçları olabileceğini ifade eder. Bu anlamda Kidder, dokuz adımın veya diğer bir deyişle kontrol noktasının, kafa

karıştırıcı etik konulara düzen getirmeye yardımcı olabileceğini ileri sürmektedir. Aşağıda bu modelin önemli noktalarının kısa bir özeti yer almaktadır (Mintz ve Morris, 2017: 75-76; Baker, 1997: 203):

1. Etik bir sorunun var olduğunu kabul edin.
2. Bu sorunun kimin sorumluluğunda ve yetkisinde olduğunu, yani aktörü belirleyin.
3. Gerçekleri varsayımlardan ayırın, ilgili gerçekleri toplayın. İyi kararlar vermek gerçeklerin iyi anlaşılmasını gerektirir.
4. “Doğru-yanlış karşı” durumunun olup olmadığını analiz edin.
5. “Doğru-doğruya karşı” durumunun (etik ikilem) olup olmadığını analiz edin.
6. Durumu değerlendirerek etik soruna çözüm ilkelerini uygulayın. Burada etik konu için hangi etik ilkenin en alakalı ve yararlı olduğu dikkate alınır.
7. Üçüncü bir yol (Trilemma) arayın. Bu, ikilemi çözmek için yaratıcı bir üçüncü yol, orta yol veya uzlaşma düşünülmesi gerektiğini vurgular.
8. Seçeneklerden birini seçerek karar verin. Bu ahlaki cesaret gerektirir ve bizi diğer canlılardan ayırır.
9. Kararı tekrar gözden geçirin ve üzerinde düşünün.

Kidder'in bu son adımı, karardan ortaya çıkan derslerin ve üretilen sonuçların yeniden gözden geçirildiği ve üzerinde düşünüldüğü bir geri bildirim döngüsüdür. Bu dokuz adım takip edilerek en zorlu ikilem için bile başarılı bir sonuç elde edilebilir.

2.2.1.2 Mintz ve Morris'in Entegre Modeli

Mintz ve Morris (2017), muhasebe alanında karar verme sürecinin meslek mensuplarının karşılaştığı etik sorunlarla ilgili düşüncelerini düzenlemeye yardımcı olduğuna inanırlar. Mintz ve Morris, Rest'in (i-ahlaki farkındalık, ii-ahlaki yargı, iii-ahlaki davranış niyeti, iv-ahlaki davranış) ve Kidder'in (Kontrol Noktaları) modelinden yararlanarak bir model geliştirmişlerdir. Aşağıda yer alan bu entegre model, muhasebe sorunları etik ikilemler yarattığında etik karar vermenin temelini oluşturmak için geliştirilmiştir (Mintz ve Morris, 2017: 76-77):

1. Etik ve mesleki sorunları tanımlayın (ahlaki farkındalık).
 - *Bu durumda etik ve mesleki sorunlar nelerdir?*
 - *Paydaşlar kimlerdir (yani yatırımcılar, alacaklılar, çalışanlar, yönetim, organizasyon)?*
 - *Hangi etik / mesleki ilkeler geçerlidir? (Tarafsızlık, Dürüstlük vb)*
2. Alternatif eylem yollarını tanımlayın ve değerlendirin (ahlaki yargı).
 - *Hangi yasal sorunlar var?*
 - *Mesleki ilkelerle çatışmanın çözümü için neler yapılabilir ve yapılamaz?*
 - *Alternatif eylemlere hangi etik muhakeme yöntemleri uygulanır (yani haklar teorisi, faydacılık vb)?*
3. Durumun ahlaki yoğunluğu üzerine ve ahlaki eylemin gerçekleşmesini sağlayan erdemler üzerine düşünün (ahlaki niyet).
 - *Herhangi birinin haklarının tehlikede olup olmadığını ve karar verme sürecinde nasıl ortaya çıktığını düşünün.*
 - *Erdemin ahlaki eylemleri nasıl motive ettiğini düşünün.*
4. Harekete geçin (ahlaki davranış).
 - *Birinin mesleki yükümlülükleri ile uyumlu bir hareket tarzına karar verin.*
 - *Erdem, ahlaki niyeti ahlaki eyleme dönüştürmeyi nasıl destekler?*
 - *Pozisyonumu ve görüşümü güçlendirmek için hangi adımları atabilirim?*

2.2.1.3 Amerikan Muhasebe Birliği (AAA) Modeli

Amerikan Muhasebe Birliği modeli, etik karar vermeye ilgili bir çerçeve sunmaktadır. Birlik bu modeli yedi soru üzerinde oluşturmuştur. Bunlar (Kaplan, 2009: 247):

1. Vakanın gerçekleri nelerdir? (Bilinen gerçekler listelenir)
2. Vakada bulunan etik konular nelerdir? (Vakada etkilenen kişi veya gruplar için etik sorun olup olmadığı değerlendirilir)
3. Vakayla ilgili normlar, ilkeler ve değerler nelerdir? (Muhasebe standartları, kanunlar ve etik ilkeler)
4. Vakanın çözümü için alternatif eylem yolları nelerdir?

5. Üçüncü adımda belirlenen normlar, ilkeler ve değerlerle tutarlı en iyi hareket tarzı/karar nedir? (En uygun karar seçilir)
6. Her muhtemel hareket tarzının/kararın sonuçları nelerdir? (Seçilen kararın sonuçları tekrardan gözden geçirilir)
7. Karar nedir?

2.2.1.4 Kohlberg'in Ahlaki Gelişim Modeli

Ahlaki gelişim, Çağdaş ve Seçer (2002)'e göre “çocuğun hayatının ilk yıllarında başlayıp hayatı boyunca devam eden; içinde yaşadığı toplumun değer yargılarını kabullenme ve sosyalleşirken o toplumun iyi ve kötülerini öğrenme sürecidir”. Daha öz ifadeyle ahlaki gelişim, Selçuk (2003)'a göre, çocuğun toplumla bütünleşmesi süreci içinde neyin iyi ve neyin kötü olduğu hakkında bir bilinç geliştirmesi ile ilgilidir (Akt: Kutluk ve Ersoy 2011: 426). Ahlaki gelişim, kişilerin psikolojik yapısıyla yakınlığından dolayı psikolojinin alt dallarından biri olan gelişim psikolojisinin ilgi alanına girmektedir.

Ahlaki gelişimin temel ilkesi insan doğasının doğal olarak iyi olduğu inancına dayanmaktadır. İnsanlar olarak, davranışlarımızda iyiliğe her zaman ulaşmasak da, iyiliğe doğru eğilir, kötülük ve adaletsizlik yerine iyiyi tercih ederiz. İnsanların doğası bu özelliğinden dolayı kendini gerçekleştirerek mükemmelleşir. Bu bağlamda ahlakımız veya bilişsel gelişimimiz, fiziksel büyümemizle ve sosyal yeteneklerimizle birlikte büyüme gösterir (Weber ve Derry, 2008: 333). Bilişsel gelişim, kişinin ahlaki gelişiminde izlenen düşünce sürecini ifade eder (Mintz ve Morris, 2017: 64).

Çağımızda ahlaki duygu, düşünce, tutum ve davranışların bilişsel bir süreç içerisinde oluşup geliştiği düşüncesi, gelişim psikolojisi alanında önemli eserler vermiş yirminci yüzyılın önde gelen iki ismi, Piaget (1896-1980) ve Kohlberg (1927-1987) tarafından etkili bir şekilde dile getirilmiş ve bu düşünce büyük ölçüde kabul görmüştür. Bu düşüncenin kökleri Sokrates'e, Platon'a kadar uzayıp gitmektedir (Gündüz, 2010: 158). Psikolog Jean Piaget ve Lawrence Kohlberg'den sonra Carol Gilligan (1936-), James Rest (1941-1999) ve Augusto Blasi gibi (Weber ve Derry, 2008: 333) psikologlar

da ahlaki gelişim ile ilgili önemli çalışmalar ortaya koymuşlardır. Bunlar içerisinde en önemli ve etkili olanı Kohlberg'in ahlaki gelişim teorisi olmuştur.

Ahlaki gelişim araştırmasına ilk olarak İsviçreli çocuk psikoloğu Jean Piaget öncülük etmiştir (Baghdasarian, 2017: 31). Piaget, yaşamın ilk yıllarında bilişsel yapıların ve ahlaki yargıların kökenleri ve gelişimi üzerine kırk yıldan fazla bir süre çalıştı (Weber ve Derry, 2008: 334). Piaget, çocukların oyunlarını gözlemleyerek ve ahlaki yargılarını inceleyerek bilişsel gelişim teorisini oluşturmuştur (Ponemon, 1990: 193). Piaget'in öğrencisi Lawrence Kohlberg, hocasının teorisini daha da geliştirerek günümüzde en etkili teori olarak görülen ahlaki gelişim teorisini geliştirdi (Baghdasarian, 2017: 31). Kohlberg, teorisini doktora tezi araştırmasında 72 erkek çocukla yaptığı görüşmelere dayanarak geliştirmiştir. Bu teorisinde, çocuklarda bilişsel gelişim aşamalarına benzer şekilde, kişinin ahlaki akıl yürütmeyi aşamalar halinde geliştirmeyi öğrenebileceği sonucuna varmıştır (Abdolmohammadi, 2005: 40).

Kohlberg (1964) teorisi, ahlaki gelişimin üç ahlaki akıl yürütme düzeyine (geleneksel öncesi, geleneksel ve geleneksel ötesi) ayrıldığını, her bir düzeyin iki aşamalı olmak üzere toplamda altı aşamalı olarak belirli bir sırada gerçekleştiğini varsaymaktadır. Bu teorinin çerçevesi aşağıda yer alan Tablo 2.2'de gösterilmiştir:

Tablo 2.2: Kohlberg'in Ahlaki Gelişim Aşamaları

Düzeyler	Aşamalar	Eğilimler
1. Düzey: Geleneksel Öncesi Ahlak (Ceza ve itaat, tutum değişikliği)	Aşama: 1 (2-6 Yaş)	Ceza ve İtaat Eğilimi (Bireylerden cezadan kaçınmaya çalışır)
	Aşama: 2 (5-7 Yaş)	Araçsal İlişkiler Eğilimi (Bireylerin ödül vasıtası ile öğrenir)
2. Düzey: Geleneksel Ahlak (Kişisel rahatlık, kural ve emir)	Aşama: 3 (7-12 Yaş)	Kişilerarası Uyum Eğilimi (Bireyler gözlemledikleri grupların beklentilerini karşılacak şekilde hareket ederler)
	Aşama: 4 (10-15 Yaş)	Kanun ve Düzen Eğilimi (Bireyin değer ve normları toplumunkileri de içine alacak şekilde genişler)
3. Düzey: Geleneksel Ötesi Ahlak (Hakların önceliği ve sosyal anlaşma, evrensel normlar)	Aşama: 5 (12 ve Üstü Yaş)	Sosyal Sözleşmelere Uyum Eğilimi (Değerlendirme muamması genelde 12 yaş sonrasında yaşanabilir, kurallar ve normlar sorgulanır)
	Aşama: 6	Evrensel Ahlak İlkeleri Eğilimi (Bireylerin doğruyu değerlendirme kararları evrensel normlardan etkilenir. Kuralların ve sosyal değerlerin geçerli olduğu bu aşamada kabullenilecektir.)

Kaynak: (Huss ve Patterson, 1993: 237; Özkan, 2014: 5789).

Geleneksel öncesi düzeyde çocuklar sosyal değerlerin bilinci içerisinde değildirlir. Geleneksel düzeyde çocuklar bireyleri, anne ve babaları gibi otorite merkezi olarak görmekten vazgeçerler, fakat grupları otorite merkezi olarak görmeye başlarlar. Geleneksel Ötesi düzeyde ise çocuğun sosyal değerleri toplumun bir bireyinin referansından çok daha öteye geçmektedir (Özkan, 2014: 5789).

Kohlberg'in ahlaki gelişim teorisine göre bireyin ahlaki karar verme süreci komplekstir. Kohlberg'in teorisinin tam olarak anlaşılması için gerekli olan bazı özelliklerin bilinmesi gerekmektedir. Bunlar (Weber ve Derry, 2008: 335-336):

- Ahlaki gelişme adım adım gerçekleşir, yani aşamalar değişmez bir sırada gerçekleşir. Örneğin; kişi Aşama 2'den Aşama 4'e atlayamaz. Önce Aşama 2'den Aşama 3'e daha sonra Aşama 4'e gider.
- Gelişme herhangi bir aşamada sona erebilir. Örneğin Kohlberg, hapisane çalışmalarında birçok mahkumun Aşama 2'de olduğunu, yetişkinlerin

çoğunun Aşama 4'ü geçemediğini, nadiren de olsa bazılarının, bilişsel yeteneklerinde Aşama 5'e geçebildiğini, ancak son basamak olan Aşama 6'ya geçişlerin çok az olduğunu tespit eder.

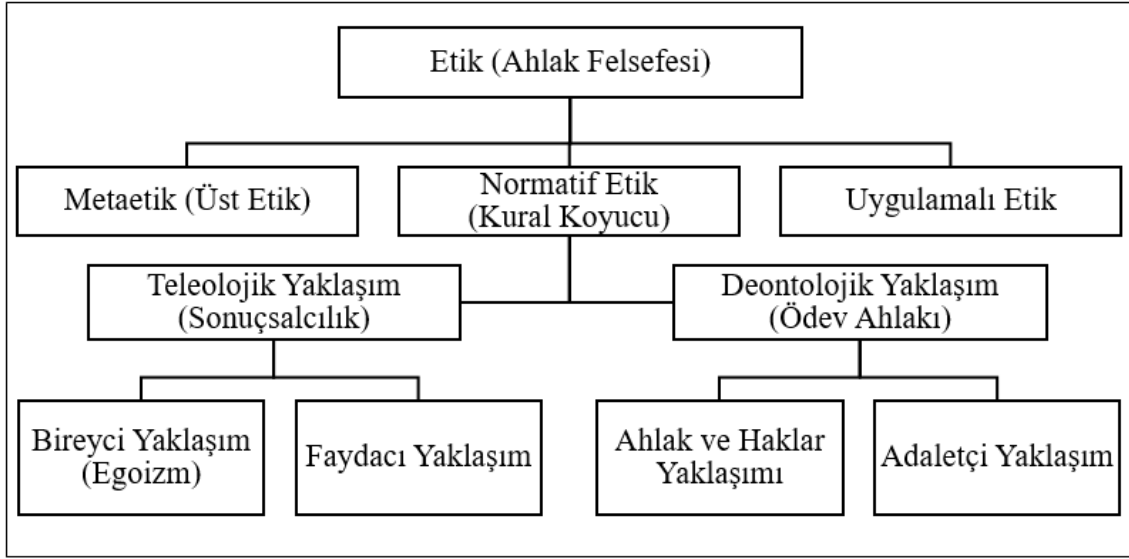
- iii. Kişi, baskın olduğu aşamadan bir üst aşamaya çekilebilir ama baskın olduğu aşamadan bir alttaki aşamaya çekilemez.
- iv. Gelişme yaştan bağımsız gerçekleşir. Bazı gençler yetişkinlerden daha üst aşamalara ulaşabilmektedirler.
- v. Bilişsel gelişim, ahlaki gelişim için gereklidir, fakat yeterli değildir.
- vi. Empati de ahlaki gelişim için gereklidir, fakat yeterli değildir.
- vii. Eğitim, en fazla bir sonraki aşamaya geçilmesine yardımcı olabilir (Kutluk ve Ersoy, 2011: 428).
- viii. Gelişim aşamalarında birinden diğerine geçiş, çeşitli faktörlere bağlı olarak hızlı veya yavaş olabilir (Huss ve Patterson, 1993: 237).

Kohlberg teorisinin önemli sınırlılıklarından biri; bireysel davranışları gözlemlemekten çok, ahlaki usavurması ile ilgilenmesi olmuştur. Diğer bir sınırlılığı ise çalışmaların sadece erkek denekler üzerinde yürütülmesiyle elde edilen bulguları tüm insanlara hatta insanlığa genelleyerek gelişim aşamalarının evrenselliğini öne sürmesi olmuştur (Beyaz, 2010).

2.3 Etik Türleri ve Etik Yaklaşımlar

Literatürde (McDonald, 1999: 143; Kuçuradi, 2006: 28; Cevizci, 2002: 6; Şahin, 2011: 66; Torlak, 2013: 21; Tevrüz, 2007: 2-3) etik türleri ve etik teoriler birçok kategoride ve birbirlerinden farklı bir şekilde sınıflandırılmıştır. Felsefe ile uğraşan araştırmacılar etiği genellikle üç alana ayırmaktadırlar. Bunlar; meta-etik, normatif etik ve uygulamalı etik şeklindedir. Aşağıda yer alan Şekil 2.3'te etik türler ve etik yaklaşımlar gösterilmektedir.

Şekil 2.3: Etik Türleri ve Etik Yaklaşımlar



Kaynak: (Selimoğlu, 1997: 4; Gaffikin, 2007: 5) Uyarlanmıştır.

Kişinin spesifik bir durumda nasıl davranması gerektiği “uygulamalı etik”, kişinin etik bir durum veya görüşü nasıl kanıtlayacağı “normatif etik” ve kişinin etik veya etiğin yapısını nasıl anlayacağı “meta-etik” kavramları ile açıklanmaktadır (Buyruk Akbaba, 2018: 764). Aşağıda kısaca bu üç etik türü açıklanmış ve ayrıca muhasebe meslek etiğine yönelik normatif etik kategorisi altında yer alan yaklaşımlar olan teleolojik ve deontolojik yaklaşımlar üzerinde durulmuştur.

2.3.1 Meta-Etik (Üst Etik)

Meta-etik, bazen analitik veya eleştirel etik olarak da tanımlanır, ahlak felsefesinde çağdaş bir yaklaşımdır. Meta-etik analitik bir disiplin olması, ilk ve en önemli işinin analiz olmasındandır. Bununla birlikte eleştirel bir etik türü olması da geleneksel ahlak veya normatif etik karşısında eleştirel bir tavır aldığı içindir (Cevizci, 2002: 9-11). Meta-etik rolü, normatif etik ve uygulamalı etikten önce, ahlakı veya ahlaksızlığı belirleme konusunda bir ön hazırlıktır. Meta ön eki Yunancada “sonra” anlamına gelmektedir (Kaler, 2008: 1379). Bu bağlamda meta-etik kavramına bakıldığında etik üstü ve ötesi gibi anlamları ifade ettiği anlaşılır.

Meta-etik, etiğin doğası, ahlaki kavramların anlamları ve ahlaki akıl yürütmenin yapısı hakkında konuşur (Cavalier, 1996; Cevizci, 2002: 11). Diğer bir deyişle etik ilkelerin nereden geldiği ve ne anlam taşıdığı üzerine araştırma yapar (Özutku ve Cevrioğlu, 2005: 94). Etiğin görelî olup olmadığı ve her zaman kişisel çıkarlardan hareket edip etmeyeceğimiz meta-etinin tartışma konusudur (Cavalier, 1996). Ödev, iyi-kötü, doğru-yanlış gibi terimlerin anlamları, ahlaksal doğruların olup olmadığı, ahlaki yönden doğru ya da yanlış olan ile ilgili inançlarımızı akılcı bir şekilde nasıl savunabileceğimizi konu edinir (Torlak, 2013: 21). Örneğin, “Ötenazinin cinayet olduğunu” diyen birisi; kendisinin, kültürünün veya dininin ötenaziye onaylamadığını mı yoksa ötenazinin her zaman, her toplum ve herkes için yanlış ve kötü olduğunu mu söylüyor?

2.3.2 Normatif (Kural Koyucu) Etik

"Normatif" sözcüğü, "standart" veya "kural" anlamına gelen "norm" kelimesinden türetilmiştir. Bu bağlamda ahlaki normlar insanların uyması beklenen standartlar veya ilkeleri ifade eder (Frye, 2017: 117). Meta-etik ile uygulamalı etik arasında bir köprü işlevi gören normatif etik (Bayram, 2006: 230), ahlaki yaşamı yönlendiren, doğru eylemleri yanlış eylemlerden ayıran, ahlaki ilke ve standartların belirlenmesiyle ilgilendirir. Kişilerin yaşamlarında uydukları takdirde iyilik getirecek ilke ve standartları araştırır (Tevrüz, 2007: 2; Shaw, 2011: 49). Diğer bir deyişle, nasıl yaşamamız gerektiğini bildiren ahlaki normları araştırır, kişiyi ahlak yönünden iyi yapan şeylerin neler olduğu ile ilgili sorgulamalar yapar (Cevizci, 2002: 7-8). Neyin iyi ve neyin kötü olduğuyla ilgili kural koyucu bir özelliğe sahiptir.

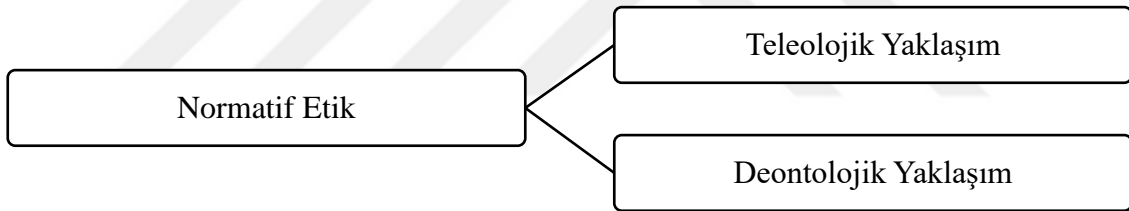
“Başkalarının bize yapmalarını istediğimiz şeyi biz de başkalarına yapmalıyız” düsturunu ifade eden Altın Kural (Karşılıklılık Etiği) normatif bir ilkenin klasik bir örneğidir. Komşumuzun bize ait olan bir eşyayı izinsiz almasını istemediğimiz gibi biz de onlara ait olan bir eşyayı izinsiz almamalıyız, almamız yanlış olur. Aynı akıl yürütmeyi kullanarak teorik olarak olası herhangi bir eylemin doğru ya da yanlış olup olmadığını belirleyebiliriz. Bu bağlamda Altın Kural'a dayanarak yalan söylemek, taciz etmek, mağdur etmek, saldırmak veya başkalarını öldürmek de yanlış olur (Fieser,

2020). Genel olarak her dinde ve her kültürde farklı şekillerde ifade edilen Altın Kural kişiler arası çekişmeleri önlemek için bir standarttır.

Normatif etiğin ilgilendiği başlıca sorulardan bazıları aşağıdaki gibidir: Ne tür eylemler ahlak yönünden doğrudur, ne tür eylemler ahlak yönünden yanlıştır? Ahlak yönünden doğru ve yanlışın temel ilke ve standartları nedir? İnsan hayatında en değerli şeyler nelerdir? Bir kişiyi iyi bir insan yapan şey nedir (Torlak, 2013: 21)?

Normatif etik alanında önemli teoriler bulunmaktadır. Bu teoriler arasında en yaygın ve önemli olan iki teori bulunmaktadır. Biri görev fikrine dayanan, yani yerine getirilmesi gereken ödevleri ön plana çıkaran deontolojik yaklaşım, diğeri ise davranışların kendimize ve başkalarına etkisinin sonuçlarına odaklanan teleolojik yaklaşımdır. Bu iki yaklaşım, bazı ahlak filozoflarının, Sokrates'in "Nasıl davranmalıyım?" sorusuna yanıt olarak yaptıkları çalışmalarla geliştirilmiştir (Bayram, 2006: 230; McPhail ve Walters, 2009: 46).

Şekil 2.4: Normatif Etik Yaklaşımlar



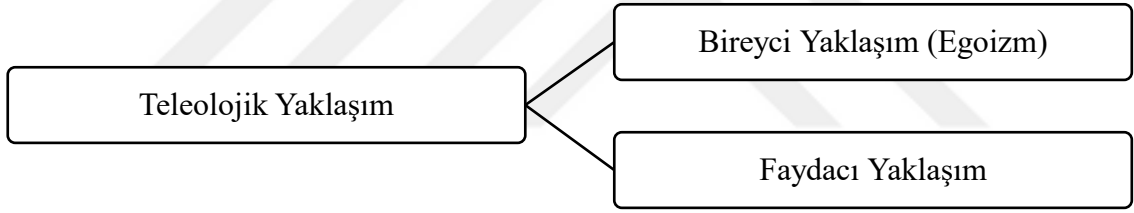
Teleolojik yaklaşımda, fayda maliyet karşılaştırması yapılır ve en fazla faydayı sağlayan seçenek doğru olarak esas alınır (Selimoğlu, 1997). Deontolojik yaklaşımda ise, en fazla faydanın söz konusu edilmediği durumlarda, hakların ve yükümlülüklerin tanınması gerektiği yaklaşımı esas alınır (Alagöz vd., 2006: 141). Kısacası teleolojik yaklaşım, sonuç ya da sonuçlarla ilgili iken, deontolojik yaklaşım ise ödev ya da ilkelerle ilgilidir (Serbest, 2006: 594).

Muhasebe mesleğinde, meslek mensuplarının meslek etiğine ilişkin sergiledikleri davranışların ve uygulamaların normatif etiğin söz konusu yaklaşımları tarafından etkilendiği varsayılmaktadır (Selimoğlu, 1997; Karabınar ve Çevik, 2014: 32; Akdoğan, 2005: 296). Bu nedenledir ki muhasebe meslek etiğiyle ilgili çalışmalarda daima bu iki yaklaşım ön plana çıkmıştır. Ayrıca bu iki yaklaşım genel olarak birbirinin karşıtı olarak algılanmaktadır.

2.3.2.1 Teleolojik Yaklaşım

“Teleolojik” sözcüğü Yunancada “doğal son” veya “amaç, gaye” anlamına gelen “telos” sözcüğünden türemiştir (Mintz ve Morris, 2017: 25). Bu anlamda teleolojik yaklaşımlar kişinin eylemlerinin sonuçlarına odaklanırlar. Yani bir eylemin iyi veya kötü, doğru veya yanlış olduğu eylemin sonuçlarına göre belirlenir. Bu yaklaşımda İngiliz faydacılardan Jeremy Bentham, John Stuart Mill ve Henry Sidgwick göre iyi demek, en çok sayıda insana en fazla mutluluğu sağlamak demektir (Usta, 2011: 43; Torlak, 2013: 22). Bir davranış, ki bu davranış ne olursa olsun, fayda, zevk, şöhret, servet ve benzerleri gibi arzu edilen bir sonuç üretiyorsa, ahlaki açıdan doğru olarak kabul edilir (Mintz ve Morris, 2017: 25; Karabınar ve Çevik, 2014: 33). Sonuç odaklı olan bu yaklaşım literatürde Sonuççuluk ya da Sonuçsalcılık (Consequentialism) olarak da adlandırılmaktadır.

Şekil 2.5: Teleolojik Yaklaşımlar



Teleolojik yaklaşım da kendi arasında ikiye ayrılmaktadır. Biri, Niccolo Machiavelli (1469-1527) ve Max Weber’in (1864-1920) savunduğu görüş olan bireyci (egoizm) yaklaşım, diğeri ise Jeremy Bentham (1748-1832) ve John Stuart Mill’in (1806-1873) savunduğu faydacı yaklaşımdır. Bu iki yaklaşım da eylemin sonuçlarına bakarak etik olarak kabul edilebilir olup olmadığını belirler.

2.3.2.1.1 Bireyci (Egoizm) Yaklaşım

Egoizm olarak da adlandırılan bireyci yaklaşım, bireylerin uzun vadeli çıkarlarını destekleyecek şekilde hareket etmelerini savunur ve bu nedenle, eylemlerin sonuçlarına dayanan bir yaklaşım olarak kabul edilir (Loo, 2002: 490). Bu yaklaşımda bireyler karar verirken kendilerine uzun vadede en önemli avantajı sağlayan alternatifi seçerler (Selimoğlu, 1997). Kişinin her zaman kendi yararına göre hareket etmesi bu yaklaşımın

temel düşüncesini oluşturmaktadır. Dolayısıyla bu yaklaşım başkaları üzerindeki sonuçları dikkate almadan yalnızca kişi için en yüksek yararın sonuçlarıyla ilgilenir (Al-Aidaros vd., 2013: 4).

Bu yaklaşıma göre tüm bireyler eğer kendi çıkarlarını öne çıkarma güdüsüyle hareket ederlerse genel çıkarlar da üste çıkar. Bu durum bir nevi gelişme demektir. Fakat bu yaklaşım doğruluk, dürüstlük ve benzeri değerler temeline oturduğu takdirde gerçek anlamına kavuşur (Selimoğlu, 1997). Bazı egoistler kişinin kendi iyiliğinin birincil olarak, diğerlerinin iyiliğinin ikincil olarak kabul edilmesini savunurken, diğer bazı egoistler ise başkalarına karşı ahlaki yükümlülüklerimizin olmadığını ve her bireyin sadece kendi iyiliğini elde etmekten sorumlu olduğunu iddia etmektedirler (Paeth, 2008: 1520). Bu nedenle çoğu insan egoizm ilkesinin doğası gereği etik olmadığını düşünmektedir. Bencilliği savunuyor gibi görünmekte ve tüm toplumlarda olmasa da bencillik yanlış kabul edilmektedir. Bu yaklaşımın destekçileri genellikle başkalarını düşünmeyi yani fedakarlığı vurgulayan ahlakçılara itiraz ederler. Çünkü egoistler, kişisel çıkarların iyi bir şey olduğunu iddia ediyorlar. Ne var ki suistimale açık olabilen egoizm çok ileri gidebilir, çünkü daima kişisel çıkarları sürdürmek bencilliğe yol açar ve bencillik de ahlak dışı olarak kabul edilir (Duska vd., 2011: 52; Selimoğlu, 1997). Sonuç olarak birçok araştırmacı egoizm yaklaşımının kabul edilemez bir mantığa sahip olduğunu savunmaktadırlar (Duska vd., 2011: 53; Al-Aidaros vd., 2013: 4).

Ayrıca bu yaklaşım muhasebe mesleğinin etik ilkeleriyle de çelişebilir, çünkü meslek mensuplarının dürüstlük, tarafsızlık, gereken özeni gösterme ve kamu yararını koruyacak şekilde hareket etme yükümlülüğüne uyma zorunluluğu bulunmaktadır, bu nedenle de muhasebe mesleğinde kabul edilemez (Duska vd., 2011: 53).

2.3.2.1.2 Faydacı Yaklaşım

Faydacı yaklaşım, çok sayıda insan için mümkün olan en büyük faydayı (iyiyi) sağlayacak kararın veya davranışın doğru olduğunu savunmaktadır (Selimoğlu, 1997; Loo, 2002: 490; Shaw, 2011: 53; Byars, 2018: 11). Yani ahlaki olan karar veya davranış en büyük net faydayı (iyi) getiren karar veya davranıştır. Bu yaklaşıma göre kişinin kendi çıkarı diğer ilişkili olan bütün insanlardan daha büyük değildir (Paeth, 2008:

1520). Bu, faydacı yaklaşımı bireyci (egoizm) yaklaşımdan ayıran en temel farktır. Çünkü bu yaklaşıma göre bir eylemin faydalı veya zararlı olduğunu belirlemek için ortaya çıkabilecek sonuçlar sadece kişinin kendi çıkarını gösteren sonuçlar değil, burada kişinin kendi çıkarı dahil olmak üzere eylemden etkilenen herkesin sonucunu gösterir (Duska vd., 2011: 57; Hoffman vd., 2014: 21; Ho, 2007). Bu yaklaşımda herkesin faydasına, iyiliğine olan eyleme öncelik verilir.

Faydacı yaklaşımda ilkin eylemden veya karardan etkilenecek kişiler için muhtemel fayda ve zararlar değerlendirilir, sonrasında söz konusu kişiler için en büyük tatmini ve faydayı sağlayacak olan davranış şekli esas alınır. Ancak uygulamada neyin zarar olarak sayılacağı ve neyin fayda olarak sayılacağı belirlenmesi zor bir konu olarak kabul edilir (Selimoğlu, 1997; Mintz ve Morris, 2017: 28; Duska, 2008: 1436). Çünkü birisi için faydalı olan başkası için zararlı ya da tam tersi olabilir.

Faydacılığın ana teması daha önceki birçok düşünürün çalışmalarında yer alsa da, J. Bentham ve J. S. Mill teoriyi açık ve ayrıntılı olarak ilk geliştirenlerdirler (Shaw, 2011: 53). Mill faydacılığı özet olarak; “Eylemler mutluluğu teşvik etme eğiliminde olduklarında doğru, mutluluğun tersini üretme eğiliminde olduklarında ise yanlıştır” şeklinde ifade etmektedir (Duska vd., 2011: 57). Ancak bu yaklaşımda sonuçlara bu şekilde odaklanmak, genel olarak, mutluluğa ulaşmanın yollarını dikkate almaz (Byars, 2018: 11). Yani bir eylemin sonucunda fayda olduktan sonra gidilen yolun nasıl olduğunun bir önemi yoktur. Ayrıca faydacı yaklaşım için yapılan en büyük eleştirilerden biri, insan haklarını ve adaleti göz ardı etmesidir (Yüksel, 2006: 178). Çünkü bu yaklaşım sadece sonuçlara odaklanmaktadır. Örneğin, bir kişi fakir insanlara yardım etmek için bir banka soyarsa, bu türden bir eylem faydacı bakış açısına göre etik olarak kabul edilir. Diğer taraftan bu yaklaşımda çok sayıda kişinin en büyük faydayı görmesi söz konusu olduğundan muhasebe mesleğinde sosyal sorumluluk kavramı gereği bu yaklaşım kabul edilebilir olmaktadır.

2.3.2.2 Deontolojik Yaklaşım

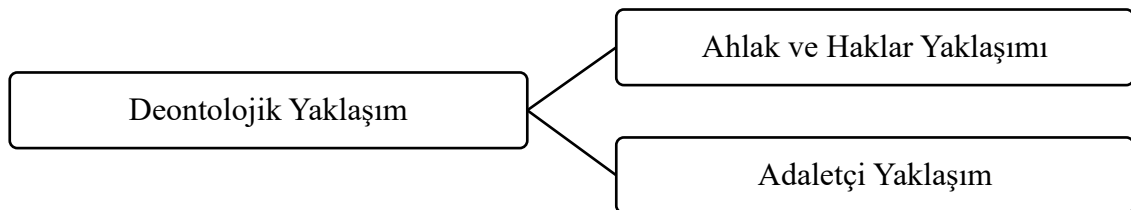
Deontoloji, Yunancada “ödev, görev” veya “yükümlülük” anlamına gelen “deon” sözcüğünden türetilmiştir (Mintz ve Morris, 2017: 28; Bruton, 2008: 563; Byars, 2018:

52). Deontoloji bazen “ödev ahlakı” (Torlak, 2013: 29) bazen 18. yüzyıl filozofu Immanuel Kant’ın (1724-1804) yaptığı çalışmalardan dolayı “Kantçılık - Kantianism” (Schwartz, 2008: 217) bazen de “sonuçsalcı olmayan (nonconsequentialism)” (Karabınar ve Çevik, 2014: 34) olarak adlandırılır.

Deontolojik yaklaşım, bir eylemin veya kararın sonuçlarını dikkate alan Teleolojik Yaklaşımın aksine, eylemin veya kararın kendisini dikkate alan bir yaklaşımdır (Shabana, 2008: 85). Yani bu yaklaşım ahlaki yükümlülük, haklar ve görevlere odaklanır ve eylemin sonuçlarından ziyade eylemin kendisini inceler (Armstrong vd., 2003: 6; Karabınar ve Çevik, 2014: 34). Kant’ın geliştirdiği (şimdiye kadar geliştirilen en tanınmış, önemli ve etkili) bu yaklaşımda (Hoffman vd., 2014: 24; Yüksel, 2005: 179) kişi, davranışlarını temel görev ve haklarına göre belirler. Kişinin hareket şeklini belirleyen, ahlaki yükümlülükler ve görevlerdir (Toraman, 2003: 63). Bu bağlamda Kant’a göre bir eylem ilkelere veya kurallara göre yapıldığı sürece ahlaki olarak doğru kabul edilir (Bruton, 2008: 563). Burada eylemlerimizin ahlaki olup olmadığı sadece bu ilke ve kurallara uyup uymadığımızı bağlıdır, eylemin sonuçlarının bir önemi yoktur. Dolayısıyla bu yaklaşım ile teleolojik (sonuçsal) yaklaşım arasında bariz bir şekilde zıtlık olduğu görülmektedir.

Deontolojik yaklaşım meslek mensuplarının meslek etiğine ilişkin karar ve davranışlarını etkilemektedir. Bu bağlamda muhasebe mesleği genellikle deontolojik yaklaşıma dayandırılır. Muhasebe mesleğinde deontoloji, meslek mensuplarının kendi aralarında ve müşterileri ile aralarındaki ilişkileri belirleyen ilke ve kuralları ifade etmektedir (Akdoğan, 2005: 298).

Şekil 2.6: Deontolojik Yaklaşımlar



Teleolojik yaklaşımda olduğu gibi deontolojik yaklaşım da kendi içinde iki kısma ayrılmaktadır. Bunlar ahlak ve haklar yaklaşımı ile adaletçi yaklaşımdır.

2.3.2.2.1 Ahlak ve Haklar Yaklaşımı

Ahlak ve Haklar Yaklaşımı, bireylerin vicdan özgürlüğü, kişisel dokunulmazlığı, mahremiyet, irade, yaşama ve güvenlik gibi temel hak ve özgürlüklere sahip olduğu ve verilen kararlar sonucunda bu temel hak ve özgürlüklerin bireylerin ellerinden alınmayacağı temeline dayanan bir ahlak anlayışıdır. Dolayısıyla ahlak açısından doğru olan karar veya eylem, karardan veya eylemden etkilenen kişilerin haklarını en iyi savunanıdır (Selimoğlu, 1997; Küçüköğlü, 2012: 184). Burada “hak” kavramı iyi anlaşılmadığı takdirde kafa karıştırıcı ve manipülatif olabilir çünkü herkes haklarının olduğunu iddia eder. Bu nedenle, “hak”, hem bireysel hem de sosyal bağlamlarda uygun şekilde anlaşılması gereken önemli bir etik kavramdır (Khalid Ali vd., 2014: 78).

Bu yaklaşım ilk olarak 17. yüzyılda Thomas Hobbes (1651) ve John Locke’a (1690), 18. yüzyılda ise Kant’ın (1785) çalışmalarına dayanmaktadır (Mintz ve Morris, 2017: 29). Kişinin ahlaki haklarını dikkate alan bu yaklaşım, kişinin eylemlerinin sonuçlarını dikkate almaz (Ferrell ve Gresham, 1985: 89). Bu nedenle alınan bir kararda bireyin temel haklarına saygı gösterildikten sonra karar sonucunun ilgili kişilere zarar vermesinin bir önemi bulunmamaktadır. Bu yaklaşımda yanlış olan, bireylerin haklarının ihlal edilmesidir.

Bir meslek örgütü meslek ahlakını yakından ilgilendiren konularda bir karar alırken, bu karardan etkilenen diğer bireylerin haklarını ihlal etmemeye dikkat etmek zorundadır (Selimoğlu, 1997). Örneğin muhasebe alanında, ilgili tarafların finansal bilgileri doğru ve eksiksiz alma hakları olduğu için meslek mensupları, finansal tabloları doğru ve eksiksiz sunmakla yükümlü olmaları gibi.

2.3.2.2.2 Adaletçi Yaklaşım

İlk temelleri milattan önce V. yüzyılda Aristoteles ve Platon tarafından atılan ve ahlak ve siyaset felsefecisi John Rawls (1921-2002) tarafından geliştirilen (1971) bu yaklaşım, ahlaki davranışlarla ilgili kararlarda haklara bağlı olarak eşitlik, tarafsızlık ve dürüstlük ilkeleriyle ilişkilidir (Küçüköğlü, 2012: 184; Selimoğlu, 1997; Biçer, 2015: 206). Bu yaklaşım ahlaki davranışlarla ilgili kararların sonucunda ortaya çıkacak olumlu

ya da olumsuz sonuçların ilgili tüm kişilere eşit bir şekilde dağıtılmasını gösterir (Torlak vd., 2018: 90).

Her insana hak ettiği şeyi verme anlamına gelen adalet kavramı haklar, hakkaniyet ve eşitlik konularıyla ilişkilidir (Mintz ve Morris, 2017: 30). Bu bağlamda adaletçi yaklaşım da tıpkı ahlak ve haklar yaklaşımı gibi görev temelli (deontolojik) olup, haklarla ilişkili olduğu görülür (Lantos, 2002: 214). Diğer taraftan bu yaklaşım, faydacı yaklaşımda bulunan karmaşık hesaplamaların neden olduğu zorluklardan ve bireyci yaklaşımdaki kişisel çıkar yorumuyla gelen sorunlardan ayrıştırılmıştır (Selimoğlu, 1997).

Aşağıda yer alan Tablo 2.3'te Teleolojik (Bireyci ve Faydacı Yaklaşım) ve Deontolojik (Ahlak ve Haklar Yaklaşımı ve Adaletçi Yaklaşım) yaklaşımların ahlaki davranışlarla ilgili karar ölçütleri gösterilmektedir.

Tablo 2.3: Etik Yaklaşımların Ahlaki Davranışlarla İlgili Karar Ölçütleri

Ahlaki Davranışlarla İlgili Karar Ölçütü	İlgili Etik Yaklaşım
Eylemin kişisel getirisi	Bireyci Yaklaşım
Eylemin sonucunda herkes için en fazla faydanın elde edilmesi	Faydacı Yaklaşım
Eylemin bireyin temel hak ve özgürlüklere saygı göstermesi	Ahlak ve Haklar Yaklaşımı
Haklıya hakkının teslim edilmesi	Adaletçi Yaklaşım

Kaynak: (Torlak vd, 2018: 90).

2.3.3 Uygulamalı Etik

Uygulamalı etik, insan eylemleriyle ilgili belirli/tartışmalı ahlaki konuları incelemeye ve bu ahlaki konularda ortaya çıkabilecek sorunları tartışmak için kriterler oluşturmaya çalışır (Cavalier, 1996). Örneğin, kürtaj, ötanazi, insan klonlanması, ölüm cezası, çevresel kaygılar ve hayvan hakları gibi tartışmalı konular uygulamalı etiğin üzerinde durduğu konulardır.

Son zamanlarda uygulamalı etiğin alanı; tıp etiği, iş etiği, mühendislik etiği, çevre etiği ve cinsel etik gibi konular olmuştur (Fieser 2020). Uygulamalı etik bu gibi

tartışmalı konularda meta-etik ve normatif etik açısından sorunun nasıl çözülmesi gerektiğini araştırır. Diğer taraftan uygulamalı etik, ilgili sorunlar hakkında felsefi bilgilerin dışında uzman görüşlere de ihtiyaç duyabilir. Örneğin, kürtaj konusu tartışılırken, annenin sağlık durumu, fetüsün ne zaman birey olduğu, insanın ne olduğu gibi soruların cevapları ilgili alanların uzmanları tarafından verilir (Torlak, 2013: 21). Dolayısıyla etiğin bu türünden anlaşıldığı üzere kuramsal yaklaşımın yanında pratikte karşılaşılan ahlaki sorunlar da etiğin ilgi alanına girmektedir.

Kısacası meta-etik, etik yargıların nasıl ortaya çıktığını inceler ve iyi-kötü, doğru-yanlış gibi kavramların ne anlama geldiğini söylemeye çalışır. Normatif etik ise doğru ve yanlış birbirinden ayırmak için bazı ahlak ilkeleri ortaya koymaya çalışır. Diğer taraftan uygulamalı etik ise toplumun tümünü ilgilendiren sorunları ele alır (Gülcan, 2006: 390).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3 MUHASEBE MESLEK ETİĞİ

3.1 Meslek Etiği

Günümüz iş dünyasında meslek etiği en önemli kavramlardan biri olarak ortaya çıkmakta (Kutlu, 2008b: 39) ve iş etiği ile çalışma etiğinden farklılık arz etmektedir. Meslek etiği, iş etiği ve çalışma etiğinin önemli bir kısmını oluşturmaktadır. Yani iş etiği diğerlerini de içeren geniş kapsamlı bir kavramdır (Arslan, 2005: 51-79). Bir örnek üzerinden bu etik türlerinin birbirlerinden farkları şöyle verilebilir: Bir meslek mensubunun işine zamanında gelmesi çalışma etiğinin konusu; yanında çalışanlara adil davranması iş etiğinin konusu; müşterilerine gereken ihtimamı göstermesi ise meslek etiğinin konusudur (Karacan, 2014: 52).

Çalışma etiği ve meslek etiği arasındaki farklar aşağıdaki gibi gösterilebilir: Çalışma etiği bütün meslekleri kapsarken, meslek etiği ilgili mesleği kapsar; çalışma etiği bütün iş görenleri kapsarken, meslek etiği ilgili meslek mensuplarını kapsar; çalışma etiği toplumdaki diğerlerinden farklılaşırken, meslek etiği değişmez, evrenseldir; çalışma etiği genellikle yazılı değilken, meslek etiği yazılıdır; çalışma etiği dinsel ve töresel inançlar ve genel ahlak kurallarından beslenirken, meslek etiği mesleklerin evrimi, hukuk ve literatürden beslenir; son olarak çalışma etiğinin hukuki yaptırımları olmayabilirken, meslek etiğinde hukuki yaptırımlar vardır (Gül, 2015: 45).

Meslek etiği, belli bir meslek grubu tarafından mesleğe ilişkin oluşturup korudukları; meslek mensuplarının uymaları gereken ilke ve kuralları gösteren, onları bu ilke ve kurallara gerektiği gibi uymalarını zorlayan, kişisel eğilimlerin sınırlarını çizen; mesleğe yeni başlayanlara rehberlik eden, yeterli ve ilkeli bulunmayan üyelerin meslekte dışlanmasını sağlayan; meslek içerisinde rekabeti düzenleyen ve ayrıca hizmet ideallerinin korunmasını amaçlayan mesleki ilkeler bütünü olarak ifade edilir (Çakırel vd., 2010: 315).

Kişisel etik davranış ilkeleri dürüstlüğü ve güvenilirliği, başkalarına saygı duyup zarar vermekten kaçınmayı, adaleti ve öz değerleri içerisinde barındırırken; muhasebeciler, doktorlar, mühendisler ve yöneticiler gibi meslek mensupları için etik davranış ilkeleri nesnellik, gizlilik, tam açıklama, durum tespiti gibi kavramları ve çıkar çatışmalarını önlemeyi kapsayacak şekilde genişletilebilir (Sayım ve Usman, 2016: 249).

Meslek etiği, ilgili mesleğe ilişkin kabul edilebilir olanı kabul edilemez olandan ayırt etmek için kullanılan ahlak temelli davranış standartlarıdır. Meslektaşlar, müşteriler veya genel olarak toplum olarak profesyoneller arasında sorumlulukları kapsayan bir dizi kural ve ilkeler olarak da tanımlanabilir (Feil vd., 2017: 258). Aynı şekilde, meslek etiği, doğruyu yanlıştan ayıran kurallar ve standartlarla ilgilidir. Bu kurallar ve standartlar mesleki davranış ilkelerini oluşturur ve mesleki etiğin temelini oluştururlar. Diğer taraftan meslek mensuplarının belirli durumlarda ne yapmaları gerektiğini belirleyen ve yönlendiren davranış standartları olarak tanımlanabilir (Fisher, 2008: 1693).

Meslekle ilgili söz konusu ilkeler toplumun kültür ve değerlerinden bağımsız olup, ülkeden ülkeye değişiklik göstermesine rağmen genellikle evrensel ilkelere oluşurlar. Doktorluk, avukatlık, mühendislik ve muhasebecilik gibi nice mesleklerin mesleki ilkeleri dünyanın her yerinde aynı olmaktadır. Dünyada var olan meslekler için ortak ilkelerin belirlenmesi güç olduğundan dolayı her mesleğin kendine özgü şartları meslek ilkelerinin oluşmasında rol oynamaktadır.

Meslek etiğinin tanımında geçen kavramların çok geniş anlamlar ihtiva etmesi ve bir kısmının subjektif değerler olması sebebiyle tamamını yasalarla belirlemek imkansız gibi bir şeydir. Bu nedenle meslek etiği hukuk sisteminin koyduğu yasaların da üstünde, uyulması zorunlu kabul edilen daha üst değer yargılarına dayandırılmakta ve dolayısıyla meslekle ilgili davranışları belirleyen ilke ve kurallar yasalardan daha geniş bir kavram olarak kabul edilmesi gerekmektedir (Kutlu, 2008a: 147).

Meslek etiği, herkes için geçerli olan normları ve ilkeleri kapsamaz, sadece meslek mensuplarının rollerinde bireylerle ilgili olanları kapsar. O halde meslek etiği, meslek mensuplarının toplumdaki rolleri ve davranışlarıyla ilgili ahlaki ilke ve değerler ile ilgilidir ve bu nedenle davranışları haklı göstermek ve bilgilendirmek için

kullanılabilecek bir normlar sistemi olarak düşünülebilir. Meslek etiği, akademik literatür ile tanınan bir çalışma alanıdır. 1970'lerden bu yana uygulamalı etiğe artan ilgi gösterilmiş ve biyoetik veya tıp etiği ve yasal etik alanlarının daha oturmuş olduğu alanların yanında muhasebe etiği, bankacılık etiği, mühendislik etiği, emlak etiği ve benzeri gibi çeşitli alanlarda alt disiplinler gelişmiştir (Fisher, 2008: 1694).

3.1.1 Meslek Etiğinin Amacı

Meslek etiğinin amacı, meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerinde ve ilişkilerinde toplumun güvenini sağlayan bir takım kolaylaştırıcı ilke ve kurallar bütünü tesis ederek (Karacan, 2014: 51) meslek güven ve itibarını arttırmaktır. Söz konusu ilke ve kurallar, o mesleği toplumda sadece itibarlı bir konuma getirmekle kalmaz aynı zamanda itibarlı bir şekilde yürümesini de sağlar (Kısakürek ve Alpan, 2010: 216; Çukacı, 2006: 97).

Şüphesiz mesleğin itibarı ancak mesleği amacına uygun olarak icra eden meslek mensuplarınca mümkün olur. Diğer taraftan bir meslek mensubunun mesleki faaliyetlerinde ve ilişkilerinde yaptığı bir yanlış sadece kendisini küçük düşürmeyecek mesleğin genelinin vitrini niteliğinde olduğundan dolayı aynı zamanda mesleğin itibarını da zedeleyecek hatta bütün güveni bile yok edebilecek. Bir mesleğe yönelik kaybolan güven mesleğin gelişme potansiyelini kaybetmesine ve toplumsal hayatın olumsuz etkilenmesine sebebiyet verebilecektir.

3.1.2 Meslek Etiğinin Önemi ve Özellikleri

Küreselleşmeyle birlikte dünyada sermayenin hızla artması, mal ve hizmetlerin dolaşımı sınırları aşarak uluslararası bir niteliğe bürünmesi kar maksimizasyonunu artırma amaçlı rekabete sınır tanımaz bir güç kazandırmıştır. Dünya üzerinde var olan yeraltı kaynakları, servetler bir kıtadan veya bir yarım küreden diğer kıtalara veya diğer yarım küreye sömürü düzeniyle aktarılması ipin ucunu kaçırmıştır. Ayrıca dünyanın birçok ülkesinde dev firmaları kapsayan muhasebe ve denetim alanında skandallar yaşanmakta, gelişmekte olan ülkelerin gelir dağılımları bozulmakta, ortak kamu yararları göz ardı edilmekte, ekonomik faaliyetler vergi ödenmeden sürdürülmekte,

kamu kaynakları israf edilmekte, rüşvet ve torpil dediğimiz adam kayırmacılık bir sistem olarak benimsenir duruma gelmektedir. Bu toplumsal bozuklukların ortaya çıkmasında iş ve meslek etiği standartlarının düşmesi temel nedenlerden biri sayılmaktadır. Bu noktada, özellikle meslek etiği ve sosyal sorumluluk kavramlarına geniş bir yer ayıran bazı dünya üniversiteleri işçi ve işveren sendikaları ve meslek birliklerinin söz konusu alandaki araştırmaları ve incelemeleri aydınlatıcı ve yol gösterici bir rol oynamaktadır. Keza, akademi dünyasında yapılan yayın çalışmaları, etkisinin bütün dünyada hissedildiği bu soruna ilişkin kaygıların haklılığını göstermektedir (İşgüden ve Çabuk, 2006: 64).

Meslek etiğinin temelini oluşturan tutum ve davranışlar, tarihte en eski mesleklerden sayılan ticaret mesleğine ilişkin olarak ortaya çıkan doğruluk, dürüstlük, sözünde durma, hile yapmama gibi ilkelerin belirleyici olduğu söylenebilir (Daştan, 2009: 284). Yani bu ilkelerin ortaya çıkışı, meslek mensuplarının mesleği icra etmeleri sırasında karşılaştıkları ve o mesleğin dahilinden ya da haricinden kişilerin etik dışı davranışlarının sonlandırılması veya azaltılması gibi hedefler olmuştur (Kısakürek ve Alpan, 2010: 216).

Meslek etiğiyle ilgili değerlerin dayanakları çeşitlilik göstermektedir. Bir kısım değerler vicdani kanaatlere, bir kısım değerler ise oda, birlik, dernek, cemiyet vb. organizasyonların düzenledikleri yazılı kurallara dayanırken diğer bir kısım ise yasallaşmış kurallara dayanır. Bu değerlerin ihmalî ya da ihlali halinde yasal müeyyideler daha ağır basabilirken, mesleki örgütlerin müeyyideleri nispeten hafif olabilir. Vicdani kanaatin yaptırımı ise subjektif özelliğinden dolayı diğerlerine göre çok daha hafif ya da çok daha ağır olabilir (Kutlu, 2008a: 147).

Yapılan araştırmalarda işletmelerin müşteri kaybetme nedenlerinin başında; güven verilmemesi, mesleki özen eksikliği, yeterli bilgi alamama ve ücret sorunları gibi nedenler gösterilmektedir. Sıralanan bu nedenler gerek mesleki profesyonellikten gerekse de meslek etiğinden uzak davranışlar olarak görülür. Bu yönden bakıldığında profesyonelliğin gerekleri ile örtüşen meslek etiğinin bir takım temel özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Kutlu, 2011: 81):

- Meslek etiği kişisel etiğe ve dürüstlüğe dayanır,
- Meslek etiği doğru söylemeyi ve güvenilir olmayı gerektirir,

- Meslek etiği namus gerektirir,
- Meslek etiği bir iş planı oluşturmayı gerektirir,
- Meslek etiği gerek dahili gerekse de harici olarak uygulanır,
- Meslek etiği aynı zamanda kârı da gerektirir,
- Meslek etiği değerler üzerine kurulur,
- Meslek etiği işletmenin en üst noktasından başlar.

3.2 Muhasebe Meslek Etiği

Her meslekte olduğu gibi muhasebe mesleğinde de değer yargılarında çelişkiye düşme, kuralların ve kararların uygulanmasında anlaşamama gibi mesleki problemler görülebilmektedir (Selimoğlu, 2006: 442). Bu nedenle her meslekte olduğu gibi muhasebe mesleğinde de etik, bir gereklilik olarak ortaya çıkmıştır.

Meslek etiğinin bir alt dalı olan muhasebe meslek etiği, meslek mensuplarının, iş dünyasında başkalarıyla olan ilişkilerini düzenleyen ilke ve kurallar bütünüünü ifade eder (Bilen ve Yılmaz, 2014: 61). Diğer bir ifadeyle müşterilere, kamuya ve diğer bilgi kullanıcılarına yüksek standartlara bağlanmış ahlaki davranışlarla hizmet edilmesidir. Verilecek olan bu hizmet ise meslek mensuplarından uzmanlıkta yeterli sorumluluğa ulaşanlar, güvenilirliği sağlayanlar, doğru ve tarafsız olma gibi vasıflara sahip olanlar tarafından olmak zorundadır (Selimoğlu, 1997). Muhasebede finansal bilgilerin sunulmasında etik konusu genellikle muhasebe mesleğinin en büyük sorunu olarak kabul edilmektedir (Jaijairam, 2017: 5). Bu sorunun aşılması da ilgili kanunlara uygun işlemlerin yanında evrensel değer yargılarına verilen önemle gerçekteşir.

Muhasebe mesleğinde yaşanan veya yaşanması muhtemel olan etik problemler, finansal skandallar ve mesleki itibarsızlaştıracak tutum ve davranışların olmaması ve diğer taraftan güvenlik, zenginleştirme, güvenilirlik, tanınma, saygı, başarı ve itibarın olması için mesleki etik esas olmaktadır (Feil vd., 2017: 258). Muhasebe meslek etiği, meslek mensuplarına temelde, genel değerlere ilişkin bir çerçeve belirleyerek mesleki faaliyet ve ilişkilerinde uymaları gereken asgari etik ilke ve kuralları göstermektedir (Gül, 2015: 54). Diğer bir ifade ile muhasebe meslek mensuplarının sorumluluklarını yerine getirmedeki davranışlarını düzenleyen etik ilke ve kurallardır.

Muhasebe mesleği genel olarak küresel finans piyasalarını etik açıdan sağlam ve güvenilir tutmak için görevlendirilen ana meslektir. Bu nedenle mesleği sağlam ve güvenilir tutmak için bir takım mesleki etik ilkelerin varlığına gereksinim duyulmuştur. Muhasebe mesleği ile ilgili ilk etik ilkeler 1886 yılında Amerikan Muhasebe Birliği (AAA) tarafından geliştirilmiş ve 1973 yılında revize edilmiştir. Revize edilen ilkelerin sacayağını dürüstlük, bağımsızlık ve tarafsızlık oluşturmaktadır. Bu davranış kuralları, karşılaşılan belirli etik sorunların nasıl ele alınacağı konusunda muhasebe meslek mensuplarına rehberlik sağlamak üzere tasarlanmıştır. Bununla birlikte, hiçbir mesleki kod, ilke, yönetmelik veya yasanın, bir meslek mensubunun mesleki görevlerinin yerine getirilmesinde karşılaşabileceği her türlü etik ikilemi veya sorunu tam olarak çözemediği ve yol gösteremediği açık görünmektedir. Bu nedenle, meslek ilkeleri bir muhasebe meslek mensubuna olası tüm etik konuları kapsamak için tam bir rehberlik sağlayamayacaktır (Baghdasarian, 2017: 15). Bu nedenle söz konusu ilke ve kuralların uyulmasının sağlanması ve uyulmadığı takdirde caydırıcı cezaların konulması önemli olacaktır, aksi durumda belirlenen ilke ve kuralların bir şey ifade etmeyeceği sonucu ortaya çıkacaktır (Gökgöz, 2012: 327). Ayrıca ilke, kural, yönetmelik ve yasalar yazılı bir şekilde meslek mensuplarının önünde dursa da tüm mesele tamamen meslek mensuplarının sorunları nasıl algıladıklarıyla yani ahlaki akıl yürütmeleriyle ilgili olmaktadır.

3.2.1 Muhasebe Meslek Etiğine Duyulan Gereksinim

Her meslekte gereksinim duyulduğu gibi muhasebe mesleğinde de gereksinim duyulan ve önemli bir rol oynayan meslek etiği, mesleği icra eden meslek mensuplarını yönlendiren davranış standartlarını oluşturmaktadır.

Finansal alanda gerek dünyanın birçok ülkesinde gerekse de ülkemizde ortaya çıkan muhasebe skandalları gibi olumsuz gelişmeler, toplumun her alanında olduğu gibi muhasebe mesleği alanında da etik ve güven tartışmalarını gündemin ilk sıralarına taşımış ve muhasebe etiğine duyulan gereksinimi ortaya koymuştur. Yaşanan bu tartışmalar ortaya koymuştur ki muhasebe mesleğinde teknik bilgi ve uzmanlığın tek başına yeterli olmadığı, ayrıca konunun etik boyutunun teknik bilgilerden daha önemli olduğu ortaya çıkmıştır (Yıldız, 2010: 161). Örneğin dünya çapında muhasebe

skandallarından olan Enron skandalıyla ilgili birçok akademisyenin yaptığı çalışmada, Enron olayının teknik bir hatadan veya başarısızlıktan değil, ahlaki problemden kaynaklandığı sonucu ortaya konulmuştur (Çelik, 2006: 203).

Muhasebe meslek mensuplarının bilgi kullanıcılarına sunduğu hizmetin kalitesi, finansal bilgilerin doğru, tam ve güvenilir olmasına ve bunların yanında dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik, güvenilirlik ve sorumluluk gibi meslek etiği ilke ve kurallarına uymalarına bağlı olmaktadır. Bu nedenle meslek mensupları mesleğin icra edilmesinde teknik bilgi kadar meslek etiği ilke ve kurallarının önemini farkında olmaları çok büyük bir öneme sahip olmaktadır (Yıldız, 2010: 161). Meslek etiği alanında dünyada ve ülkemizde geliştirilen ilke ve kurallar muhasebe meslek mensuplarının korunması için değil, kamu çıkarlarının korunması, mesleğin itibarının artırılmasını daha da ilerisi olan mesleğe güvenin tam olması içindir.

Daha önce de değinildiği üzere muhasebe meslek mensuplarının faaliyetleri toplumun çoğunu doğrudan ya da dolaylı olmak üzere yakından ilgilendirmektedir. Bu nedenle muhasebe mesleği tarafından meslek mensuplarına birçok sorumluluk yüklenmiştir. Bu anlamda, yatırım kararlarından vergilerin sağlıklı bir şekilde tahsil edilmesine kadar bir takım faaliyetler bu meslek mensuplarının sundukları finansal raporlara dayanarak yapılmaktadır. Söz konusu raporlar iş dünyasını ilgilendirdiği kadar bireysel yatırım kararı alan ve iş arama sürecine katılan vatandaşları da aynı oranda ilgilendirmektedir. Bu gerekçelerle muhasebe mesleğinin etkin sonuçlar ortaya koyduğu bir alanda güven duygusu, meslek etiği kavramının önemini ortaya çıkarmıştır (Yücel ve Kartal, 2014: 132).

Mesleki etik ilke ve kurallar, muhasebe meslek mensuplarının ilgili çıkar grupları tarafından beklenen beceri ve yeteneklere sahip olduğunu garanti ederek sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlar. Ayrıca kamu yararının korunmasını sağlarken muhasebe mesleğinin güvenilirliğini de arttırmaktadır.

3.3 Dünya’da ve Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiğine İlişkin Düzenlemeler

Muhasebe meslek mensupları, mesleklerini icra ederlerken nasıl bir davranışta bulunmalarını belirten etik ilke ve kurallar gerek uluslararası gerekse ulusal mesleki kuruluşlarca ve çeşitli yasalar aracılığıyla yazılı hale getirilmiş (Güney ve Biçer, 2016: 791) ve geniş kapsamlı çalışmalar ortaya konulmuştur. Meslek kuruluşlarının etik eğitimi çalışmalarından meslek etiği ile ilgili kitap ve makalelere; muhasebe etik kongrelerinden üniversitelerin ders müfredatlarında yer alan etikle ilgili derslere kadar (Demir, 2015: 343) çalışmalar yapılmış ve yapılmaya devam etmektedir.

Muhasebe meslek etiği ile ilgili uluslararası alanda en fazla öne çıkan düzenlemeler; “Amerika Ruhsatlı Muhasebe Meslek Mensupları Birliği (American Institute Of Certified Public Accountants, AICPA)” tarafından ilan edilen “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği Standartları” ve uluslararası niteliğe sahip “Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants, IFAC)” bünyesinde yer alan “Muhasebe Meslek Mensupları İçin Uluslararası Etik Standartları Kurulu (International Ethics Standards Board for Accountants, IESBA)” tarafından yayınlanan “Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar (The Code of Ethics for Professional Accountants)” adlı çalışmadır.

Türkiye’de muhasebe meslek etiği ile ilgili öne çıkan en önemli düzenleme ise “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler” hakkında düzenlenen yönetmeliktir.

3.3.1 Uluslararası Alanda Muhasebe Meslek Etiği İle İlgili Yapılan Düzenlemeler

Uluslararası alanda muhasebe etiği ile ilgili yapılan önemli çalışmalardan ilki 1966 yılında AICPA tarafından “Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı Standartları” hazırlanmış, diğer bir çalışma IFAC’a bağlı olan IESBA tarafından “Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar” düzenlenmiş ve yapılan bir diğer çalışma ise 2002 yılında ABD’de “Sarbanes-Oxley Yasası (SOX)” çıkartılmıştır. Bu düzenlemelerin yanı sıra “Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors IIA)” ve “Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (International Organization of

Supreme Audit Institutions, INTOSAI)” gibi kuruluşlar tarafından hazırlanan mesleki etik kurallar da daha çok denetim alanında ortaya konan düzenlemelerdir.

3.3.1.1 Amerika Ruhsatlı Muhasebe Meslek Mensupları Birliği (AICPA) Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Kuruluşu 1887 yılına kadar giden Amerika Ruhsatlı Muhasebe Meslek Mensupları Birliği (AICPA), 143 ülkede 418 binden fazla üyesi bulunan Amerika Birleşik Devletleri’ndeki muhasebe meslek mensupları için ulusal mesleki bir kuruluştur. Meslek için etik standartlar belirleyen ve etik alanında rehberlik yapmak için yetkili mercii olan AICPA, ayrıca özel şirketlerin, kar amacı gütmeyen kuruluşların, federal, eyalet ve yerel yönetimlerin denetimleri için de denetim standartlarını belirleyen bir kuruluştur (Baghdasarian, 2017: 7; Bealman, 2013: 14).

Muhasebe mesleği ve uygulamaları alanında en gelişmiş çalışmaların bulunduğu ülkelerden biri olan ABD’de, muhasebe meslek etiğiyle ilgili ilk düzenleme AICPA’nın 1966 yılında yayımladığı “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği Standartları” adlı çalışma olmuştur (Uslu, 1997; Çiftçi ve Çiftçi, 2003: 83). Söz konusu standartlar 1988 yılında tekrardan gözden geçirilmiş ve “Mesleki Davranış Yasası İlkeleri ve Kuralları”nı da içeren formatta güncellenmiştir (Uslu, 1997; Keskin, 2014: 39). Böylece Mesleki Davranış Yasası İlkeleri ve Mesleki Davranış Kuralları olarak 6 ilkeden ve 11 kuraldan oluşmaktadır. Bu ilke ve kurallar aşağıda yer alan Tablo 3.1’de verilmiştir (Çukacı, 2006: 100-101):

Tablo 3.1: AICPA Mesleki Davranış Yasası İlkeleri ve Mesleki Davranış Kuralları

	AICPA Mesleki Davranış Yasası İlkeleri	AICPA Mesleki Davranış Yasası Kuralları
1	Sorumluluklar	Bağımsızlık
2	Kamu Çıkarı	Dürüst ve Tarafsız Olma
3	Dürüstlük	Genel Standartlar
4	Tarafsızlık ve Bağımsızlık	Standartlara Uygun Davranma
5	Özenli Çalışma	Muhasebe İlkeleri
6	Hizmetin Kapsam ve Niteliği	Müşteriyle İlgili Bilgilerin Gizliliği
7		Şarta Bağlı Ücret
8		Meslek Onuruyla Bağdaşmayan Davranış
9		Reklam Yapma Yasağı
10		Komisyon ve Danışma Ücretleri
11		Meslek Unvanı ve Mesleği İcra Biçimi

Kaynak: (Çukacı, 2006: 100-101).

Yukarıdaki tabloda gösterilen AICPA Mesleki Davranış Yasası İlkeleri'ne meslek mensuplarının uyma zorunluluğu yoktur. Ancak AICPA Mesleki Davranış Kuralları'na bütün meslek mensuplarının uyma zorunluluğu vardır (Çiftçi ve Çiftçi, 2003: 84). Uyulmadığı takdirde cezai yaptırımları bulunmaktadır (Ayboğa, 2003: 345).

ABD'de AICPA haricinde muhasebe mesleğinin her bölümü ile ilgili birbirinden ayrı ve anlamlı farklılığa sahip olan meslek etiği kuralları bulunmaktadır. Örneğin; Amerikan Muhasebe Birliği (AAA), Ulusal Muhasebeciler Birliği (NAA), Finansal Yöneticiler Enstitüsü (FEI), İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve Amerikan Devlet Muhasebecileri Birliği (AGA)'dir. Tüm bu kuruluşlar kendi üyelerine özel meslek etiği kurallarına sahiptir (Selimoğlu, 2006: 445).

3.3.1.2 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), 7 Ekim 1977 tarihinde Almanya'nın Münih şehrinde yapılan 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde muhasebe mesleği için kurulmuş küresel bir organizasyondur. IFAC, dünya çapında 130 ülkede 175'ten fazla muhasebe örgütüyle; özel, kamu ve sanayi sektörü ile devlet ve akademi çevresinde istihdam edilen 3 milyondan fazla muhasebe meslek mensubunu

temsil etmektedir. 1977 yılında Türkiye’den IFAC’ın kurucu üyeleri arasında yer alan kuruluş “Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD)”dir. Türkiye’den IFAC’a üye olan bir diğer kuruluş “Türkiye Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB)” ise 1994 yılında üye olmuştur (Selvi, 2002: 1; www.ifac.org, 2020).

Uluslararası alanda muhasebe mesleği ile ilgili en önemli kuruluşlardan biri olan IFAC, muhasebe mesleğinin itibarını ve değerini arttırarak kamu yararına hizmet eder. Yine kamu yararına, IFAC tarafından tüm dünya ülkelerinde kullanılmak üzere muhasebe meslek mensupları için yüksek kaliteli etik standartlar geliştirmek, benimsenmesini ve uygulanmasını sağlamak ve yayımlamak adına IFAC’ın bağımsız bir alt kurulu olan “Muhasebe Meslek Mensupları İçin Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESBA)” kuruldu (www.ethicsboard.org, 2020).

IFAC, meslek etiğiyle ilgili, ilk olarak 1990 yılında bir yönetmelik yayınlamış, 1992 yılında ise “Muhasebeciler için Meslek Etiği: Eğitimsel Mücadele ve Uygulanabilir Uygulama” adında yeni bir yönetmelik yayınlamıştır. 1998 yılına gelindiğinde ise daha önceki yönetmelikler revize edilmiş ve uluslararası alanda oluşturulan ilk kurallar seti olan “Muhasebe Mesleği için Meslek Etiği Kuralları” oluşturulmuştur (Otlu, 1999, 135; Çiftçi ve Çiftçi, 2003: 85; Ekergil ve Onay, 2018: 628).

IFAC tarafından hazırlanan meslek etiği kuralları, 3 bölümden ve bu bölümlerde yer alan toplamda 18 kuraldan oluşmaktadır. Tüm meslek mensuplarının uyması için oluşturulan ilk bölümde 7 kural, serbest çalışan meslek mensuplarının uyması için oluşturulan ikinci bölümde de 7 kural ve bağımlı çalışan meslek mensuplarının uyması için oluşturan son bölümde ise geriye kalan 4 kural yer almaktadır (Ayboğa, 2003: 345-346). Bu kurallar aşağıda yer alan Tablo 3.2’de gösterilmektedir.

Tablo 3.2: IFAC’ın Meslek Etiği Kuralları

	Tüm Meslek Mensupları	Serbest Çalışan Meslek Mensupları	Bağımlı Çalışan Meslek Mensupları
1	Dürüst ve Tarafsız Olma	Bağımsızlık	Sadakat çatışması
2	Etik Çatışmaların Çözümlemesi	Mesleki Yeterlilik ve Muhasebeci Olmayanlardan Yararlanmanın Sorumlulukları	Meslektaşların Desteklenmesi
3	Mesleki Yeterlilik	Ücretler ve Komisyonlar	Mesleki Yeterlilik
4	Gizlilik	Serbest Muhasebecilikle Bağdaşmayan Uygulamalar	Bilginin Sunuluşu
5	Vergi Uygulamaları	Müşterinin Para ve Benzeri Varlıkları	
6	Bölgesel/Ülkesel Teknik Standartların ve Etik Kurallarının Önceliği	Kamu Yararına Serbest Çalışan Diğer Meslek Mensuplarıyla İlişkiler	
7	Meslek Mensubu Hakkında Basında Yayın Yapılması	Reklam ve Teşvik	

Kaynak: (Çiftçi ve Çiftçi, 2003: 85).

IFAC’ın yukarıdaki tabloda yer alan kuralları, muhasebe meslek mensuplarının mesleğin itibarını sarsacak, toplum gözünde mesleğe duyulan güveni azaltacak davranışlarda bulunmaması gerektiğini; diğer taraftan dürüst, tarafsız ve bağımsız gibi niteliklere sahip bir şekilde mesleklerini icra etmeleri gerektiğini ifade etmektedir (Düzmen, 2003: 21).

Dünyada gerçekleşen skandallarla itibarı sarsılan muhasebe mesleğinin itibarını ve saygınlığını güçlendirmek amacıyla IFAC bünyesindeki IESBA tarafından Haziran 2005 tarihinde dünya düzeyinde muhasebe meslek mensupları için düzenlenen etik kurallar olan “Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar” (Kısaca IESBA Etik Kurallar) yayımlanmıştır. Yıllar itibariyle gözden geçirilen IESBA Etik Kurallar yapılan en son değişikliklerle 2018 yılında tekrardan güncellenmiş ve el kitabı olarak bastırılmıştır. IFAC’a üye kuruluşları ülkelerindeki herhangi bir yasa ya da düzenlemelerce engellemeye maruz kalmadıkları sürece söz konusu kurallara uyma zorunlulukları bulunmaktadır (www.ethicsboard.org, 2020). Bazı ülkelerde IESBA Etik Kurallar’da yer alanlar dışında bir takım kurallar ve rehberlere sahip olabilir (IESBA Etik Kurallar, 2015: 13). Ancak bir IFAC üye kuruluşu veya ülkesinden bir firma, IESBA Etik Kurallar’da belirtilenlerden daha az katı standartlar uygulayamaz (Mintz ve Morris, 2017: 218).

IESBA Etik Kurallar'ı üç bölümden oluşmaktadır. Bölüm A'da "IESBA Etik Kurallar'ının Genel Uygulanışı" başlığı altında tüm meslek mensupları için "uymaları gereken temel ilkeler, kavramsal çerçeve, tehditler ve önlemler, etik çatışmaların çözülmesi ve yönetimden sorumlu olan kişilerle iletişim" yer almaktadır. Serbest çalışan muhasebe meslek mensuplarının bölümü olan Bölüm B ve bağımlı çalışan muhasebe meslek mensuplarının bölümü olan Bölüm C'de ise kavramsal çerçevenin belirli durumlarda nasıl uygulanacağı, tehditler ve önlemlerle ilgili örnekler bulunmakta ve uymaları gereken kurallar yer almaktadır (Keskin, 2014: 47).

AICPA ve IESBA kuruluşlarının yayımladıkları etik kurallarla ilgili genel bir değerlendirme yapıldığında, her iki düzenleyici kuruluşun da gerek kullandığı kavramsal çerçeve yaklaşımı ve gerekse bağımsızlık ilkesine ilişkin gerekliliklerin detayı noktasında farklılıklar bulunmaktadır. Fakat her iki düzenleyici kuruluşun yayımladıkları kurallarla ulaşmak istedikleri amaç ve etik ikilemler konusunda gerek kural bazlı gerekse ilke bazlı değerlendirmelerin aynı sonuca götürebileceği görülebilmektedir (Uysal vd., 2019: 35). Ayrıca AICPA Yasası, IESBA'nın etik kurallarının çoğuyla birleşme göstermiştir (Mintz ve Morris, 2017: 218).

IFAC'a üye kuruluşlardan olan TÜRMOB'un, IESBA Etik Kurallar'ını esas alarak yayımladığı "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Meslek Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik" izleyen kısımda yer alacağından dolayı bahsi geçen kurallar burada detaylandırılmayacaktır.

3.3.1.3 Sarbanes-Oxley Yasası (SOX)

Son yüz yılda dünyada her zamankinden daha fazla muhasebe skandalı görüldü. Özellikle ABD'de dünyaca bilinen büyük şirketlerde 2001 yılı itibariyle ortaya çıkan muhasebe usulsüzlükleri sebebiyle yaşanan muhasebe skandalları; meslek mensuplarının itibarının zedelenmesine, finansal raporlama, denetim ve mali piyasalara olan güvenin sarsılmasına, yatırımcının güveninin kaybolmasına, masum insanların işlerini kaybetmesine ve daha sayılamayacak birçok zararın ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Örneğin, dünyaca tanınan, enerji piyasasının en büyük şirketi Enron, usulsüzlükler ortaya çıkmadan önce ABD'deki yedinci en büyük şirketti (Horngren vd.,

2003: 6). En çok bilinen Enron skandalının yanı sıra WorldCom, Xerox, Microsoft, Tyco, Peregrine Systems, Rite Aid, W.R. Grace Sunbeam ve Waste Management gibi şirketlerde de skandallar ortaya çıkmıştır (Armstrong vd., 2003: 1).

Tüm bu skandalların içerisinde 2001 yılında ABD’de kamuoyunun mali piyasalara olan güveninin sarsılmasına sebep olan Enron olayı, ABD’de yeni bir düzenlemenin yapılmasına zemin hazırlamıştır. Bu anlamda, yatırımcıyı koruma ve kusurları düzeltmeye yönelik 30 Temmuz 2002 tarihinde yapılan yeni düzenlemeyle Sarbanes-Oxley Yasası (SOX) çıkartılmıştır (Uysal vd., 2019: 31). Maryland'den bir Demokrat Senatör olan Paul Sarbanes liderliğinde yayımlanan “Halka Açık İşletmelerde Muhasebe Reformu ve Yatırımcının Korunması Yasası” ve Ohio'dan bir Cumhuriyetçi Temsilcisi olan Michael Oxley liderliğinde yayımlanan “Kurumsal ve Denetim Sorumluluğu ve Hesap Verebilirlik Yasası” birlikte Sarbanes-Oxley Yasası (SOA veya SOX) olarak adlandırılmaktadır (Baghdasarian, 2017: 50; Keskin, 2014: 42).

ABD kökenli bir yasa olsa da Türkiye dahil birçok ülkedeki kurum ve kuruluşu etkileyen –özellikle halka açık şirketlerin yönetim tarzlarını ve muhasebe uygulamalarını önemli ölçüde değiştiren- Sarbanes-Oxley Yasası, ortaya çıkan büyük mali skandallara neden olan gevşek denetim yapısının bir daha tehlikeler oluşturmaması adına, iç denetim ve bağımsız denetim alanında bir takım yenilikler getirdi. Muhasebe ve denetime karşı kaybedilen güveni tekrar sağlamak, halka açık şirketlerin finansal bilgilerinin dürüstlüğünü ve şeffaflığını arttırmak üzere SOX Yasası’nda her birinin alt bölümleri olan on bir ana başlığa yer verilmiştir (Akküçük, 2009: 9). Bu başlıklar aşağıda yer alan Tablo 3.3’te sunulmuştur.

Tablo 3.3: Sarbanes-Oxley Yasası'nın 11 Ana Başlığı

Başlık 1	Halka Açık Şirketlerin Muhasebe Gözetim Kurulu
Başlık 2	Denetçi Bağımsızlığı
Başlık 3	Kurumsal Sorumluluk
Başlık 4	Kamuyu Aydınlatıcı Şirket Açıklamaların Geliştirilmesi
Başlık 5	Mali Analiz İle Uğraşanların Çıkar Çatışması
Başlık 6	Kurul Kaynak ve Otoritesi (Sermaye Piyasası Kurulu)
Başlık 7	Çeşitli Çalışmalar ve Raporlar
Başlık 8	Yolsuzluklar İçin Cezai Müeyyideler
Başlık 9	Beyaz Yaka Cezai Müeyyidelerindeki Artışlar
Başlık 10	Kurumsal Vergi İadesi
Başlık 11	Kurumsal Yolsuzluk ve Hesap Verebilirlik

Kaynak: (Akküçük, 2009: 9).

SOX'da ağırlıklı olarak kurumsal yönetim, yeni muhasebe ve denetim düzeniyle ilgili düzenlemeler yapılmış ve yasanın getirdiği başlıca düzenlemeler aşağıda verilmiştir (Dinç ve Cengiz, 2014: 225-226):

- “Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (The Public Company Accounting Oversight Board, PCAOB)” oluşturulmuş,
- Halka açık işletmelerde etik kodların açıklanması ve bağımsız denetçilerin bağımsızlığına ilişkin düzenlemeler yapılmış,
- Denetlenen firmalarda defter tutma vb. hizmetler yasaklanmış,
- Hukuki danışmanlık hizmetleri yasaklanmış,
- Denetlenen firmada iç denetim sağlanması hizmeti yasaklanmış,
- Hile ile ilgili yeni federal suçların düzenlenmesi yapılmıştır.

3.3.1.4 Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) ve Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI) 1953 yılında Küba'nın başkenti Havana'da yapılan uluslararası kongrede oluşturulmuş, Kasım 1992'de “Kamu Sektörü Denetçileri için Mesleki Etik Kuralları” düzenlenmiştir. INTOSAI Mesleki Etik Kuralları'na yön veren ilkeler aşağıda başlıklar halinde verilmiştir (Koçberber, 2008: 71-72):

- Dürüstlük,
- Bağımsızlık,
- Tarafsızlık,
- Çıkar Çatışmasından Kaçınılması,
- Meslek Sırlarının Saklanması,
- Mesleki Yeterlilik ve Mesleki Gelişime Açık Olma.

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors IIA) ise 1941 yılında ABD'nin başkenti New York'ta kurulmuş, 170'den fazla ülke ve bölgede üye olan ulusal denetim kuruluşu ve bu kuruluşların içinde yaklaşık 200 bin denetçi faaliyette bulunmaktadır. IIA, iç denetimde etik kültürün oluşması ve yaygınlaşması için 4 etik ilke belirlemiştir. Bunlar (Koçberber, 2008: 76):

- Dürüstlük,
- Tarafsızlık,
- Mesleki Ehliyet ve
- Sır Saklama ilkeleridir.

Bu dört temel ilke içinde de 11 davranış kuralı belirlenmiştir.

AICPA, IFAC-IESBA, INTOSAI ve IIA gibi uluslararası kuruluşların meslek etiği ilkelerinde tümünde de ortak olan iki ilke bulunmaktadır. Bunlar; dürüstlük ve tarafsızlık ilkeleridir.

3.3.2 Türkiye'de Muhasebe Meslek Etiği İle İlgili Yapılan Düzenlemeler

Türkiye'de de ilgili kurum ve kuruluşlar tarafından muhasebe meslek etiği hakkında yasa, yönetmelik ve tebliğlerle bir takım düzenlemeler yapılmıştır (Kurnaz ve Gümüş, 2010: 162). Söz konusu düzenlemeler literatürde dolaylı olarak yapılan düzenlemeler ve doğrudan yapılan düzenlemeler olmak üzere iki ana başlık altında incelenmektedir (Sakarya ve Kara, 2010: 58-60).

Dolaylı olarak yapılan düzenlemeler;

- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT),
- 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu,
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik,
- Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)"

- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yapılan düzenlemeler iken;

Doğrudan yapılan düzenlemeler ise;

- Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlakı Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı,
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik,
- Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ'dir.

3.3.2.1 Meslek Etiği İle İlgili Dolaylı Yapılan Düzenlemeler

Türkiye’de muhasebe meslek etiği ile ilgili olarak dolaylı yapılan düzenlemeler, aşağıda 5 başlık altında özet bir şekilde incelenmiştir. Bu düzenlemelerden SPK ve KGK tarafından yapılan düzenlemelerin, daha çok bağımsız denetçiler açısından konuya yaklaşıldığını belirtmekte fayda bulunmaktadır.

3.3.2.1.1 Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde (MSUGT) Etik

Maliye Bakanlığı tarafından 1992 yılında yayımlanan “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)”nde muhasebenin 12 temel kavramı açıklanmıştır. Bu temel kavramlardan bazıları MSUGT’ye göre muhasebe mesleğinde etik ile ilgili kavramlardandır. Bu kavramlar; sosyal sorumluluk kavramı, tutarlılık kavramı, tarafsızlık ve belgelendirme kavramı, özün önceliği ve tam açıklama kavramı özellikleri gereği etikle ilgilidirler (Sakarya ve Kara, 2010: 58).

Muhasebenin temel kavramlarından olan sosyal sorumluluk kavramı etik olgusuyla en yakın ilişkiye sahiptir. Sosyal sorumluluk kavramının tanımına bakıldığında; gerçek ve tüzel kişilerin kendi davranışlarını ve yetki alanındaki bir olayın sonuçlarını üstlenmesi olarak ifade edilir. Bu anlamda muhasebe meslek mensubunun bu kavrama tam anlamıyla uyması geriye kalan diğer kavramlara, genel kabul görmüş

muhasebe ilkelerine ve standartlara da uyduğunun bir göstergesi olarak görülür. Ayrıca meslek etiğinin gereğinin de yerine getirildiği anlaşılır (Selimoğlu, 2006: 443-444).

3.3.2.1.2 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda² Etik

Türkiye'de meslek etiğine ilişkin atılan ilk adımlar 1989 yılında muhasebe mesleğini düzenleyen 3568 sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu” ile olmuştur. Bu kanunda meslek etiği ayrıca düzenlenmiş bir konu olmayıp, uyulması gerekli olan kurallar olarak yapılan bazı düzenlemeler bulunmaktadır (Çiftçi ve Çiftçi, 2003: 86). Bu düzenlemeler aşağıda yer alan Tablo 3.4'te sunulmuştur (Ayboğa, 2003: 348; IESBA Etik Kurallar, 2015):

Tablo 3.4: 3568 Sayılı Meslek Kanunu'nda Meslek Etiği İle İlgili Maddeler³

Madde 1	Kanunun amacında belirtilen, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak.
Madde 2	Meslek Mensubunda Bulunması Gereken Şartlar
Madde 3	Unvanların Haksız Kullanılmaması
Madde 4	Genel Şartlar (kamu haklarından mahrum bulunmama, ağır hapis, memuriyetten çıkarılmama, meslek şeref ve haysiyetine uymayan davranışlar)
Madde 11	Yemin
Madde 12	Tasdik ve Tasdikten Doğan Sorumluluk
Madde 13	Meslekle İlgili Konularda Çalıştırılmayacak Olanlar
Madde 29/b	Mesleki Ahlak, Düzen ve Gelenekleri Korumak
Madde 43	Meslek Sırları
Madde 44	Reklam Yasağı (2008 yılı 5786 sayılı Kanunla bu madde 45. Madde'nin Ek fıkrasına eklenmiştir)
Madde 45	Yasaklar (ticaret yasağı, hizmet akdi vb.)
Madde 46	Ücret
Madde 47	Görevle İlgili Suçlar
Madde 48	Disiplin Cezaları (Uyarma, Kınama, Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma, Yeminli Sıfatını Kaldırma ve Meslekten Çıkarma)

Kaynak: (3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu).

² Bu Kanunun adı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” iken 2008 yılı 5786 sayılı Kanunla “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” olarak değiştirilmiştir.

³ İlgili maddeler hakkındaki ayrıntılara aşağıdaki adresten ulaşabilirsiniz:

https://www.turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/3568%20SAYILI%20YASA/3568Say%C4%B1liYasa_14_11_2018.pdf

3.3.2.1.3 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'te⁴ Etik

3 Ocak 1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan “SM, SMMM ve YMM’lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik”, meslek mensuplarının çalışma usul ve esasları belirtilmiş ve meslek etiği ile ilgili bazı hükümlere yer verilmiştir. 5 bölümden oluşan yönetmeliğin ikinci bölümünde “Genel Mesleki Standartlar” başlığı altında yer alan kurallar Türkiye’de meslek etiği yönünden atılmış önemli bir adım olarak nitelendirilmektedir (Çiftçi ve Çiftçi, 2003: 86; Ayboğa, 2003: 349). Bu kurallar aşağıda yer alan Tablo 3.5’te sunulmuştur:

Tablo 3.5: SM, SMMM ve YMM’lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik’te Meslek Etiği İle İlgili Maddeler⁵

Madde 4	Meslek Unvanı ile Yeterlilik ilkesi
Madde 5	Mesleki Eğitim ve Bilgi
Madde 6	Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık (Ayrıca Mesleki Özen ve Titizlik)
Madde 7	Sır Saklama
Madde 8	Sorumluluk (Sosyal sorumluluk, İşletmelere ve Meslektaşlara karşı sorumluluk)
Madde 9	Bağımsızlık
Madde 10	Haksız Rekabet
Madde 14	Büro Edinme Zorunluluğu
Madde 15	Tabela Asılması
Madde 42	Meslekle ve Meslek Onuru İle Bağdaşmayan Haller
Madde 43	Ticari Faaliyette Bulunmama
Madde 44	Hizmet Akdi İle Çalışmama
Madde 45	Reklam Yasağı
Madde 46	En az Ücretin Karşısında İş Kabul Edememe
Madde 47	Meslekle Bağdaşan İşler

Kaynak: (Sakarya ve Kara, 2010: 59; IESBA Etik Kurallar, 2015).

Yönetmelik kapsamında yer alan tablodaki konular ayrı birer madde halinde bulunsalar da yeterince açıklayıcı ve uygulayıcılar açısından yol gösterici olmaktan uzaktırlar (Çiftçi ve Çiftçi, 2003: 87).

⁴ Bu yönetmeliğin adı “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” iken 2015 yılı 29363 sayılı Resmi Gazete’yle “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” olarak değiştirilmiştir.

⁵ İlgili maddelerde yer alan ayrıntılara şuradan ulaşabilirsiniz:

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=4650&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5>

3.3.2.1.4 Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Meslek etiğine ilişkin yapılan önemli düzenlemelerden biri de Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından etik ile ilgili yapılan tebliğlerdir. SPK, 28.07.1981 tarihinde 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden sonra 13.01.1982 tarihinde ülkemizin ilk düzenleyici ve denetleyici üst kurulu olarak kurulmuştur.

Daha çok bağımsız denetim yapan meslek mensupları için bazı kuralların yer aldığı SPK mevzuatında meslek etiği ile ilgili konulara kamuoyunu aydınlatma çerçevesinde 1 ve 16 no'lu tebliğlerde yer verilmiştir. Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkındaki 1 No'lu tebliğde sıralanan muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikalarının seçilmesi ve uygulanması durumlarında esas alınacağı ifade edilmiştir. Seri X, No:16 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ'de (Sakarya ve Kara, 2010: 60) genel mesleki standartlar başlığı altında yer alan meslek etiğiyle ilgili konular ile Seri: X, No: 22 Tebliğ'i ikinci kısımda yer alan meslek etiğiyle ilgili konular aşağıda Tablo 3.6'da sunulmuştur:

Tablo 3.6: SPK 16 ve 22 No'lu Tebliğlerinde Yer Alan Meslek Etiği Konuları⁶

16 No'lu Tebliğ	Meslek Etiği İle İlgili Konular	22 No'lu Tebliğ
Madde 7	Mesleki Yeterlilik	Madde 7
Madde 8	Mesleki Yeterliliğin Sağlanması ve Geliştirilmesi	Madde 8
Madde 9	Hizmet İçi Eğitim ve Refakat Çalışması	Madde 9
-	Tam Zamanlılık	Madde 10
-	Mesleki Şüphencilik	Madde 11
Madde 10	Bağımsızlık	Madde 12
Madde 11	Bağımsızlığı Ortadan Kaldıran Durumlar	Madde 13
Madde 12	Mesleki Özen ve Titizlik	Madde 14
Madde 13	Ticaret ve Mesleğe Aykırı Faaliyet Yasağı	Madde 15
Madde 14	Reklâm Yasağı	Madde 16
Madde 15	Sır Saklama Yükümlülüğü	Madde 17
Madde 16	Karşılıklı İlişkiler ve Haksız Rekabet	Madde 18
Madde 17	Ekip Çalışmasında Görev, Yetki ve Sorumluluk Dağılımı	Madde 19

Kaynak: (Çiftçi ve Çiftçi, 2003: 87; Sakarya ve Kara, 2010: 59) Uyarlanmıştır.

2002 yılında 16 No'lu tebliğe eklemeler yapılmış, uluslararası denetim standartlarına uyum sağlanması amacıyla da 12 Haziran 2006 tarihli Seri: X No: 22

⁶ 22 No'lu tebliğde yer alan meslek etiğiyle ilgili konular hakkında ayrıntılı bilgiye "<https://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590>"dan ulaşabilirsiniz (E.T: 06.07.2020).

“Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” yayımlanarak 16 No’lu tebliğ yürürlükten kaldırılmıştır (Karacan, 2014: 121). Söz konusu tebliğ, yıllar itibariyle değişikliğe uğramış, Seri: X, No: 23, 24, 25, 26 27 ve en son 2013 yılında yayımlanan 28 No’lu tebliğle beraber 6 tebliğ yayımlanmıştır.

Tebliğ’de bağımsız denetçinin uyması zorunlu olan ilkeler yer almaktadır. Bunlar (Dördüncü Kısım, Madde 6); a) Dürüstlük, b) Tarafsızlık, c) Mesleki yeterlik, mesleki özen ve titizlik, ç) Güvenilirlik ve d) Mesleki davranış ilkeleri, bunların yanında Madde 7’de ise bağımsızlık yer almaktadır.

Ayrıca Sarbanes-Oxley Yasası sonrasında SPK tarafından kurumsal yönetim ile ilgili düzenlemeler de yapılmıştır. Bu düzenlemeler Temmuz 2003’de yayımlanan “Kurumsal Yönetim İlkeleri”dir. Söz konusu ilkelere göre işletmelerin şeffaflık, dürüstlük, adil olma, sorumluluk ve hesap verebilirlik ilkelerini temel alarak faaliyette bulunmaları amaçlanmıştır (Dinç ve Cengiz, 2014: 226).

3.3.2.1.5 Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Türkiye’de meslek etiği alanında yapılan diğer bir çalışma KGK tarafından yapılan düzenlemelerdir. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) 02.11.2011 tarihli 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile kurulmuş idari özerkliğe sahip bir kuruluştur. KGK, 26 Aralık 2012 tarihinde 28509 sayılı Resmi Gazete’de yayımladığı “Bağımsız Denetim Yönetmeliği”nde meslek etiği ile ilgili düzenlemeler yer almaktadır. Yönetmeliğin beşinci bölümü ve “Denetim Kuruluşları ve Denetçilerin Yükümlülükleri” başlığı altında yer verilen bu düzenlemeler aşağıda yer alan Tablo 3.7’de sunulmuştur.

Tablo 3.7: KGK'nın Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde Meslek Etiği Konuları⁷

Madde 19	Denetimlerde Kalite ve Güvenilirliğin Sağlanması
	Dürüstlük
Madde 21	Tarafsızlık
Mesleki Etik	Mesleki Yeterlik ve Özen
İkelere Uyma	Sır Saklama
	Mesleğe Uygun Davranış
Madde 22	Bağımsızlık ve Bağımsızlığın Korunması
Madde 23	Reklam Yasağı
Madde 24	Haksız Rekabette Bulunmama
Madde 32	Ücret Tarifesi
Madde 36	Şeffaflık Raporunun Hazırlanması ve Duyurulması

Kaynak: (Bağımsız Denetim Yönetmeliği).

Ayrıca yönetmeliğin 21. maddesinde denetçiler, denetim kuruluşları ve denetime katılanlardan, yapılacak her denetimden önce ve her koşulda yılda en az 1 defa, bağımsızlık, tarafsızlık ve sır saklama ile ilgili kuruluş politika ve süreçlerine uygun davrandıklarına ve davranacaklarına ilişkin yazılı taahhüt alınacağı belirtilmiştir (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Madde 21).

Ayrıca Uluslararası standartlarla uyum sağlamak üzere Muhasebe Meslek Mensupları İçin Uluslararası Etik Standartlar Kurulu (IESBA) tarafından yayımlanan Muhasebe Meslek Mensupları İçin Uluslararası Etik Kurallar (IESBA Etik Kurallar) esas alınarak, 21.05.2015 tarihli 29362 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar" KGK tarafından mevzuata kazandırılmıştır. Bu kurallar, IESBA Etik Kurallar'ın ilgili bölümlerine bağlı kalınarak bağımsız denetçiler açısından kuralların sunumu sağlanmıştır (Uysal vd., 2019: 1). Ayrıca bu kurallar, 30.11.2017 tarihli 30256 sayılı ve 22.09.2019 tarihli 30896 sayılı Resmi Gazete'lerde güncellenerek yayımlanmıştır.

⁷ Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde Meslek Etiği Konuları ile ilgili ayrıntılara "<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/BDY/BDYGuncel22Aralik2015.pdf>"dan ulaşabilirsiniz. (E.T: 06.07.2020)

3.3.2.2 Meslek Etiği İle İlgili (TÜRMOB Tarafından) Doğrudan Yapılan Düzenlemeler

Bu kısımda, çalışmanın önemli sacayaklarından birini oluşturan, Türkiye’de muhasebe meslek etiği ile ilgili doğrudan yapılan düzenlemelere yer verilmiştir. Doğrudan yapılan düzenlemelerde en büyük rolü TÜRMOB üstlenmekte, meslek etiği alanında birbirinden farklı çalışmalara imza atmış ve atmaya devam etmektedir. Muhasebe mesleği için üretken ve faydalı çalışmalar ortaya koyduğu gibi genel anlamda meslek etiği ve etik eğitimi ile ilgili yönetmelik, tebliğ, sempozyum ve kongreler düzenleyen TÜRMOB’un, çalışmaları aşağıda incelenmiştir.

Türkiye’de muhasebe meslek etiği ile ilgili olarak doğrudan yapılan düzenlemeler; TÜRMOB tarafından yayımlanan “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlakı Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı”, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik” ve “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ” şeklinde üç başlık altında aşağıda incelenmiştir.

TÜRMOB bu düzenlemelerin dışında etik ilkelerin yaygınlaştırılmasını ve içselleştirilmesini sağlamaya yardımcı olması için 2009 yılından başlayarak bir dizi “Muhasebe Etik Kongresi” gerçekleştirmiştir. Bu kongreler aşağıda yer alan Tablo 3.8’de sunulmuştur.

Tablo 3.8: TÜRMOB Tarafından Gerçekleştirilen Muhasebe Etik Kongreleri

Kongre / Tarih / Yer	Kongre Ana Teması
1. Uluslararası İş Etiği Kongresi (21-22 Eylül 2012 / Ankara)	İş Etiği
7. Türkiye Etik Kongresi (3 Haziran 2016 / Ankara)	Meslek Etiğinde Kuşak Farkı: Güç, Hesap Verebilirlik ve Etik Algısında Farklılıklar
6. Türkiye Etik Kongresi ve Avrupa İş Etiği Ağı 28. Yıllık Konferansı (26-27 Haziran 2015 / İstanbul)	İşletme Stratejisinin Bir Unsuru Olarak Etik: Planlamadan Uygulamaya
5. Türkiye Etik Kongresi (5 Nisan 2014 / Aydın)	Muhasebe Etiğinde Temel İlkeler
4. Türkiye Etik Kongresi (8 Aralık 2012 / Denizli)	TÜRMOB'un Meslek Etiği Eğitiminde Stratejik Yol Haritası
3. Türkiye Etik Kongresi (9 Nisan 2011 / Hatay)	Muhasebe Etiğinde Güncel Yaklaşımlar
2. Muhasebe Etik Kongresi (20 Şubat 2010)	Yaşamda ve Meslekte Etik
1. Muhasebe Etik Kongresi (10 Nisan 2009)	Muhasebe Mesleğinde Etik Kongresi

Kaynak: (www.turmob.org.tr, E.T: 06.07.2020).

Bu kongrelerin yanında 15 Kasım 2018 tarihinde TÜRMOB, TOSYÖV (Türkiye Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler, Serbest Meslek Mensupları ve Yöneticiler Vakfı), ve Hacettepe Üniversitesi tarafından “Etik İş – İşte Etik” konulu sempozyum düzenlenmiştir. Ayrıca meslek mensuplarının yararına sunulmak için kitaplar da basılmıştır. Bunlar; “Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabı”, “Etik: Muhasebe Mesleği Yönünden Değerlendirme (2013)” ve “Yeşil Muhasebe ve Etik (2015)” adlı kitaplardır (www.turmob.org.tr, 15.07.2020).

TÜRMOB tarafından gerçekleştirilen bu kongrelerle; etiğin, toplum hayatında ve meslek hayatında içsel bir olgu olarak yerleşmesine katkı sunmak arzulanmıştır. Etik konusunun önemine binaen de, yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere bazen bir yıl içerisinde ulusal ve uluslararası olmak üzere iki kongre gerçekleştirilmiştir.

3.3.2.2.1 Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavir Meslek Ahlakı Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı

Türkiye’de muhasebe meslek etiği ile ilgili doğrudan yapılan ilk düzenleme TÜRMOB tarafından 18.10.2001 tarihli, 24557 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlakı Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı” olmuştur (Sakarya ve Kara, 2010: 60). Bu mecburi meslek kararından önce meslek etiği kuralları, SPK tebliğlerinde ve Meslek Kanunu ile ilgili olarak geliştirilen ve yayımlanan yönetmeliklerde ve tebliğlerde dağınık ve kısmi bir şekilde yer verilmişti (Yıldız, 2010: 162). Böylece ülkemizde doğrudan meslek etiğiyle ilgili ilk özel düzenleme mecburi meslek kararıyla oluşturulmuş ve bir nevi var olan dağınıklığa son verilerek meslek mensupları için bir çerçeve çizilmiştir.

Mecburi Meslek Kararı’nın 1. maddesinde bu düzenlemenin amacı “*yasal gerekleri aşan ölçüde meslek mensuplarının kendilerini kontrol etmeleri amacıyla moral ilkeler sistemini, toplum, müşteriler ve diğer meslek mensuplarıyla ilişkilerde uyulması gereken ve yerine getirilmesi gereken kuralları içerir*” şeklinde yer almıştır. Bu mecburi meslek kararı ile saptanan meslek etik kuralları SM, SMMM ve YMM’leri ve muhasebe meslek şirketlerini (muhasebe, denetim, müşavirlik ve tasdik şirketleri) kapsamaktadır (Mecburi Meslek Kararı, Madde 2).

Mecburi Meslek Kararı’nda toplamda 23 madde bulunmakta, amaç, kapsam, önem, yürürlük ve yürütme maddeleri dışında kalan 18 madde genel etik kurallarını belirtmektedir. Bu kurallar aşağıda yer alan Tablo 3.9’da sunulmuştur.

Tablo 3.9: Mecburi Meslek Kararı'nda Meslek Etiği Kuralları⁸

Madde 4	Mesleki Uzmanlık
Madde 5	Defter Tutma ve Finansal Tabloları Hazırlama
Madde 6	Muhasebe İlkelerine ve Standartlarına Uyuma Zorunluluğu
Madde 7	Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık
Madde 8	Mesleki Özen ve Titizlik
Madde 9	Tasdik İşlerinde ve Denetimde Bağımsızlık Kuralı
Madde 10	Sır Saklama
Madde 11	Ücretler
Madde 12	Denetim Standartları ve Muhasebe İlkeleri
Madde 13	Öngörü Yasağı
Madde 14	Haksız Rekabet Yasağı
Madde 15	Personel Sağlanması
Madde 16	Dürüst Olmayan Davranışlar
Madde 17	Reklam ve Teşvik Yasağı
Madde 18	Ücretlerin Düşürülmesi ve Komisyon Yasağı
Madde 19	Bağdaşmayan İşler
Madde 20	Diğer Meslek Mensupları Aleyhinde Konuşma Yasağı
Madde 21	Denetimde Kamu Sorumluluğu

Kaynak: (Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlakı Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı).

Meslek etiği, muhasebe meslek mensuplarının yeterli, tarafsız, güvenilir ve dürüst olmalarının, bağımsız karar alabilmelerinin ve kendi kendilerini denetlemelerinin simgesi olarak tanımlanmıştır. Meslek etiği kurallarının önemi ise, bu mesleki kararda tanımlanan meslek etiği anlayışını benimseyen muhasebe meslek mensuplarını yücelttiği gibi alçaltıcı tutum ve davranışlara karşı koruduğu belirtilmiştir (Mecburi Meslek Kararı, Madde 3). Meslek mensuplarının, etik kuralları ihlal edecek herhangi bir davranış ve anlaşmada bulunamayacağı dördüncü maddede belirtilmiştir (Mecburi Meslek Kararı, Madde 4).

Söz konusu karar dışında TÜRMOB'un farklı zamanlarda yayımladığı mecburi meslek kararlarında da muhasebe meslek etiği ile ilgili düzenlemelere geniş bir şekilde yer verilmiştir (Sakarya ve Kaya, 2010: 60-61). Bu meslek kararları aşağıda yer alan Tablo 3.10'da sunulmuştur.

⁸ İlgili maddeler hakkındaki ayrıntılara aşağıdaki adresten ulaşabilirsiniz:
https://www.turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/Yonetmelik_MMKarari_Yasa_10_4_2018/5-Meslek%20Ahlak%20Kur_Mec_Mes_Kar_.pdf

Tablo 3.10: TÜRMOB Tarafından Yayınlanan Mecburi Meslek Kararları

1	26.01.1996 Tarih ve 22535 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan: <i>Emanet Para Makbuzu ile İlgili Mecburi Meslek Kararı</i>
2	20.03.1996 Tarih ve 22586 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan: <i>Ortaklık Bürosu ile İlgili Mecburi Meslek Kararı</i>
3	18.10.2001 Tarih ve 24557 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan: <i>Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Kaşe Kullanma Usulleri İle İlgili Mecburi Meslek Kararı</i>
4	18.10.2001 Tarih ve 24557 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan: <i>Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Vergi Usul Kanunu’nun Mükerrer 227’nci Maddesine Göre İmzalanacak Vergi Beyannamelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin Mecburi Meslek Kararı</i>
5	18.10.2001 Tarih ve 24557 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan: <i>Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı</i>
6	13.08.2017 Tarih ve 30153 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan: <i>Muhasebe, Denetim ve Danışmanlık İşletmeleri İçin İşyeri, Hizmet ve Kalite İzleme İlke ve Esasları Hakkında Mecburi Meslek Kararı</i>
7	13.12.2013 Tarih ve 28850 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan: <i>Haksız Rekabetle Mücadele Yazılımının Meslek Mensuplarınca Kullanılması Hakkında Mecburi Meslek Kararı</i>

Kaynak: (www.turmob.org.tr, E.T: 07.07.2020).

3.3.2.2.2 Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik⁹

3568 sayılı Meslek Kanunu’nuzun 50’nci maddesi hükmüne dayanılarak (Madde 4) TÜRMOB tarafından 19.10.2007 tarih ve 26675 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik”, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde bulunan Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları Etik Standartlar Kurulu (IESBA) tarafından yayımlanan “Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar (Kısaca IESBA Etik Kurallar)” esas alınarak düzenlenmiştir.

⁹ Bu yönetmeliğin adında yer alan “Serbest Muhasebeciler” ibaresi, 25.12.2012 tarihli 28508 sayılı Resmi Gazete’de, ilgili yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik’in yayımlanmasıyla yürürlükten kaldırılmıştır.

TÜRMOB tüm meslek mensuplarının ulusal ve uluslararası alanda muhasebe meslek etiğiyle ilgili yapılan düzenlemeleri takip edebilmeleri için IESBA Etik Kurallar'ı tercüme edip el kitabı olarak yayımlamaktadır. TÜRMOB, şu zamana kadar, IESBA tarafından her yıl düzenli olarak çeşitli düzenlemelerin veya eklemelerin yapıldığı IESBA Etik Kuralları'nın 2010, 2012, 2013, 2014 ve 2015 yıllarının baskılarını yayımlamış ve etik eğitimine katılan meslek mensuplarına söz konusu el kitapları dağıtmıştır (Uysal vd., 2019:1; www.turmob.gov.tr, 15.07.2020). İlgili yönetmelikte geçtiği üzere, IFAC tarafından Uluslararası Etik Standartlarında yapılan her hangi bir değişiklikte TÜRMOB tarafından meslek mensuplarına duyurusunun (Ek Madde 1) yapılması belirtilmiştir.

Uluslararası standartlarla uyumlu, çağdaş düzenlemeler içeren (Uysal vd., 2019: 36) bu yönetmeliğin amacı *“tüm üyeleri en üst derecede meslekî bilgiye sahip, sosyal sorumluluk bilinci olan, etik değerlere bağlı, rekabet anlayışı daha kaliteli hizmet sunumu biçiminde oluşmuş, güvenilir ve saygın bir meslek mensupları kitlesi oluşturmak hedefine ulaşmak için muhasebe meslek mensuplarının meslekî ilişkilerinde uymaları gereken asgari etik ilkeleri belirlemektir”* şeklinde açıklanmaktadır (Madde 1). Bu yönetmeliğin kapsamı ise *“bağımsız ve bağımlı olarak çalışan tüm meslek mensupları ile bunların oluşturduğu şirketlerin faaliyetleri”* olarak belirtilmektedir (Madde 2). İlgili maddede geçen tüm meslek mensupları; bağımlı veya bağımsız olarak çalışan Serbest Muhasebeci Malî Müşavir ve Yeminli Malî Müşavir (Madde 4/i) ile mevcut Serbest Muhasebecilerden (Geçici Madde 1) oluşmaktadır.

Bu yönetmeliğin 7. maddesinde belirtilen, “yönetmelikle ilgili değişiklik önerileri ile yorum, sirküler ve benzeri konularda çalışmalar yaparak Yönetim Kuruluna sunmak” görevlerini yerine getirmek üzere “TÜRMOB Etik Kurulu” oluşturulmuştur (Madde 7). TÜRMOB Etik Kurulu, etik değerlere bağlılığın sağlanması, güvenilirlik ve saygınlığının geliştirilmesi, sosyal sorumluluk bilincinin geliştirilmesi ve mesleki ilişkilerde etik ilkelere uyumun sağlanması gibi amaçlara erişmeyi hedeflemektedir (www.turmob.gov.tr, 15.07.2020).

Söz konusu yönetmelik iki bölümden ve “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler” başlığını taşıyan Ek-1'den oluşmaktadır. Yönetmeliğin birinci bölümünde amaç (m.1), kapsam

(m.2), dayanak (m.3) ve tanımlar (m.4) yer alırken, ikinci bölümünde ise Etik Kurulu ve son hükümler yer almaktadır. Yönetmeliğin en önemli kısmını oluşturan Ek-1’de ise etik ilkeler ve hükümleri ayrıntılı bir şekilde ele alınmaktadır.

Söz konusu yönetmeliğin giriş bölümünde; muhasebe meslek mensuplarının en belirleyici özelliklerinden birisinin kamu yararına uygun hareket etme sorumluluğu olduğu belirtilmiş, bu sorumluluğun hakkıyla yerine getirilebilmesi için de bu Yönetmelikte geçen etik ilkelere uymak gerektiğinin altı çizilmiştir.

Bu yönetmeliğin Ek-1’inde yer alan etik ilkeler üç kısımdan ve seksen sekiz maddeden oluşmaktadır: Altı bölüm ve on yedi maddeden oluşan birinci kısım tüm meslek mensuplarının uyacakları temel etik ilkeleri ve bu ilkelerin uygulanması için gereken kavramsal çerçeveyi sunmaktadır. Burada kavramsal çerçeve, meslek mensuplarının temel ilkelere uyum ile ilgili tehditleri belirlemeleri, bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirgemek için koruyucu önlemleri almaları için gerekli bir rehber olmaktadır.

İkinci ve üçüncü kısımlar ise kavramsal çerçevenin belirli özel durumlarda nasıl uygulanacağını sunmaktadır. On bölümden oluşan ikinci kısım bağımsız çalışan meslek mensupları, altı bölümden oluşan üçüncü kısım ise bağımlı çalışan meslek mensupları için geçerli ilke ve durumları içermektedir. Bu yönetmeliğin Ek-1’inde yer alan kısım ve bölümler ayrıntılı bir şekilde aşağıda yer alan Tablo 3.11’de sunulmuştur.

Tablo 3.11: SMMM ve YMM’lerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler’de Yer Alan Kısım ve Bölümler¹⁰

	-Birinci Kısım- Tüm Meslek Mensuplarının Uyacakları Temel Etik İlkeleri	-İkinci Kısım- Bağımsız Çalışan Meslek Mensuplarının Uyacakları Etik İlkeler	-Üçüncü Kısım- Bağımlı Çalışan Meslek Mensuplarının Uyacakları Etik İlkeler
Birinci Bölüm	İlkelerin Genel Uygulanış Biçimi (m.1-5)	Giriş (m.18-32)	Giriş, Tehdit ve Önlemler (m.62-69)
İkinci Bölüm	Dürüstlük (m.6-7)	Meslekî Atamalar (m.33-35)	Potansiyel Çıkarlar (m.70-72)
Üçüncü Bölüm	Tarafsızlık (m.8-9)	Çıkar Çatışmaları (m.36-38)	Bilginin Hazırlanması ve Raporlanması (m.73-74)
Dördüncü Bölüm	Meslekî Yeterlilik ve Özen (m.10-11)	İkincil Görüşler (m.39)	Yeterli Uzmanlık Bilgisi ile Hareket Etme(m.75-78)
Beşinci Bölüm	Gizlilik (m.12-15)	Ücretler ve Diğer Gelirler (m.40-43)	Finansal Çıkarlar (m.79-82)
Altıncı Bölüm	Meslekî Davranış (m.16-17)	Meslekî Hizmetlerin Pazarlanması (m.44-45)	Teşvikler (m.83-88)
Yedinci Bölüm		Hediyeler ve Ağırlama (m.46)	
Sekizinci Bölüm		Müşteri Varlıklarının Muhafazası (m.47)	
Dokuzuncu Bölüm		Tüm Hizmetlerde Tarafsızlık (m.48-50)	
Onuncu Bölüm		Güvence Sağlama Amaçlı Sözleşmeler, Bağımsızlık ve Sözleşme Dönemi (m.51-61)	

Kaynak: (Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik).

Yukarıdaki tabloda da görüldüğü üzere söz konusu yönetmeliğin Ek-1’inde yer alan birinci kısımda tüm meslek mensuplarının uyacakları beş temel etik ilkeye yer verilmektedir. Bu temel etik ilkeler aşağıdaki başlıklar altında ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır. Temel etik ilkelere geçmeden önce, yine yönetmeliğin birinci kısmında geçen; etik ilkelere yönelik uygulamada karşılaşılabilecek tehditlere, tehditlere karşı önlemlere ve etik çatışmaların çözümlenmesine yönelik hususlara aşağıda kısaca değinilmiştir.

Muhasebe meslek mensupları, mesleklerini icra ederlerken temel etik ilkelere uyumla ilgili bir takım özel tehditlerle karşılaşabilmektedirler. Bu tehditlerin tüm

¹⁰ İlgili yönetmelikte yer alan ayrıntılı bilgiye Ek B’den ulaşabilirsiniz.

durumlarını tanımlamak ve tehdidi hafifletecek uygun davranışı belirleyebilmek mümkün olmamaktadır. Üstelik zamanla iş ilişkilerinde yaşanan değişikliklerle yeni tehditler de ortaya çıkabilmektedir. Bu nedenle etik ilkelere uyumla ilgili tehditlerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve yanıtlanmasında meslek mensubuna yardımcı olacak bir çerçeve sunulmuştur. Meslek mensubu bu kavramsal çerçeve sayesinde saptadığı önemsiz olmayan tehditleri ortadan kaldırabilecek ya da kabul edilebilir bir seviyeye düşürecek önlemleri uygulayabilecektir. Eğer meslek mensubu karşılaştığı bir tehdidi ortadan kaldıracak koşul veya ilişkileri biliyor veya bilmesi bekleniyorsa, tehdidi ortadan kaldırma yükümlülüğü bulunmaktadır. Burada meslek mensupları, kavramsal çerçeveyi uygularken, gerek tehdidin çok büyük olması sebebiyle gerekse de uygun önlemlerin mevcut olmaması ya da uygulanabilir olmaması sebebiyle, tehditlerin ortadan kaldırılamadığı ya da kabul edilebilir bir seviyeye indirilemediği durumlarla karşılaşabilirler. Bu tür durumlarda bağımsız çalışan meslek mensupları dahil olduğu belirli bir hizmetin ifasını azaltmalı, geri çevirmeli ya da sona erdirmelidir. Bağımlı çalışan meslek mensupları ise işveren işletmedeki görevinden istifa etmelidir. Diğer taraftan meslek mensupları istemeden temel etik ilkelere birini veya birkaçını ihlal edebilir. Bu tür bir ihlal tespit edildiği vakit, en kısa sürede düzeltilmesi ve önlemlerin alınması gerekmektedir (Ek-1, Madde 2).

Temel etik ilkelere yönelik çok sayıda tehdit ortaya çıkabilir. Bu tehditlerin çoğu aşağıdaki gibi bir sınıflandırmaya tabi tutulabilir (Ek-1, Madde 3).

a) Kişisel Çıkar Tehditleri: “*Meslek mensubunun kendisinin veya yakın ailesinden bir üyenin finansal veya diğer çıkarları sonucu ortaya çıkabilecek tehditlerdir.*” Bu tehdidi ortaya çıkarabilecek bazı örnekler aşağıdakiler gibi olabilir.

Bağımsız çalışan meslek mensupları için (Ek-1, Madde 21):

- Tek bir müşteriden alınacak toplam ücrete aşırı bağlılık,
- Müşterisinden finansal çıkarı olması veya ortak çıkarları paylaşmaları,
- Müşteri ile yakın iş ilişkisi kurma veya müşteriyi kaybetmeyi dikkate almak.

Bağımlı çalışan meslek mensupları için ise (Ek-1, Madde 63):

- Finansal çıkar, krediler ve garantiler,

- İstihdam güvenliğiyle ilgili endişeler,
- Şirket varlıklarını uygunsuz biçimde kişisel amaçlar için kullanmak.

b) Yeniden Değerlendirme Tehditleri: “Daha önceden alınmış bir kararın o karardan sorumlu meslek mensubu tarafından yeniden değerlendirilmesi nedeniyle oluşan tehditlerdir.” Bu tehdidi ortaya çıkarabilecek bazı örnekler aşağıdakiler gibi olabilir.

Bağımsız çalışan meslek mensupları için (Ek-1, Madde 22):

- “Bir finansal sistemin tasarım ve uygulamasına katıldıktan sonra sistemin işleyişi hakkında rapor verilmesi,”
- “Bağımsız çalışan meslek mensubunun yaptığı bir işin tekrar değerlendirilmesi sırasında önemli bir hatanın tespit edilmesi.”

Bağımlı çalışan meslek mensupları için ise (Ek-1, Madde 64):

- “İşletme kararlarının ve verilerinin, bu kararları veren veya verileri hazırlayan meslek mensupları tarafından incelenmesi ve değerlendirilmesi.”

c) Taraf Tutma Tehditleri: “Meslek mensubunun bir durum ya da fikri, tarafsızlığını tehlikeye düşürecek bir noktaya taşınması sonucu oluşan tehditlerdir.” Bu tehdidi ortaya çıkarabilecek bazı örnekler aşağıdakiler gibi olabilir.

Bağımsız çalışan meslek mensupları için (Ek-1, Madde 23):

- “Üçüncü taraflarla ilgili hukuki itilaf ve anlaşmazlıklarda güvence sağlama sözleşme müşterisi adına taraf olmak,”
- “Borsaya kote olan finansal tablo denetimi müşterisinin kurucu hisse senedini almak.”

Bağımlı çalışan meslek mensupları için ise (Ek-1, Madde 65):

- “İşverenin hedef ve amaçlarını gerçekleştirmek için çalışırken, hatalı ya da yanıltıcı bilgilerle, çalıştıkları işletmelerin durumlarını daha iyi gösterecek ifadeler kullanmaları.”

ç) Yakınlık Tehditleri: “Üçüncü kişilerle kurulan yakın ilişkiler sonucu, meslek mensubunun bu kişilerin çıkarlarına uygun olacak şekilde davranması” veya fazlasıyla sempatik yaklaşması sonucu ortaya çıkabilecek tehditlerdir. Bu tehdidi ortaya çıkarabilecek bazı örnekler aşağıdakiler gibi olabilir.

Bağımsız çalışan meslek mensupları için (Ek-1, Madde 24):

- “Değeri önemsiz olanlar hariç, bir müşteriden hediye veya ayrıcalıklı hizmet alınması,”
- “Sözleşme ekibinin bir üyesinin, müşteri işletmenin bir yöneticisi veya memuru ile yakın veya birinci derece ailevi ilişkiye sahip olması,”
- “Firmanın eski bir ortağının, müşterinin yöneticisi veya sözleşme konusu üzerinde direkt ve önemli bir etki yapabilecek çalışanı olması.”

Bağımlı çalışan meslek mensupları için ise (Ek-1, Madde 66):

- “Finansal ya da finansal olmayan raporlama, işlemlerini ya da iş kararlarını etkileyecek bir pozisyonda olması veya meslek mensubunun yakın aile üyelerinin bu etkiden fayda sağlayabilecek bir konumda bulunması,”
- “Meslekî kararlarını etkileyen taraflarla uzun süreli ilişki.”

d) Yıldırma Amaçlı Tehditler: “Meslek mensubunun gerçek veya hissedilen tehditler, baskılar nedeniyle tarafsız davranmaktan kaçınmaya zorlanması (yıldırılması) sonucu ortaya çıkabilecek tehditlerdir.” Bu tehdidi ortaya çıkarabilecek bazı örnekler aşağıdakiler gibi olabilir.

Bağımsız çalışan meslek mensupları için (Ek-1, Madde 24):

- “Müşteri sözleşmesi ile ilgili olarak azledilme veya görevi başkasına verme ile tehdit edilmek,”
- “Daha düşük ücret ödenmesi için sunulan hizmetin kapsamının uygunsuz bir biçimde azaltılması yönünde baskıya maruz kalmak.”

Bağımlı çalışan meslek mensupları için ise (Ek-1, Madde 67):

- *“Bir muhasebe politikasının uygulanması veya finansal bilgilerin raporlanma biçimi ile ilgili bir anlaşmazlık sebebiyle bağımlı çalışan meslek mensubunun veya birinci derece/yakın bir aile üyesinin işten çıkarılması veya işinin değiştirilmesi ile tehdit edilmesi,”*
- *“Karar verme sürecini etkilemeye yönelik baskın kişilikli bireyler.”*

Muhasebe meslek etiğinde tehditleri ortadan kaldıracabilecek ya da kabul edilebilir bir düzeye indirebilecek önlemler iki gruba ayrılmaktadır. İlk grupta yer alan önlemler, mevzuat aracılığıyla oluşturulabilecek önlemlerden oluşmaktadır. Bu gruptaki önlemlere; mesleğe girmek için eğitim, staj, tecrübe gereksinimleri, sürekli mesleki gelişim koşulları, mesleki standartlar, meslekî veya düzenleyici izleme ve disiplin prosedürleri gibi meslek, yasa ve düzenlemelerle oluşturulan önlemler örnek verilebilir. İkinci grupta yer alan önlemler ise iş ortamından sağlanacak önlemlerden oluşmaktadır (Ek-1, Madde 4). İş çevresinden sağlanacak önlemler firmaya ve sözleşmeye bağlı olarak çeşitlilik göstermektedir (Ek-1, Madde 28).

Firma çapında alınabilecek önlemlere; firmanın temel etik ilkelere uyumun önemini vurgulamak, politika ve süreçlere uyumun sağlanabilmesi için gerekli disiplin mekanizmasını kurmak gibi önlemler örnek olarak verilebilir (Ek-1, 29). İş çevresindeki sözleşmeye özgü önlemler ise; Başka bir meslek mensubunun yapılan işi gözden geçirmesi veya gerekiyorsa tavsiyelerde bulunmasını sağlamak ve etik konuların, müşterinin yönteminden sorumlu kişilerle tartışmak gibi önlemler örnek olarak verilebilir (Ek-1, 30).

Muhasebe meslek mensupları, bir mesleki faaliyette bulunurlarken bir çıkar çatışmasıyla karşı karşıya kalabilirler. Ortaya çıkan çatışmalar, temel etik ilkeler esas alınarak çözüme kavuşturulmalıdır. Bu etik çatışmaların çözümlenmesi için oluşturulan resmi ya da gayri resmi çözüm sürecinde, meslek mensubunun; ilgili verileri, çatışma konusu ile ilgili etik sorunları ve etik ilkeleri, yerleşik iç prosedürleri ve alternatif eylem planlarını dikkate alarak temel etik ilkelerle uygun hareket biçimini belirlemesi gerekecektir. Eğer sorun hala çözümlenemez durumdaysa, meslek mensubu firma içindeki veya işveren işletmedeki diğer uygun kişilerden (Yönetim Kurulu veya Denetim Komitesi) yardım isteyebilir. Bir etik çatışma sorunu çözümlenemez ise, meslek mensubu bağlı olduğu meslek odasından meslekî öneriler alabilir. İlgili tüm

seçenekleri değerlendirdikten sonra, etik çatışma hala özömlenemiyorsa, meslek mensubu çatışmayı yaratan konu ile ilgisini sürdürmeyi bırakabilir (Ek-1, Madde5).

3.3.2.2.1 Dürüstlük İlkesi

Eski Türkçedeki karşılığı samimiyet olan dürüstlük kavramı TDK güncel sözlüğünde doğruluk olarak, diğer sözlüklerde ise gerçeği saklamama, olanı olduğu gibi yansıtmama, özü sözü bir olma, inandığından, bildiğinden ve olduğundan başka türlü görönmeye ya da göstermeye çalışmama olarak tanımlanmaktadır (Gönölaar, 2019: 17). Temel etik ilkelerin ilki olan dürüstlük ilkesi, muhasebe meslek mensuplarının bütöun mesleki ve iş ilişkilerinde doğru ve güvenilir olma ve bunların yanında açık sözlü ve adil davranma gibi değerleri ifade etmektedir (Ek-1, Madde 6).

Bu ilke gereğince meslek mensubu; bariz bir şekilde yanlış veya yanıltıcı beyan içeren bir bilgi varsa, dikkatsizce sunulmuş beyanlar veya bilgilerin olması mevcutsa ya da olması gereken bilgileri göz ardı eden veya gizleyen, dolayısıyla yanıltıcı mahiyette olan bir durum ile karşılaştığında muhasebe meslek mensubu raporlarla, beyannamelerle, iletişim ya da diğer bilgilerle, varsa bağlantısını sonlandırmak için adımlar atmalı yok ise ilişki kurmamalıdır (Etik Kurallar El Kitabı, 2015, Kısım 110.2). Bu nokta, dünya üzerinde gerçekleşen muhasebe skandallarını önlemek için düzenlemeler yapmanın ya da düzenleyici kurallar seti yayımlamanın tek başına yeterli olmadığının göstergesi niteliğindedir. Dolayısıyla dürüstlük ilkesi daha da önemli bir hale gelmiş ve temel ilkeler arasında ilk sırada yerini almıştır (Uysal vd., 2019: 47).

Dürüstlük ilkesi mesleki hizmetlerin yürütömesinde, kamu yararını sağlamak adına hayati önem taşımaktadır. Toplum, meslek mensuplarının veya muhasebe ya da denetim kuruluşunun dürüstlüğüne olan güvenini kaybederse, sadece bireysel olarak meslek mensupları ve işletmenin itibarına değil, aynı zamanda bir bütöun olarak mesleğe de zarar verecektir (Crawford ve Loyd, 2008: 6). Bu nedenle meslek mensupları mesleklerini icra ederlerken uyacakları ilk ilke dürüstlük olmalıdır. Dürüstlük sahibi bir meslek mensubu etik ilkelere göre hareket eder, menfaatine göre değil. İsterse işini veya müşterisini kaybetme pahasına dahi olsa doğru olanı yapacaktır.

3.3.2.2.2 Tarafsızlık İlkesi

Tarafsızlık kavramı, insanın bireyleri ya da nesnelere oldukları gibi görebilmesi ve bu görüntüyü kişinin kendi istek ve korkuları ile oluşturduğu görüntüden ayırabilmesi şeklinde ifade edilebilir (Aydın, t.y: 6). Tarafsızlık ilkesi, muhasebe mensuplarının tümüne, yanlı olma (önyargı), çıkar çatışması ve diğer bireylerin usulsüz şekilde baskı ve etkileri sebebiyle mesleki kararlarından ödün vermeme sorumluluğu yüklemektedir (Ek-1, Madde 8). Meslek mensubu, mesleğini icra ederken tarafsızlığını zedeleyebilecek tamamının tanımlanması ve öngörülmesi mümkün olmayan bir takım durumlara daima maruz kalabilir. Bu nedenle meslek mensuplarının üzerine düşen sorumluluk, tarafsızlığını olumsuz anlamda etkileyen veya etkileyecek ortam ya da ilişkilerden kaçınmak olacaktır (Ek-1, Madde 9).

Muhasebe meslek mensuplarının hizmetlerine değer katıcı bir niteliğe sahip olan tarafsızlık aynı zamanda dürüstlüğü güçlendirir ve var olan çıkar çatışmalarını da ortadan kaldırır (Amaka ve Ugwoke, 2019: 336). Dürüstlük ve tarafsızlık ilkeleri muhasebe mesleğinin sürdürülebilirliği yönünden en önemli ilkeler olduğu söylenebilir. Eğer meslek mensubu tarafsızlığını koruyamaz ise diğer ilkeleri de yerine getirme noktasında sorun ve sıkıntılar yaşayabilecek ve sonrasında mesleki itibarın zarar görmesi sorunu da gündeme gelecektir (Uysal vd., 2019: 50). Bu tür sorunların yaşanmaması için muhasebe meslek mensupları tarafsızlıklarını korumak zorundadırlar.

3.3.2.2.3 Meslekî Yeterlilik ve Özen İlkesi

Meslekî yeterlilik ve özen ilkesi, tüm meslek mensuplarına müşteriler veya işverenlere etkin bir hizmet sunmaları için gerekli mesleki bilgi ve beceri düzeyine sahip olmalarını ve hizmet sunarlarken teknik ve mesleki standartlara uygun olarak özenli davranma sorumluluğunu getirmektedir (Ek-1, Madde 10).

Mesleki yeterlilik, mesleki yeterliğin elde edilmesi ve mesleki yeterliliğin korunması olmak üzere iki ayrı aşamada ele alınabilir. Mesleki yeterliğin elde edilmesi aşaması meslek mensubunun Kanun'daki mesleğe giriş için gerekli olan genel ve özel şartlarının sağlanmasını ifade etmektedir. Mesleki yeterliliğin korunması aşaması ise

ilgili teknik, mesleki ve ticari gelişmeler ile meslek hayatıyla ilgili ulusal ve uluslararası gelişmelerin sürekli olarak izlenmesini ve farkındalığını gerektirmektedir. Mesleki özen ise mesleğin icra edilmesinde dikkatli, derinlemesine ve zamanında hareket etme sorumluluğunu kapsamaktadır (Ek-1, Madde 11).

Teknoloji ve mevzuat alanında sürekli yaşanan gelişmelerden dolayı muhasebe meslek mensupları bilgilerini sürekli güncellemeleri gerekmekte ve sağlam bir yargıya varmak için, yeni gelişmelere ayak uydurmaları büyük önem arz etmektedir (Amaka ve Ugwoke, 2019: 337). Sonuç olarak mesleki yeterlilik ve özen, muhasebe meslek mensuplarının mesleki sorumluluklarını yerine getirdiklerinde yeterli ve özenli bir çaba göstermeleri gerektiğini belirtmektedir (Crawford ve Loyd, 2008: 9).

3.3.2.2.2.4 Gizlilik İlkesi

Gizlilik, meslek mensuplarının mesleki ilişkilerinde edindiği bilgileri açıklamasını gerektirecek bir hak veya görevi olmadıkça diğer kişi veya gruplara açıklamamasını ve bu bilgilerin meslek mensuplarının ya da diğer kişilerin çıkarları için kullanılmamasını ifade eder (Ek-1, Madde 1). Gizlilik ilkesi tüm muhasebe meslek mensuplarına mevcut veya potansiyel müşterisi ya da işvereniyle ilgili elde ettiği bilgilerin gizliliğini koruma yükümlülüğü yüklemektedir. Bu ilke uyarınca meslek mensubu; yasal veya mesleki bir açıklama zorunluluğu ya da yetkisi olmadıkça veya ilgili makam bilgiyi açıklaması için yetki vermedikçe mesleki ilişkide edindiği bilgiyi müşterileri ya da işvereni dışındaki kişilere açıklamaması, ayrıca edindiği gizli bilgileri kendi çıkarına ya da diğer kişilerin yararına kullanmaması veya kullanıyor izlenimi bırakmaması gerekmektedir (Ek-1, Madde 12). Hatta bu gizlilik sorumluluğu müşteri veya işverenle ilişki sona erdiğinde bile devam etmektedir (Ek-1, Madde 13).

Bilgilerin üçüncü kişilere açıklanması ancak, kanun ve müşteri ya da işverenin izin verdikleri açıklamalar; kanun tarafından istenen açıklamalar; kanunun yasaklamadığı hallerde mesleki bir görev dahilinde (örneğin, meslek odasının kalite raporuna veri sağlamak gibi) yapılan açıklamalarla mümkündür (Ek-1, Madde 14). Bu noktada gizli bilgilerin açıklanıp açıklanmayacağına karar verilirken dikkat edilmesi

gereken en önemli faktör üçüncü kişiler dahil tüm tarafların çıkarlarının zarar görüp görmeyeceğidir (Ek-1, Madde 15).

Gizli bilgilerin açık bir şekilde yetkilendirilmeden bir muhasebe meslek mensubu tarafından ifşa edilmesi veya finansal bilgilerin açıklanması, profesyonel bir ilişkinin temeli olan güveni ihlal eder (Amaka ve Ugwoke, 2019: 337). Güvenin zedelendiği durumlarda muhasebe mesleğinin itibarının zedelenmesinin ötesinde tüm toplum da bu tür durumlardan zarar görür.

3.3.2.2.2.5 Mesleki Davranış İlkesi

Mesleki davranış, meslek mensubunun yürürlükte olan yasa ve yönetmeliklere uymasını ve mesleğin itibarını düşürecek her türlü davranıştan uzak durmasını ifade eder (Ek-1, Madde 1). Mesleki davranış ilkesi, tüm meslek mensuplarına mesleğin itibarını sarsacak tutum ve davranışlardan kaçınma ve ilgili kanun ve düzenlemelere uyma yükümlülüğünü getirir (Ek-1, Madde 16). Bu bağlamda meslek mensubu kendisinin ve işinin tanıtımını yaparken mesleğin itibarına uygun davranmalıdır, yani mesleğin itibarını zedeleyecek hareketten kaçınmalı, dürüst ve güvenilir olmalıdır. Ayrıca meslek mensubu öyle bir hareket etmelidir ki sahip olduğu nitelikleri, deneyimlerini ve sunacağı hizmetleri abartmamalı ve diğer meslek mensuplarına yönelik doğruluğu ispatlanmamış karşılaştırmalar ve küçük düşürücü göndermelerde de bulunmamalıdır (Ek-1, Madde 17).

Meslek mensuplarının mesleğe uygun davranışlar ortaya koymaları, mesleğin itibarı ve toplum tarafından algılanma şeklini olumlu anlamda doğrudan etkiler. Meslek mensubunun mesleğe uygun davranış göstermesi etik ilkelere uygun bir biçimde faaliyetlerde bulunması anlamına gelmekte ve yasal yerine etiksel davranmasını gerektirmektedir. Çünkü bazen karşılaşılan etiksel ikilem yasaya uygun bile olsa etik olmayabilir (Crawford ve Loyd, 2008; Uysal vd., 2019: 55).

Muhasebe mesleği için söz konusu olan bu beş temel etik ilke, meslek mensuplarının kendi aralarındaki ilişkileri, meslek kuruluşlarıyla olan ilişkileri, müşterileriyle olan ilişkileri, toplumla olan ilişkileri ve kamu kurumlarıyla olan ilişkileri

düzenlemesi ve büyük bir katkı sağlamasından dolayı son derece büyük bir öneme sahiptir.

Genel olarak etik ilkelerin bir takım faydaları bulunmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Aydın, 2003: 28):

- Etik ilkeler, meslektaş baskısı sağlayarak bireyleri etik davranışa iter,
- Etik ilkeler, kişilerin kişisel özellikleri dışında doğru ya da yanlış davranışlar konusunda daha tutarlı ve kararlı bir rehberlik sağlar,
- Etik ilkeler, belirsiz durumlarda nasıl davranılacağı konusunda yol gösterir,
- Etik ilkeler, yönetici veya patronların otokratik gücünü kontrol eder,
- Etik ilkeler, kurumların toplumsal sorumluluklarını tanımlar ve
- Etik ilkeler, kurumun veya mesleğin çıkarlarına hizmet eder.

Etik ilkelere uyulmaması durumunda ise bir takım olumsuzluklar ortaya çıkmaktadır. Bu olumsuzlukların gerek bireysel gerek kurumsal gerekse de toplumsal sonuçları bulunmaktadır. Bunlar aşağıda yer alan Tablo 3.12’de sunulmuştur:

Tablo 3.12: Etik İkelere Uyulmamasının Olası Sonuçları

Bireysel	Kurumsal	Toplumsal
<ul style="list-style-type: none">• İşini yitirme,• Saygınlığını yitirme,• Özsaygıyı yitirme,• Çalışma arkadaşlarıyla ilişkilerin bozulması,• Kişisel imajın bozulması,• Soyutlanma,• Güvenilirliğini yitirme,• Kişisel benliğin zarar görmesi,• Mesleki ve örgütsel bağlılığın zayıflaması.	<ul style="list-style-type: none">• İtibar kaybı,• Müşteri kaybı,• İmajın zarar görmesi,• İş birliğinin zayıflaması,• Faaliyetlerin etkinliğini yitirmesi,• Kurum içi iletişimin zarar görmesi,• Örgütsel bağlılığın zayıflaması.	<ul style="list-style-type: none">• Toplumsal yozlaşmanın kurumsallaştırılması, değer kargaşası• Etik değerlerin önemini yitirmesi,• Anemik davranışların yaygınlaşması.

Kaynak: (Megep, 2006: 14).

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere etik ilkelere uyulmaması, kişinin işini kaybetmesine, mesleğin itibarının kaybolmasına ve toplumsal yozlaşmanın kurumsallaştırılmasına kadar birçok olumsuzluğun ortaya çıkmasına sebep olmaktadır.

3.3.2.2.3 Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ

Muhasebe meslek mensupları için çok önemli mesleki konulardan biri de etik eğitimidir. Bu bağlamda muhasebe meslek etiği alanında Türkiye’de yapılan en son düzenleme, TÜRMOB tarafından Etik Eğitim Stratejisi çerçevesinde 27.03.2014 tarihli ve 28954 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ”dir. Yayımlanan bu tebliğ ile etik konusunun öğretilbilir ve öğrenilebilir olduğu yaklaşımı ortaya konulmuştur (www.turmob.org.tr, 15.07.2020).

Söz konusu tebliğ dört bölüm ve iki ekten oluşmaktadır. Birinci bölümde, amaç kapsam, dayanak, tanımlar ve kısaltmalar; ikinci bölümde, etik eğitim, üçüncü bölümde; muhasebe meslek etiği sözleşmesi ve dördüncü bölümde ise çeşitli ve son hükümler yer alırken Ek-1’de “Muhasebe Meslek Etiği Sözleşmesi” ve Ek-2’de ise “Muhasebe Meslek Etiği Taahhünamesi” yer almaktadır¹¹.

SMMM ve YMM’leri kapsayan (Madde 2) tebliğin amacı; “etik öğrenme yönünde isteklilik yaratarak, etik eğitimi ve etik davranış gelişimini sağlamak üzere, muhasebe meslek mensupları ile bunların bağlı oldukları meslek odası arasında yapılacak etik sözleşmenin ve sözleşme yapılması öncesinde meslek mensubunun tabi olacağı etik eğitiminin usul ve esaslarını belirlemek” şeklinde açıklanmaktadır (Madde 1).

TÜRMOB bu tebliğ kapsamında muhasebe meslek mensuplarının gerek uzaktan gerekse yüz yüze eğitim yöntemiyle teorik ve uygulamalı bir şekilde etik eğitimi almalarını sağlayacak ortamlar (İnternet Sitesi ve Odalar) oluşturmuştur (Madde 5). Söz konusu tebliğe benzer şekilde KGK tarafından hazırlanarak 04.11.2017 tarihli ve 30230

¹¹ İlgili tebliğde yer alan hükümler ve eklerle ilgili bilgilere şuradan ayrıntı olarak ulaşabilirsiniz.
<https://www.mevzuat.gov.tr/File/GeneratePdf?mevzuatNo=19512&mevzuatTur=Tebliğ&mevzuatTertip=5>

sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Bağımsız Denetçiler İçin Sürekli Eğitim Tebliği” adlı düzenleme de mevzuatta yerini almaktadır (Uysal vd., 2019: 53). Bu bağlamda etik eğitimler KGGK mevzuatı ve TÜRMOB Sürekli Mesleki Eğitimi Geliştirme Yönetmeliği gereğince zorunlu eğitim kapsamına alınmıştır (www.turmob.gov.tr, 15.07.2020).

Tebliğ’in ikinci bölümünde etik eğitimi ana başlığı altında; eğitim yöntemi, eğitim konuları, etik eğitim başvurusu, süresi ve eğitimin tamamlanması, etik eğitim sorumluları ve etik eğitim bedeli konularına yer verilmiştir. Tebliğ’de etik eğitimin yöntemi, teorik eğitim konuları için uzaktan eğitim yöntemi ile ki bu Birlik tarafından oluşturulan internet sitesi üzerinden verilirken uygulamalı eğitim konuları ise yüz yüze bir şekilde Odalarda verilmektedir (Madde 5). Etik eğitimin sorumluları uzaktan eğitim için TÜRMOB Etik Komitesi ile Birlik Temel Eğitim ve Staj Merkezinin (TÜRMOB - TESMER), yüz yüze eğitim için ise Odalar’dır (Madde 8).

Tebliğ’de meslek mensuplarına verilecek etik eğitim konuları aşağıda yer alan Tablo 3.13’te sunulmuştur (Madde 6).

Tablo 3.13: Meslek Mensuplarına Verilecek Etik Eğitim Konuları

a) Etik Bilgisi	b) Etik Duyarlılık	c) Etik Karar Verme	ç) Etik Davranış
1) Muhasebede etik beklentiler ve tehditler,	1) Mesleki nitelikler,	1) Etik karar verme modelleri,	1) Muhasebede etik ile ilgili örnek olay çalışmaları: Gerçek yaşamdan olaylar ele alınarak etik problemlerin ortaya konması, ihlal edilen etik standartların belirlenmesi, ahlaki düşünce süreci ve karar verme modellerinin tartışılması.
2) Muhasebe skandalları ve itibar ile güvenin yeniden kurulmasının önemi,	2) Muhasebede Etik Standartlar ve ahlaki davranış kuralları,	2) Muhasebede etik sorunlar,	
3) Etik Teoriler,	3) Meslek Mensubunun mesleğe olan sorumluluğu,	3) İlke bazlı yaklaşım ve mesleki yargı,	
4) Ahlaki Gelişim Teorisi,	4) Meslek Mensubunun müşteriye olan sorumluluğu,	4) Denetçinin bağımsızlığı,	
5) Muhasebede ahlaki düşünce geliştirme	5) Meslek Mensubunun kamuya olan sorumluluğu,	5) Gerçeğe uygun finansal raporlamanın önemi ve kazançların yönetimi,	
	6) Disiplin suçları	6) İşletmelerde sosyal sorumluluk muhasebesi ve sosyal raporlama,	
		7) İşyeri etiği,	
		8) Kültürlerarası etik,	
		9) İşletmelerde etik ortam ve kurumsal yönetişimin önemi,	
		10) Muhabirlik politikası	

Kaynak: (Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ (Madde 6)).

Tebliğ'in üçüncü bölümünde ise muhasebe meslek etiği sözleşmesi, taahhütnamesi ve sözleşmeyi imzalayan meslek mensuplarının ilanı ile ilgili hususlar yer almaktadır. Tebliğde, meslek mensuplarının kayıtlı oldukları Oda ile etik sözleşmesi yapabilecekleri ve etik sözleşmesi yapacak olan meslek mensuplarının, sözleşme yapmadan önce etik eğitim koşulları olan uzaktan eğitim ve yüz yüze eğitimde başarılı olmaları hükme bağlanmıştır (Madde 7). Etik eğitiminde başarılı olarak etik eğitimi tamamlama belgesi almış meslek mensupları bağlı oldukları meslek oda ile "Muhasebe Meslek Etiği Sözleşmesi"ni imzalarlar (Madde 10). Etik sözleşmeyi imzalayan meslek mensubu, Oda tarafından işyerinde müşterilerinin rahatlıkla görebilecekleri bir yere asabilecekleri "Muhasebe Meslek Etiği Taahhütnamesi" verilir (Madde 11). Etik eğitimi alan ve taahhütnameyi imzalayan meslek mensubu, hem iş alımında hem işi yerine getirmesi aşamasında güven yaratacaktır.

Etik sözleşmesi ile meslek mensubu, "Muhasebe Meslek Etiği Sözleşmesi"nde belirtilen hususlara, özellikle bu hususlar içerisinde yer alan temel etik ilkelere uyacağını taahhüt etmektedir (Ek-1, Madde 1-24). Muhasebe meslek etiği sözleşmesi; meslek mensubunun, 3568 sayılı Kanuna, bu Kanun ile ilgili yönetmelik, tebliğ, genelge ve mecburi meslek kararlarına uyumsuz tutum ve davranışta bulunduğu disiplin kurullarınca tespit edilmesi halinde oda yönetim kurulunca tek taraflı olarak feshedilmektedir (Madde 13).

Muhasebe mesleğine yönelik toplumsal güvenin artması ve mesleğin itibarının artırılması muhasebe meslek mensuplarının etik ilke ve kurallara bağlılıklarıyla yakından ilgilidir. Bu anlamda muhasebe meslek mensuplarının tutum ve davranışlarının etik ilke ve değerlerle biçimlendirilmesinde eğitimin özellikle etik eğitimin rolü büyük önem arz etmektedir (Daştan, 2009: 282). Etik eğitimi alan meslek mensubu bir sorunla karşılaştığında bunun etikle ilgili olup olmadığını anlaması zor olmayacaktır. Yani meslek mensubunun etik eğitimini almasıyla etik farkındalığı oluşabilecek, böylece etikle ilgili var olan bir sorun da etik ilkelere çözüme kavuşabilecektir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4 MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ MESLEK ETİĞİ HAKKINDAKİ ALGI, TUTUM VE DAVRANIŞLARININ İNCELENMESİ: TRB1 BÖLGESİNDE (MALATYA, ELAZIĞ, BİNGÖL, TUNCELİ) BİR UYGULAMA

4.1 TRB1 Bölgesine Genel Bakış

Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne uyum süreci doğrultusunda yetkili kurum ve kuruluşlarca 2002 yılında 2002/4720 no'lu karar gereğince İstatistiki Bölge Birimleri Sınıflandırması oluşturulmuştur. Bu sınıflandırmaya göre 3 düzey oluşturulmuştur. İller düzey 3 olarak sınıflanmış, ekonomik, sosyal ve coğrafi açılardan benzerlik gösteren komşu iller ise bölgesel kalkınma planları ve nüfus büyüklükleri de dikkate alınarak 12 adet düzey 1 ve 26 adet düzey 2 sınıfı altında toplanmıştır. İstatistiki Bölge Birimleri Sınıflandırması kararının gerekçesi olarak “Bölgesel istatistiklerin toplanması, geliştirilmesi, bölgelerin sosyo-ekonomik analizlerinin yapılması, bölgesel politikaların çerçevesinin belirlenmesi ve Avrupa Birliği bölgesel istatistik sistemine uygun karşılaştırılabilir istatistiki veri tabanı oluşturulması” gösterilmiştir (www.resmigazete.gov.tr, 2002/4720 sayılı Karar).

Bu çalışmanın konusu olan “TRB1 Malatya Düzey 2 Bölgesi”, “TRB Ortadoğu Anadolu Düzey 1 Bölge” biriminin altında “Malatya, Elazığ, Bingöl ve Tunceli” olmak üzere dört ilden oluşmaktadır.

TRB1 Bölge nüfusu, 2021 TÜİK verilerine göre Malatya 806.156, Elazığ 587.960, Bingöl 281.768 ve Tunceli 83.443 olmak üzere toplamda 1.759.327'dir (www.tuik.gov.tr, 2021). 2017 yılı Sosyo-Ekonomik Gelişmişlik Endeksi sıralamasına göre bölge illerinden Malatya 44, Elazığ 42, Bingöl 71 ve Tunceli 59 şeklinde konumlanmaktadır. 2011 yılında yapılan benzer çalışmaya göre Malatya, Elazığ ve Tunceli illeri gerilerken; Bingöl 1 sıra yükselbilmiştir (www.sanayi.gov.tr, 2021).

Malatya ili kayısı ve türevleri ve tekstil ürünleri ihracatı ile bir tarım ve sanayi şehridir. Elazığ ili enerji, madencilik ve tarım alanlarındaki kamu ve özel sektör yatırımlarının yanı sıra, eğitim ve kültür alanlarında temayüz etmiş bir cazibe merkezi konumundadır. Her iki il ayrıca sağlık hizmetlerinde bölgede önemli bir potansiyele sahiptir. Önemli Kuzey-Güney ve Doğu-Batı bağlantıları üzerinde yer alan Bingöl ilinde, hayvancılık, madencilik ve bitkisel üretim yapılırken, zengin bir kültüre sahip olan Tunceli ilinde ise doğa, inanç turizmi ve hayvancılık temelli bir ekonomi hakim durumdadır (Fırat Kalkınma Ajansı, 2013: 22). Böylece TRB1 Bölgesinin kendi içerisinde gerek gelişmişlik düzeyi yönünden gerekse de öne çıkan sektör ve potansiyeller yönünden heterojen bir yapıya sahip olduğu görülmektedir.

TRB1 Bölgesinde eğitim, kültür ve gelir dağılımına bakıldığında; eğitim olanaklarının yeterli olduğu, nüfusa oranlandığında kütüphane sayısının Türkiye ortalamasının üzerinde olduğu, kütüphane ve kitap sayısı bakımından Malatya'nın bölgede ilk sırada olduğu, kütüphanelerden yararlanma açısından Elazığ'ın bölgede ilk sırada olduğu, bölgenin nüfusuna oranla sahip olduğu tiyatro salonu ve koltuk sayısının Türkiye ortalamasının üzerinde olduğu görülmektedir. Sinema salonu ve koltuk sayısı açısından ise Türkiye ortalamasının çok altında olduğu görülmektedir. Gerek doğası gerekse de kültürel çeşitliliği ile kendine has bir yapıya sahip olan bu bölge, gelir dağılımındaki eşitsizlik noktasında Türkiye'nin dezavantajlı bölgeleri arasında bulunmaktadır. Bunun yanı sıra bölge illerinin gelir dağılımları arasında da önemli farklılıklar bulunmaktadır (Fırat Kalkınma Ajansı, 2013: 28,30,41).

4.2 Literatür Taraması

Muhasebe meslek etiği ile ilgili gerek yerel gerekse de yabancı literatürde yer alan çalışmaların bir kısmına aşağıda değinilmiştir. Yapılan bu çalışmalar kronolojik bir sıra takip edilerek ele alınmıştır.

Aymankuy ve Sarıoğlan (2005), çalışmalarında Balıkesir il merkezinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının (SM, SMMM, YMM) etik ve meslek etiğine yaklaşımlarını ve algılamalarını belirlemeye yönelik bir anket uygulamışlardır. Çalışma sonucunda katılımcıların çoğunluğunun yasal boşlukları mükellef lehine yorumladıkları

ve sırasıyla mükellefler, yasalar ve elde edilen gelir farklılıklarının meslek mensuplarını etik dışı davranışlara zorladığı belirtilmektedir.

Albez ve Yıldırım (2005) tarafından yapılan çalışmada Erzurum'da faaliyette bulunan Serbest Muhasebeci (SM) ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) meslek etiği ile ilgili tutumları anket tekniğiyle araştırılmıştır. Yapılan çalışma sonucunda muhasebe mesleğinin etik boyutunun meslek mensupları tarafından ihmal edildiği ve meslek mensuplarını etik dışı davranmaya iten en önemli baskı grubunun mükellefler olduğu belirtilmiştir.

İşgüden ve Çabuk (2006), çalışmalarında Balıkesir ilinde faaliyette bulunan Serbest Muhasebeci (SM) ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) üzerinden meslek etiğinin meslek yaşamı üzerinde olan etkisini bir anket çalışmasıyla incelemişlerdir. Çalışma sonucunda meslek mensuplarının meslek etiği ilkelerini benimsedikleri, meslek etiğine uygun davrandıklarında hem maddi hem de manevi yönden kazançlı çıkacaklarının farkında oldukları belirtilmiştir.

Sakarya ve Kara (2010) tarafından yapılan çalışmada muhasebe meslek etiğine yönelik ülkemizde yapılan düzenlemeler ele alınmış ve meslek etiğinin muhasebe meslek mensupları (SMMM ve YMM) tarafından nasıl algılandığı araştırılmıştır. Çalışmada elde edilen veriler İstanbul, İzmir, Bursa ve Balıkesir SMMM ve YMM odalarına kayıtlı meslek mensuplarına uygulanan anketle sağlanmış ve t-testi, tek yönlü varyans analizi(ANOVA) ve Pearson Korelasyon Analizi yöntemleriyle analiz edilmiştir. Çalışma sonucunda meslek mensuplarının bazı demografik özelliklerine göre (unvan, cinsiyet, mükellef sayısı, mesleki deneyim) dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik, mesleki davranış ve genel olarak etik algılaması değişkenleri ile ilgili meslek etiğine ilişkin algılamalarında anlamlı farkların olduğu, bazılarında ise (eğitim ve gelir düzeyi) herhangi bir farklılığın bulunmadığı tespit edilmiştir. Ayrıca genel olarak meslek etiği ile ilgili değişkenler arasındaki ilişkinin incelenmesi sonucunda dürüstlük ile tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve genel olarak etik algılaması değişkenleri arasında anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişki olduğu belirlenmiştir.

Kısakürek ve Alpan (2010) çalışmalarında Sivas ilinde faaliyette bulunan bağımsız muhasebe meslek mensuplarının (SM ve SMMM) mesleki etik ilke ve

kurallarına uymalarında etkili olan faktörleri, etik dışı davranma nedenleri ve etik ile ilgili konular hakkında meslek mensuplarının görüşlerini bir anket uygulamasıyla ölçmüşlerdir. Çalışma sonucunda mesleki etik kurallarına uyulmasında “cezai ve vicdani yaptırımların” etkili olduğu, etik dışı davranma nedenleri arasında ise “meslek mensubunun ahlaki zayıflığı” öne çıkmıştır.

Kaya ve Yanık (2011) tarafından yapılan çalışmada Erzurum ilinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarına (SM ve SMMM) uygulanan anketle meslek mensuplarının meslek etiğine ve müşteri memnuniyetine yaklaşımları ve algılamaları incelenmiştir. Çalışma sonucunda meslek mensuplarının büyük bir çoğunluğunun müşteri memnuniyetini esas aldıkları ve mükelleflerin çoğunun mali tabloların düzenlemesine etkin oranda müdahil oldukları belirtilmiştir. Bu duruma meslek mensupları zaman zaman tepki koysa da çoğunlukla müşteri kaybı endişesinden tepki koyamadıkları belirtilmiştir. Bu çalışmada da etik dışı davranışa iten en önemli faktörün mükellefler olduğu saptanmıştır. Ayrıca meslek mensuplarının çoğunun tarafsızlık ve bağımsızlık ilkesine zaman zaman uymadıkları sonucuna varılmıştır.

Bozkurt (2011) tarafından yapılan çalışmada küreselleşme sürecinin muhasebe ve denetim meslek etiği üzerindeki etkileri İzmir ilinde serbest ve bağımlı çalışan muhasebe meslek mensupları üzerinde uygulanan anket tekniği ile incelenmiştir. Çalışma sonucunda küreselleşmenin muhasebe ve denetim mesleği üzerinde etkisinin olduğu ve muhasebe meslek mensuplarının meslek etik eğitimi hakkında yeterince bilgi sahibi olmadığı tespit edilmiştir.

Yalçın (2011), Türkiye'nin farklı bölgelerindeki illerde faaliyette bulunan bağımsız muhasebe meslek mensupları (SM, SMMM, YMM) ve bunlardan hizmet alan işletmelerin TÜRMOB etik yönetmeliği hakkındaki algılarını ve temel etik ilkeler konusundaki tutumlarını iki ayrı anketle incelemiştir. Çalışma sonucunda temel etik ilkeler ile ilgili ifadeler meslek mensupları ve işletmelerin, bazı ifadelerde iki grup arasında farklılık tespit edilmesine rağmen, genelde katılım yönünde tutum ifade ettikleri görülmektedir. Ayrıca temel etik ilkelerden dürüstlük ve tarafsızlığın mesleğin temelini oluşturduğu konusunda yüksek düzeyde bir katılımın sağlandığı tespit edilmiştir.

Güney ve Çınar (2012) tarafından yapılan çalışmada Erzurum ilinde faaliyette bulunan SMMM'lerin meslek etiği hakkındaki algıları anket tekniğiyle araştırılmıştır. Çalışma sonucunda SMMM'lerin meslek etiği ilkelerinin önemini farkında oldukları, bu ilkelere aykırı davranışları uygun bulmadıkları fakat uygulamada etik dışı davranışların olduğunu düşündükleri tespit edilmiştir. Ayrıca meslek etiği ilkelerine bağlılık ile eğitim ve gelir düzeyi arasında pozitif ilişkinin olması çalışmanın diğer bir sonucunu oluşturur.

Çiçek, Canbaz ve Keskin (2013) çalışmalarında Kırklareli ilinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının (SM ve SMMM) muhasebe meslek etiği hakkındaki algılarını bir anket uygulamasıyla araştırmışlardır. Çalışma sonucunda katılımcıların hemen hemen tümünün etik kuralları bildikleri ve buna uydukları tespit edilmiş ve katılımcıların büyük bir çoğunluğunun etik çelişkiler yaşadığı saptanmıştır. Ancak bu durumda meslek mensuplarının büyük bir çoğunluğunun etik ilke ve kurallara uygun davranışı gerçekleştirdiklerini belirtmişlerdir. Ayrıca etik dışı davranışın nedenlerinden biri olarak mükelleflerin gerekli evrakları zamanında getirmemeleri olmuştur.

Çetin ve Dağlı (2014) tarafından yapılan çalışmada Isparta ilinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının (SM ve SMMM) meslek etiğini algılama düzeyleri ve etik davranışlarının incelenmesine yönelik bir anket uygulaması yapılmıştır. Çalışma sonucunda meslek mensuplarının temel etik ilkeleri önemli gördükleri ama bazı nedenlerden dolayı etik dışı davranışlar sergiledikleri tespit edilmiştir. Bu nedenler de daha çok kazanma isteği, eğitim yetersizliği ve denetimdeki eksiklikler olarak tespit edilmiştir. Ayrıca meslek mensuplarının etik davranışa ilişkin görüşlerinden bazılarının unvana göre farklılık göstermesi çalışmanın diğer bir sonucudur.

Yücel ve Kartal (2014) çalışmalarında İstanbul'da faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının (SMMM) mesleki uygulamalarındaki etik algılarını araştırmışlardır. Çalışmanın sonucunda, meslek mensuplarının haksız rekabet ve etik dışı davranışları ortaya konmuş ve meslek mensuplarının yarıya yakın kısmının etik ilkelerin uygulanmasında önemli zafiyetlerinin olduğuna inandıkları tespit edilmiştir.

Akenbor ve Tennyson (2014) çalışmalarında Nijerya'da muhasebe mesleğinin etik kurallarını, muhasebe uygulamasında benimsenme düzeyini belirlemek ve aynı zamanda etik kuralların benimsenmesini etkileyen faktörleri belirlemek amacıyla bağımsız denetçi ve muhasebeciler üzerinden bir anket uygulaması yapmışlardır. Çalışma sonucunda Nijerya'da muhasebe etiğinin düşük düzeyde benimsendiği tespit edilmiştir. Etik kuralların benimsenmesini etkileyen faktörlerden en yaygın olanı açgözlülük ve kişisel çıkarıken, etik kuralların eksikliği ise en az etkileyen faktör olmuştur. Ayrıca, etik olmayan uygulamalara düşkün olan üyelerin üyeliklerinin reddedilmesi ve ruhsatlarının iptal edilmesi tavsiye edilmiştir.

Çelik ve Dağdeviren (2015) tarafından yapılan çalışmada Antalya, Burdur ve Isparta'da faaliyette bulunan bağımsız muhasebe meslek mensuplarının (SM, SMMM, YMM) etik algılamaları ve onları etik dışı davranışlara iten faktörler bir anket uygulamasıyla belirlenmeye çalışılmıştır. Çalışma sonucunda meslek mensupları mesleklerini saygın bir meslek olarak gördüklerini fakat kendileri dahil meslek mensuplarının zaman zaman etik dışı davranışlarının olduğunu ama bu davranışlara kasıtlı başvurmadıklarını ifade etmişlerdir. Etik dışı davranışlarına sebep olarak meslekle ilgili yasal düzenlemelerin sık sık değişmesi görülmüştür. Ayrıca erkek meslek mensuplarının kadın meslek mensuplarına göre daha fazla etik dışı davranışlara eğimli oldukları tespit edilmiş ve SM'lerin SMMM ve YMM'lere göre mesleki ilkelere daha bağlı oldukları tespit edilmiştir. Söz konusu illerde 2017 yılında benzer bir çalışma yapan Özçelik ve Keskin de çalışmalarının sonucunda meslek mensuplarının kendilerinin meslek etiğine uygun davrandıkları fakat meslektaşlarının meslek etiğine uygun davranışta bulunmadıklarını ifade ettikleri tespit edilmiştir.

Daştan, Bayraktar ve Bellikli (2015) çalışmalarında Trabzon ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının (SM, SMMM, YMM) mesleki faaliyetlerinde etik ikilem ve etik karar alma konularında farkındalık düzeylerini bir anket uygulamasıyla araştırmışlardır. Çalışma sonucunda meslek mensuplarının etik ilkeler çerçevesinde hareket etme bilincinde oldukları ve mesleki faaliyetlerinde dürüstlük ilkesini benimsedikleri ve tarafsızlık ilkesi doğrultusunda hareket etme bilincinde oldukları saptanmış ve ayrıca meslek mensuplarının cinsiyetleri, deneyimleri ve eğitim düzeyleri açısından etik ikilem ve etik karar alma konularında farkındalık düzeylerinin farklı olduğu tespit edilmiştir.

Kızıl ve diğeri (2015), Yalova ilinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının (SMMM ve YMM) mesleki etik algı düzeylerini ölçmek amacıyla bir anket uygulaması yapmışlardır. Çalışma sonucunda meslek mensuplarının etik ve meslek etiğine duyarlı oldukları ve kendilerini bu konuda devamlı geliştirmeye arzulu oldukları tespit edilmiştir. Ayrıca meslek mensupları her ne kadar etik değerlere genel çerçevede bağlı olduklarını belirtirler de anket sorularının bazılarında verilen cevaplarda etik algısının tam olarak oturmadığı saptanmıştır.

2016 yılında Kaya; Elazığ ilinde, Gürbüz ve Yılmaz; Eskişehir ilinde, Güney ve Biçer ise Erzincan ilinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği algılarını ve tutumlarını ölçmek amacıyla anket uygulaması yapmışlardır. Araştırmalardan çıkan ortak sonuç; “muhasebe meslek mensuplarının mesleki etik ilke ve kurallarına uyduklarını” belirtmeleri olmuştur.

Meriç ve Kaygusuzoğlu (2017), Adıyaman ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının (SMMM) mesleki etik ilke ve kurallarla ilgili algılarını ölçmek ve etik dışı davranışlara neden olan ve bu davranışlardan caydırıcı faktörleri belirlemek amacıyla bir anket uygulaması yapmışlardır. Çalışma sonucunda bazı meslek mensupları kontrol edilemeyen etik kuralların olduğunu, etik dışı davranışları önlemede yasal düzenlemelerin yeterli olmadığını ve etik kurallara uyum için disiplin müeyyidesinin olmasını ve odalarca baskı yapılmasının gerekli olduğunu düşünmektedirler. Ayrıca meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönelten etkenlerin başında “mükelleflerin gerekli evrakları zamanında ulaştırmamaları” ve meslek mensuplarını etik dışı davranışlardan caydırıcı etkenlerin başında ise “eğitim” faktörünün geldiği görülmüştür.

Baghdasarian (2017) yaptığı doktora tez çalışmasında Los Angeles’de (Kaliforniya, ABD) faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının uygulamadaki etik algısını ve son muhasebe skandallarının muhasebe mesleği üzerindeki etkisini araştırmak ve anlamak için belirlenmiş araştırma soruları üzerinden yüz yüze görüşmeler yapmıştır. Çalışma sonucunda katılımcıların mesleğin etik itibarını çok güçlü ve olumlu gördükleri tespit edilmiş ve katılımcıların büyük bir çoğunluğunun etik davrandığına inandıkları belirtilmiştir.

Ahinful ve diğeri (2017) çalışmalarında Gana Cumhuriyetinin doğu bölgesinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının meslek etiğine bağlılık düzeyleri ve etik ilke ve kurallara uymaya çalışırken karşılaştıkları zorlukları incelemişlerdir. Çalışma sonucunda meslek mensuplarının, büyük ölçüde meslek etiğine bağlı oldukları tespit edilmiştir. Etik ilke ve kurallarına bağlılıkla ilgili zorluklar ise “muhasebe etiğinin, mesleki etik ilke ve kurallarını takip etmek için meslekten iç baskı getirdiği” ve “muhasebe etiği, meslek mensuplarının etik sorumluluklarının farkında olduklarını göstermek için dış baskı altında kalmalarına neden olduğu” görülmüştür.

Gür (2018) tarafından yapılan çalışmada Bingöl ilinde faaliyette bulunan bağımsız muhasebe meslek mensuplarının (SM ve SMMM) meslek etiği hakkındaki görüşlerini ölçmeye ve meslek mensuplarını etik dışı davranışlara iten faktörleri belirlemeye yönelik bir anket uygulanmıştır. Çalışma sonucunda meslek mensuplarının mevcut mevzuat hakkında yeterli bilgiye sahip olmadıkları, mükelleflerinin baskı ve istekleri doğrultusunda hareket ettikleri ve meslek mensuplarının hiçbiri mükelleflerle hizmetleri karşılığında oluşan ücret alacakları dışında gerçekleşen maddi alışverişi olumsuz karşılamadıkları tespit edilmiştir.

Kıllı, Türkoğlu ve Gülmez (2018) çalışmalarında Malatya ilinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının (SM ve SMMM) meslek etiği ile ilgili algıları, etik dışı davranışlara neden olan faktörleri ve çözüm önerileri ile ilgili görüşlerini araştırmak amacıyla bir anket uygulaması yapmışlardır. Çalışma sonucunda etik dışı davranışın başında “vergi oranlarının yüksek olması” yer alırken, etik dışı davranışların çözümüne yönelik başlıca önerileri ise “devlet dairelerindeki bürokrasinin azaltılıp daha işler bir sistem oluşturulması” ve “meslek mensuplarının sayısındaki artışın planlı bir şekilde yapılarak düzensiz artışın önüne geçilmesi” şeklinde olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca etik algılamalarının cinsiyet, yaş, eğitim düzeyi, mesleki unvan, mesleki deneyim ve aylık ortalama gelire göre anlamlı farklılıklar olduğu görülmüştür.

Literatürde yer alan çalışmalar incelendiğinde meslek etiği ile ilgili kapsam yönünden geniş çaplı bir çalışmaya rastlanılmamıştır. Bu çalışma daha önce yapılan çalışmaların kapsamı yönünden farklı, bir nevi toplamı olarak TRB1 bölgesinde (Malatya, Elazığ, Bingöl, Tunceli) bağımsız çalışan meslek mensuplarının (SM, SMMM ve YMM) sosyo-demografik özelliklerinin (cinsiyet, mesleki unvan, eğitim

düzeıı, etik eğitimi vd) meslek etiği hakkındaki algı, tutum ve davranışlarına etkileri; etik dışı davranışlara yönelten ve caydıran faktörleri; temel etik ilkelerin önem derecesine göre sıralamaları ve etik dışı davranışlara karşı çözüm önerileri yönünden ele alınmıştır.

4.3 Araştırmanın Konusu, Amacı ve Önemi

Muhasebe mesleği, tüm toplumu oluşturan kesimlerin üzerinde büyük etkisi olan mesleklerden biridir. Bu nedenle muhasebe mesleğini icra eden meslek mensupları yürüttükleri faaliyetlerin sonuçlarıyla tüm kesimlere güven vermeleri büyük önem arz etmektedir. Söz konusu güvenin sağlanabilmesi meslek mensuplarının meslek etiği ilke ve kuralları çerçevesinde faaliyette bulunmalarına bağlıdır. Aksi takdirde, geçmişte (Enron, WorldCom, Global Crossing, Xerox, Parmalat vd.) olduğu gibi, büyük muhasebe skandallarının ortaya çıkmasına ve toplumun büyük bir kesiminin olumsuz etkilenmesine sebebiyet verebilir. Bu bağlamda, çalışmanın konusunu muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği oluşturmaktadır.

Çalışmanın amacı ise muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği hakkındaki algı, tutum ve davranışlarını incelemektir. Bunların yanında etik dışı davranışlara yönelten ve caydıran faktörleri; temel etik ilkelerin önem derecesine göre sıralamaları ve etik dışı davranışlara karşı çözüm önerileri de çalışmanın diğer bir amacını oluşturmaktadır. Bu amaçlar doğrultusunda TRB1 Bölgesi'nde (Malatya, Elazığ, Bingöl, Tunceli) faaliyet gösteren bağımsız muhasebe meslek mensuplarıyla (SM, SMMM, YMM) yüz yüze anket uygulamalı bir araştırma yapılmıştır. Ayrıca son yıllarda literatürde giderek artan bir oranda ele alınan muhasebe meslek etiği alanına katkı sağlayabilmek, çalışmanın diğer bir amacını oluşturmaktadır.

Çalışmanın birçok noktaya değinerek geniş bir kapsamla ele alınması ve araştırmanın TRB1 Bölgesi'nde faaliyet gösteren bağımsız muhasebe meslek mensuplarıyla yapılması bu çalışmayı önemli kılmaktadır.

4.4 Araştırmanın Metodolojisi

Bu çalışmada amaca uygun olarak araştırma yöntemlerinden nicel yöntem tercih edilmiştir. Nicel yöntem; gözlem ve ölçmeye dayalı, tekrarlanabilen ve nesnel bir araştırma yaklaşımıdır. Yöntemin amacı bireylerin toplumsal davranışlarını gözlem, deney ve test yoluyla nesnel bir şekilde ölçmek ve sayısal verilerle açıklamaktır (Bedir Erişti, 2013: 9).

Araştırmanın amacına ulaşılması için önemli görülen konulardan bir diğeri araştırma modelinin seçimidir. Bu çalışmada araştırma modellerinden tarama modelleri kullanılmıştır. Tarama modelleri; var olan durumu olduğu gibi betimlemeyi amaçlayan araştırma yaklaşımı olarak tanımlanır. Tarama modelleri kendi arasında birçok kısma ayrılmaktadır. Çalışmanın amacına uygun olarak bu çalışmada genel tarama modelleri alt başlıklarından tekil ve ilişkisel tarama modelleri kullanılmıştır. Söz konusu modeller, bir örneklemden elde edilen verilerin bu örneklemin temsil ettiği evreni hakkında kestirimlerde bulunmayı ve genellemeler yapmayı amaçlar (Şimşek, 2018: 92). Tekil tarama modeli, araştırmayı tek değişkene odaklayarak onun belirli bir andaki durumunu inceleyen araştırma modelidir (Karasar, 2007). İlişkisel tarama modeli ise birden fazla değişken arasındaki ilişkinin belirlenmesinde kullanılan araştırma modelidir. Değişkenler arasındaki ilişkilerin belirlenmesi için kullanılan istatistiksel teknikler; korelasyon, t-testi, varyans analizi ve çoklu regresyon analizi gibi tekniklerdir (Şimşek, 2018: 92). Böylece bu çalışma için muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği algılarının belirlendiği tekil tarama modelinde bir araştırma; ayrıca meslek mensuplarının meslek etiği algıları sosyo-demografik değişkenler açısından anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi yönüyle ilişkisel tarama modelinde bir araştırma tasarlanmıştır. Çalışmada nicel verilerin betimlenmesi (tekil tarama modeli) için frekans dağılımı, aritmetik ortalama ve standart sapma gibi istatistikler kullanılırken örneklemden elde edilen verilerin evrene genellemesinde (ilişkisel tarama modelinde), t-testi, varyans analizi, korelasyon gibi testler kullanılmıştır.

Araştırmanın teorik kısmı kütüphane ve veri tabanlarından elde edilen makaleler, bildiriler, kitaplar ve ilgili mevzuatların yer aldığı kanunlar, yönetmelikler, mecburi

meslek kararları incelenerek oluşturulmuştur. Araştırmanın uygulama kısmı için ise anket tekniği kullanılmıştır.

4.4.1 Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Çalışma evrenini (hedef evreni) TRB1 Bölgesi'nde (Malatya, Elazığ, Bingöl, Tunceli) bağımsız/serbest çalışan muhasebe meslek mensupları oluşturmaktadır. Yani çalışmanın araştırma kapsamını bu dört ilin merkezinde faaliyet gösteren Serbest Muhasebeciler (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirler (YMM) oluşturmaktadır. Bağımlı çalışan meslek mensupları bu araştırma kapsamı dışında bırakılmıştır. Çalışma evreni olarak TRB1 Bölgesi'nde faaliyet gösteren bağımsız muhasebe meslek mensuplarının seçilmesinin nedenlerinden biri daha önce bu bölgede yapılmış benzer bir çalışmanın olmaması, diğeri ise araştırmanın takvimi, bütçesi ve kaynakları gibi kısıtların olmasıdır.

Çalışma evreni olarak TRB1 Bölgesi'nde faaliyet gösteren bağımsız muhasebe meslek mensuplarının sayısı aşağıda yer alan tabloda gösterilmiştir.

Tablo 4.1: TRB1 Bölgesi'nde Faaliyet Gösteren Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarının Sayı Tablosu (Çalışma Evreni)

İller	SM	SMMM	YMM	Toplam
Bingöl	2	34	-	36
Elazığ	8	135	4	147
Malatya	12	271	9	290
Tunceli	1	10	-	11
Toplam	23	450	13	486

Kaynak: İlgili odalardan yazılı olarak alınmış ve TÜRMOB üye istatistiklerinden derlenerek hazırlanmıştır. (www.turmob.org.tr Erişim Tarihi 31.12.2020).

Tablo incelendiğinde bu çalışmanın evrenini TRB1 Bölgesi'nde faaliyet gösteren toplamda 486 bağımsız muhasebe meslek mensubunun oluşturduğu görülmektedir.

Örnekleme, evren içinden belirli ölçütlere göre seçilen ve evreni temsil etme yeterliğine sahip olduğu varsayılan ve üzerinde çalışma yürütülecek küme iken (Karasar, 2007), bu kümenin oluşturulma sürecine de örnekleme denilmektedir. Örneklemenin amacı, araştırmacıya evren hakkında genellemeler yapabileceği bilgiyi, evrenin tümünü tek tek araştırmasına gerek kalmadan sağlamaktır. Çalışmada, araştırma evreninden örneklem çekilirken basit tesadüfi (rassal) örnekleme tekniği kullanılmıştır. İdeal bir örnekleme tekniği olan bu teknik, evrendeki her elemanın, eşit ve bağımsız seçilme şansına sahip olmasını ifade eder (Coşkun vd., 2015: 133, 139).

Örnekleme sayısının büyüklüğü belirlenirken Sekaran'ın (1992) hazırladığı tablo kaynak alınmıştır. Örneklemin büyüklüğü, yaklaşık 500 bireyden oluşan çalışmanın evreni için %95 güven aralığında ve %5'lik hata oranında en az 217'dir. Fakat bu çalışmada evren hakkında yapılan genellemelerde yanılma olasılığını düşük tutmak için istenilenden daha büyük bir örneklem sayısına ulaşmaya gayret edilmiştir. Böylece çalışmada 400 muhasebe meslek mensubuna ulaşılmış; anket formunu doldururken itina göstermeyen, eksik dolduran ve hiç doldurmayan meslek mensuplarının anket formları değerlendirme dışında tutulmuş ve toplamda 326 anket formu analize tabi tutulmuştur. Örneklem sayısı için bu miktar oldukça yüksektir, ki örneklem sayısı arttıkça evren hakkında yapılan genellemelerde yanılma olasılığının da azaldığı bilinmektedir (Coşkun vd., 2015: 136).

4.4.2 Araştırmanın Veri Toplama Yöntemi

Araştırmada birincil veri toplama yöntemlerinden anket tekniği uygulanmıştır. Veriler, TRB1 Bölgesi'nde faaliyet gösteren bağımsız muhasebe meslek mensuplarıyla yüz yüze yapılan anket tekniği aracılığıyla elde edilmiştir.

Güney ve Çınar (2012) literatürde konu ile ilgili olarak 2010 yılına kadar yapılan çalışmaları incelemişler ve sonuçta çok farklı anket ölçeklerinin kullanıldığını tespit etmişlerdir:

- Armankuy ve Sarıoğlan (2005): 12 madde
- Çukacı (2006): 22 madde 6 boyut
- İşgüden ve Çabuk (2006): 21 madde 7 boyut

- Zeytin (2007): 58 madde 11 boyut
- Kirik (2007): 37 madde
- Kutlu (2008): 9 madde
- Kartal ve Taş (2010): 32 madde 8 boyut
- Sakarya ve Kara (2010): 35 madde 6 boyut

Yukarıdaki anket ölçeklerine ek olarak 2010 yılı sonrası için de tarafımızca yapılan literatür taramasında birbirinden farklı anket ölçeklerine rastlanmıştır:

- Yalçın (2011): 43 madde 6 boyut
- Özkan ve Hacıhasanoğlu (2012): 10 senaryo 5 boyut
- Akın ve Özdaşlı (2014): 25 madde 5 boyut
- Gül (2015): 25 madde 5 boyut
- Dinç ve Tunçer (2015): 20 madde 5 boyut
- Meriç ve Kaygusuzoğlu (2017): 15 madde 5 boyut
- Ekerkil ve Onay (2018): 21 madde 5 boyut

Yukarıda görüldüğü üzere meslek etiğine ilişkin ortak bir ölçeğin bulunmaması araştırmacıların, birbirinden farklı ölçekler geliştirmesine neden olmuştur. Böylece bu çalışmada da anket ölçeğinde kullanılacak değişkenleri en iyi şekilde ortaya koyabilecek ölçekler belirlenmeye çalışılmıştır. Yapılan literatür taraması sonucunda seçilen ölçeklerin güncel olmasına, anlaşılabilirlik düzeyine, yanıtlanma süresine, kullanım sıklığına, geçerlilik ve güvenilirliğine bakılarak en uygun ölçekler seçilmeye çalışılmıştır. Bu bağlamda araştırmacılar tarafından daha önce geliştirilmiş, geçerliliği ve güvenilirliği test edilmiş ölçeklerin anket kapsamına alınması kararlaştırılmıştır¹². Hazırlanan anket formunun incelenmesi için konunun uzmanlarına ve bazı meslek mensuplarına (SMMM, YMM) sunulmuş, onlardan gelen öneriler dikkate alınarak son şekli verilmiştir.

Böylece anket formu 5’li Likert ölçeğine göre hazırlanarak toplamda 6 bölümden oluşmaktadır:

¹² Bu çalışmanın 11 soru ve 62 ifadeden oluşan anket ölçeği, İşgüden ve Çabuk (2006); Zeytin (2007); Jackling ve diğerleri (2007); Sakarya ve Kara (2010); Kısakürek ve Alpan (2010); Yalçın (2011); Akenbor ve Tennyson (2014); Gül (2015); Daştan, Bayraktar ve Bellikli (2015); Meriç ve Kaygusuzoğlu (2017); Özçelik ve Angı (2017); Ekerkil ve Onay (2018); Kılı, Türkoğlu ve Gülmez (2018); Gümrah ve Yılmaz (2018) çalışmalarından da yararlanılarak hazırlanmıştır.

Birinci bölümde muhasebe meslek mensuplarının demografik özellikleri ile ilgili sorular; ikinci bölümde meslek etiğinin alt boyutlarını oluşturan ifadeler; üçüncü bölümde etik dışı davranışlara yönelen faktörler; dördüncü bölümde mesleki etik ilke ve kurallara uyulmasında etkili olan faktörler; beşinci bölümde temel etik ilkelerin önem derecesine göre sıralanması ve altıncı bölümde ise etik dışı davranışlara karşı çözüm önerileri ile ilgili ifadeler yer almaktadır. Anket formu demografik bölümde dahil olmak üzere toplamda 73 adet soru ve ifadeden oluşmaktadır. Araştırmanın amaçları doğrultusunda hazırlanan anket formu Ek A’da sunulmuştur.

4.5 Araştırmanın Sınırlılıkları

Yapılan her çalışmada olduğu gibi bu çalışmanın da bir takım sınırlılıkları bulunmaktadır. Bunlar:

- i. Çalışmanın evreni bakımından: Araştırmanın takvimi, bütçesi ve kaynakları gibi kısıtları nedeniyle çalışma evreni TRB1 Bölgesi ile sınırlıdır.
- ii. Meslek mensuplarının çalışma durumu bakımından: Bu bölgede faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarından bağımsız/serbest çalışanlarla sınırlıdır.
- iii. Veri toplama tekniği bakımından: Araştırma anket tekniği ile sınırlıdır.
- iv. Konu bakımından: Bu çalışma muhasebe meslek etiği ile sınırlıdır.

4.6 Araştırma Verilerinin Analizi

Araştırmada elde edilen veriler “IBM SPSS Statistics 22.0 (Statistical Packages for the Social Sciences/Sosyal Bilimler İçin İstatistik Paketi)” programı ile analiz edilmiştir.

Araştırma kapsamında, bağımsız değişkenleri oluşturan sosyo-demografik özellikler betimsel istatistiklerden frekans ve yüzde teknikleri ile analiz edilmiştir. Ayrıca ankette yer alan her bir bağımlı değişkene ilişkin ifadeler betimsel istatistiklerden frekans, yüzde, aritmetik ortalama ve standart sapma gibi istatistikler ile analiz edilmiş ve tablolaştırılarak sunulmuştur.

24 ifadeden oluşan meslek etiği ölçeğinin güvenilirliğini belirlemek için Cronbach alfa testi yapılmış, buna göre ölçeğin Cronbach alfa katsayısı %87,8 olarak belirlenmiştir. Bu sonuç meslek etiği ölçeği güvenilirliğinin oldukça yüksek olduğunu göstermektedir.

4.6.1 Normal Dağılıma İlişkin Bulgular

Normallik testi, araştırma verilerinin normal dağılıma sahip olup olmadığıyla ilgili yapılan bir istatistiksel analizdir. Bir araştırmada temel olarak verilerin normal dağılım göstermesi veya normale yakın bir dağılıma sahip olması durumunda parametrik analiz teknikleri uygulanırken tam tersi durumda parametrik olmayan (nonparametrik) analiz teknikleri uygulanmaktadır (Coşkun vd., 2015).

Verilerin normal dağılım göstermesi için bazı varsayımların karşılanması gerekmektedir (Can, 2014: 98). Bunlar:

- ✓ Merkezi eğilim ölçülerine (ortalama, ortanca ve mod) bakılarak bu değerlerin birbirine yakın ya da eşit olması beklenir.
- ✓ Verilere ait histogram grafiğinin normal dağılım göstermesi gerekmektedir.
- ✓ Çarpıklık ve basıklık değerlerinin belirli aralıklarda olması gerekmektedir.
- ✓ Shapiro-Wilks ve Kolmogorov-Smirnov testi analiz sonuçlarında $p>0,05$ olmasını gerekmektedir. Örneklem büyüklükleri 50'nin altında olduğu durumlarda Shapiro-Wilk testi, 50 ve üzerinde olduğu durumlarda ise Kolmogorov-Smirnov testi önerilmektedir.
- ✓ Varyansların homojenliği için Levene testi sonucunda $p>0,05$ olması gerekmektedir.

Shapiro-Wilk testi ve Kolmogorov-Smirnov testi dahil olmak üzere normallik testleri, küçük ila orta büyüklükteki örneklem için (örneğin, $n < 300$) kullanılabilir. Çünkü büyük örneklem için söz konusu testler güvenilir olmaktan çıkabilmektedir. Bu sorunu çözmek için, dağılımın çarpıklık ve basıklık değerlerine bakılarak normalliği değerlendirmenin başka bir yöntemi kullanılabilir; bu, hem küçük örneklemde hem de büyük örneklemde nispeten doğru olabilmektedir (Kim, 2013: 52). Özellikle de çarpıklık değeri bu konuda daha önemli bir parametre olarak kabul edilmektedir. (Coşkun vd., 2015: 165).

Literatürde çarpıklık ve basıklık değerleriyle ilgili birçok farklı görüş ortaya atılmıştır. Bu görüşlerden en kapsayıcı olanı Kim (2013) tarafından ortaya konulmuştur. Kim (2013) çarpıklık ve basıklık değer eşiklerinin örneklem büyüklüğüne göre farklı olması gerektiğini belirtmektedir (Kim, 2013: 53). Bu eşik değerler:

1. Örneklem büyüklüğü 50'den azsa çarpıklık ve basıklık değeri (+/-) 1,96,
2. Örneklem büyüklüğü 50 ile 300 arasındaysa çarpıklık ve basıklık değeri (+/-) 3,29,
3. Örneklem büyüklüğü 300'den fazla ise çarpıklık değerinin en fazla (+/-) 2, basıklık değerinin ise en fazla (+/-) 7 olması gerektiği kabul edilmektedir (West vd., 1995: 56-75). Böylece histogramlar ve z değerleri bu örneklem büyüklüğünde dikkate alınmaz (Kim, 2013: 53).

Aşağıda yer alan Tablo 4.2'de veri setimizle ilgili normallik testleri gösterilmektedir.

Tablo 4.2: Normal Dağılıma İlişkin Betimsel İstatistikler

	Genel Etik Algısı	Dürüstlük İlkesi	Tarafsızlık İlkesi	Mesleki Yeterlilik ve Özen İlkesi	Gizlilik İlkesi	Mesleki Davranış İlkesi	Etik Dışına Yönelten Nedenler	Etik Dışını Caydırıcı Nedenler	Etik Dışı Çözüm Önerileri
Ortalama	4,1715	3,2561	3,6511	3,7017	4,1488	3,6313	3,8218	3,9216	4,3212
Ortanca	4,1818	3,2500	3,7500	3,7500	4,2500	3,8000	3,9000	4,0000	4,4000
Mod	4,00	3,00	4,00	4,00	5,00	4,00	4,00	4,00	5,00
Varyans	,206	,565	,621	,762	,502	,618	,286	,399	,259
En Düşük Puan	1,73	1,00	1,50	1,00	1,50	1,00	2,00	1,44	1,90
En Yüksek Puan	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00
Çarpıklık	-,938	,071	-,196	-,656	-,947	-,475	-,464	-,648	-,951
Basıklık	2,563	-,075	-,441	,459	1,236	,055	,481	,733	1,539

Tablo 4.2 incelendiğinde genel olarak ölçeklerin merkezi eğilim göstergelerinin (ortalama, ortanca ve mod) birbirine yakın olması, varyans değerlerinin düşük olması, dağılım saçılımının (range) büyük olması ve en önemli gösterge olan çarpıklık değerinin +1 ve -1 aralığında olması ve basıklık değerinin ise genel etik algısı dışında +1,5 ve -1,5 aralığında olması veri setinin normal dağıldığını göstermektedir. Böylece bu çalışmada

farklılıkları incelemeye yönelik analiz tekniklerinden parametrik analiz teknikleri kullanılmıştır. Sosyo-demografik değişkenlerden cinsiyet ve etik eğitimi ile meslek etiği alt boyutları (dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış ilkeleri) arasındaki anlamlı farklılıklar “Bağımsız Gruplar T Testi” ile analiz edilmiştir.

Sosyo-demografik değişkenlerden mesleki unvan, yaş, eğitim düzeyi, mesleki tecrübe, mükellef sayısı, aylık ortalama net gelir, personel sayısı, mesleğin geleceği ile ilgili düşünceleri ve faaliyet gösterilen il ile meslek etiği alt boyutları arasındaki anlamlı farklılıklar “Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA)” testi ile analiz edilmiştir. Değişkenler arasında bir farklılık tespit edildiğinde varyansların dağılımına göre Post Hoc testleri kullanılmıştır. Anlamlı farklılığın hangi gruplar arasında olduğunu belirlemek için varyansların eşit dağıldığı durumlarda Scheffe testi varyansların farklı dağıldığı durumlarda ise Games-Howell testi kullanılmıştır. Elde edilen bulguların analizinde tüm istatistiksel işlemlerde anlamlılık düzeyi 0,05 olarak kabul edilmiştir.

Ayrıca muhasebe meslek etiğinin alt boyutları arasında bir ilişki olup olmadığını ve ayrıca bu boyutlar ile etik ilke ve kurallara uyulmasında etkili olan faktörler arasında da bir ilişki olup olmadığını test etmek ve varsa yönü ile şiddetini belirlemek için “Pearson Korelasyon” analizi yapılmıştır.

Sonuç olarak çalışmanın amacına uygun olarak elde edilen veriler; güvenilirlik analizi, normallik testleri, betimsel istatistik testleri (frekans, yüzde, aritmetik ortalama, standart sapma), çapraz tablo (Cross Tab), bağımsız gruplar t testi, tek yönlü varyans analizi (ANOVA) ve pearson korelasyon analizi gibi analizler kullanılarak incelenmiştir.

4.7 Araştırma Bulguları ve Yorumlar

Bu bölümde araştırma sonucunda elde edilen verilerin analizlerine ilişkin bulgu ve yorumlara yer verilmiştir.

Araştırmanın bulgularına geçmeden önce araştırmanın bir takım varsayımlarının olduğunu belirtmekte fayda bulunmaktadır. Yapılan bu çalışmada:

- i. Örneklemin çalışma evrenini yansıttığı,
- ii. Literatür taraması sonucunda elde edilen soru ve ifadelerin meslek etiği hakkındaki algı, tutum ve davranışları ölçtüğü,
- iii. Katılımcıların, ankette yer alan soru ve ifadeleri tam ve doğru anladıkları,
- iv. Katılımcıların kendilerine yöneltilen sorulara ve ifadelere samimi ve doğru cevaplar verdikleri yani verdikleri cevapların onların gerçek görüşlerini yansıttığı varsayılmıştır.

4.7.1 Sosyo-Demografik Özellikler İle İlgili Bulguların Analizi

Sosyo-demografik özellikler olarak araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının unvanları, cinsiyetleri, yaşları, eğitim durumları, meslek tecrübeleri, mükellef sayıları, aylık ortalama net gelir düzeyleri, personel sayıları, mesleğin geleceği ile ilgili düşünceleri, TÜRMOB'un etik eğitime katılıp katılmamaları ve faaliyette buldukları iller şeklindeki değişkenler ele alınarak ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir. Araştırma kapsamında bağımsız değişkenler ile ilgili analizler için betimsel istatistikler kullanılmıştır. Aşağıda her bir değişkenin frekans ve yüzdeleri hesaplanmış ve tablo şeklinde sunulmuştur.

Tablo 4.3: Meslek Mensuplarının Sosyo-Demografik Özelliklerinin Dağılımı

	Kişi Sayısı (f)	Yüzdesi (%)	Kümülatif Yüzdesi
Mesleki Unvan			
SM	12	3,7	3,7
SMMM	303	92,9	96,6
YMM	11	3,4	100,0
Toplam	326	100,0	
Cinsiyet			
Kadın	43	13,2	13,2
Erkek	283	86,8	100,0
Toplam	326	100,0	
Yaş			
25-34 Yaş Arası	26	8,0	8,0
35-44 Yaş Arası	112	34,4	42,3
45-54 Yaş Arası	88	27,0	69,3
55-65 Yaş Arası	80	24,5	93,9
66 Yaş ve Üstü	20	6,1	100,0
Toplam	326	100,0	

Eğitim Düzeyi			
Lise	40	12,3	12,3
Önlisans	13	4,0	16,3
Lisans	224	68,7	85,0
Yüksek Lisans	49	15,0	100,0
Doktora	0	0	100,0
Toplam	326	100,0	
Mesleki Tecrübe			
5 Yıl ve Altı	20	6,1	6,1
6-11 Yıl Arası	58	17,8	23,9
12-17 Yıl Arası	56	17,2	41,1
18-25 Yıl Arası	70	21,5	62,6
26 Yıl ve Üstü	122	37,4	100,0
Toplam	326	100,0	
Mükellef Sayısı			
0-20 Arası	34	10,4	10,4
21-40 Arası	46	14,1	24,5
41-60 Arası	68	20,9	45,4
61-80 Arası	59	18,1	63,5
81 ve Üstü	119	36,5	100,0
Toplam	326	100,0	
Aylık Ortalama Net Gelir			
4.000 TL ve Altı	41	12,6	12,6
4.001-5.500 TL Arası	71	21,8	34,4
5.501-7.000 TL Arası	71	21,8	56,1
7.001-8.500 TL Arası	42	12,9	69,0
8.500 TL Üstü	101	31,0	100,0
Toplam	326	100,0	
Personel Sayısı			
Yalnız	48	14,7	14,7
1-2 Personel	157	48,2	62,9
3-5 Personel	102	31,3	94,2
6 Personel ve Üstü	19	5,8	100,0
Toplam	326	100,0	

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının mesleki unvanlarının dağılımı incelendiğinde; katılımcıların %92,9'unun Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM), %3,7'sinin Serbest Muhasebeci (SM) ve %3,4'ünün ise Yeminli Mali Müşavir (YMM) unvanına sahip olduğu görülmektedir. Buna göre, muhasebe sektöründe SMMM'lerin çoğunlukta olduğu ve bu sonucu destekler nitelikte TÜRMOB'un üye istatistikleri tablolarında da benzer sonucun olduğu görülmüştür.

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının cinsiyet değişkeninin dağılımı incelendiğinde; %86,8'inin erkek, geriye kalan %13,2'sinin ise kadın olduğu

görülmektedir. Bu sonuca ve TÜRMOB'un üye istatistiklerine göre erkeklerin muhasebe sektörünü daha çok tercih ettiği söylenebilir.

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının yaş değişkeninin dağılımı incelendiğinde; katılımcıların %34,4'ü 35-44 yaş aralığında, %27'si 45-54 yaş aralığında, %24,5'i 55-65 yaş aralığında, %8'i 25-34 yaş aralığında ve %6,1'i ise 65 yaşın üstünde olduğu görülmektedir. Bu sonuçtan hareketle, meslek mensuplarının çoğunlukta olduğu yaş aralığının %61,4 ile 35-54 yaş aralığı olduğu görülmekte ve benzer sonuçlar TÜRMOB'un üye istatistikleri içerisinde yer alan meslek mensuplarının yaş tablosunda da görülmektedir.

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının eğitim düzeyi değişkeninin dağılımı incelendiğinde; katılımcıların %68,7'si lisans mezunu, %15,0'i yüksek lisans mezunu, %12,3'ü lise mezunu, %4,0'ü önlisans mezunu olduğu ve doktora mezunu olan meslek mensubunun ise hiç olmadığı görülmektedir. Buna göre araştırma kapsamında eğitim düzeyi açısından en yüksek katılımı lisans mezunu olan meslek mensupları göstermiştir. Burada dikkat çeken diğer bir sonuç ise araştırmaya katılan yüksek lisans mezunu olan meslek mensuplarının (%15,0) lise mezunu olan meslek mensuplarından (%12,3) daha fazla olmalarıdır. TÜRMOB üye istatistikleri tablolarına bakıldığında da gün geçtikçe meslek mensuplarının lisansüstü öğrenim görme oranında artışların yaşandığı görülmüştür.

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının mesleki tecrübe değişkeninin dağılımı incelendiğinde; katılımcıların %37,4'ü 26 yıl ve üzeri, %21,5'i 18-25 yıl arası, %17,8'i 6-11 yıl arası, %17,2'si 12-17 yıl arası ve geriye kalan %6,1'i ise 5 yıl ve altı mesleki tecrübeye sahip olduğu görülmektedir. Buna göre araştırma kapsamında mesleki tecrübe açısından en yüksek katılımı %37,4 ile 26 yıl ve üzerinde mesleki tecrübeye sahip olan meslek mensupları olduğu ve bunun önemli bir tecrübe süresi olduğu bilinmektedir. Mesleki tecrübe mesleğin niteliğine göre artan veya azalan bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır. Genel olarak iş hayatındaki üretkenlik ile yaşın ters orantılı olduğu düşünülmektedir. Fakat muhasebe mesleği gibi mesleklerde işin niteliği gereği meslek mensubunun yaşı ilerledikçe tecrübe de artacağından meslek mensubunun üretkenliği de artış göstermektedir (Durmuş ve Güneş, 2017: 134).

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının mükellef sayısı değişkeninin dağılımı incelendiğinde; katılımcıların %36,5'i 81 ve üzeri, %20,9'u 41-60 arası, %18,1'i 61-80 arası, %14,1'i 21-40 arası ve %10,4'ü ise 0-20 arası mükellef dosyasına baktığı görülmektedir. Buna göre araştırma kapsamında mükellef sayısı açısından en yüksek katılımı 81 ve üzerinde mükellef dosyasına bakan meslek mensupları gösterirken en düşük katılımı 0-20 arası mükellef dosyasına bakan meslek mensupları göstermiştir.

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının aylık ortalama net gelir değişkeninin dağılımı incelendiğinde; katılımcıların %31,0'i 8.500 TL üzeri, %21,8'i 5.501-7.000 TL arası, yine %21,8'i 4.001-5.500 TL arası, %12,9'u 7.001-8.500 TL arası ve %12,6'sı 4.000 TL ve altı aylık ortalama gelire sahip olduğu görülmektedir. Buna göre araştırma kapsamında aylık ortalama gelir açısından en yüksek katılımı %31,0 ile 8.500 TL üzeri aylık ortalama gelire sahip meslek mensupları oluşturmuştur.

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının personel sayısı değişkeninin dağılımı incelendiğinde; katılımcıların %48,2'si 1-2 personel, %31,3'ü 3-5 personel, %5,8'i 6 ve daha fazla personel çalıştırdığı ve geriye kalan %14,7'sinin ise yalnız çalıştığı görülmektedir. Buna göre araştırma kapsamında personel sayısı açısından en yüksek katılımı 1-2 personel çalıştırdığını belirten meslek mensupları oluşturmuştur. En düşük katılımı ise 6 ve üzeri personel çalıştırdığını belirten meslek mensupları oluşturmuştur.

Tablo 4.4: Meslek Mensuplarının Mesleğin Geleceği Değişkenine Göre Dağılımı

	Kişi Sayısı (f)	Yüzdesi (%)	Kümülatif Yüzdesi
Mesleğin Geleceği ile İlgili Düşünceniz?			
Kötümser	54	16,6	16,6
Kararsız	93	28,5	45,1
İyimser	179	54,9	100,0
Toplam	326	100,0	

Tablo 4.4'te araştırmaya katılan meslek mensuplarının mesleğin geleceği ile ilgili düşünceleri değişkeninin dağılımı gösterilmiştir. Bu tabloya göre, araştırmaya katılan katılımcıların %54,9'u mesleğin geleceği ile ilgili iyimser, %28,5'i kararsız ve geriye

kalan %16,6'sı ise kötümserdir. Buna göre araştırma kapsamında mesleğin geleceği açısından en yüksek katılımı iyimser düşünen meslek mensupları oluşturmuştur.

Tablo 4.5: Meslek Mensuplarının TÜRMOB Etik Eğitimi Değişkenine Göre Dağılımı

	Kişi Sayısı (f)	Yüzdesi (%)	Kümülatif Yüzdesi
TÜRMOB'un Etik Eğitimine Katıldınız mı?			
Evet	221	67,8	67,8
Hayır	105	32,2	100,0
Toplam	326	100,0	

Tablo 4.5'te araştırmaya katılan meslek mensuplarının TÜRMOB'un etik eğitimine katılıp katılmadıklarının dağılımı gösterilmiştir. Bu tabloya göre, araştırmaya katılan katılımcıların %67,8'inin TÜRMOB'un etik eğitimine katıldığı, %32,2'sinin ise ilgili eğitime katılmadığı görülmektedir. Buna göre araştırma kapsamında etik eğitime katılma açısından en yüksek katılımı TÜRMOB'un etik eğitimine katılanlar oluşturmuştur.

Tablo 4.6: Meslek Mensuplarının Faaliyet Gösterdikleri İl Değişkenine Göre Dağılımı

	Kişi Sayısı (f)	Yüzdesi (%)	Kümülatif Yüzdesi
Faaliyet Gösterilen İl			
Bingöl	22	6,7	6,7
Elazığ	94	28,8	35,5
Malatya	199	61,0	96,5
Tunceli	11	3,4	100,0
Toplam	326	100,0	

Tablo 4.6'da araştırmaya katılan meslek mensuplarının faaliyet gösterdikleri il değişkeninin dağılımı gösterilmiştir. Bu tabloya göre, araştırmaya katılan katılımcıların %61'i Malatya ilinde, %28,8'i Elazığ ilinde, %6,7'si Bingöl ilinde ve %3,4'ü ise Tunceli ilinde faaliyet gösterdiği görülmektedir. Buna göre araştırma kapsamında faaliyet gösterilen il açısından en yüksek katılımı Malatya ili oluşturmuştur.

Aşağıda yer alan Tablo 4.7'de katılımcılara meslek mensuplarının uymaları gereken temel etik ilkelerinin önem sıralaması ile ilgili verdikleri yanıtların frekans dağılımları, yüzdeleri, ortalamaları ve toplam puanları yer almaktadır. Katılımcılara,

sıralama yaparlarken temel etik ilkeleri önem derecesine göre 1 (en az önemli) ile 5 (en çok önemli) puan aralığını baz alarak puanlamaları istenmiştir.

Tablo 4.7: Temel Etik İlkelerin Önem Sıralamasının Frekans Dağılımları ve Toplam Puanları

Ölçek Maddeleri	Frekans (f)					Veri Sayısı (n), (%)	Ortalamalar (\bar{X})	Toplam Puan (TP)
	Yüzde (%)							
Tüm meslek mensuplarının uyması gereken temel etik ilkelerini size göre en önemliden başlayarak lütfen sıralayınız. 1= En Az Önemli 5= En Çok Önemli	1	2	3	4	5			
Dürüstlük	2 0,6	5 1,5	30 9,2	76 23,3	213 65,3	326 100,	4,51	1.471
Tarafsızlık	56 17,2	57 17,5	95 29,1	93 28,5	25 7,7	326 100,	2,92	952
Mesleki Yeterlilik ve Özen	41 12,6	49 15,0	74 22,7	104 31,9	58 17,8	326 100,	3,27	1.067
Gizlilik	76 23,3	151 46,3	63 19,3	24 7,4	12 3,7	326 100,	2,22	723
Mesleki Davranış	150 46,0	62 19,0	62 19,0	27 8,3	25 7,7	326 100,	2,13	693

*TP: Toplam Puan

Tablo 4.7’de görüldüğü üzere meslek mensuplarının uymaları gereken temel etik ilkelerinin önem sıralamaları ile ilgili katılımcıların 1-En Az Önemli ve 5- En Çok Önemli aralığında verdikleri puanlar analiz edilmiş ve sonuçlara ulaşılmıştır:

Katılımcılar tarafından temel etik ilkeler en önemliden başlanarak en az önemliye doğru sıralanmış ve en yüksek puanı alan dürüstlük ilkesi (TP=1.471; \bar{X} =4,51) ilk sıraya, mesleki yeterlilik ve özen ilkesi (TP=1.067; \bar{X} =3,27) ikinci sıraya, tarafsızlık ilkesi (TP=952; \bar{X} =2,92) üçüncü sıraya, gizlilik ilkesi (TP=723; \bar{X} =2,22) dördüncü sıraya ve mesleki davranış ilkesi (TP=693; \bar{X} =2,13) ise son sıraya yerleşmiştir. Özetlenecek olursa temel etik ilkelerin sıralaması aşağıdaki gibidir:

1. Dürüstlük İlkesi
2. Mesleki Yeterlilik ve Özen İlkesi
3. Tarafsızlık
4. Gizlilik İlkesi
5. Mesleki Davranış

4.7.2 Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Algıları ve Etik Dışı Davranışlar ile İlgili Ölçeklere İlişkin Frekans Tabloları

Bu bölümde araştırmaya katılan meslek mensuplarının meslek etiği hakkındaki algı, tutum ve davranışları, meslek mensuplarını etik dışı davranışa yönlendiren ve caydıran faktörleri ve muhasebe mesleğinde ortaya çıkan etik dışı davranışlara karşı çözüm önerilerinin frekans dağılımları, yüzdeleri, ortalamaları ve standart sapma değerleri ele alınmaktadır.

4.7.2.1 Meslek Etiği Ölçeğine İlişkin Frekans Analizlerinin Değerlendirilmesi

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği ile ilgili; genel etik algısı, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış olmak üzere 6 alt boyuttan oluşan ölçeğe verdikleri yanıtların frekans dağılımları, yüzdeleri, ortalamaları ve standart sapma değerleri Tablo 4.9 - 4.14'te yer almaktadır.

5'li likert ölçeğine göre hazırlanan anket formundaki ifadelerin yanıtlarının değerlendirilmesi için Tablo 4.8'deki aralıklar kullanılmıştır. Aralıkların eşit olduğu varsayımından hareket edilerek, aritmetik ortalamalar için puan aralığı; 0,80 olarak bulunmuştur [Puan Aralığı = (En Yüksek Değer-En Düşük Değer)/5 =(5-1)/5 =4/5= 0,80] (Güney ve Çınar, 2012: 97). Değerlendirme aralıkları arasında kabul edilen ideal nokta, 4. sıradaki (3,41-...) puan aralığından başlamaktadır (Taşkın, 2003: 171).

Tablo 4.8: Aritmetik Ortalamaların Değerlendirme Aralığı

	Aralık	Seçenek
1)	1,00-1,80	Kesinlikle Katılmıyorum
2)	1,81-2,60	Katılmıyorum
3)	2,61-3,40	Kararsızım
4)	3,41-4,20	Katılıyorum
5)	4,21-5,00	Kesinlikle Katılıyorum

Aşağıda yer alan Tablo 4.9'da Genel Etik Algısı (GEA) ile ilgili 11 ifade bulunmaktadır. Tabloda ayrıca katılımcılar tarafından verilen yanıtlar analiz edilerek frekans, yüzde, standart sapma ve ortalamalar gösterilmektedir.

Tablo 4.9: Meslek Mensuplarının Genel Etik Algısına (GEA) İlişkin Frekans Dağılımları

Ölçek Maddeleri ¹³	Frekans (f)					Veri Sayısı (n) - (%)	Ortalamalar (X̄)	Standart Sapma (SS)
	Yüzde (%)							
Aşağıda yer alan ifadelere katılma düzeyinizi lütfen belirtiniz.	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum			
1= Kesinlikle Katılmıyorum 5= Kesinlikle Katılıyorum								
GEA 1- Mesleğimle ilgili etik ilke ve kuralları biliyorum.	5 1,5	5 1,5	10 3,1	141 43,3	165 50,6	326 100,	4,40	,761
GEA 2- Mesleki etik ilke ve kurallarının uygulanabilir olduğuna inanıyorum.	23 7,1	59 18,1	68 20,9	116 35,6	60 18,4	326 100,	3,40	1,182
GEA 3- Etik, tıpkı diğer teknik muhasebe becerileri gibi öğrenilmelidir.	10 3,1	16 4,9	13 4,0	135 41,4	152 46,6	326 100,	4,24	,962
GEA 4- Meslek etiği, mesleki faaliyetlerin sürdürülmesi aşamasında ahlaki ve mesleki ilkelere göre hareket etme disiplini olarak kabul edilir.	4 1,2	2 0,6	10 3,1	146 44,8	164 50,3	326 100,	4,42	,701
GEA 5- Etik ilkeleri konusunda toplumsal hassasiyetin artması meslek etiğinin gelişmesine olumlu katkı sağlar.	2 0,6	2 0,6	8 2,5	129 39,6	185 56,7	326 100,	4,51	,641
GEA 6- Etik davranış, dürüst olmayı, sır saklamayı ve kamu çıkarlarını kendi çıkarlarından üstün tutmayı gerektirmektedir.	2 0,6	6 1,8	9 2,8	105 32,2	204 62,6	326 100,	4,54	,699
GEA 7- Mesleki etik ilke ve kurallarla ilgili olarak düzenlenen eğitim-konferans ve seminerlere katılım.	3 0,9	27 8,3	37 11,3	168 51,5	91 27,9	326 100,	3,97	,899
GEA 8- Etik dışı davranışların mesleğin saygınlığını azalttığını düşünüyorum.	9 2,8	10 3,1	6 1,8	82 25,2	219 67,2	326 100,	4,51	,897
GEA 9-* Bazı etik dışı davranışları etik ihlali olarak görmem.	16 4,9	45 13,8	52 16,0	102 31,3	111 34,0	326 100,	3,76	1,200

¹³ Genel Etik Algısı boyutunun ifadelerinden GEA 9* bir ters ifadedir. Ters ifadeler analize alınırken SPSS programı üzerinde "Recode into Same Variables" komutu kullanılarak yeniden kodlanmıştır.

GEA 10- Meslek etiğine uyulması kısa vadede zarar gibi görünse de uzun vadede kârdır.	8	19	25	121	153	326	4,20	,981
	2,5	5,8	7,7	37,1	46,9	100,		
GEA 11- Ülkenin ekonomik gelişmişliği, etik gelişimi destekleyen başlıca faktörlerden biridir.	6	27	47	150	96	326	3,93	,966
	1,8	8,3	14,4	46,0	29,4	100,		
Ölçeğin Ortalaması ve Standart Sapması							4,17	,4543

Tablo 4.9’da görüldüğü üzere genel etik algısı ifadeleriyle ilgili katılımcıların (1-Kesinlikle Katılmıyorum ve 5-Kesinlikle Katılıyorum aralığında) verdikleri yanıtlar analiz edilmiş ve sonuçlara ulaşılmıştır:

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının “Mesleğimle ilgili etik ilke ve kuralları biliyorum” ifadesine %50,6’sı kesinlikle katıldığını, %43,3’ü ise katıldığını belirtmiştir. İfadenin genel ortalamasına bakıldığında ($\bar{X}=4,40$ “kesinlikle katılıyorum”) en yüksek değer aralığında olduğu belirlenmiştir. Buna göre, katılımcıların hemen hemen tamamına yakınının (%93,9) meslekleriyle ilgili etik ilke ve kuralları bildikleri anlaşılmaktadır.

“Mesleki etik ilke ve kurallarının uygulanabilir olduğuna inanıyorum” ifadesine katılımcıların %54’ü katılmış (%35,6=katılıyorum, %18,4= kesinlikle katılıyorum), %20,9’u kararsız kalmış, %25,2’si ise katılmamıştır. İfadenin ortalamasına bakıldığında ($\bar{X}=3,40$) genel etik algısı boyutunun en düşük ortalamasına sahip olduğu ve bu ifadenin “kararsızım” değeri aralığında olduğu belirlenmiştir. Buna göre, söz konusu ilke ve kuralların yeni bir düzenleme ile uygulanabilirliğini artırmak veya bu ilke ve kuralların uygulanabilir olduğunu kanıtlamak için ilgililer tarafından meslek mensuplarını tatmin edici çalışmalar yürütülmelidir. Çünkü bir önceki ifadede katılımcıların tamamına yakınının meslekleri ile ilgili etik ilke ve kuralları bildiklerini belirtmeleri ve bu ilke ve kuralların uygulanabilirliği ile ilgili kararsız kalmaları dikkat çekici olmaktadır.

“Etik, tıpkı diğer teknik muhasebe becerileri gibi öğrenilmelidir” ifadesine katılımcıların %88’i katıldığını (%46,6=kesinlikle katılıyorum, %41,4=katılıyorum) %8’i katılmadığını (%4,9=katılmıyorum, %3,1=kesinlikle katılmıyorum) belirtmişlerdir. İfadenin ortalamasına bakıldığında ($\bar{X}=4,24$ “kesinlikle katılıyorum”) en

yüksek değer aralığında olduğu belirlenmiştir. Buna göre, katılımcıların muhasebenin teknik yönünün yanında etik yönünün de öğrenilmesi gerektiği algısına sahip oldukları anlaşılmaktadır.

Katılımcılara meslek etiği ile ilgili; “Meslek etiği, mesleki faaliyetlerin sürdürülmesi aşamasında ahlaki ve mesleki ilkelere göre hareket etme disiplini olarak kabul edilir” ifadesi sunulmuştur. Buna göre, katılımcıların tamamına yakınının (%95,1) bu ifadeye katıldığı (%50,3=kesinlikle katılıyorum, %44,8= katılıyorum) ve ifade ortalamasının (\bar{X} =4,42 “kesinlikle katılıyorum”) en yüksek değer aralığında olduğu görülmektedir.

Aynı şekilde katılımcıların tamamına yakını (%96,3) “Etik ilkeleri konusunda toplumsal hassasiyetin artması meslek etiğinin gelişmesine olumlu katkı sağlar” ifadesine katıldıklarını (%56,7=kesinlikle katılıyorum, %39,6=katılıyorum) belirtmişlerdir. İfadenin ortalamasına bakıldığında (\bar{X} =4,51 “kesinlikle katılıyorum”) en yüksek değer aralığında olduğu belirlenmiştir. Ayrıca bu ifade standart sapma açısından genel etik algısı boyutunun en düşük değerine ($SS=,641$) sahip olduğu görülmektedir. Bu veriler ışığında, katılımcılar, etik ilkeler konusunda toplumsal hassasiyetin artmasının meslek etiğinin gelişmesine olumlu katkı sağlayacağı görüşünde oldukları görülmektedir.

Yine katılımcıların tamamına yakını (%94,8) “Etik davranış, dürüst olmayı, sır saklamayı ve kamu çıkarlarını kendi çıkarlarından üstün tutmayı gerektirmektedir” ifadesine katıldıklarını (%62,6=kesinlikle katılıyorum, %32,2=katılıyorum) belirtmişlerdir. Bu ifadenin madde ortalaması açısından genel etik algısı boyutunun en yüksek ortalamasına (\bar{X} =4,54) sahip olduğu ve “kesinlikle katılıyorum” değeri aralığında olduğu görülmektedir. Buna göre, katılımcıların tamamına yakınının, etik davranışta bulunmak; dürüst olmayı, sır saklamayı ve kamu çıkarlarını kendi çıkarlarından üstün tutmayı gerektirdiği algısına sahip olmaları muhasebe meslek etiği açısından çok önemli olduğu söylenebilir.

Katılımcıların yaklaşık %80’i mesleki etik ilke ve kurallarla ilgili olarak düzenlenen eğitim-konferans ve seminerlere katıldıklarını (%27,9=kesinlikle katılıyorum, %51,5=katılıyorum) geriye kalanlar ise katılmadıklarını (%9,2) ve bu konuda kararsız kaldıklarını (%11,3) belirtmişlerdir. İfadenin ortalamasına bakıldığında

($\bar{X}=3,97$ “katılıyorum”) yüksek bir değer aralığında olduğu belirlenmiştir. Bu veriler ışığında, katılımcıların büyük bir çoğunluğunun mesleki etik ilke ve kurallarla ilgili olarak düzenlenen eğitim-konferans ve seminerlere katılma konusunda hassas oldukları söylenebilir. Anket uygulamasında yapılan görüşmelerde meslek mensupları Tunceli ve Bingöl gibi illerde meslek etiği ile ilgili eğitim-konferans ve seminerlerin yapılmadığını bu nedenle ifadeye yanıt olarak kararsızım ve katılmıyorum düzeylerine işaretleme yaptıklarını belirtmişlerdir.

Katılımcılar, etik dışı davranışlarla ilgili “Etik dışı davranışların mesleğin saygınlığını azalttığını düşünüyorum” ifadesine verdikleri yanıt kesinlikle katılıyorum (%67,2) ve katılıyorum (%25,2) şeklindedir. Bu yüksek katılımla (%92,4) ifadenin ortalamasına bakıldığında ($\bar{X}=4,51$) katılımcıların çoğu bu ifadeye “kesinlikle katılıyorum” dediği anlaşılmaktadır. Buna göre, katılımcıların; meslek etiği ilke ve kurallarına uyulduğu takdirde mesleğin saygınlığının artacağına yönelik bir algıya sahip olduğu, bu da muhasebe mesleğinin itibarı açısından olumlu olduğu söylenebilir.

Katılımcılara etik dışı davranışlarla ilgili ters bir formatta “Bazı etik dışı davranışları etik ihlali olarak görmem” ifadesi sunulmuştur. Katılımcıların %65’inden fazlası bu ifadeye katılmadıklarını yani etik dışı olan her türlü davranışı etik ihlali olarak gördüklerini belirtmişlerdir. İfadenin ters kodlanmış şekilde ortalamasına bakıldığında ($\bar{X}=3,76$) katılımcılar bu ifadenin olumlu formatına “katılıyorum” dediği anlaşılmaktadır. Ayrıca bu ifade standart sapma açısından genel etik algısı boyutunun en yüksek değerine ($SS=1,200$) sahip olduğu da görülmektedir. Buna göre, etik dışı olan her türlü davranışı etik ihlali olarak gördüklerini belirten meslek mensupları çoğunlukta olsa da tam tersini savunan (%18,7’lik) tarafın da azımsanmayacak bir çoğunluğa sahip olduğu ve bu da muhasebe mesleğinin saygınlığının zedelenmesine sebebiyet verebileceği söylenebilir.

Araştırmaya katılan katılımcıların “Meslek etiğine uyulması kısa vadede zarar gibi görünse de uzun vadede kârdır” ifadesine verdikleri yanıtlar %46,9 kesinlikle katılıyorum ve %37,1 katılıyorum şeklindedir. İfadenin ortalamasına bakıldığında ($\bar{X}=4,20$ “katılıyorum”) yüksek bir değer aralığında olduğu belirlenmiştir. Buna göre katılımcıların büyük bir çoğunluğu meslek etiğine uyulması kısa vadede zarar gibi görünse de uzun vadede kar olduğunu düşünmektedirler.

Genel etik algısı ile ilgili son olarak katılımcılara “Ülkenin ekonomik gelişmişliği, etik gelişimi destekleyen başlıca faktörlerden biridir” ifadesi sunulmuştur. Bu ifadeye katılımcıların %75,4’ü katıldıklarını (%46=katılıyorum, %29,4=kesinlikle katılıyorum) ve %14,4’ü kararsız kaldıklarını belirtmişlerdir. İfadenin ortalamasına bakıldığında ($\bar{X}=3,93$ “katılıyorum”) yüksek bir değer aralığında olduğu belirlenmiştir. Bu bağlamda katılımcılar, ülkenin ekonomik gelişmişliği ile etik gelişim arasında bir ilişkinin olduğu yönünde bir görüşe sahiptirler.

Sonuç olarak genel etik algısı ölçeğinin ortalamasına ve standart sapmasına bakıldığında sırasıyla $\bar{X}=4,17$, $SS=,4543$ değerlerini aldığı görülmektedir. Bu veriler doğrultusunda, ölçeğin ortalamasının “katılıyorum” değer aralığında olduğu ve standart sapma değerinin düşük olduğu görülmektedir. İki değer birlikte ele alındığında araştırmaya katılan meslek mensuplarının genel etik algıları yüksek seviyede olduğu söylenebilir.

Aşağıda yer alan Tablo 4.10’da meslek etiği alt boyutlarından Dürüstlük (D) İlkesi boyutu ile ilgili 4 ifade bulunmakta ve katılımcılar tarafından bu ifadelere verilen yanıtların frekansları, yüzdeleri, standart sapmaları ve ortalamaları gösterilmektedir.

Tablo 4.10: Dürüstlük (D) İlkesi Boyutuna İlişkin Frekans Dağılımları

Ölçek Maddeleri ¹⁴	Frekans (f)					Veri Sayısı (n) - (%)	Ortalamalar (\bar{X})	Standart Sapma (SS)
	Yüzde (%)							
Aşağıda yer alan ifadelere katılma düzeyinizi lütfen belirtiniz.	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum			
1= Kesinlikle Katılmıyorum 5= Kesinlikle Katılıyorum								
D 1- Meslek mensupları, yasaların yetersiz kaldığı durumlar olsa bile etik ilkelerine bağlı kalırlar.	17 5,2	42 12,9	78 23,9	117 35,9	72 22,1	326 100,	3,57	1,123
D 2- Mesleki ilişkilerinde doğru ve açık sözlüdürler.	12 3,7	50 15,3	77 23,6	116 35,6	71 21,8	326 100,	3,56	1,101
D 3-* Yasal boşlukların olduğu konularda, olabildiğince müşterilerinin çıkarına göre hareket ederler.	55 16,9	127 39,0	70 21,5	48 14,7	26 8,0	326 100,	2,58	1,165
D 4-* Müşterilerinin ilgili döneme ilişkin taleplerini göz önünde bulundurarak beyanname düzenlerler.	29 8,9	81 24,8	49 15,0	93 28,5	74 22,7	326 100,	3,31	1,306
Ölçeğin Ortalaması ve Standart Sapması							3,26	,7516

Yukarıdaki tabloda yer alan ifadelere katılımcıların verdikleri yanıtlar analiz edilmiş ve sonuçlara ulaşılmıştır:

Araştırmaya katılan katılımcıların yarısından fazlası (%58) “Meslek mensupları, yasaların yetersiz kaldığı durumlar olsa bile etik ilkelerine bağlı kalırlar” ifadesine katıldığı (%35,9=katılıyorum, %22,1= kesinlikle katılıyorum), %23,9’unun kararsız kaldığı ve geriye kalan %18,1’inin ise katılmadığı (%12,9=katılmıyorum, %5,2= kesinlikle katılmıyorum) görülmektedir. Bu ifadenin ortalamasına bakıldığında ($\bar{X}=3,57$) dürüstlük ilkesi boyutunun en yüksek ortalamasına sahip olduğu ve ifadenin “katılıyorum” değeri aralığında olduğu görülmektedir. Yasaların yetersiz kaldığı durumlarda etik ilkelere bağlı olduklarını belirten katılımcılar çoğunlukta olsa da tam

¹⁴ Dürüstlük İlkesi boyutunun ifadelerinden D 3* ve D 4* ters ifadelerdir. Ters ifadeler analize alınırken SPSS programı üzerinde “Recode into Same Variables” komutu kullanılarak yeniden kodlanmıştır.

tersini belirten (%18,1'lik) tarafın da azımsanmayacak bir oranda olduğu görülmektedir. Bu veriler ışığında, katılımcıların yarısından fazlası etik ilkelerini sadece yasalara uymakla sınırlı olarak görmediklerini yasal boşluklar olsa dahi etik ilkelere bağlı kaldıklarını savunmuşlardır.

Yönetmelikte¹⁵ dürüstlük ilkesi, meslek mensuplarına mesleki ilişkilerinde güvenilir, doğru ve açık sözlü olma yükümlülüğü getirmektedir. Böylece katılımcılara mesleki ilişkilerinde doğru ve açık sözlü olup olmadıklarıyla ilgili sunulan; “Mesleki ilişkilerinde doğru ve açık sözlüdürler” ifadesine verilen yanıt %35,6 oranında katılıyorum, %21,8 oranında kesinlikle katılıyorum ve %23,6 oranında kararsızım şeklinde olduğu görülmektedir. Bu ifadenin ortalamasına bakıldığında ($\bar{X}=3,56$ “katılıyorum”) yüksek bir değer aralığında olduğu belirlenmiştir. Ayrıca bu ifade standart sapma açısından dürüstlük ilkesi boyutunun en düşük değerine ($SS=1,101$) sahip olduğu görülmektedir.

Katılımcılara kamu çıkarı ve müşteri çıkarı ile ilgili ters bir formatta; “Yasal boşlukların olduğu konularda, olabildiğince müşterilerinin çıkarına göre hareket ederler” ifadesi sunulmuştur. Katılımcıların %55,9'u bu ifadeye katıldıklarını yani müşteri çıkarını ön planda tuttıklarını belirtmişlerdir. Bu ifadenin ters kodlanmış şekilde ortalamasına bakıldığında ($\bar{X}=2,58$) dürüstlük ilkesi boyutunun en düşük ortalamasına sahip olduğu ve katılımcılar bu ifadenin olumlu formatına “katılmıyorum” dediği anlaşılmaktadır. Buna göre, meslek mensuplarının yarısından fazlası müşteri çıkarını ön planda tuttuğunu belirtmesiyle topluma ve devlete karşı taşıdıkları sorumlulukları yerine getirmediği söylenebilir. Çünkü 3568 sayılı yasaya göre meslek mensupları, mesleklerini icra ederlerken kamuya karşı sorumluluk duygusu içinde hareket etmek zorundadırlar.

Aymankuy ve Sarioğlan (2005) yaptıkları çalışmalarında müşteri çıkarlarını ön planda tutan katılımcıların oranı (%55) ile bu çalışmanın (%55,9) benzerlik göstermektedir. Aymankuy ve Sarioğlan çalışmalarında bu ifade için şu çıkarımda bulunmuşlardır:

¹⁵ Bu bölümde yönetmelik denildiğinde “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik” kastedilmektedir.

“Bu yargıya katılan meslek mensuplarının kişisel düşünceleri var olan uygulamaların ve ortaya konulan önyargının uygulanmasının meslek mensuplarının günümüzde asli görevi olduğu; muhasebe meslek mensuplarının yasal boşlukları bularak mükelleflerin lehine yorumlamasının mükelleflerce de istendiği ve beklendiğidir. Buna karşılık kesinlikle katılmayan ve katılmayan meslek mensuplarının ortaya konulan önyargının uygulanması konusunda ve genel olarak var olan uygulamaların olduğunu düşünmemelerinin ve düşünmek istememelerinin esas dayanağı ise bu ortaya konulan yargıyı uygulamayı etik kurallarla bağdaşmayan bir davranış biçimi olarak görmeleridir. Ortaya atılan yargıya verilen iki ayrı görüş ve uygulama biçiminin günümüzde uygulandığı sonucunu çıkarabiliriz. Ancak ortaya konulan yargıya katılanların, katılmayanlara göre daha baskın olduğu diğer bir sonuç olarak karşımıza çıkmaktadır.”

Yine katılımcılara ters bir formatta “Müşterilerinin ilgili döneme ilişkin taleplerini göz önünde bulundurarak beyanname düzenlerler” ifadesi sunulmuştur. Katılımcıların %51,2’si bu ifadeye katılmadıklarını yani müşterilerin varsa taleplerini dikkate almadıklarını, mevcut durumlarını olduğu gibi yansıttıklarını belirtmişlerdir. Diğer taraftan katılımcıların %33,7’si ise tam tersi bir tutum takındıklarını belirtmişlerdir. Bu ifadenin ters kodlanmış şekilde ortalamasına bakıldığında ($\bar{X}=3,31$ “kararsızım”) orta bir değer aralığında olduğu görülür. Ayrıca bu ifade standart sapma açısından dürüstlük ilkesi boyutunun en yüksek değerine ($SS=1,306$) sahip olduğu görülmektedir. Bu veriler doğrultusunda, beyanname düzenlerken müşterilerin taleplerini dikkate alan meslek mensuplarının (%33,7) azımsanmayacak derecede fazla olması kamu çıkarının ve meslek saygınlığının zarar görmesine neden olabileceği söylenebilir.

Sonuç olarak dürüstlük ilkesi boyutunun ortalamasına ve standart sapmasına bakıldığında sırasıyla $\bar{X}=3,26$, $SS=,7516$ değerlerini aldığı görülmektedir. Buna göre, boyutun ortalaması “kararsızım” değer aralığında olduğu ve standart sapma değerinin düşük olduğu anlaşılmaktadır. Ayrıca bu boyutun ortalama değerinin genel etik algısı boyutunun ortalamasından ($\bar{X}=4,17$) daha düşük olduğu görülmektedir. Bu veriler doğrultusunda, araştırmaya katılan meslek mensuplarının verdikleri yanıtlar “katılıyorum” değer aralığına çok yakın olduğu diğer bir deyişle meslek mensuplarının dürüstlük algılarının orta seviyede olduğu söylenebilir.

Tablo 4.7’de görüldüğü üzere temel etik ilkeler arasında dürüstlük ilkesi önem sıralamasında birinci sırada yer almıştır, ayrıca bu ilke ilgili yönetmelikte de ilk sırada yer almaktadır. Fakat yukarıda geçtiği üzere meslek mensuplarının dürüstlük algısı olması gerektiğinden düşük, yani orta seviyede kalmıştır. Bu sonuçlara göre, meslek mensupları temel etik ilkeleri sıralarken ilk sıraya dürüstlük ilkesini koymaları, dürüstlük algılarının orta seviyede olduğunun farkında olmalarıyla açıklanabilir.

Böylece aşağıda yer alan Tablo 4.11’de dürüstlük ilkesi ile dürüstlük boyutunun ifadeleri arasında çapraz tabloyla (Crosstab) karşılaştırmalar yapılmış ve elde edilen bulgular yorumlanmıştır.

Dürüstlük ilkesinin önem derecesi 5’li kategoriden (1=en az önemli, 5=en çok önemli), ilgili analizler yapılarak daha sade bir değerlendirme için, 3’lü kategoriye (1=az önemli, 3=çok önemli) dönüştürülmüştür.

Tablo 4.11: Dürüstlük İlkesi Önem Derecesi İle Dürüstlük Boyutundaki İfadelerin Karşılaştırılması

		D.1 Meslek mensupları, yasaların yetersiz kaldığı durumlar olsa bile etik ilkelerine bağlı kalırlar.					Toplam	
		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum		
Dürüstlük İlkesinin Önem Derecesi	Çok Önemli	f	15	36	73	104	61	289
		%	5,2	12,5	25,3	36,0	21,1	100,0
	Önemli	f	2	5	4	10	9	30
		%	6,7	16,7	13,3	33,3	30,0	100,0
	Az Önemli	f	0	1	1	3	2	7
		%	0,0	14,3	14,3	42,9	28,6	100,0
			D.2 Mesleki ilişkilerinde doğru ve açık sözlüdürler.					
	Çok Önemli	f	10	45	68	104	62	289
		%	3,5	15,6	23,5	36,0	21,5	100,0
	Önemli	f	2	4	7	10	7	30
		%	6,7	13,3	23,3	33,3	23,3	100,0
	Az Önemli	f	0	1	2	2	2	7
%		0,0	14,3	28,6	28,6	28,6	100,0	
		D.3 Yasal boşlukların olduğu konularda, olabildiğince müşterilerinin çıkarına göre hareket ederler.						
Çok Önemli	f	22	41	64	113	49	289	
	%	7,6	14,2	22,1	39,1	17,0	100,0	
Önemli	f	4	6	4	11	5	30	
	%	13,3	20,0	13,3	36,7	16,7	100,0	
Az Önemli	f	0	1	2	3	1	7	
	%	0,0	14,3	28,6	42,9	14,3	100,0	
		D.4 Müşterilerinin ilgili döneme ilişkin taleplerini göz önünde bulundurarak beyanname düzenlerler.						
Çok Önemli	f	64	85	44	72	24	289	
	%	22,1	29,4	15,2	24,9	8,3	100,0	
Önemli	f	8	7	3	8	4	30	
	%	26,7	23,3	10,0	26,7	13,3	100,0	
Az Önemli	f	2	1	2	1	1	7	
	%	28,6	14,3	28,6	14,3	14,3	100,0	

Tablo 4.11 incelendiğinde D.1 “Meslek mensupları, yasaların yetersiz kaldığı durumlar olsa bile etik ilkelerine bağlı kalırlar” ifadesine dürüstlük ilkesinin çok önemli olduğunu belirten meslek mensuplarının %57,1’i (36,0+21,1) katılıyorum, %17,7’si (12,5+5,2) katılmıyorum yönünde görüş belirtirken, dürüstlük ilkesinin önemli olduğunu belirten meslek mensuplarının %66,3’ü katılıyorum, %23,4’ü katılmıyorum yönünde görüş belirtmişlerdir. Bu bağlamda, dürüstlük ilkesinin çok önemli ve önemli olduğunu belirten meslek mensuplarının yarısından fazlası D.1 ifadesine katılmaktadırlar. Ayrıca dürüstlük ilkesinin önem derecesinde, çok önemliden önemliye geçerken yasaların yetersiz kaldığı durumlarda bile etik ilkelerine bağlı kalma durumu %57,1’den %66,3’e çıkmaktadır. Bu durum, dürüstlük ilkesinin önem düzeyi ile yasaların yetersiz kaldığı durumlarda bile etik ilkelerine bağlı kalma arasındaki ilişkinin ters yönlü olduğunu göstermektedir.

D.2 “Mesleki ilişkilerinde doğru ve açık sözlüdürler” ifadesine dürüstlük ilkesinin çok önemli olduğunu belirten meslek mensuplarının %57,5’i katıldığını belirtirken, %19,1’i katılmadığını belirtmiştir. Dürüstlük ilkesinin önemli olduğunu belirten meslek mensuplarının %56,6’sı bu ifadeye katılıyorum, %20’si ise katılmıyorum yönünde görüş belirtmişlerdir. Bu veriler doğrultusunda, D.1 ifadesinde olduğu gibi dürüstlük ilkesinin çok önemli ve önemli olduğunu belirten meslek mensuplarının yarısından fazlası D.2 ifadesine katılmaktadırlar.

D.3 “Yasal boşlukların olduğu konularda, olabildiğince müşterilerinin çıkarına göre hareket ederler” ifadesine dürüstlük ilkesinin çok önemli olduğunu belirten meslek mensuplarının %56,1’i katılıyorum, %21,8’i katılmıyorum yönünde görüş belirtirken, dürüstlük ilkesinin önemli olduğunu belirten meslek mensuplarının %53,4’ü katılıyorum, %33,3’ü katılmıyorum yönünde görüş belirtmişlerdir. Bu bağlamda, dürüstlük ilkesinin çok önemli ve önemli olduğunu belirten meslek mensuplarının çok az bir kısmı bu ifadeye katılmamışlardır. Yasal boşlukların olduğu konularda meslek mensuplarının herhangi bir grubun çıkarına göre değil kamunun çıkarına göre hareket etmesi gerekir.

Son olarak D.4 “Müşterilerinin ilgili döneme ilişkin taleplerini göz önünde bulundurarak beyanname düzenlerler” ifadesine dürüstlük ilkesinin çok önemli olduğunu belirten meslek mensuplarının %51,5’i katılmıyorum, %33,2’si katılıyorum

yönünde görüş belirtmişlerdir. Diğer taraftan dürüstlük ilkesinin önemli olduğunu belirten meslek mensuplarının %50'si katılmıyorum, %40'ı ise katılıyorum yönünde görüş belirtmişlerdir. Dürüstlük ilkesini çok önemli ve önemli gören meslek mensuplarının yarısının bu ifadeye katılmaması olumlu yorumlanırken, beklenenin tüm meslek mensuplarının bu ifadeye katılmamasıdır. Yani tüm meslek mensuplarından beklenen, beyanname düzenlenirken müşteri talepleri bir kenara bırakılarak olanı olduğu gibi tam ve doğru bir şekilde yapmaktır.

Aşağıda yer alan Tablo 4.12'de meslek etiği alt boyutlarından Tarafsızlık (T) İlkesi boyutu ile ilgili 4 ifade bulunmakta ve katılımcılar tarafından bu ifadelere verilen yanıtların frekansları, yüzdeleri, standart sapmaları ve ortalamaları gösterilmektedir.

Tablo 4.12: Tarafsızlık (T) İlkesi Boyutuna İlişkin Frekans Dağılımları

Ölçek Maddeleri ¹⁶	Frekans (f)					Veri Sayısı (n) - (%)	Ortalamalar (\bar{X})	Standart Sapma (SS)
	Yüzde (%)							
	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum			
Aşağıda yer alan ifadelere katılma düzeyinizi lütfen belirtiniz. 1= Kesinlikle Katılmıyorum 5= Kesinlikle Katılıyorum								
T 1- * Meslek mensupları, müşterileri ile ortaklık ve borç-alacak ilişkisine girmeleri normaldir.	19	40	39	88	140	326	3,89	1,248
	5,8	12,3	12	27	42,9	100,		
T 2- Müşterinin haksız/uygunsuz baskı ve etkileri nedeniyle mesleki kararlarını değiştirmezler.	14	33	55	118	106	326	3,83	1,122
	4,3	10,1	16,9	36,2	32,5	100,		
T 3- Akrabalık bağı veya yakın arkadaşlık gibi mesleki yargılarını etkileyebilecek iş tekliflerini reddederler.	35	63	76	88	64	326	3,25	1,272
	10,7	19,3	23,3	27,0	19,6	100,		
T 4- Müşterilerini kaybetme pahasına da olsa tarafsızlıklarına gölge düşürmezler.	22	47	55	106	96	326	3,63	1,232
	6,7	14,4	16,9	32,5	29,4	100,		
Ölçeğin Ortalaması ve Standart Sapması							3,65	,7879

¹⁶ Tarafsızlık İlkesi boyutunun ifadelerinden T 1* bir ters ifadedir. Ters ifadeler analize alınırken SPSS programı üzerinde "Recode into Same Variables" komutu kullanılarak yeniden kodlanmıştır.

Yukarıdaki tabloda yer alan ifadelere katılımcıların verdikleri yanıtlar analiz edilmiş ve sonuçlara ulaşılmıştır:

Yönetmelikte, müşteri ile yakın iş ilişkisinin kurulması meslek mensupları için kişisel çıkar tehdidi oluşturabilecek durumlar arasında örnek olarak verilmiştir. Bu bağlamda katılımcılara tarafsızlık ilkesi gereği müşterilerle olan ilişkileri üzerine ters bir formatta “Meslek mensupları, müşterileri ile ortaklık ve borç-alacak ilişkisine girmeleri normaldir” ifadesi sunulmuştur. Katılımcıların %69,9’u bu ifadeye katılmadıklarını yani müşteriler ile ilgili borç-alacak ilişkisini normal görmediklerini belirtmişlerdir. Diğer taraftan katılımcıların %18,1’i söz konusu ilişkiyi normal gördüklerini belirtmişlerdir. Bu ifadenin ters kodlanmış şekilde ortalamasına bakıldığında ($\bar{X}=3,89$) tarafsızlık ilkesi boyutunun en yüksek ortalamasına sahip olduğu ve ifadenin “katılıyorum” değeri aralığında olduğu görülmektedir. Bu bağlamda, müşterilerle borç-alacak ilişkisini normal gören katılımcıların tarafsızlıklarının risk altında olduğu söylenebilir.

Yönetmelikte tarafsızlık ilkesi, meslek mensuplarına uygunsuz biçimdeki baskı ve etkiler nedeniyle mesleki kararlarından ödün vermeme sorumluluğu yüklemiştir. Bu bağlamda katılımcılara “Müşterinin haksız/uygunsuz baskı ve etkileri nedeniyle mesleki kararlarını değiştirmezler” ifadesi sunulmuştur. Katılımcıların %68,7’si bu ifadeye katıldığı (%36,2=katılıyorum, %32,5=kesinlikle katılıyorum), %16,9’unun kararsız kaldığı ve geriye kalan %14,4’ünün ise katılmadığı görülmektedir. Bu ifadenin ortalamasına bakıldığında ($\bar{X}=3,83$ “katılıyorum”) yüksek bir değer aralığında olduğu belirlenmiştir. Ayrıca bu ifadenin standart sapma açısından tarafsızlık ilkesi boyutunun en düşük değerine ($SS=1,122$) sahip olduğu görülmektedir. Bu veriler ışığında, katılımcıların çoğunun (%68,7) uygunsuz baskı ve etkiler nedeniyle mesleki kararlarını değiştirmedeği az bir kısmının ise (%14,4) tam tersi bir tutum içerisinde bulunduğu görülmektedir.

Yönetmelikte, meslek mensuplarının tarafsızlıklarını etkileyebilecek ilişkilerden kaçınmaları gerektiğinin altı çizilmiştir. Bu bağlamda, katılımcılara “Akrabalık bağı veya yakın arkadaşlık gibi mesleki yargılarını etkileyebilecek iş tekliflerini reddederler” ifadesi sunulmuştur. Katılımcıların %46,6’sı bu ifadeye katıldıklarını (%27,0=katılıyorum, %19,6=kesinlikle katılıyorum), %30’u katılmadıklarını

(%19,3=katılmıyorum, %10,7=kesinlikle katılmıyorum) ve %23,3'ü ise kararsız kaldıklarını belirtmişlerdir. Bu ifadenin ortalamasına bakıldığında ($\bar{X}=3,25$) tarafsızlık ilkesi boyutunun en düşük ortalamasına sahip olduğu ve ifadenin “kararsızım” değeri aralığında olduğu belirlenmiştir. Ayrıca bu ifadenin standart sapma açısından tarafsızlık ilkesi boyutunun en yüksek değerine ($SS=1,272$) sahip olduğu görülmektedir. Bu veriler doğrultusunda, bu ifadeye katılanlar ile katılmayanlar arasındaki farkın az olması katılımcıları birbirine yakın iki kutba ayırmıştır. Mesleki yargılarını etkileyebilecek iş tekliflerini reddetmeyen katılımcıların, tarafsızlıklarını olumsuz yönde etkileyecek bir ilişkide buldukları söylenebilir.

Yönetmelikte, müşteriye kaybetme olasılığının dikkate alınması meslek mensupları için kişisel çıkar tehdidi oluşturabilecek durumlar arasında örnek olarak verilmiştir. Bu bağlamda, katılımcılara “Müşterilerini kaybetme pahasına da olsa tarafsızlıklarına gölge düşürmezler” ifadesi sunulmuştur. Katılımcıların %61,9'u bu ifadeye katıldıklarını (%32,5=katılıyorum, %29,4=kesinlikle katılıyorum), %21,1'i katılmadıklarını (%14,4=katılmıyorum, %6,7=kesinlikle katılmıyorum), %16,9'u ise kararsız kaldıklarını belirtmişlerdir. Bu ifadenin ortalamasına bakıldığında ($\bar{X}=3,63$ “katılıyorum”) yüksek bir değer aralığında olduğu belirlenmiştir. Buna göre katılımcıların %21,1'inin tarafsızlıklarına gölge düşürmesi güvenilir olmayan bilgilerin ortaya çıkmasına ve bu da ilgili tarafların zarar görmesine neden olabileceği söylenebilir. Meslek mensupları bedeli ne olursa olsun müşterilerin veya üçüncü tarafların uygunsuz baskı ve etkisinde kalmamalı, tarafsızlıklarına gölge düşürmemelidir.

Sonuç olarak tarafsızlık ilkesi boyutunun ortalamasına ve standart sapmasına bakıldığında sırasıyla $\bar{X}=3,65$, $SS=,7879$ değerlerini aldığı görülmektedir. Buna göre, boyutun ortalaması “katılıyorum” değer aralığında olduğu ve standart sapma değerinin düşük olduğu anlaşılmaktadır. Ayrıca bu boyutun ortalama değerinin genel etik algısı boyutunun ortalamasından ($\bar{X}=4,17$) düşük, dürüstlük ilkesi boyutunun ortalamasından ($\bar{X}=3,26$) yüksek olduğu görülmektedir. Bu veriler ışığında, araştırmaya katılan meslek mensuplarının verdikleri yanıtlar “katılıyorum” değer aralığında olduğu diğer bir deyişle meslek mensuplarının tarafsızlık algılarının yüksek seviyede olduğu söylenebilir.

Aşağıda yer alan Tablo 4.13'te meslek etiği alt boyutlarından Mesleki Yeterlilik ve Özen (MYÖ) İlkesi boyutu ile ilgili 4 ifade bulunmakta ve katılımcılar tarafından bu ifadelere verilen yanıtların frekansları, yüzdeleri, standart sapmaları ve ortalamaları gösterilmektedir.

Tablo 4.13: Mesleki Yeterlilik ve Özen (MYÖ) İlkesi Boyutuna İlişkin Frekans Dağılımları

Ölçek Maddeleri	Frekans (f)					Veri Sayısı (n) - (%)	Ortalamalar (X̄)	Standart Sapma (SS)
	Yüzde (%)							
	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum			
Aşağıda yer alan ifadelere katılma düzeyinizi lütfen belirtiniz. 1= Kesinlikle Katılmıyorum 5= Kesinlikle Katılıyorum								
MYÖ 1- Meslek mensupları, yeterli düzeyde mesleki bilgi, beceri ve donanıma sahiptirler.	15 4,6	46 14,1	94 28,8	119 36,5	52 16,0	326 100,	3,45	1,062
MYÖ 2- Meslekleriyle ilgili tüm yasal ve teknik gelişmeleri sürekli takip ederler.	7 2,1	30 9,2	66 20,2	150 46,0	73 22,4	326 100,	3,77	,969
MYÖ 3- Kanunları, muhasebe ilkelerini ve standartları tam ve doğru olarak uygularlar.	12 3,7	44 13,5	69 21,2	135 41,4	66 20,2	326 100,	3,61	1,066
MYÖ 4- Müşterileri için gerekli bilgileri; dikkatli, doğru ve zamanında hazırlayıp iletirler.	8 2,5	16 4,9	48 14,7	159 48,8	95 29,1	326 100,	3,97	,926
Ölçeğin Ortalaması ve Standart Sapması							3,70	,8732

Yukarıdaki tabloda yer alan ifadelere katılımcıların verdikleri yanıtlar analiz edilmiş ve sonuçlara ulaşılmıştır:

Yönetmelikte mesleki yeterlilik ve özen ilkesi, meslek mensuplarının müşterilere etkin bir hizmet sunmaları için yeterli bilgi ve beceriye sahip olma sorumluluğunu ve hizmet sunarlarken özenli davranma sorumluluğunu getirmektedir. Bu bağlamda katılımcılara “Meslek mensupları, yeterli düzeyde mesleki bilgi, beceri ve donanıma sahiptirler” ifadesi sunulmuştur. Katılımcıların %52,5’i bu ifadeye katıldıklarını (%36,5=katılıyorum, %16,0=kesinlikle katılıyorum), %18,7’si katılmadıklarını

(%14,1=katılmıyorum, %4,6=kesinlikle katılmıyorum), %28,8'i ise kararsız kaldıklarını belirtmişlerdir. Bu ifadenin ortalamasına bakıldığında ($\bar{X}=3,45$) mesleki yeterlilik ve özen boyutunun en düşük ortalamasına sahip olduğu ve ifadenin “katılıyorum” değeri aralığında olduğu belirlenmiştir. Bu veriler doğrultusunda, katılımcılardan yarıya yakını (%47,5) meslekleriyle ilgili yeterli bilgi, beceri ve donanıma sahip olmadıklarını ve kararsız kaldıklarını belirtmişlerdir. Verilen bu yanıtlara göre, ilgili tarafların meslek mensuplarına olan güvenlerinin sarsılabileceği söylenebilir. Çünkü ilgili taraflar meslek mensuplarını bir “uzman” olarak görmekte ve o hizmette meslek mensubuna tam bir güven duymaktalar.

Yönetmelikte mesleki yeterliliğin elde edilmesinden sonra mesleki yeterliliğin korunması gerektiğinin altı çizilmiştir. Bu bağlamda katılımcılara “Meslekleriyle ilgili tüm yasal ve teknik gelişmeleri sürekli takip ederler” ifadesi sunulmuştur. Katılımcıların %68,4'u bu ifadeye katıldıklarını (%46,0=katılıyorum, %22,4=kesinlikle katılıyorum), %11,3'si katılmadıklarını (%9,2=katılmıyorum, %2,1=kesinlikle katılmıyorum), %20,2'i ise kararsız kaldıklarını belirtmişlerdir. Bu ifadenin ortalamasına bakıldığında ($\bar{X}=3,77$ “katılıyorum”) yüksek bir değer aralığında olduğu belirlenmiştir. Buna göre, katılımcıların çoğunun kendilerini mesleklerinde sürekli geliştirdiklerini söyleyebiliriz.

Katılımcılara “Kanunları, muhasebe ilkelerini ve standartları tam ve doğru olarak uygularlar” ifadesi sunulmuş, %61,6'sı katıldığını (%41,4=katılıyorum, %20,2=kesinlikle katılıyorum), %17,2'si katılmadığını (%13,5=katılmıyorum, %3,7=kesinlikle katılmıyorum), %21,2'i ise kararsız kaldığını belirtmişlerdir. Bu ifadenin ortalamasına bakıldığında ($\bar{X}=3,61$ “katılıyorum”) yüksek bir değer aralığında olduğu belirlenmiştir. Ayrıca bu ifadenin standart sapma açısından mesleki yeterlilik ve özen boyutunun en yüksek değerine ($SS=1,066$) sahip olduğu görülmektedir.

Yönetmelikte mesleki özen, mesleki hizmetlerin yerine getirilmesinde dikkatli, derinlemesine ve zaman esasına göre hareket edilmesini öngörmektedir. Bu bağlamda katılımcılara “Müşterileri için gerekli bilgileri; dikkatli, doğru ve zamanında hazırlayıp iletirler” ifadesi sunulmuştur. Katılımcıların %77,9'u bu ifadeye katıldıklarını (%48,8=katılıyorum, %29,1=kesinlikle katılıyorum), %7,4'ü katılmadıklarını (%4,9=katılmıyorum, %2,5=kesinlikle katılmıyorum), %14,7'si ise kararsız kaldıklarını belirtmişlerdir. İfadenin ortalamasına bakıldığında ($\bar{X}=3,97$) mesleki yeterlilik ve özen

boyutunun en yüksek ortalamasına sahip olduğu ve ifadenin “katılıyorum” değeri aralığında olduğu belirlenmiştir. Ayrıca bu ifadenin standart sapma açısından mesleki yeterlilik ve özen boyutunun en düşük değerine (SS=,926) sahip olduğu görülmektedir. Bu veriler ışığında, katılımcıların büyük bir çoğunluğunun mesleki özene gerekli ihtimamı gösterdiğini söyleyebiliriz.

Sonuç olarak mesleki yeterlilik ve özen ilkesi boyutunun ortalamasına ve standart sapmasına bakıldığında sırasıyla $\bar{X}=3,70$, $SS=,8732$ değerlerini aldığı görülmektedir. Buna göre, boyutun ortalaması “katılıyorum” değer aralığında olduğu ve standart sapma değerinin düşük olduğu anlaşılmaktadır. Ayrıca bu boyutun ortalama değerinin genel etik algısı boyutunun ortalamasından ($\bar{X}=4,17$) düşük, dürüstlük ilkesi ($\bar{X}=3,26$) ve tarafsızlık ilkesi ($\bar{X}=3,65$) boyutlarının ortalamasından daha yüksek olduğu görülmektedir. Bu veriler doğrultusunda, araştırmaya katılan meslek mensuplarının verdikleri yanıtlar “katılıyorum” değer aralığında olduğu diğer bir deyişle meslek mensuplarının mesleki yeterlilik ve özen algılarının yüksek seviyede olduğu söylenebilir.

Aşağıda yer alan Tablo 4.14’te meslek etiği alt boyutlarından Gizlilik (G) İlkesi boyutu ile ilgili 4 ifade bulunmakta ve katılımcılar tarafından bu ifadelere verilen yanıtların frekansları, yüzdeleri, standart sapmaları ve ortalamaları gösterilmektedir.

Tablo 4.14: Gizlilik (G) İlkesi Boyutuna İlişkin Frekans Dağılımları

Ölçek Maddeleri ¹⁷	Frekans (f)					Veri Sayısı (n) - (%)	Ortalamalar (\bar{X})	Standart Sapma (SS)
	Yüzde (%)							
Aşağıda yer alan ifadelere katılma düzeyinizi lütfen belirtiniz.	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum			
1= Kesinlikle Katılmıyorum 5= Kesinlikle Katılıyorum								
G 1-* Müşterileriyle sorun yaşadıklarında onlara ait gizli bilgileri kendi lehlerine veya üçüncü tarafların lehine kullanırlar.	13	24	35	84	170	326	4,15	1,124
	4,0	7,4	10,7	25,8	52,1	100,		
G 2- Gizlilik sorumluluklarını müşteriler ile ilişkileri sona erdiği zaman bile devam ettirirler.	9	7	22	137	151	326	4,27	,891
	2,8	2,1	6,7	42,0	46,3	100,		
G 3- Yalnızca yasal veya mesleki bir zorunluluk durumunda iş ilişkileri sonucunda elde ettikleri bilgileri paylaşmaktadırlar.	13	17	36	148	112	326	4,01	1,012
	4,0	5,2	11,0	45,4	34,4	100,		
G 4- Çalışanlarını güvenilir kişilerden seçerler ve sürekli gizlilik ilkesine uyup uymadıklarını kontrol ederler.	6	11	32	150	127	326	4,17	,873
	1,8	3,4	9,8	46,0	39,0	100,		
Ölçeğin Ortalaması ve Standart Sapması							4,15	,7083

Yukarıdaki tabloda yer alan ifadelere katılımcıların verdikleri yanıtlar analiz edilmiş ve aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

Katılımcılara gizlilik ilkesi gereği müşterilerin gizli bilgilerini kendi lehlerine veya üçüncü tarafların lehine kullanımıyla ilgili ters bir formatta “Müşterileriyle sorun yaşadıklarında onlara ait gizli bilgileri kendi lehlerine veya üçüncü tarafların lehine kullanırlar” ifadesi sunulmuştur. Katılımcıların %77,9’u bu ifadeye katılmadıklarını yani müşteriler ile ilgili bir sorun yaşasalar bile gizli bilgileri ne kendi lehlerine ne de üçüncü tarafların lehine kullanacaklarını belirtmişlerdir. Diğer taraftan katılımcıların %11,4’ü söz konusu ilişkiyi normal gördüklerini belirtmişlerdir. Bu ifadenin ters kodlanmış şekilde ortalamasına bakıldığında ($\bar{X}=4,15$ “katılıyorum”) yüksek bir değer

¹⁷ Gizlilik İlkesi boyutunun ifadelerinden G 1* bir ters ifadedir. Ters ifadeler analize alınırken SPSS programı üzerinde “Recode into Same Variables” komutu kullanılarak yeniden kodlanmıştır.

aralığında olduğu görülür. Ayrıca bu ifadenin standart sapma açısından gizlilik boyutunun en yüksek değerine (SS=1,124) sahip olduğu görülmektedir. Bu bağlamda, katılımcıların çoğunun mesleki sırları saklamada gizlilik algısına sahip oldukları söylenebilir.

Yönetmelikte meslek mensuplarının gizlilik sorumluluklarının müşteri ile ilişkisi sona erdiği zaman bile devam ettiği belirtilmektedir. Bu bağlamda katılımcılara “Gizlilik sorumluluklarını müşteriler ile ilişkileri sona erdiği zaman bile devam ettirirler” ifadesi sunulmuştur. Katılımcılardan tamamına yakını (%88,3) bu ifadeye katıldıklarını (%42,0=katılıyorum, %46,3=kesinlikle katılıyorum), %6,7’si kararsız kaldıklarını ve geriye kalan %4,9’u katılmadıklarını belirtmişlerdir. Bu ifadenin ortalamasına bakıldığında ($\bar{X}=4,27$) gizlilik boyutunun en yüksek ortalamasına sahip olduğu ve ifadenin “kesinlikle katılıyorum” değeri aralığında olduğu belirlenmiştir. Bu veriler ışığında, katılımcıların tamamına yakını, gizlilik ilkesi gereği müşteriler ile ilişkileri sona erse dahi mesleki açıdan doğru olan davranışta bulunmayı tercih ettikleri söylenebilir.

Yine yönetmelikte meslek mensubunun sahip olduğu gizli bilgileri açıklaması bazı koşulların varlığı durumunda gerekli veya uygun olduğu belirtilmiştir. Bu bağlamda katılımcılara; “Yalnızca yasal veya mesleki bir zorunluluk durumunda iş ilişkileri sonucunda elde ettikleri bilgileri paylaşmaktadırlar” ifadesi sunulmuştur. Katılımcıların büyük bir çoğunluğu (%79,8) bu ifadeye katıldıklarını (%45,4=katılıyorum, %34,4=kesinlikle katılıyorum), %11’i kararsız kaldıklarını ve geriye kalan %9,2’si ise katılmadıklarını belirtmişlerdir. Bu ifadenin ortalamasına bakıldığında ($\bar{X}=4,01$ “katılıyorum”) yüksek bir değer aralığında olduğu belirlenmiştir. Buna göre, katılımcıların büyük bir çoğunluğunun gizli bilgileri hangi durum ve şartta paylaşacaklarını bildiği söylenebilir.

Gizlilik ilkesine karşı sorumlu olan meslek mensupları dışında çalışanların da bu ilkeye karşı sorumlulukları bulunmaktadır. Bu bağlamda katılımcılara; “Çalışanlarını güvenilir kişilerden seçerler ve sürekli gizlilik ilkesine uyup uymadıklarını kontrol ederler” ifadesi sunulmuştur. Katılımcılardan tamamına yakını (%85) bu ifadeye katıldıklarını (%46=katılıyorum, %39=kesinlikle katılıyorum), %9,8’i kararsız kaldıklarını ve geriye kalan %5,2’si ise katılmadıklarını belirtmişlerdir. Bu ifadenin

ortalamasına bakıldığında ($\bar{X}=4,17$ “katılıyorum”) yüksek bir değer aralığında olduğu belirlenmiştir. Ayrıca bu ifadenin standart sapma açısından gizlilik boyutunun en düşük değerine ($SS=,873$) sahip olduğu da görülmektedir. Buna göre, katılımcılardan tamamına yakını çalışanlarını güvenilir kişilerden seçtikleri ve gizlilik ilkesine uyup uymadıklarını kontrol ettikleri görülmektedir. Bu da katılımcıların gizlilik ilkesine gösterdikleri hassasiyeti ve dikkati göstermektedir.

Sonuç olarak gizlilik ilkesi boyutunun ortalamasına ve standart sapmasına bakıldığında sırasıyla $\bar{X}=4,15$, $SS=,7083$ değerlerini aldığı görülmektedir. Buna göre, boyutun ortalaması “katılıyorum” değer aralığında olduğu ve standart sapma değerinin düşük olduğu anlaşılmaktadır. Ayrıca bu boyutun ortalama değerinin genel etik algısı boyutunun ortalamasından ($\bar{X}=4,17$) düşük, dürüstlük ilkesi ($\bar{X}=3,26$), tarafsızlık ilkesi ($\bar{X}=3,65$) ve mesleki yeterlilik ve özen ilkesi ($\bar{X}=3,70$) boyutlarının ortalamasından yüksek olduğu görülmektedir. Bu veriler ışığında, araştırmaya katılan meslek mensuplarının verdikleri yanıtlar “katılıyorum” değer aralığında olduğu diğer bir deyişle meslek mensuplarının gizlilik algılarının çok yüksek seviyede olduğu söylenebilir.

Aşağıda yer alan Tablo 4.15’te meslek etiği alt boyutlarından Mesleki Davranış (MD) İlkesi boyutu ile ilgili 5 ifade bulunmakta ve katılımcılar tarafından bu ifadelere verilen yanıtların frekansları, yüzdeleri, standart sapmaları ve ortalamaları gösterilmektedir.

Tablo 4.15: Mesleki Davranış (MD) İlkesi Boyutuna İlişkin Frekans Dağılımları

Ölçek Maddeleri ¹⁸	Frekans (f)					Veri Sayısı (n) - (%)	Ortalamalar (X̄)	Standart Sapma (SS)
	Yüzde (%)							
	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsız	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum			
Aşağıda yer alan ifadelere katılma düzeyinizi lütfen belirtiniz. 1= Kesinlikle Katılmıyorum 5= Kesinlikle Katılıyorum								
MD 1- Meslek mensupları, mesleğin itibarını zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınırlar.	8 2,5	20 6,1	50 15,3	116 35,6	132 40,5	326 100,	4,06	1,012
MD 2- TÜRMOB’un belirlemiş olduğu asgari ücret tarifesine uyarlar.	60 18,4	58 17,8	89 27,3	75 23,0	44 13,5	326 100,	2,95	1,299
MD 3-* Ücret dışında müşterilerinden değerli hediyeler kabul etmektedirler.	22 6,7	33 10,1	75 23,0	69 21,2	127 39,0	326 100,	3,75	1,256
MD 4- Mesleki itibarlarına, her zaman elde edecekleri gelirden çok daha önem vermektedirler.	21 6,4	32 9,8	58 17,8	114 35,0	101 31,0	326 100,	3,74	1,182
MD 5- Sahip oldukları özellikler veya deneyimleri hakkında abartılı iddialarda bulunmamaktadırlar.	20 6,1	27 8,3	74 22,7	131 40,2	74 22,7	326 100,	3,65	1,104
Ölçeğin Ortalaması ve Standart Sapması							3,63	,7864

Yukarıdaki tabloda yer alan ifadelere katılımcıların verdikleri yanıtlar analiz edilmiş ve sonuçlara ulaşılmıştır:

Yönetmelikte mesleki davranış ilkesi, meslek mensuplarına, mesleğin itibarını zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınma yükümlülüğü getirmektedir. Bu bağlamda katılımcılara; “Meslek mensupları, mesleğin itibarını zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınırlar” ifadesi sunulmuştur. Katılımcıların büyük bir çoğunluğu (%76,1) bu ifadeye katıldıklarını (%35,6=katılıyorum, %40,5=kesinlikle katılıyorum), %15,3’ü kararsız kaldıklarını ve geriye kalan %8,6’sı katılmadıklarını belirtmişlerdir. Bu ifadenin

¹⁸ Mesleki Davranış İlkesi boyutunun ifadelerinden MD 3* bir ters ifadedir. Ters ifadeler analize alınırken SPSS programı üzerinde “Recode into Same Variables” komutu kullanılarak yeniden kodlanmıştır.

ortalamasına bakıldığında ($\bar{X}=4,06$ “katılıyorum”) yüksek bir değer aralığında olduğu görülür. Ayrıca bu ifadenin standart sapma açısından mesleki davranış boyutunun en düşük değerine ($SS=1,012$) sahip olduğu görülmektedir. Bu veriler doğrultusunda, katılımcıların büyük bir çoğunluğu mesleğin itibarını zedeleyecek her türlü davranıştan kaçındığını belirtmektedirler. Bu, katılımcıların mesleği gözden düşürecek hareketlerden kaçındığını göstermektedir.

Yönetmelikte meslek mensupları, hizmetleri karşılığında uygun gördüğü ücret düzeyini belirlemede serbest bırakılmıştır. Fakat bu ücretin, Birlik tarafından belirlenmiş asgari ücret düzeyinin altında olamayacağı belirtilmiştir. Bu bağlamda katılımcılara; “TÜRMOB’un belirlemiş olduğu asgari ücret tarifesine uyarlar” ifadesi sunulmuştur. Katılımcılardan küçük bir kısım (%36,5) bu ifadeye katıldıklarını (%23,0=katılıyorum, %13,5=kesinlikle katılıyorum), yine aynı orana yakın olan bir kısım (%36,2) bu ifadeye katılmadıklarını (%17,8=katılmıyorum, %18,4=kesinlikle katılmıyorum) geriye kalan diğer bir kısım (%27,3) ise kararsız kaldıklarını belirtmişlerdir. Bu ifadenin ortalamasına bakıldığında ($\bar{X}=2,95$ “kararsızım”) orta bir değer aralığında olduğu görülmektedir. Ayrıca bu ifadenin standart sapma açısından mesleki davranış boyutunun en yüksek değerine ($SS=1,299$) sahip olduğu görülmektedir. Bu veriler ışığında, katılımcılar hemen hemen aynı orana sahip üç kısma ayrılmışlardır. TÜRMOB’un asgari ücret tarifesine uymayan meslek mensuplarının uyanlara yakın olması haksız rekabetin yoğun bir şekilde yaşandığının kanıtı olarak görülebilir. Meslek mensupları tarafından verilen hizmetin karşılığı asgari ücret düzeyinin altındaysa haksız rekabete ve bu da mesleğin ve meslek mensuplarının olumsuz yönde etkilenmesine sebebiyet verir.

Yönetmelikte, değeri önemsiz olanlar hariç, bir müşteriden hediye alınması meslek mensupları için yakınlık tehdidi oluşturabilecek durumlar arasında verilmiştir. Bu bağlamda katılımcılara mesleki davranış ilkesi gereği değerli hediyeler üzerine ters bir formatta “Ücret dışında müşterilerinden değerli hediyeler kabul etmektedirler” ifadesi sunulmuştur. Katılımcıların %60,2’si bu ifadeye katılmadıklarını yani değerli hediyeler kabul etmediklerini belirtmişlerdir. Diğer taraftan katılımcıların %16,8’i değerli hediyeleri kabul ettiklerini ve %23’ü kararsız kaldıklarını belirtmişlerdir. Bu ifadenin ters kodlanmış şekilde ortalamasına bakıldığında ($\bar{X}=3,75$ “katılıyorum”) yüksek bir değer aralığında olduğu görülür. Bu bağlamda, müşterilerden değerli

hediyelerin kabul edilmesi yakınlık tehdidi oluşturabileceği gibi mesleki davranışı ve dahi tarafsızlık ilkelerinin ihlal edilmesine de sebebiyet verebileceği söylenebilir.

Meslek itibarı, muhasebe hizmetini sunan meslek mensupları ile bu hizmetten faydalanan taraflar arasında güven duygusunu geliştiren bir olgudur. Bu bağlamda katılımcılara; “Mesleki itibarlarına, her zaman elde edecekleri gelirden çok daha önem vermektedirler” ifadesi sunulmuştur. Katılımcıların %66’sı (%35=katılıyorum, %31=kesinlikle katılıyorum) bu ifadeye katıldıklarını, %16,2’si (%9,8=katılmıyorum, %6,4=kesinlikle katılmıyorum) katılmadıklarını, %17,8’i ise kararsız kaldıklarını belirtmişlerdir. Bu ifadenin ortalamasına bakıldığında ($\bar{X}=3,74$ “katılıyorum”) yüksek bir değer aralığında olduğu belirlenmiştir. Buna göre, katılımcılardan %66’sı mesleki itibarlarını elde edecekleri gelirden daha çok önemsedikleri görülmektedir. Meslek itibarını önemseyen bu grubun genel olarak meslek itibarını koruyan ve arttıran kesimler arasında olduğu söylenebilir.

Yönetmelikte meslek mensuplarının kendisinin ve işinin tanıtımını yaparken sahip oldukları özellikler ve iş tecrübeleriyle ilgili abartılı iddialarda bulunmaması gerektiği belirtilmiştir. Bu bağlamda katılımcılara; “Sahip oldukları özellikler veya deneyimleri hakkında abartılı iddialarda bulunmamaktadırlar” ifadesi sunulmuştur. Katılımcıların %62,9’u bu ifadeye katıldıklarını (%40,2=katılıyorum, %22,7=kesinlikle katılıyorum), %14,4’ü katılmadıklarını (%8,3=katılmıyorum, %6,1=kesinlikle katılmıyorum), %22,7’si ise kararsız kaldıklarını belirtmişlerdir. İfadenin ortalamasına bakıldığında ($\bar{X}=3,65$ “katılıyorum”) yüksek bir değer aralığında olduğu anlaşılmaktadır. Bu veriler doğrultusunda, mesleki hizmetlerini pazarlarlarken abartılı iddialarda bulunmadıklarını belirten katılımcıların, haksız rekabeti oluşturacak bir durumdan ve mesleğin itibarını zedeleyecek bir hareketten kaçındığı söylenebilir.

Mesleki davranış ilkesi boyutunun ortalamasına ve standart sapmasına bakıldığında sırasıyla $\bar{X}=3,63$, $SS=,7864$ değerlerini aldığı görülmektedir. Buna göre, boyutun ortalaması “katılıyorum” değer aralığında olduğu ve standart sapma değerinin düşük olduğu anlaşılmaktadır. Ayrıca bu boyutun ortalama değerinin genel etik algısı ($\bar{X}=4,17$), gizlilik ilkesi ($\bar{X}=4,15$), mesleki yeterlilik ve özen ilkesi ($\bar{X}=3,70$) ve tarafsızlık ilkesi ($\bar{X}=3,65$) boyutlarının ortalamalarından düşük, dürüstlük ilkesi ($\bar{X}=3,26$) ortalamasından yüksek olduğu görülmektedir. Bu veriler doğrultusunda,

araştırmaya katılan meslek mensuplarının verdikleri yanıtlar “katılıyorum” değer aralığında olduğu diğer bir deyişle meslek mensuplarının mesleki davranış algılarının yüksek seviyede olduğu söylenebilir.

Sonuç olarak muhasebe mesleğinin temel etik ilkeleri boyutlarının ortalamaları incelendiğinde gizlilik ilkesi boyutu en yüksek ortalamayla ($\bar{X}=4,15$) ilk sırada, dürüstlük ilkesi boyutu ortalaması ($\bar{X}=3,26$) ise en düşük ortalamayla son sırada yer almaktadır. Diğerlerinin ortalaması sırasıyla; mesleki yeterlilik ve özen ilkesi boyutu ($\bar{X}=3,70$), tarafsızlık ilkesi boyutu ($\bar{X}=3,65$) ve mesleki davranış ilkesi boyutu ($\bar{X}=3,63$) şeklindedir. Son sırada olan dürüstlük ilkesi boyutu her ne kadar ortalama olarak 3’ün üzerinde olsa da meslek mensuplarının dürüstlük algısıyla ilgili bir takım sorunların olduğu sonucuna varılabilir. Diğer taraftan meslek mensuplarının genel olarak meslek etiği algıları ($\bar{X}=3,68$) istenilen seviyede olmasa da yüksek bir seviyede olduğu görülmektedir.

4.7.2.2 Meslek Mensuplarını Etik Dışı Davranışlara Yönelten Etkenlerin Frekans Analizlerinin Değerlendirilmesi

Katılımcıların meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönelten -literatürde ortalamaları en yüksek olan- en önemli 10 etkenin etki düzeyleri ile ilgili verdikleri yanıtların frekans dağılımları, yüzdeleri, ortalamaları ve standart sapma değerleri Tablo 4.16’da yer almaktadır.

Tablo 4.16: Meslek Mensuplarını Etik Dışı Davranışlara Yönelten Etkenlerin (EDDYE) Frekans Dağılımları

Ölçek Maddeleri	Frekans (f)					Veri Sayısı (n) - (%)	Ortalamalar (\bar{X})	Standart Sapma (SS)
	Yüzde (%)							
Meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönelten etkenlerin etki düzeyini lütfen belirtiniz. 1= Çok Etkisiz 5= Çok Etkili	Çok Etkisiz	Etkisiz	Fark Etmez	Etkili	Çok Etkili			
EDDYE 1- Mesleki bilgi ve deneyim yetersizliği	10 3,1	20 6,1	29 8,9	178 54,6	89 27,3	326 100,	3,97	,941
EDDYE 2- Mükellef kaybetme kaygısı	7 2,1	18 5,5	21 6,4	141 43,3	139 42,6	326 100,	4,19	,934
EDDYE 3- Daha çok para kazanma isteği	7 2,1	19 5,8	26 8,0	132 40,5	142 43,6	326 100,	4,17	,956
EDDYE 4- Mükelleflerin gerekli evrakları zamanında ulaştırmamaları	9 2,8	47 14,4	49 15,0	144 44,2	77 23,6	326 100,	3,71	1,065
EDDYE 5- Meslek mensubunun kişilik özellikleri (Karakteri)	8 2,5	16 4,9	40 12,3	142 43,6	120 36,8	326 100,	4,07	,951
EDDYE 6- Mali denetimin yetersiz olması ve cezaların yeterince uygulanmaması	18 5,5	41 12,6	46 14,1	136 41,7	85 26,1	326 100,	3,70	1,148
EDDYE 7- Kendini kandırma ve haklı gösterme (Herkes yapıyor ben de yapayım gibi)	17 5,2	70 21,5	50 15,3	122 37,4	67 20,6	326 100,	3,47	1,186
EDDYE 8- Meslek etiği ilke ve kurallarının benimsenmemesi	8 2,5	27 8,3	42 12,9	172 52,8	77 23,6	326 100,	3,87	,950
EDDYE 9- Mükelleflerin bu konuda baskı yapmaları	20 6,1	63 19,3	53 16,3	138 42,3	52 16,0	326 100,	3,43	1,150
EDDYE 10- Yasalardaki sürekli değişiklikler	20 6,1	41 12,6	62 19,0	118 36,2	85 26,1	326 100,	3,63	1,174
Ölçeğin Ortalaması ve Standart Sapması							3,82	,5346

Tablo 4.16’da görüldüğü üzere meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönelten etkenlerin etki düzeyleri ile ilgili katılımcıların (1-Çok Etkisiz ve 5-Çok Etkili aralığında) verdikleri yanıtlar analiz edilmiş ve sonuçlara ulaşılmıştır:

Tablodaki etkenler etki düzeylerine göre değerlendirildiğinde, ilk sıraya mükellef kaybetme kaygısı gelmekte (%85,9; \bar{X} =4,19) ve diğerleri sırasıyla; daha çok para kazanma isteği (%84,1; \bar{X} =4,17), mesleki bilgi ve deneyim yetersizliği (%81,9; \bar{X} =3,97), meslek mensubunun kişilik özellikleri (karakteri) (%80,4; \bar{X} =4,07), meslek etiği ilke ve kurallarının benimsenmemesi (%76,4; \bar{X} =3,87), mükelleflerin gerekli evrakları zamanında ulaştırmamaları (%67,8; \bar{X} =3,71), mali denetimin yetersiz olması ve cezaların yeterince uygulanmaması (%67,8; \bar{X} =3,70), yasalardaki sürekli değişiklikler (%62,3; \bar{X} =3,63), mükelleflerin bu konuda baskı yapmaları (%58,3; \bar{X} =3,43) ve son sıraya kendini kandırma ve haklı gösterme (%58; \bar{X} =3,47) etkenleri gelmektedir. Buna göre, son sıradaki etkenin bile etki düzeyinin yüksek yani “etkili” aralığında olduğu görülmektedir. Sonuç olarak etik dışı davranışlara yönelten etkenlerin genel ortalamasına bakıldığında (\bar{X} =3,82) etkenlerin etki düzeylerinin yüksek olduğu söylenebilir.

Etik dışı davranışlara yönelten etkenlerden olan mükelleflerin baskı yapmaları, diğer çalışmaların (Aymankuy ve Sarıoğlan (2005), İşgüden ve Çabuk (2006), Yıldız (2010), Gümrah ve Yılmaz (2018), Kaya (2016), Kılılı, Türkoğlu ve Gülmez (2018)) aksine bu çalışmada etkisi en az olan etkenlerden biri olarak ortaya çıkmıştır. Bu sonuç ya artık mükelleflerin baskı yapmalarının azaldığının ya da meslek mensuplarının, mükelleflerin baskılarını artık dikkate almadığının, direnç gösterdiğinin işareti olabilir. Tüm bu sonuçlara göre etik dışı davranışa yönelten etkenlere sebep olan tarafların ibre yönü, mükelleflerden meslek mensuplarının kişisel çıkarlarına dönmesi meslek itibarının ve kamu çıkarının zarar görmesine sebebiyet verdiği söylenilebilir.

4.7.2.3 Mesleki Etik İlke ve Kurallara Uyulmasında Etkili Olan Faktörlerin Frekans Analizlerinin Değerlendirilmesi

Aşğıdaki Tablo 4.17’de katılımcılara meslek mensuplarının mesleki etik ilke ve kurallara uymalarında etkili olan faktörlerin -literatürde ortalamaları en yüksek olan- en önemli 9 faktörün etki düzeyleri ile ilgili verdikleri yanıtların frekans dağılımları, yüzdeleri, ortalamaları ve standart sapma değerleri yer almaktadır.

Tablo 4.17: Meslek Mensuplarının Mesleki Etik İlke ve Kurallara Uymalarında Etkili Olan Faktörlerin (EİKUEF) Frekans Dağılımları

Ölçek Maddeleri	Frekans (f)					Veri Sayısı (n) - (%)	Ortalamalar (\bar{X})	Standart Sapma (SS)
	Yüzde (%)							
Meslek mensuplarının <u>mesleki etik ilke ve kurallara uymalarında etkili olan faktörlerin</u> etki düzeyini lütfen belirtiniz.	Çok Etkisiz	Etkisiz	Fark Etmez	Etkili	Çok Etkili			
1= Çok Etkisiz 5= Çok Etkili								
EİKUEF 1- Mesleki eğitim ve deneyim	5 1,5	10 3,1	14 4,3	139 42,6	158 48,5	326 100,	4,33	,824
EİKUEF 2- Karakter özelliği	5 1,5	12 3,7	16 4,9	122 37,4	171 52,5	326 100,	4,36	,857
EİKUEF 3- Meslek yasası	6 1,8	32 9,8	42 12,9	145 44,5	101 31,0	326 100,	3,93	,998
EİKUEF 4- İnançlar	33 10,1	53 16,3	88 27,0	90 27,6	62 19,0	326 100,	3,29	1,235
EİKUEF 5- Kültürel değerler	15 4,6	44 13,5	79 24,2	124 38,0	64 19,6	326 100,	3,55	1,091
EİKUEF 6- Sosyal çevre	15 4,6	27 8,3	73 22,4	149 45,7	62 19,0	326 100,	3,66	1,024
EİKUEF 7- Aile terbiyesi	6 1,8	18 5,5	31 9,5	140 42,9	131 40,2	326 100,	4,14	,931
EİKUEF 8- Devlete olan bağlılık	13 4,0	21 6,4	39 12,0	128 39,3	125 38,3	326 100,	4,02	1,060
EİKUEF 9- Cezai yaptırımlar	9 2,8	26 8,0	34 10,4	138 42,3	119 36,5	326 100,	4,02	1,020
Ölçeğin Ortalaması ve Standart Sapması							3,92	,6315

Yukarıda yer alan meslek mensuplarının mesleki etik ilke ve kurallara uymalarında etkili olan faktörler ile ilgili katılımcıların verdikleri yanıtlar analiz edilmiş ve sonuçlara ulaşılmıştır:

Tablodaki faktörler değerlendirildiğinde, meslek mensuplarının mesleki etik ilke ve kurallara uymalarında etkili olan faktörlerin başında mesleki eğitim ve deneyimin (%91,1) geldiği görülmektedir. Diğerleri ise sırasıyla; karakter özelliği (%89,9), aile terbiyesi (%83,1), cezai yaptırımlar (%78,8), devlete olan bağlılık (%77,6), meslek yasası (%75,5), sosyal çevre (%64,7), kültürel değerler (%57,6) ve inançlar (%46,6)

şeklinde olduğu görülmektedir. Bu faktörlerin başında mesleki eğitimin gelmesi, etik davranışlar için eğitimin ne kadar önemli olduğunu ortaya koymaktadır. İlk ve son sıralarda yer alan faktörler ile ilgili benzer sonuçlar Meriç ve Kaygusuzoğlu (2017) tarafından yapılan çalışmada da ortaya çıkmıştır.

Sonuç olarak meslek mensuplarının mesleki etik ilke ve kurallara uymalarında etkili olan faktörlerin genel ortalamasına bakıldığında ($\bar{X}=3,92$) faktörlerin etkisinin yüksek düzeyde olduğu görülmektedir.

4.7.2.4 Muhasebe Mesleğinde Yapılan Etik Dışı Davranışlara Karşı Çözüm Önerilerinin Frekans Analizlerinin Değerlendirilmesi

Aşağıdaki Tablo 4.18’de katılımcılara sunulan muhasebe mesleğinde yapılan etik dışı davranışlara karşı çözüm önerileri ile ilgili 10 ifadeye verilen yanıtların frekans dağılımları, yüzdeleri, ortalamaları ve standart sapma değerleri yer almaktadır.

Tablo 4.18: Muhasebe Mesleğinde Yapılan Etik Dışı Davranışlara Karşı Çözüm Önerileri (EDDÇÖ) İle İlgili Frekans Dağılımları

Ölçek Maddeleri	Frekans (f)					Veri Sayısı (n) - (%)	Ortalamalar (X̄)	Standart Sapma (SS)
	Yüzde (%)							
	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum			
Muhasebe mesleğinde yapılan etik dışı davranışlara karşı çözüm önerileri ile ilgili ifadelere katılma düzeyinizi lütfen belirtiniz. 1= Kesinlikle Katılmıyorum 5= Kesinlikle Katılıyorum								
EDDÇÖ 1- Mevcut yasal düzenlemeler ihtiyaçlara karşılık verememektedir, dolayısıyla yeni yasal düzenlemelere gereksinim vardır.	10 3,1	24 7,4	33 10,1	140 42,9	119 36,5	326 100,	4,02	1,020
EDDÇÖ 2- Mesleğe girişteki aranan koşulların, mesleğin gelişimi bakımından yeterli hale getirilmesi gerekir.	4 1,2	12 3,7	35 10,7	149 45,7	126 38,7	326 100,	4,17	,852
EDDÇÖ 3- Meslek mensuplarının sayısındaki artış planlı bir şekilde yapılmalı ve düzensiz artışın önüne geçilmelidir.	5 1,5	14 4,3	30 9,2	108 33,1	169 51,8	326 100,	4,29	,914
EDDÇÖ 4- Cezaların arttırılması ve yeterli denetimin sağlanması gerekir.	18 5,5	36 11,0	47 14,4	118 36,2	107 32,8	326 100,	3,80	1,172
EDDÇÖ 5- Devlet dairelerindeki bürokrasi azaltılmalı ve daha işler bir sistem oluşturulmalıdır.	1 0,3	9 2,8	24 7,4	109 33,4	183 56,1	326 100,	4,42	,772
EDDÇÖ 6- Mevzuatta bir değişiklik yapılacaksa mutlaka muhasebe meslek mensuplarından fikir alınmalıdır.	1 0,3	2 0,6	14 4,3	85 26,1	224 68,7	326 100,	4,62	,629
EDDÇÖ 7- Mükellefler ticari faaliyetlerini belgelendirirken yasal yükümlülüklerine uymalıdır.	0 0	6 1,8	15 4,6	117 35,9	188 57,7	326 100,	4,49	,674
EDDÇÖ 8- Üniversitelerin ilgili bölümlerine muhasebe meslek etiği ile ilgili dersler eklenmelidir.	2 0,6	7 2,1	19 5,8	114 35,0	184 56,4	326 100,	4,44	,753
EDDÇÖ 9- Defter kota sınırlaması getirilerek meslek mensupları arasında yaşanan rekabet azaltılmalıdır.	6 1,8	19 5,8	33 10,1	83 25,5	185 56,7	326 100,	4,29	,992

EDDÇÖ 10- Mesleğe olan saygınlığı arttırmak için hem meslek odalarının hem de meslek mensuplarının etik konusunda gerekli hassasiyeti göstermeleri gerekir.	1	3	12	78	232	326			
							4,65	,629	
	0,3	0,9	3,7	23,9	71,2	100,			
Ölçeğin Ortalaması ve Standart Sapması								4,32	,5088

Tablo 4.18’de görüldüğü üzere muhasebe mesleğinde yapılan etik dışı davranışlara karşı çözüm önerileri ile ilgili katılımcıların (1-Kesinlikle Katılmıyorum ve 5-Kesinlikle Katılıyorum aralığında) verdikleri yanıtlar analiz edilmiş ve sonuçlara ulaşılmıştır:

Katılımcılara etik dışı davranışlara karşı ilk çözüm önerisi olarak sunulan; “Mevcut yasal düzenlemeler ihtiyaçlara karşılık verememektedir, dolayısıyla yeni yasal düzenlemelere gereksinim vardır” ifadesine katılımcıların büyük bir çoğunluğu (%79,4) katıldıklarını (%42,9=katılıyorum, %36,5=kesinlikle katılıyorum), %10,1’i kararsız kaldıklarını ve geriye kalan %10,5’i ise katılmadıklarını (%7,4=katılmıyorum, %3,1=kesinlikle katılmıyorum) belirtmişlerdir. Bu ifadenin aritmetik ortalamasına bakıldığında ($\bar{X}=4,02$ “katılıyorum”) yüksek bir değer aralığında olduğu görülmektedir. Bu veriler doğrultusunda katılımcıların büyük bir çoğunluğu, etik dışı davranışlara karşı bir çözüm olarak; ihtiyaçlara karşılık vermeyen düzenlemelerin yerine yeni yasal düzenlemelere gereksinim duyulduğunu düşünmektedirler.

Katılımcılara etik dışı davranışlara karşı çözüm önerisi olarak mesleğe girişteki aranan koşullarla ilgili sunulan; “Mesleğe girişteki aranan koşulların, mesleğin gelişimi bakımından yeterli hale getirilmesi gerekir” ifadesine katılımcıların çok büyük bir çoğunluğu (%84,4) katıldıklarını (%45,7=katılıyorum, %38,7=kesinlikle katılıyorum), %10,7’si kararsız kaldıklarını ve geriye kalan %4,9’u ise katılmadıklarını (%3,7=katılmıyorum, %1,2=kesinlikle katılmıyorum) belirtmişlerdir. Bu ifadenin aritmetik ortalamasına bakıldığında ($\bar{X}=4,17$ “katılıyorum”) yüksek bir değer aralığında olduğu görülmektedir. Bu bağlamda, katılımcıların çoğu mesleğe girişteki koşulların, mesleğin gelişimi bakımından yeterli bir hale getirilmesi gerektiğini etik dışı davranışlara karşı bir çözüm olarak görmektedirler.

“Meslek mensuplarının sayısındaki artış planlı bir şekilde yapılmalı ve düzensiz artışın önüne geçilmelidir” ifadesine katılımcıların çok büyük bir çoğunluğu (%84,9) katıldıklarını (%33,1=katılıyorum, %51,8=kesinlikle katılıyorum), %9,2’si kararsız kaldıklarını ve geriye kalan %5,8’i ise katılmadıklarını (%4,3=katılmıyorum, %1,5=kesinlikle katılmıyorum) belirtmişlerdir. İfadenin aritmetik ortalamasına bakıldığında ($\bar{X}=4,29$ “kesinlikle katılıyorum”) en yüksek değer aralığında olduğu görülmektedir. Bu veriler ışığında, katılımcıların çoğu etik dışı davranışlara karşı diğer bir çözüm olarak meslek mensuplarının sayısındaki düzensiz artışın önüne geçilmesi gerektiğini savunmuşlardır.

“Cezaların arttırılması ve yeterli denetimin sağlanması gerekir” ifadesine katılımcıların çoğu (%69) katıldıklarını (%36,2=katılıyorum, %32,8=kesinlikle katılıyorum), %14,4’ü kararsız kaldıklarını ve geriye kalan %16,5’i ise katılmadıklarını (%11,0=katılmıyorum, %5,5=kesinlikle katılmıyorum) belirtmişlerdir. İfadenin aritmetik ortalamasına bakıldığında ($\bar{X}=3,80$ “katılıyorum”) yüksek bir değer aralığında olduğu görülmektedir. Bu önerinin, etik dışı davranışlara karşı çözüm önerileri içerisinde en düşük aritmetik ortalamaya sahip olması dikkat çekici olmaktadır.

Etik dışı davranışlara karşı diğer bir çözüm önerisi olarak sunulan; “Devlet dairelerindeki bürokrasi azaltılmalı ve daha işler bir sistem oluşturulmalıdır” ifadesine katılımcıların tamamına yakını (%89,5) katıldıklarını (%33,4=katılıyorum, %56,1=kesinlikle katılıyorum), %7,4’ü kararsız kaldıklarını ve geriye kalan %3,1’i ise katılmadıklarını (%2,8=katılmıyorum, %0,3=kesinlikle katılmıyorum) belirtmişlerdir. İfadenin aritmetik ortalamasına bakıldığında ($\bar{X}=4,42$ “kesinlikle katılıyorum”) en yüksek değer aralığında olduğu görülmektedir. Buna göre, katılımcıların tamamına yakını devlet dairelerindeki bürokrasinin azaltılması gerektiğini ve daha işler bir sistemin oluşturulması gerektiğini etik dışı davranışlara karşı yine başka bir çözüm olarak görmekteyiz.

Katılımcılara etik dışı davranışlara karşı başka bir çözüm önerisi olarak sunulan; “Mevzuatta bir değişiklik yapılacaksa mutlaka muhasebe meslek mensuplarından fikir alınmalıdır” ifadesine katılımcıların hemen hemen tamamı (%94,8) katıldıklarını (%26,1=katılıyorum, %68,7=kesinlikle katılıyorum), %4,3’ü kararsız kaldıklarını ve geriye kalan %0,9’u ise katılmadıklarını (%0,6=katılmıyorum, %0,3=kesinlikle

katılmıyorum) belirtmişlerdir. İfadenin aritmetik ortalamasına bakıldığında ($\bar{X}=4,62$ “kesinlikle katılıyorum”) en yüksek değer aralığında olduğu görülmektedir. Bu veriler ışığında, katılımcıların hemen hemen tamamı etik dışı davranışlara karşı bir çözüm olarak; mevzuatta bir değişiklik yapılacaksa kendilerinden fikir alınması gerektiğini savunmaktadırlar.

Etik dışı davranışlara karşı yine başka bir çözüm önerisi olarak sunulan; “Mükellefler ticari faaliyetlerini belgelendirirken yasal yükümlülüklerine uymalıdır” ifadesine katılımcıların hemen hemen tamamı (%93,6) katıldıklarını (%35,9=katılıyorum, %57,7=kesinlikle katılıyorum), %4,6’sı kararsız kaldıklarını ve geriye kalan %1,8’i ise katılmadıklarını (%1,8=katılmıyorum, %0=kesinlikle katılmıyorum) belirtmişlerdir. İfadenin aritmetik ortalamasına bakıldığında ($\bar{X}=4,49$ “kesinlikle katılıyorum”) en yüksek değer aralığında olduğu görülmektedir. Buna göre, katılımcılar etik dışı davranışlara bir çözüm olarak mükelleflerin de yasal yükümlülüklerine uymalarının önemli olduğunu belirtmişlerdir.

“Üniversitelerin ilgili bölümlerine muhasebe meslek etiği ile ilgili dersler eklenmelidir” ifadesine katılımcıların hemen hemen tamamı (%91,4) katıldığını (%35,0=katılıyorum, %56,4=kesinlikle katılıyorum), %5,8’i kararsız kaldığını ve geriye kalan %2,7’si ise katılmadığını (%2,1=katılmıyorum, %0,6=kesinlikle katılmıyorum) belirtmişlerdir. İfadenin aritmetik ortalamasına bakıldığında ($\bar{X}=4,44$ “kesinlikle katılıyorum”) en yüksek değer aralığında olduğu görülmektedir. Bu veriler ışığında, katılımcıların neredeyse tamamı etik dışı davranışlara karşı diğer bir çözüm olarak üniversitelerin ilgili bölümlerine muhasebe meslek etiği ile ilgili derslerin eklenmesi gerektiğini düşünmektedirler.

Yine etik dışı davranışlara karşı diğer bir çözüm önerisi olarak sunulan; “Defter kota sınırlaması getirilerek meslek mensupları arasında yaşanan rekabet azaltılmalıdır” ifadesine katılımcıların büyük bir çoğunluğu (%82,2) katıldıklarını (%25,5=katılıyorum, %56,7=kesinlikle katılıyorum), %10,1’i kararsız kaldıklarını ve geriye kalan %7,6’si ise katılmadıklarını (%5,8=katılmıyorum, %1,8=kesinlikle katılmıyorum) belirtmişlerdir. İfadenin aritmetik ortalamasına bakıldığında ($\bar{X}=4,29$ “katılıyorum”) yüksek bir değer aralığında olduğu görülmektedir. Bu veriler doğrultusunda, katılımcıların büyük bir çoğunluğu defter kota sınırlaması getirilerek meslek mensupları

arasında yaşanacak rekabetin azalmasını etik dışı davranışlara karşı bir çözüm olarak görmektedirler.

Son olarak katılımcılara etik dışı davranışlara karşı diğer bir çözüm önerisi olarak sunulan; “Mesleğe olan saygınlığı arttırmak için hem meslek odalarının hem de meslek mensuplarının etik konusunda gerekli hassasiyeti göstermeleri gerekir” ifadesine katılımcıların hemen hemen tamamı (%95,1) katıldıklarını (%23,9=katılıyorum, %71,2=kesinlikle katılıyorum), %3,7’si kararsız kaldıklarını ve geriye kalan %1,2’si ise katılmadıklarını (%0,9=katılmıyorum, %0,3=kesinlikle katılmıyorum) belirtmişlerdir. İfadenin aritmetik ortalamasına bakıldığında ($\bar{X}=4,65$ “kesinlikle katılıyorum”) en yüksek değer aralığında olduğu görülmektedir. Buna göre, katılımcıların neredeyse tamamı hem meslek odalarının hem de meslek mensuplarının etik konusunda gerekli hassasiyeti göstermeleri gerektiğini etik dışı davranışa karşı bir çözüm olarak görmektedirler.

Sonuç olarak muhasebe mesleğinde yapılan etik dışı davranışlara karşı çözüm önerileri ölçeğinin ortalaması ($\bar{X}=4,32$) “kesinlikle katılıyorum” değer aralığında olduğu ve standart sapma ($SS=,5088$) değerinin düşük olduğu görülmektedir. Bu veriler doğrultusunda araştırmaya katılan meslek mensuplarının muhasebe mesleğinde yapılan etik dışı davranışlara karşı çözüm önerilerine katılım düzeylerinin ($\bar{X}=4,32$) çok yüksek olması dikkat çekmektedir.

4.7.3 Temel Etik İlkeler Arasındaki ve Bu İlkeler ile Etik İlke ve Kurallara

Uyulmasında Etkili Olan Faktörler Arasındaki İlişkiye Ait Pearson Korelasyon Katsayıları

Bu bölümde muhasebe meslek etiğinin alt boyutları arasındaki ve bu boyutların etik ilke ve kurallara uyulmasında etkili olan faktörler arasındaki ilişkiye ait korelasyon katsayıları yer almaktadır. Söz konusu değişkenler arasında ilişki olup olmadığını test etmek için pearson korelasyon analizi yapılmıştır.

Korelasyon analizi; iki veya daha fazla değişken arasında bir ilişkinin olup olmadığını, ilişkinin olması durumunda ise bu ilişkinin yönünü ve gücünü inceleyen bir analiz tekniğidir.

Korelasyon analizi sonucunda ortaya çıkan korelasyon katsayısı “*r*” harfi ile gösterilmekte ve bu katsayının aldığı değerler -1 ile +1 aralığında olmaktadır. Katsayının -1 veya +1 değerlerinden birini alması durumu, iki değişken arasında mükemmel (negatif veya pozitif) bir ilişkinin olduğunu göstermekteyken katsayının “0 (sıfır)” değerini alması durumu ise iki değişken arasında herhangi bir ilişkinin olmadığını göstermektedir (Coşkun vd., 2015: 228). Burada rakamların büyüklüğü değişkenler arasındaki ilişkinin düzeyini göstermekteyken, rakamların işareti (artı ya da eksi olması) ilişkinin yönünü göstermektedir (Ural ve Kılıç 2013: 243).

Korelasyon katsayılarının gücü ile ilgili literatürde farklı sınıflamalar bulunmaktadır. İşaretlerine bakılmaksızın genelde 0,00 ile 0,30 arasında kalan değerler ($r \leq 0,30$) zayıf düzeyde, 0,31 ile 0,49 arasında kalan değerler ($0,31 \leq r \leq 0,49$) orta düzeyde, 0,50 ile 0,69 arasında kalan değerler ($0,50 \leq r \leq 0,69$) güçlü düzeyde, 0,70 ve üzeri olan değerler ($r \geq 0,70$) ise çok güçlü düzeyde bir ilişki olduğu şeklinde yorumlanmaktadır (Tavşancıl, 2006).

Aşağıda yer alan Tablo 4.19’da Pearson Korelasyon Analizi tekniği ile analiz edilen meslek etiğinin alt boyutlarını oluşturan temel etik ilkeleri arasındaki korelasyon katsayıları gösterilmektedir.

Tablo 4.19: Temel Etik İlkeleri Boyutları Arasındaki İlişkiye Ait Korelasyon Katsayıları

<i>n</i> =326		Dürüstlük	Tarafsızlık	Mesleki Yeterlilik ve Özen	Gizlilik	Mesleki Davranış
Dürüstlük	Korelasyon (<i>r</i>)	1	,512**	,390**	,370**	,579**
	Anlamlılık (<i>p</i>)		,000	,000	,000	,000
Tarafsızlık	Korelasyon (<i>r</i>)		1	,455**	,449**	,566**
	Anlamlılık (<i>p</i>)			,000	,000	,000
Mesleki Yeterlilik ve Özen	Korelasyon (<i>r</i>)			1	,432**	,558**
	Anlamlılık (<i>p</i>)				,000	,000
Gizlilik	Korelasyon (<i>r</i>)				1	,559**
	Anlamlılık (<i>p</i>)					,000
Mesleki Davranış	Korelasyon (<i>r</i>)					1
	Anlamlılık (<i>p</i>)					-

** İlişki, $p < 0,01$ seviyesinde anlamlı (2-yönlü).

- H₁: Temel etik ilkelerine yönelik boyutlar arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Yukarıdaki tabloda yer alan sonuçlar incelendiğinde beş temel etik ilke arasında orta ve güçlü düzeyde ($0,31 \leq r \leq 0,69$) pozitif yönlü anlamlı bir ilişki olduğu görülmektedir.

Tablo incelendiğinde; dürüstlük değişkeni ile “tarafsızlık” değişkeni arasında güçlü düzeyde ($r=,512$; $p<,01$); “mesleki yeterlilik ve özen” değişkeni arasında orta düzeyde ($r=,390$; $p<,01$); “gizlilik” değişkeni arasında orta düzeyde ($r=,370$; $p<,01$) ve “mesleki davranış” değişkeni arasında güçlü düzeyde ($r=,579$; $p<,01$) pozitif yönlü anlamlı bir ilişkinin olduğu tespit edilmiştir. Buna göre, dürüstlük değişkeni ile en yüksek korelasyon katsayısına sahip değişkenin ($r=,579$) mesleki davranış değişkeni olduğu, en düşüğü ise ($r=,370$) gizlilik değişkeni olduğu görülmektedir.

Tarafsızlık değişkeni ile “mesleki yeterlilik ve özen” değişkeni arasında orta düzeyde ($r=,455$; $p<,01$); “gizlilik” değişkeni arasında orta düzeyde ($r=,449$; $p<,01$) ve “mesleki davranış” değişkeni arasında güçlü düzeyde ($r=,566$; $p<,01$) pozitif yönlü anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Bu bağlamda, tarafsızlık değişkeni ile en yüksek korelasyon katsayısına sahip değişkenin ($r=,579$) mesleki davranış değişkeni olduğu, en düşüğü ise ($r=,449$) gizlilik değişkeni olduğu görülmektedir.

Mesleki yeterlilik ve özen değişkeni ile “gizlilik” değişkeni arasında orta düzeyde ($r=,432$; $p<,01$) ve “mesleki davranış” değişkeni arasında güçlü düzeyde ($r=,558$; $p<,01$) pozitif yönlü anlamlı bir ilişki olduğu görülmektedir. Buna göre, mesleki yeterlilik ve özen değişkeni ile en yüksek korelasyon katsayısına sahip değişkenin ($r=,558$) mesleki davranış değişkeni olduğu, en düşüğü ise ($r=,390$) dürüstlük değişkeni olduğu görülmektedir.

Son olarak gizlilik değişkeni ile “mesleki davranış” değişkeni arasında da güçlü düzeyde ($r=,559$; $p<,01$) pozitif yönlü anlamlı bir ilişkinin olduğu tespit edilmiştir. Buna göre, gizlilik değişkeni ile en yüksek korelasyon katsayısına sahip değişkenin ($r=,559$) mesleki davranış değişkeni olduğu görülmektedir.

Sonuç olarak, temel etik ilkelerine yönelik boyutlar arasında anlamlı bir ilişkinin olduğu tespit edilmiş ve bu sonuçlara göre H₁ hipotezi tüm değişkenler için kabul

edilmiştir. Ayrıca tüm değişkenler arasında mesleki davranış değişkeni, diğer dört değişkene kıyasla en yüksek korelasyon katsayısına sahip olduğu görülmektedir.

Aşağıda yer alan Tablo 4.20’de meslek mensuplarının mesleki etik ilke ve kurallara uymalarında etkili olan faktörler ile meslek etiğinin alt boyutlarını oluşturan temel etik ilkeleri arasındaki pearson korelasyon katsayıları gösterilmektedir.

Tablo 4.20: Etik İlke ve Kurallarına Uyulmasında Etkili Olan Faktörler ile Temel Etik İlkelerin Boyutları Arasındaki İlişkiye Ait Korelasyon Katsayıları

		Dürüstlük	Tarafsızlık	Mesleki Yeterlilik ve Özen	Gizlilik	Mesleki Davranış
n=326						
Mesleki eğitim ve deneyim	r	,115*	,249**	,196**	,360**	,300**
	p	,038	,000	,000	,000	,000
Karakter özelliği	r	-,122*	-,002	,023	,174**	,026
	p	,028	,966	,679	,002	,636
Meslek yasası	r	,280**	,227**	,259**	,224**	,374**
	p	,000	,000	,000	,000	,000
İnançlar	r	-,096	-,025	-,047	-,069	-,066
	p	,082	,655	,399	,213	,231
Kültürel değerler	r	,000	-,042	-,032	,021	-,035
	p	,995	,453	,565	,706	,528
Sosyal çevre	r	-,023	-,033	-,039	-,024	,018
	p	,675	,554	,484	,667	,750
Aile terbiyesi	r	,010	,089	,038	,106	,049
	p	,861	,107	,497	,056	,374
Devlete olan bağlılık	r	,169**	,186**	,161**	,193**	,267**
	p	,002	,001	,004	,000	,000
Cezai yaptırımlar	r	-,013	,077	,204**	,072	,094
	p	,812	,166	,000	,196	,089

** İlişki, $p < 0,01$ seviyesinde anlamlı (2-yönlü).

* İlişki, $p < 0,05$ seviyesinde anlamlı (2-yönlü)

- H₂: Mesleki etik ilke ve kurallara uyulmasında etkili olan faktörler ile temel etik ilkelerine yönelik boyutlar arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Yukarıdaki tabloda yer alan sonuçlar incelendiğinde etik ilke ve kurallara uyulmasında etkili olan faktörler ile beş temel etik ilkelerden bazıları arasında pozitif ve negatif yönde, zayıf ve orta düzeyde ($0,00 < r \leq 0,49$) istatistiksel olarak anlamlı bir

ilişki olduğu görülmektedir. Mesleki eğitim ve deneyim, meslek yasası ve devlete olan bağlılık değişkenlerinin, beş değişkenin tümüyle anlamlı ilişkisinden dolayı H₂ hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo incelendiğinde; mesleki eğitim ve deneyim değişkeni ile “gizlilik” değişkeni arasında orta düzeyde ($r=,360$; $p<,01$); diğer dört değişken arasında ise zayıf düzeyde ($r\leq 0,30$) pozitif yönlü istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir. Mesleki eğitim ve deneyim değişkeni ile en yüksek korelasyon katsayısına sahip değişkenin ($r=,360$) gizlilik değişkeni olduğu, en düşüğü ise ($r=,115$) dürüstlük değişkeni olduğu görülmektedir.

Karakter özelliği değişkeni ile “dürüstlük” değişkeni arasında zayıf düzeyde ($r= -,122$; $p<,05$) ve negatif yönlü; “gizlilik” değişkeni arasında yine zayıf düzeyde ($r=,174$; $p<,01$) fakat pozitif yönlü anlamlı bir ilişki görülmektedir. Karakter özelliği ile tarafsızlık, mesleki davranış, mesleki yeterlilik ve özen değişkenleri arasında istatistiksel olarak anlamlı ilişki olmadığı ($p>,05$) tespit edilmiş, dolayısıyla bu üç değişken için H₂ hipotezi reddedilmiştir. Burada karakter özelliği değişkeni ile dürüstlük değişkeni arasında her ne kadar zayıf düzeyde bir ilişki tespit edilse de bu ilişkinin istatistiksel anlamda negatif yönlü olması dikkat çekicidir.

Meslek yasası değişkeni ile “mesleki davranış” değişkeni arasında orta düzeyde ($r=,374$; $p<,01$); dürüstlük, tarafsızlık, gizlilik, mesleki yeterlilik ve özen değişkenleri arasında zayıf düzeyde ($r\leq 0,30$; $p<,01$) pozitif yönlü anlamlı ilişki görülmektedir. Meslek yasası değişkeni ile en yüksek korelasyon katsayısına sahip değişkenin ($r=,374$) mesleki davranış değişkeni olduğu, en düşüğü ise ($r=,224$) gizlilik değişkeni olduğu görülmektedir.

Devlete olan bağlılık değişkeni ile dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış değişkenleri arasında zayıf düzeyde ($r\leq 0,30$; $p<,01$) pozitif yönlü anlamlı ilişki tespit edilmiştir. Devlete olan bağlılık değişkeni ile en yüksek korelasyon katsayısına sahip değişkenin ($r=,267$) mesleki davranış değişkeni olduğu, en düşüğü ise ($r=,161$) mesleki yeterlilik ve özen değişkeni olduğu görülmektedir.

Cezai yaptırımlar değişkeni ile mesleki yeterlilik ve özen değişkeni arasında zayıf yönde ($r=,204$; $p<,01$) pozitif yönlü anlamlı ilişki görülmektedir. Bu değişken ile dürüstlük, tarafsızlık, gizlilik ve mesleki davranış değişkenleri arasında istatistiksel olarak anlamlı ilişki olmadığı ($p>,05$) tespit edilmiş, dolayısıyla bu dört değişken için H_2 hipotezi reddedilmiştir.

Son olarak, inançlar, kültürel değerler, sosyal çevre ve aile terbiyesi değişkenleri ile dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış değişkenleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkinin olmadığı ($p>,05$) tespit edilmiş, dolayısıyla bu değişkenler için H_2 hipotezi reddedilmiştir.

4.7.4 Kategorik Değişkenlerin Farklılıklarının İncelenmesi

Temel etik ilkeleri oluşturan araştırma değişkenleri (dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış alt boyutları) ile sosyo-demografik (kategorik) değişkenler arasındaki farklılıkların tespit edilmesi için analiz tekniklerinden “Bağımsız Gruplar T Testi” ve “Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA)” uygulanmıştır. Meslek mensuplarının cinsiyet ve etik eğitimi değişkenleri ile temel etik ilkeler hakkındaki algı ve tutumları arasında herhangi bir farklılığın olup olmadığı “Bağımsız Gruplar T Testi”yle; geriye kalan kategorik değişkenler ile temel etik ilkeler hakkındaki algı ve tutumları arasında herhangi bir farklılığın olup olmadığı “Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA)” testi ile analiz edilmiştir.

Meslek mensuplarının mesleki etik algı ve tutumlarının cinsiyete göre farklılaşp farklılaşmadığını belirlemek amacıyla yapılan bağımsız gruplar t testi sonuçları Tablo 4.21’de verilmiştir.

Tablo 4.21: Cinsiyet Değişkenine Göre Temel Etik İlkelerin Boyutlarındaki Farklılıkların Karşılaştırılması (T Testi Analizi)

Boyutlar	Cinsiyet	n	\bar{X}	SS	T Testi		
					t	sd	p
Dürüstlük	Kadın	43	3,4651	,68265	1,965*	324	,050*
	Erkek	283	3,2244	,75765			
Tarafsızlık	Kadın	43	3,7326	,81357	0,727	324	,468
	Erkek	283	3,6387	,78465			
Mesleki Yeterlilik ve Özen	Kadın	43	3,9012	,77563	1,612	324	,108
	Erkek	283	3,6714	,88439			
Gizlilik	Kadın	43	4,1453	,76422	-0,034	324	,973
	Erkek	283	4,1493	,70082			
Mesleki Davranış	Kadın	43	3,8140	,68507	1,639	324	,102
	Erkek	283	3,6035	,79813			

Tablo 4.21’de “H₃: Meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında cinsiyete göre anlamlı farklılık vardır.” hipotezi test edilmiştir. Tablo incelendiğinde meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında sadece dürüstlük boyutunun cinsiyet değişkenine göre anlamlı bir farklılığı görülmektedir ($t[324]=1,965$; $p<,05$). Diğer boyutlarda anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>,05$). Bu sonuçlara göre, kadın meslek mensuplarının dürüstlük algıları ($\bar{X}=3,4651$), erkek meslek mensuplarının dürüstlük algılarından ($\bar{X}=3,2244$) daha olumlu bir düzeydedir. Dolayısıyla sadece dürüstlük boyutu için H₃ hipotezi kabul edilmiştir.

Literatür incelendiğinde cinsiyet değişkeni için söz konusu sonuçlara benzer ve farklı sonuçların olduğu görülmektedir. Daştan vd. (2015) ve Marşap vd. (2018) tarafından yapılan çalışmalarda meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında cinsiyete göre (Daştan vd.; dürüstlük, tarafsızlık ve gizlilik boyutlarında; Marşap vd.; gizlilik, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen boyutlarında) anlamlı bir farklılık bulurken; Sakarya ve Kara (2010), Özkan ve Hacıhasanoğlu (2012), Ekergil ve Onay (2018) cinsiyet değişkenine göre anlamlı bir farklılık bulamamıştır.

Meslek mensuplarının uymaları gereken temel etik ilkelerin önem sıralamasının cinsiyete göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek amacıyla yapılan bağımsız gruplar t testi sonuçları Tablo 4.22’de verilmiştir.

Tablo 4.22: Cinsiyet Değişkenine Göre Temel Etik İlkelerin Önem Sıralaması Farklılıklarının Karşılaştırılması (T Testi Analizi)

Temel Etik İlkeler	Cinsiyet	n	\bar{X}	SS	T Testi		
					t	sd	p
Dürüstlük	Kadın	43	4,35	,923	-1,486	324	,138
	Erkek	283	4,54	,749			
Mesleki Yeterlilik ve Özen	Kadın	43	3,21	1,372	-,352	324	,725
	Erkek	283	3,28	1,257			
Tarafsızlık	Kadın	43	3,05	1,234	,737	324	,462
	Erkek	283	2,90	1,202			
Gizlilik	Kadın	43	2,26	,978	,266	324	,790
	Erkek	283	2,21	1,009			
Mesleki Davranış	Kadın	43	2,19	1,402	,329	324	,743
	Erkek	283	2,12	1,273			

Tablo 4.22’de “H₄: Cinsiyete göre temel etik ilkelerin önem sıralamasında anlamlı farklılık vardır.” hipotezi test edilmiştir. Cinsiyete göre yapılan sıralamada, kadın meslek mensuplarının uyması gereken temel etik ilkelerin önem sıralamasında; birinci sırada (5=en önemli koşulu ile 5’e en yakın değer en önemli olarak belirlenmiştir) dürüstlük ilkesi ($\bar{X}=4,35$), ikinci sırada mesleki yeterlilik ve özen ilkesi ($\bar{X}=3,21$), üçüncü sırada tarafsızlık ilkesi ($\bar{X}=3,05$), dördüncü sırada gizlilik ilkesi ($\bar{X}=2,26$) ve son sırada mesleki davranış ilkesi ($\bar{X}=2,19$) yer almıştır. Erkek meslek mensuplarının uyması gereken temel etik ilkelerin önem sıralamasında ise yine birinci sırada dürüstlük ilkesi ($\bar{X}=4,54$) yer almıştır. Sıralama kadın meslek mensuplarıyla ve genel sıralama ile aynı şekilde devam etmiştir. Cinsiyetler arasında etik ilkelerin sıralamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunamamıştır ($p>,05$). Dolayısıyla H₄ hipotezi reddedilmiştir.

Meslek mensuplarının mesleki etik algılarının TÜRMOB’un etik eğitimine katılıp katılmamalarına göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek amacıyla yapılan bağımsız gruplar t testi sonuçları Tablo 4.23’te verilmiştir.

Tablo 4.23: Etik Eğitimi Değişkenine Göre Temel Etik İlkelerin Boyutlarındaki Farklılıkların Karşılaştırılması (T Testi Analizi)

Boyutlar	Etik Eğitimi	n	\bar{X}	SS	T Testi		
					t	sd	p
Dürüstlük	Evet	221	3,3167	,73300	2,124*	324	,034*
	Hayır	105	3,1286	,77763			
Tarafsızlık	Evet	221	3,7206	,74218	2,327*	324	,021*
	Hayır	105	3,5048	,86184			
Mesleki Yeterlilik ve Özen	Evet	221	3,7523	,81707	1,520	324	,129
	Hayır	105	3,5952	,97652			
Gizlilik	Evet	221	4,1934	,68934	1,656	324	,099
	Hayır	105	4,0548	,74112			
Mesleki Davranış	Evet	221	3,7005	,76767	2,319*	324	,021*
	Hayır	105	3,4857	,80902			

Tablo 4.23'te "H₅: Meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında TÜRMOB'un etik eğitimine katılıp katılmamalarına göre anlamlı farklılık vardır." hipotezi test edilmiştir. Tablo incelendiğinde meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında; dürüstlük boyutunun ($t[324]=2,124$; $p<,05$), tarafsızlık boyutunun ($t[324]=2,327$; $p<,05$) ve mesleki davranış boyutunun ($t[324]=2,319$; $p<,05$) TÜRMOB'un etik eğitimi değişkenine göre anlamlı bir farklılığı görülmektedir. Diğer iki boyutta anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>,05$). Bu sonuçlara göre, TÜRMOB'un etik eğitimine katılan meslek mensuplarının dürüstlük ($\bar{X}=3,3167$), tarafsızlık ($\bar{X}=3,7206$) ve mesleki davranış algıları ($\bar{X}=3,7005$), TÜRMOB'un etik eğitimine katılmayan meslek mensuplarının dürüstlük ($\bar{X}=3,1286$), tarafsızlık ($\bar{X}=3,5048$) ve mesleki davranış algılarından ($\bar{X}=3,4857$) daha olumludur. Dolayısıyla dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki davranış boyutları için H₅ hipotezi kabul edilmiştir.

Literatür incelendiğinde TÜRMOB'un etik eğitimi değişkeni için bu çalışmanın sonuçlarından farklı olarak Marşap vd.'nin (2018) çalışmasında etik eğitimi değişkenine göre anlamlı bir farklılık bulunmamıştır.

Meslek mensuplarının uymaları gereken temel etik ilkelerin önem sıralaması TÜRMOB'un etik eğitimine katılıp katılmamalarına göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek amacıyla yapılan bağımsız gruplar t testi sonuçları Tablo 4.24'te verilmiştir.

Tablo 4.24: Etik Eğitimi Değişkenine Göre Temel Etik İlkelerin Önem Sıralaması Farklılıklarının Karşılaştırılması (T Testi Analizi)

Temel Etik İlkeler	Etik Eğitimi	n	\bar{X}	SS	T Testi		
					t	sd	p
Dürüstlük	Evet	221	4,42	,842	-3,576	286	,000*
	Hayır	105	4,70	,570			
Mesleki Yeterlilik ve Özen	Evet	221	3,24	1,333	-,625	237	,532
	Hayır	105	3,33	1,132			
Tarafsızlık	Evet	221	3,02	1,228	2,139	324	,033*
	Hayır	105	2,71	1,133			
Gizlilik	Evet	221	2,15	,973	-1,793	324	,074
	Hayır	105	2,36	1,057			
Mesleki Davranış	Evet	221	2,24	1,342	2,474	238	,014*
	Hayır	105	1,89	1,138			

Tablo 4.24'te "H₆: Meslek mensuplarının TÜRMOB'un etik eğitimine katılıp katılmamalarına göre temel etik ilkelerin önem sıralamasında anlamlı farklılık vardır." hipotezi test edilmiştir. Meslek mensuplarının TÜRMOB'un etik eğitimine katılıp katılmamalarına göre yapılan sıralamada, etik eğitime katılan meslek mensuplarının uyması gereken temel etik ilkelerin önem sıralamasında; birinci sırada dürüstlük ilkesi ($\bar{X}=4,42$), ikinci sırada mesleki yeterlilik ve özen ilkesi ($\bar{X}=3,24$), üçüncü sırada tarafsızlık ilkesi ($\bar{X}=3,02$), dördüncü sırada mesleki davranış ilkesi ($\bar{X}=2,24$) ve son sırada gizlilik ilkesi ($\bar{X}=2,15$) yer almıştır. Etik eğitime katılmayan meslek mensuplarının uyması gereken temel etik ilkelerin önem sıralaması ise etik eğitime katılan meslek mensuplarının uyması gereken temel etik ilkelerin önem sıralamasının ilk üç sırası ile benzerlik göstermektedir. Dördüncü sırayı gizlilik ilkesi, son sırayı ise mesleki davranış ilkesi olarak genel sıralamayla benzerlik göstermiştir.

Tablo incelendiğinde meslek mensuplarının uyması gereken temel etik ilkelerin önem sıralamasında; dürüstlük ilkesinin ($t[286]=-3,576$; $p<,05$), tarafsızlık ilkesinin ($t[324]=2,139$; $p<,05$) ve mesleki davranış ilkesinin ($t[238]=2,474$; $p<,05$) TÜRMOB'un etik eğitimi değişkenine göre anlamlı bir farklılığı görülmektedir. Diğer iki boyutta anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>,05$). Dolayısıyla dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki davranış ilkeleri için H₆ hipotezi kabul edilmiştir. Farklılığın ortaya çıktığı ilkelerin sonuçlarına göre:

- i. Önem sıralamasında dürüstlük ilkesini, TÜRMOB’un etik eğitimine katılmayan meslek mensupları ($\bar{X}=4,70$) bu eğitime katılan meslek mensuplarına ($\bar{X}=4,42$) göre daha önemli bulmaktadırlar.
- ii. Önem sıralamasında tarafsızlık ilkesini, TÜRMOB’un etik eğitimine katılan meslek mensupları ($\bar{X}=3,02$) bu eğitime katılmayan meslek mensuplarına ($\bar{X}=2,71$) göre daha önemli bulmaktadırlar.
- iii. Önem sıralamasında mesleki davranış ilkesini, TÜRMOB’un etik eğitimine katılan meslek mensupları ($\bar{X}=2,24$) bu eğitime katılmayan meslek mensuplarına ($\bar{X}=1,89$) göre daha önemli bulmaktadırlar.

Meslek mensuplarının mesleki etik algılarının mesleki unvana göre farklılaşp farklılaşmadığını belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi (ANOVA) testi sonuçları Tablo 4.25’te verilmiştir.

Tablo 4.25: Mesleki Unvan Değişkenine Göre Temel Etik İlkelerin Boyutlarındaki Farklılıkların Karşılaştırılması (ANOVA Testi)

Boyutlar	Mesleki Unvan	n	\bar{X}	SS	ANOVA Testi		
					F	sd	p
Dürüstlük	SM	12	3,3333	,71774	1,218	2	,297
	SMMM	303	3,2409	,74732			
	YMM	11	3,5909	,88933			
	Toplam	326	3,2561	,75164			
Tarafsızlık	SM	12	3,4792	,99692	,295	2	,745
	SMMM	303	3,6576	,78011			
	YMM	11	3,6591	,81603			
	Toplam	326	3,6511	,78788			
Mesleki Yeterlilik ve Özen	SM	12	3,6458	1,00825	,488	2	,614
	SMMM	303	3,7129	,86199			
	YMM	11	3,4545	1,07132			
	Toplam	326	3,7017	,87319			
Gizlilik	SM	12	3,7500	,73082	2,742	2	,066
	SMMM	303	4,1733	,69686			
	YMM	11	3,9091	,88227			
	Toplam	326	4,1488	,70827			
Mesleki Davranış	SM	12	3,6500	,80510	,350	2	,705
	SMMM	303	3,6376	,78007			
	YMM	11	3,4364	,98313			
	Toplam	326	3,6313	,78642			

Tablo 4.25’te “H₇: Meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında mesleki unvana göre anlamlı farklılık vardır.” hipotezi test edilmiştir. Tablo incelendiğinde meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında mesleki unvana

göre anlamlı bir farklılığın olmadığı görülmektedir ($p>,05$). Dolayısıyla tüm boyutlar için H_7 hipotezi reddedilmiştir.

Literatür incelendiğinde mesleki unvan değişkeni için söz konusu sonuçlara benzer ve farklı sonuçların olduğu görülmektedir. Sakarya ve Kara (2010) tarafından yapılan çalışmada meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında mesleki unvana göre (dürüstlük ve mesleki davranış boyutlarında) anlamlı bir farklılık bulunurken; Daştan, Bayraktar ve Bellikli (2015), Özkan ve Hacıhasanoğlu (2012) tarafından yapılan çalışmalarda mesleki unvan değişkenine göre bu çalışmada olduğu gibi anlamlı bir farklılık bulunmamıştır.

Meslek mensuplarının mesleki etik algılarının yaşa göre farklılaşp farklılaşmadığını belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi (ANOVA) testi sonuçları Tablo 4.26'da verilmiştir.

Tablo 4.26: Yaş Değişkenine Göre Temel Etik İlkelerin Boyutlarındaki Farklılıkların Karşılaştırılması (ANOVA Testi)

Boyutlar	Yaş	n	\bar{X}	SS	ANOVA Testi		
					F	sd	p
Dürüstlük	25 - 34	26	2,9904	,81080	1,502	4	,201
	35 - 44	112	3,2500	,86862			
	45 - 54	88	3,3608	,63750			
	55 - 65	80	3,2031	,68332			
	66 ve üstü	20	3,3875	,64111			
	Toplam	326	3,2561	,75164			
Tarafsızlık	25 - 34	26	3,3462	,71790	1,116	4	,349
	35 - 44	112	3,6808	,80203			
	45 - 54	88	3,6563	,83159			
	55 - 65	80	3,7063	,74074			
	66 ve üstü	20	3,6375	,76724			
	Toplam	326	3,6511	,78788			
Mesleki Yeterlilik ve Özen	25 - 34	26	3,3173	,96581	1,550	4	,188
	35 - 44	112	3,6875	,93752			
	45 - 54	88	3,7585	,85974			
	55 - 65	80	3,7844	,77106			
	66 ve üstü	20	3,7000	,75915			
	Toplam	326	3,7017	,87319			
Gizlilik	25 - 34	26	4,0481	,59169	1,511	4	,199
	35 - 44	112	4,2612	,68887			
	45 - 54	88	4,1449	,78209			
	55 - 65	80	4,0844	,68082			
	66 ve üstü	20	3,9250	,67911			
	Toplam	326	4,1488	,70827			
Mesleki Davranış	25 - 34	26	3,3308	,76093	1,213	4	,305
	35 - 44	112	3,7054	,86241			
	45 - 54	88	3,6159	,77739			
	55 - 65	80	3,6425	,70059			
	66 ve üstü	20	3,6300	,71163			
	Toplam	326	3,6313	,78642			

Tablo 4.26’da “H₈: Meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında yaşa göre anlamlı farklılık vardır.” hipotezi test edilmiştir. Tablo incelendiğinde meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında yaşa göre anlamlı bir farklılığın olmadığı görülmektedir ($p>,05$). Dolayısıyla tüm boyutlar için H₈ hipotezi reddedilmiştir.

Literatür incelendiğinde yaş değişkeni için söz konusu sonuçlara benzer ve farklı sonuçların olduğu görülmektedir. Hacıhasanoğlu (2013) tarafından yapılan çalışmada meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında yaşa göre (mesleki davranış boyutunda) anlamlı bir farklılık bulunurken; Özkan ve Hacıhasanoğlu (2012) tarafından

yapılan çalışmada mesleki unvan değişkenine göre bu çalışmada olduğu gibi anlamlı bir farklılık bulunmamıştır.

Meslek mensuplarının mesleki etik algılarının eğitim düzeyine göre farklılaşp farklılaşmadığını belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi (ANOVA) testi sonuçları Tablo 4.27’de verilmiştir.

Tablo 4.27: Eğitim Düzeyi Değişkenine Göre Temel Etik İlkelerin Boyutlarındaki Farklılıkların Karşılaştırılması (ANOVA Testi)

Boyutlar	Eğitim Düzeyi	n	\bar{X}	SS	ANOVA Testi		
					F	sd	p
Dürüstlük	Lise	40	3,2938	,67198	2,015	3	,112
	Önlisans	13	3,1154	,60909			
	Lisans	224	3,3069	,75751			
	Yüksek Lisans	49	3,0306	,79325			
	Doktora	-	-	-			
	Toplam	326	3,2561	,75164			
Tarafsızlık	Lise	40	3,6188	,76792	3,385	3	,018*
	Önlisans	13	3,4423	,94182			
	Lisans	224	3,7321	,77062			
	Yüksek Lisans	49	3,3622	,78406			
	Doktora	-	-	-			
	Toplam	326	3,6511	,78788			
Mesleki Yeterlilik ve Özen	Lise	40	3,7500	,83205	1,740	3	,159
	Önlisans	13	3,6538	,74679			
	Lisans	224	3,7522	,85528			
	Yüksek Lisans	49	3,4439	,98988			
	Doktora	-	-	-			
	Toplam	326	3,7017	,87319			
Gizlilik	Lise	40	4,0438	,66479	3,649	3	,013*
	Önlisans	13	3,8269	1,13369			
	Lisans	224	4,2310	,65648			
	Yüksek Lisans	49	3,9439	,77605			
	Doktora	-	-	-			
	Toplam	326	4,1488	,70827			
Mesleki Davranış	Lise	40	3,6350	,74955	1,510	3	,212
	Önlisans	13	3,3846	,69982			
	Lisans	224	3,6821	,76472			
	Yüksek Lisans	49	3,4612	,91306			
	Doktora	-	-	-			
	Toplam	326	3,6313	,78642			

Tablo 4.27’de “H₀: Meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında eğitim düzeyine göre anlamlı farklılık vardır.” hipotezi test edilmiştir. Tablo incelendiğinde meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında tarafsızlık ve gizlilik boyutlarının, eğitim düzeyi değişkenine göre anlamlı farklılığın olduğu

görülmektedir (sırasıyla: ($F=3,385$; $p<,05$); ($F=3,649$; $p<,05$)). Diğer boyutlarda anlamlı bir farklılık bulunmamıştır ($p>,05$). Dolayısıyla tarafsızlık ve gizlilik boyutları için H_0 hipotezi kabul edilmiştir.

Anlamlı farklılığın ortaya çıktığı tarafsızlık boyutunda farklılıkların hangi eğitim düzeyi kategorileri arasında olduğunu belirlemek üzere, “Gruplar Arası Çoklu Karşılaştırma” (Post Hoc Multiple Comparisons) testlerinden, varyansların eşit dağılması nedeniyle ($p=,540>,05$), en yaygın kullanılan “Scheffe” testi yapılmıştır. Bu test sonucuna göre, eğitim düzeyi lisans olan meslek mensuplarının tarafsızlık algılarının ($\bar{X}=3,7321$) eğitim düzeyi yüksek lisans olan meslek mensuplarının tarafsızlık algılarından ($\bar{X}=3,3622$) daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.

Diğer bir anlamlı farklılığın ortaya çıktığı gizlilik boyutunda farklılıkların hangi eğitim düzeyi kategorileri arasında olduğunu belirlemek üzere, “Gruplar Arası Çoklu Karşılaştırma” (Post Hoc Multiple Comparisons) testlerinden, varyansların eşit dağılmaması nedeniyle ($p=,008<,05$), “Games-Howell” testi yapılmıştır. Bu test sonucunda eğitim düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunamamıştır.

Literatür incelendiğinde eğitim düzeyi değişkeni için söz konusu sonuçlara benzer ve farklı sonuçların olduğu görülmektedir. Özkan ve Hacıhasanoğlu (2012) ve Daştan vd. (2015) tarafından yapılan çalışmalarda meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında eğitim düzeyine göre (Özkan ve Hacıhasanoğlu; dürüstlük boyutunda; Daştan vd.; gizlilik, mesleki yeterlilik ve özen boyutlarında) anlamlı bir farklılık bulunurken; Sakarya ve Kara (2010), Hacıhasanoğlu (2013), Marşap vd. (2018) tarafından yapılan çalışmada eğitim düzeyi değişkenine göre anlamlı bir farklılık bulunmamıştır.

Meslek mensuplarının mesleki etik algılarının mesleki tecrübeye göre farklılaşp farklılaşmadığını belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi (ANOVA) testi sonuçları Tablo 4.28’de verilmiştir.

Tablo 4.28: Mesleki Tecrübe Değişkenine Göre Temel Etik İlkelerin Boyutlarındaki Farklılıkların Karşılaştırılması (ANOVA Testi)

Boyutlar	Mesleki Tecrübe	n	\bar{X}	SS	ANOVA Testi		
					F	sd	p
Dürüstlük	5 ve altı	20	3,1875	,88062	,390	4	,816
	6 - 11	58	3,1638	,90023			
	12 - 17	56	3,2545	,74847			
	18 - 25	70	3,3143	,74659			
	26 ve üstü	122	3,2787	,65885			
	Toplam	326	3,2561	,75164			
Tarafsızlık	5 ve altı	20	3,4375	,63802	,736	4	,316
	6 - 11	58	3,5733	,81651			
	12 - 17	56	3,6607	,82906			
	18 - 25	70	3,8036	,85539			
	26 ve üstü	122	3,6311	,73167			
	Toplam	326	3,6511	,78788			
Mesleki Yeterlilik ve Özen	5 ve altı	20	3,2000	1,00525	1,827	4	,123
	6 - 11	58	3,6940	,85973			
	12 - 17	56	3,7277	,96210			
	18 - 25	70	3,7607	,95120			
	26 ve üstü	122	3,7418	,74754			
	Toplam	326	3,7017	,87319			
Gizlilik	5 ve altı	20	4,2250	,79015	1,019	4	,397
	6 - 11	58	4,1724	,70276			
	12 - 17	56	4,2143	,67155			
	18 - 25	70	4,2286	,64933			
	26 ve üstü	122	4,0492	,74457			
	Toplam	326	4,1488	,70827			
Mesleki Davranış	5 ve altı	20	3,4800	1,01234	,458	4	,766
	6 - 11	58	3,5483	,81353			
	12 - 17	56	3,6464	,79269			
	18 - 25	70	3,6800	,79447			
	26 ve üstü	122	3,6607	,73040			
	Toplam	326	3,6313	,78642			

Tablo 4.28’de “H₁₀: Meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında mesleki tecrübeye göre anlamlı farklılık vardır.” hipotezi test edilmiştir. Tablo incelendiğinde meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında mesleki tecrübeye göre anlamlı bir farklılığın olmadığı görülmektedir ($p>,05$). Dolayısıyla tüm boyutlar için H₁₀ hipotezi reddedilmiştir.

Literatür incelendiğinde mesleki tecrübe değişkeni için söz konusu sonuçlara benzer ve farklı sonuçların olduğu görülmektedir. Sakarya ve Kara (2010), Daştan, Bayraktar ve Bellikli (2015) ve Ekergil ve Onay (2018) tarafından yapılan çalışmalarda meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında mesleki tecrübeye göre

(Sakarya ve Kara; mesleki yeterlilik ve özen ve mesleki davranış boyutlarında, Daştan vd.; gizlilik boyutunda; Ekeril ve Onay; tarafsızlık boyutunda) anlamlı bir farklılık bulunurken; Özkan ve Hacıhasanoğlu (2012), Hacıhasanoğlu (2013) ve Yılmaz vd. (2015) tarafından yapılan çalışmalarda mesleki tecrübe değişkenine göre bu çalışmada olduğu gibi anlamlı bir farklılık bulunmamıştır.

Meslek mensuplarının mesleki etik algılarının mükellef sayısına göre farklılaşp farklılaşmadığını belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi (ANOVA) testi sonuçları Tablo 4.29’da verilmiştir.

Tablo 4.29: Mükellef Sayısı Değişkenine Göre Temel Etik İlkelerin Boyutlarındaki Farklılıkların Karşılaştırılması (ANOVA Testi)

Boyutlar	Mükellef Sayısı	n	\bar{X}	SS	ANOVA Testi		
					F	sd	p
Dürüstlük	0 - 20	34	3,2647	,72807	3,103	4	,016*
	21 - 40	46	3,4674	,68030			
	41 - 60	68	3,1985	,72734			
	61 - 80	59	3,0000	,77125			
	81 ve üstü	119	3,3319	,76199			
	Toplam	326	3,2561	,75164			
Tarafsızlık	0 - 20	34	3,5588	,72837	2,019	4	,091
	21 - 40	46	3,7228	,83038			
	41 - 60	68	3,5441	,77501			
	61 - 80	59	3,4958	,67831			
	81 ve üstü	119	3,7878	,83020			
	Toplam	326	3,6511	,78788			
Mesleki Yeterlilik ve Özen	0 - 20	34	3,5368	,86193	1,391	4	,120
	21 - 40	46	3,5543	,83983			
	41 - 60	68	3,6801	,89656			
	61 - 80	59	3,6102	,82951			
	81 ve üstü	119	3,8634	,88403			
	Toplam	326	3,7017	,87319			
Gizlilik	0 - 20	34	4,0515	,68196	1,819	4	,005*
	21 - 40	46	4,0000	,77639			
	41 - 60	68	4,0809	,75365			
	61 - 80	59	4,0085	,69631			
	81 ve üstü	119	4,3424	,63184			
	Toplam	326	4,1488	,70827			
Mesleki Davranış	0 - 20	34	3,5353	,95565	2,550	4	,002*
	21 - 40	46	3,5783	,74860			
	41 - 60	68	3,4647	,70091			
	61 - 80	59	3,4610	,83232			
	81 ve üstü	119	3,8588	,72689			
	Toplam	326	3,6313	,78642			

Tablo 4.29’da “H₁₁: Meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında mükellef sayısına göre anlamlı farklılık vardır.” hipotezi test edilmiştir. Tablo incelendiğinde meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında dürüstlük, gizlilik ve mesleki davranış boyutlarının, mükellef sayısı değişkenine göre anlamlı bir farklılığı görülmektedir (sırasıyla: ($F=3,103$; $p<,05$); ($F=1,819$; $p<,05$); ($F=2,550$; $p<,05$)). Diğer boyutlarda anlamlı bir farklılık bulunmamıştır ($p>,05$). Dolayısıyla dürüstlük, gizlilik ve mesleki davranış boyutları için H₁₁ hipotezi kabul edilmiştir.

Anlamlı farklılığın ortaya çıktığı boyutlarda farklılıkların hangi mükellef sayısı kategorileri arasında olduğunu belirlemek üzere “Scheffe” testi uygulanmıştır. Bu test sonuçlarına göre:

- i. Mükellef sayısı 21-40 arası olan meslek mensuplarının dürüstlük algıları ($\bar{X}=3,4674$) mükellef sayısı 61-80 arası olan meslek mensuplarının dürüstlük algılarından ($\bar{X}=3,0000$) daha yüksek olduğu tespit edilmiştir (*Levene testi*=,745; $p>,05$).
- ii. Gizlilik boyutunda mükellef sayısı kategorileri arasında anlamlı bir farklılık bulunmamıştır (*Levene testi*=,683; $p>,05$).
- iii. Mükellef sayısı 81 ve üstü olan meslek mensuplarının mesleki davranış algılarının ($\bar{X}=3,8588$) mükellef sayısı 41-60 ve 61-80 arası olan meslek mensuplarının mesleki davranış algılarından (sırasıyla: $\bar{X}=3,4647$; $\bar{X}=3,4610$) daha yüksek olduğu tespit edilmiştir (*Levene testi*=,081; $p>,05$).

Literatür incelendiğinde mükellef sayısı değişkeni için söz konusu sonuçlara benzer ve farklı sonuçların olduğu görülmektedir. Sakarya ve Kara (2010), Hacıhasanoğlu (2013) ve Ekergil ve Onay (2018) tarafından yapılan çalışmalarda meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında mükellef sayısına göre (Sakarya ve Kara; tarafsızlık boyutunda; Hacıhasanoğlu; mesleki yeterlilik ve özen ve mesleki davranış boyutlarında; Ekergil ve Onay; gizlilik boyutunda) anlamlı bir farklılık bulunurken; Meriç ve Kaygusuzoğlu (2017) tarafından yapılan çalışmada mükellef sayısı değişkenine göre anlamlı bir farklılık bulunmamıştır.

Meslek mensuplarının mesleki etik algılarının aylık ortalama net gelir düzeyine göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi (ANOVA) testi sonuçları Tablo 4.30’da verilmiştir.

Tablo 4.30: Gelir Düzeyi Değişkenine Göre Temel Etik İlkelerin Boyutlarındaki Farklılıkların Karşılaştırılması (ANOVA Testi)

Boyutlar	Gelir Düzeyi	n	\bar{X}	SS	ANOVA Testi		
					F	sd	p
Dürüstlük	4.000 TL ve Altı	41	3,4024	,60435	,551	4	,698
	4.001 - 5.500	71	3,2852	,75154			
	5.501 - 7.000	71	3,2113	,73999			
	7.001 - 8.500	42	3,2321	,79517			
	8.500 TL Üstü	101	3,2178	,79974			
	Toplam	326	3,2561	,75164			
Tarafsızlık	4.000 TL ve Altı	41	3,6707	,73620	,082	4	,971
	4.001 - 5.500	71	3,6866	,71304			
	5.501 - 7.000	71	3,6690	,79370			
	7.001 - 8.500	42	3,5893	,79790			
	8.500 TL Üstü	101	3,6312	,85994			
	Toplam	326	3,6511	,78788			
Mesleki Yeterlilik ve Özen	4.000 TL ve Altı	41	3,7134	,78374	,305	4	,811
	4.001 - 5.500	71	3,7359	,71948			
	5.501 - 7.000	71	3,7852	,82407			
	7.001 - 8.500	42	3,6012	1,03012			
	8.500 TL Üstü	101	3,6559	,97330			
	Toplam	326	3,7017	,87319			
Gizlilik	4.000 TL ve Altı	41	4,0183	,83925	,449	4	,468
	4.001 - 5.500	71	4,1796	,69845			
	5.501 - 7.000	71	4,0951	,61145			
	7.001 - 8.500	42	4,1071	,82296			
	8.500 TL Üstü	101	4,2351	,67065			
	Toplam	326	4,1488	,70827			
Mesleki Davranış	4.000 TL ve Altı	41	3,6439	,83966	,036	4	,994
	4.001 - 5.500	71	3,6423	,71468			
	5.501 - 7.000	71	3,6592	,73709			
	7.001 - 8.500	42	3,6095	,94322			
	8.500 TL Üstü	101	3,6079	,78990			
	Toplam	326	3,6313	,78642			

Tablo 4.30’da “H₁₂: Meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında aylık ortalama net gelir düzeyine göre anlamlı farklılık vardır.” hipotezi test edilmiştir. Tablo incelendiğinde meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında gelir düzeyine göre anlamlı bir farklılığın olmadığı görülmektedir ($p>,05$). Dolayısıyla tüm boyutlar için H₁₂ hipotezi reddedilmiştir.

Literatür incelendiğinde mesleki tecrübe değişkeni için söz konusu sonuçlara benzer sonuçların olduğu görülmektedir. Sakarya ve Kara (2010), Hacıhasanoğlu (2013) ve Meriç ve Kaygusuzoğlu (2017) tarafından yapılan çalışmalarda gelir düzeyi değişkenine göre bu çalışmada olduğu gibi anlamlı bir farklılık bulunmamıştır.

Meslek mensuplarının mesleki etik algılarının personel sayısına göre farklılaşp farklılaşmadığını belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi (ANOVA) testi sonuçları Tablo 4.31’de verilmiştir.

Tablo 4.31: Personel Sayısı Değişkenine Göre Temel Etik İlkelerin Boyutlarındaki Farklılıkların Karşılaştırılması (ANOVA Testi)

Boyutlar	Personel Sayısı	n	\bar{X}	SS	ANOVA Testi		
					F	sd	p
Dürüstlük	Yalnızım	48	3,3229	,80550	2,464	3	,062
	1 - 2 Personel	157	3,1433	,73118			
	3 - 5 Personel	102	3,3922	,74504			
	6 Personel ve Üstü	19	3,2895	,72774			
	Toplam	326	3,2561	,75164			
Tarafsızlık	Yalnızım	48	3,7813	,75022	1,648	3	,178
	1 - 2 Personel	157	3,5525	,77265			
	3 - 5 Personel	102	3,7230	,78263			
	6 Personel ve Üstü	19	3,7500	,97895			
	Toplam	326	3,6511	,78788			
Mesleki Yeterlilik ve Özen	Yalnızım	48	3,7500	,85986	,997	3	,394
	1 - 2 Personel	157	3,6290	,82071			
	3 - 5 Personel	102	3,7451	,97047			
	6 Personel ve Üstü	19	3,9474	,76639			
	Toplam	326	3,7017	,87319			
Gizlilik	Yalnızım	48	4,0417	,73538	2,355	3	,072
	1 - 2 Personel	157	4,0796	,75693			
	3 - 5 Personel	102	4,2696	,59044			
	6 Personel ve Üstü	19	4,3421	,72749			
	Toplam	326	4,1488	,70827			
Mesleki Davranış	Yalnızım	48	3,6750	,81122	5,501	3	,001*
	1 - 2 Personel	157	3,4599	,76140			
	3 - 5 Personel	102	3,8392	,75677			
	6 Personel ve Üstü	19	3,8211	,81621			
	Toplam	326	3,6313	,78642			

Tablo 4.31’de “H₁₃: Meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında personel sayısına göre anlamlı farklılık vardır.” hipotezi test edilmiştir. Tablo incelendiğinde meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında mesleki davranış boyutunun, personel sayısı değişkenine göre anlamlı farklılığın olduğu görülmektedir ($F=5,501$; $p<,05$). Diğer boyutlarda anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>,05$). Dolayısıyla mesleki davranış boyutu için H₁₃ hipotezi kabul edilmiştir.

Anlamli farklilikin ortaya ciktigi mesleki davranis boyutunda farkliliklari hangi personel sayisi kategorileri arasin da oldugunu belirlemek uzere, Scheffe testi yapilmistir. Bu test sonucuna gore, personel sayisi 3-5 araligin da olan meslek mensuplarinin mesleki davranis algilari ($\bar{X}=3,8392$) personel sayisi 1 veya 2 olan meslek mensuplarinin mesleki davranis algilarindan ($\bar{X}=3,4599$) daha yuksek oldugu tespit edilmiştir (*Levene testi* = ,522; $p > ,05$).

Literatur incelendiginde personel sayisi degiskeni icin bu calisma sonuclari ndan farkli olarak Meric ve Kaygusuzoglu'nun (2017) calismalarinda personel sayisi degiskenine gore anlaml i bir farklilik bulunmamıştır.

Meslek mensuplarinin mesleki etik algilarinin meslegin gelecegi ile ilgili dusuncelerine gore farklilasip farklilasmadigini belirlemek amaciyla yapilan tek yonlu varyans analizi (ANOVA) testi sonuclari Tablo 4.32'de verilmiştir.

Tablo 4.32: Mesleğin Geleceği Değişkenine Göre Temel Etik İlkelerin Boyutlarındaki Farklılıkların Karşılaştırılması (ANOVA Testi)

Boyutlar	Mesleğin Geleceği	n	\bar{X}	SS	ANOVA Testi		
					F	sd	p
Dürüstlük	Kötümser	54	3,0417	,82666	3,625	2	,028*
	Kararsız	93	3,2124	,71849			
	İyimser	179	3,3436	,73389			
	Toplam	326	3,2561	,75164			
Tarafsızlık	Kötümser	54	3,5046	,94356	2,083	2	,126
	Kararsız	93	3,5887	,76226			
	İyimser	179	3,7277	,74402			
	Toplam	326	3,6511	,78788			
Mesleki Yeterlilik ve Özen	Kötümser	54	3,4028	,92580	4,581	2	,011*
	Kararsız	93	3,6747	,85639			
	İyimser	179	3,8059	,84822			
	Toplam	326	3,7017	,87319			
Gizlilik	Kötümser	54	4,1667	,71869	,559	2	,573
	Kararsız	93	4,0833	,71791			
	İyimser	179	4,1774	,70185			
	Toplam	326	4,1488	,70827			
Mesleki Davranış	Kötümser	54	3,4852	,83472	1,632	2	,197
	Kararsız	93	3,5935	,85539			
	İyimser	179	3,6950	,72957			
	Toplam	326	3,6313	,78642			

Tablo 4.32’de “H₁₄: Meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında mesleğin geleceği ile ilgili düşünceye göre anlamlı farklılık vardır.” hipotezi test edilmiştir. Tablo incelendiğinde meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında dürüstlük ve mesleki yeterlilik ve özen boyutlarının, mesleğin geleceği değişkenine göre anlamlı bir farklılığı görülmektedir (sırasıyla: ($F=3,625$; $p<,05$); ($F=4,581$; $p<,05$)). Diğer boyutlarda anlamlı bir farklılık bulunmamıştır ($p>,05$). Dolayısıyla dürüstlük ve mesleki yeterlilik ve özen boyutları için H₁₄ hipotezi kabul edilmiştir.

Anlamlı farklılığın ortaya çıktığı boyutlarda farklılıkların hangi mesleğin geleceği ile ilgili düşünceler kategorileri arasında olduğunu belirlemek üzere “Scheffe” testi uygulanmıştır. Bu test sonuçlarına göre:

- i. Mesleğin geleceği ile ilgili düşünceleri iyimser olan meslek mensuplarının dürüstlük algıları ($\bar{X}=3,3436$) mesleğin geleceği ile ilgili düşünceleri kötümser olan meslek mensuplarının dürüstlük algılarından ($\bar{X}=3,0417$) daha yüksek olduğu tespit edilmiştir (*Levene testi*=,606; $p>,05$).
- ii. Mesleğin geleceği ile ilgili düşünceleri iyimser olan meslek mensuplarının mesleki yeterlilik ve özen algıları ($\bar{X}=3,8059$) mesleğin geleceği ile ilgili düşünceleri kötümser olan meslek mensuplarının mesleki yeterlilik ve özen algılarından ($\bar{X}=3,4028$) daha yüksek olduğu tespit edilmiştir (*Levene testi*=,642; $p>,05$).

Literatür incelendiğinde mesleğin geleceği ile ilgili düşünceler değişkeni için bu çalışma sonuçlarına benzer olarak Meriç ve Kaygusuzoğlu’nun (2017) çalışmalarında da mesleğin geleceği ile ilgili düşünceler değişkenine göre (mesleki yeterlilik ve özen boyutunda) anlamlı bir farklılık bulunmuştur.

Meslek mensuplarının mesleki etik algılarının faaliyette buldukları illere göre farklılaşp farklılaşmadığını belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi (ANOVA) testi sonuçları Tablo 4.33’te verilmiştir.

Tablo 4.33: Faaliyette Bulunulan İl Değişkenine Göre Temel Etik İlkelerin Boyutlarındaki Farklılıkların Karşılaştırılması (ANOVA Testi)

Boyutlar	Faaliyette Bulunulan İl	n	\bar{X}	SS	ANOVA Testi		
					F	sd	p
Dürüstlük	Bingöl	22	3,1818	,73266	,269	3	,848
	Elazığ	94	3,2899	,80096			
	Malatya	199	3,2412	,73700			
	Tunceli	11	3,3864	,68341			
	Toplam	326	3,2561	,75164			
Tarafsızlık	Bingöl	22	3,9545	,81881	1,210	3	,306
	Elazığ	94	3,6170	,79709			
	Malatya	199	3,6307	,74697			
	Tunceli	11	3,7045	1,25906			
	Toplam	326	3,6511	,78788			
Mesleki Yeterlilik ve Özen	Bingöl	22	3,9205	,83233	,981	3	,402
	Elazığ	94	3,7074	,89401			
	Malatya	199	3,6595	,84011			
	Tunceli	11	3,9773	1,30122			
	Toplam	326	3,7017	,87319			
Gizlilik	Bingöl	22	4,3409	,95601	1,390	3	,246
	Elazığ	94	4,0851	,65331			
	Malatya	199	4,1420	,70147			
	Tunceli	11	4,4318	,68091			
	Toplam	326	4,1488	,70827			
Mesleki Davranış	Bingöl	22	3,6727	,86089	,872	3	,456
	Elazığ	94	3,6106	,80342			
	Malatya	199	3,6161	,75648			
	Tunceli	11	4,0000	1,02372			
	Toplam	326	3,6313	,78642			

Tablo 4.33'te "H₁₅: Meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında faaliyette bulunulan illere göre anlamlı farklılık vardır." hipotezi test edilmiştir. Tablo incelendiğinde meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında illere göre anlamlı bir farklılığın olmadığı görülmektedir ($p > ,05$). Dolayısıyla tüm boyutlar için H₁₅ hipotezi reddedilmiştir.

Meslek mensuplarının uymaları gereken temel etik ilkelerin önem sıralaması faaliyette bulunulan illere göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi (ANOVA) testi sonuçları Tablo 4.34'te verilmiştir.

Tablo 4.34: Faaliyette Bulunulan İl Değişkenine Göre Temel Etik İlkelerin Önem Sıralaması Farklılıklarının Karşılaştırılması (ANOVA Testi)

Temel Etik İlkeler	Faaliyette Bulunulan İl	n	\bar{X}	SS	ANOVA Testi		
					F	sd	p
Dürüstlük	Bingöl	22	4,55	,510	1,764	3	,154
	Elazığ	94	4,56	,681			
	Malatya	199	4,51	,822			
	Tunceli	11	4,00	1,000			
	Toplam	326	4,51	,775			
Mesleki Yeterlilik ve Özen	Bingöl	22	2,55	1,405	2,934	3	,034*
	Elazığ	94	3,43	1,196			
	Malatya	199	3,29	1,240			
	Tunceli	11	3,18	1,779			
	Toplam	326	3,27	1,271			
Tarafsızlık	Bingöl	22	3,09	1,411	2,229	3	,085
	Elazığ	94	2,76	1,206			
	Malatya	199	3,02	1,170			
	Tunceli	11	2,27	1,191			
	Toplam	326	2,92	1,205			
Gizlilik	Bingöl	22	2,77	1,110	2,474	3	,062
	Elazığ	94	2,15	1,067			
	Malatya	199	2,19	,966			
	Tunceli	11	2,18	,603			
	Toplam	326	2,22	1,004			
Mesleki Davranış	Bingöl	22	2,05	1,133	4,070	3	,007*
	Elazığ	94	2,21	1,286			
	Malatya	199	2,03	1,261			
	Tunceli	11	3,36	1,567			
	Toplam	326	2,13	1,289			

Tablo 4.34’te “H₁₆: Meslek mensuplarının faaliyette buldukları illere göre temel etik ilkelerin önem sıralamasında anlamlı farklılık vardır.” hipotezi test edilmiştir. Meslek mensuplarının faaliyette buldukları illere göre yaptıkları önem sıralaması aşağıda maddeler halinde verilmektedir.

- i. Bingöl ilinde faaliyette bulunan meslek mensupları temel etik ilkelerinin önem sıralamasını şu şekilde yapmışlardır: Birinci sıra dürüstlük ilkesi ($\bar{X}=4,55$), ikinci sıra tarafsızlık ilkesi ($\bar{X}=3,09$), üçüncü sıra gizlilik ilkesi ($\bar{X}=2,77$), dördüncü sıra mesleki yeterlilik ve özen ilkesi ($\bar{X}=2,55$) ve son sıra mesleki davranış ilkesi ($\bar{X}=2,05$).
- ii. Elazığ ilinde faaliyette bulunan meslek mensupları temel etik ilkelerinin önem sıralamasını şu şekilde yapmışlardır: Birinci sıra dürüstlük ilkesi ($\bar{X}=4,56$), ikinci sıra mesleki yeterlilik ve özen ilkesi ($\bar{X}=3,43$), üçüncü sıra

tarafsızlık ilkesi ($\bar{X}=2,76$), dördüncü sıra mesleki davranış ilkesi ($\bar{X}=2,21$) ve son sıra gizlilik ilkesi ($\bar{X}=2,15$).

- iii. Malatya ilinde faaliyette bulunan meslek mensupları temel etik ilkelerinin önem sıralamasını şu şekilde yapmışlardır: Birinci sıra dürüstlük ilkesi ($\bar{X}=4,51$), ikinci sıra mesleki yeterlilik ve özen ilkesi ($\bar{X}=3,29$), üçüncü sıra tarafsızlık ilkesi ($\bar{X}=3,02$), dördüncü sıra gizlilik ilkesi ($\bar{X}=2,19$) ve son sıra mesleki davranış ilkesi ($\bar{X}=2,03$). Yapılan bu sıralama genel sıralamayla benzerlik göstermiştir.
- iv. Tunceli ilinde faaliyette bulunan meslek mensupları temel etik ilkelerinin önem sıralamasını şu şekilde yapmışlardır: Birinci sıra dürüstlük ilkesi ($\bar{X}=4,00$), ikinci sıra mesleki davranış ilkesi ($\bar{X}=3,36$), üçüncü sıra mesleki yeterlilik ve özen ilkesi ($\bar{X}=3,18$), dördüncü sıra tarafsızlık ilkesi ($\bar{X}=2,27$) ve son sıra gizlilik ilkesi ($\bar{X}=2,15$).

Tablo incelendiğinde meslek mensuplarının uyması gereken temel etik ilkelerin önem sıralamasında; mesleki yeterlilik ve özen ilkesinin ($F=2,934$; $p<,05$) ve mesleki davranış ilkesinin ($F=4,070$; $p<,05$) faaliyette bulunulan ile göre anlamlı bir farklılığı görülmektedir. Diğer üç boyutta anlamlı bir farklılık bulunmamıştır ($p>,05$). Dolayısıyla mesleki yeterlilik ve özen ve mesleki davranış ilkeleri için H_{16} hipotezi kabul edilmiştir. Bu sonuçlara göre, farklılığın ortaya çıktığı mesleki yeterlilik ve özen ilkesinde hangi iller arasında farklılığın olduğunu belirlemek üzere, varyansların farklı dağılması nedeniyle (*Levene testi* = ,026; $p<,05$) “Games-Howell” testi yapılmıştır. Fakat bu test sonucunda iller arasında anlamlı bir farklılık bulunmamıştır.

Anlamlı farklılığın ortaya çıktığı diğer bir ilke olan mesleki davranış ilkesinde farklılıkların hangi iller arasında olduğunu belirlemek üzere “Scheffe” testi uygulanmıştır (*Levene testi* = ,494; $p>,05$). Bu test sonuçlarına göre; Tunceli ilinde faaliyette bulunan meslek mensupları ($\bar{X}=3,36$) mesleki davranış ilkesini, Elazığ ilinde ($\bar{X}=2,21$), Bingöl ilinde ($\bar{X}=2,05$) ve Malatya ilinde ($\bar{X}=2,03$) faaliyette bulunan meslek mensuplarına göre daha önemli bulmaktadırlar.

Araştırmada test edilen hipotezlerin sonuçları aşağıda yer alan tabloda özetlenerek verilmiştir.

Tablo 4.35: Araştırma Hipotezlerinin Sonuçları

	Hipotezler	Sonuç
H ₁	Temel etik ilkelerine yönelik boyutlar arasında anlamlı bir ilişki vardır.	KABUL
H ₂	Mesleki etik ilke ve kurallara uyulmasında etkili olan faktörler ile temel etik ilkelere yönelik boyutlar arasında anlamlı bir ilişki vardır.	KABUL
H ₃	Meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında cinsiyete göre anlamlı farklılık vardır	KABUL
H₄	Cinsiyete göre temel etik ilkelerin önem sıralamasında anlamlı farklılık vardır.	RET
H ₅	Meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında TÜRMÖB'un etik eğitimine katılıp katılmamalarına göre anlamlı farklılık vardır.	KABUL
H ₆	Meslek mensuplarının TÜRMÖB'un etik eğitimine katılıp katılmamalarına göre temel etik ilkelerin önem sıralamasında anlamlı farklılık vardır.	KABUL
H₇	Meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında mesleki unvana göre anlamlı farklılık vardır.	RET
H₈	Meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında yaşa göre anlamlı farklılık vardır.	RET
H ₉	Meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında eğitim düzeyine göre anlamlı farklılık vardır.	KABUL
H₁₀	Meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında mesleki tecrübeye göre anlamlı farklılık vardır.	RET
H ₁₁	Meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında mükellef sayısına göre anlamlı farklılık vardır.	KABUL
H₁₂	Meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında aylık ortalama net gelir düzeyine göre anlamlı farklılık vardır.	RET
H ₁₃	Meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında personel sayısına göre anlamlı farklılık vardır.	KABUL
H ₁₄	Meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında mesleğin geleceği ile ilgili düşünceye göre anlamlı farklılık vardır.	KABUL
H₁₅	Meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında faaliyette bulunan illere göre anlamlı farklılık vardır.	RET
H ₁₆	Meslek mensuplarının faaliyette buldukları illere göre temel etik ilkelerin önem sıralamasında anlamlı farklılık vardır.	KABUL

SONUÇ ve ÖNERİLER

Küreselleşmeyle birlikte dünyada sermayenin hızla artması ve mal ve hizmetlerin dolaşımı sınırları aşarak uluslararası bir niteliğe bürünmesi kar maksimizasyonunu arttırma amaçlı rekabete sınır tanımaz bir güç kazandırmıştır. Dünya üzerinde var olan yeraltı kaynakları, servetler bir kıtadan diğer bir kıtaya sömürü düzeniyle aktarılması ipin ucunu kaçırmıştır. Ayrıca dünyanın birçok ülkesinde dev firmaları kapsayan muhasebe ve denetim alanında skandallar yaşanmakta, gelişmekte olan ülkelerin gelir dağılımları bozulmakta, ortak kamu yararları göz ardı edilmekte, ekonomik faaliyetler vergi ödenmeden sürdürülmekte, kamu kaynakları israf edilmekte, rüşvet ve torpil dediğimiz adam kayırmacılık bir sistem olarak benimsenir duruma gelmektedir. Bu toplumsal bozulmaların temelinde iş ve meslek etiği standartlarının benimsenmemiş olması yatmaktadır. Bu noktada, özellikle meslek etiği ve sosyal sorumluluk kavramlarına geniş bir yer ayıran bazı dünya üniversiteleri işçi ve işveren sendikaları ve meslek birliklerinin söz konusu alandaki araştırmaları ve incelemeleri aydınlatıcı ve yol gösterici bir rol oynamaktadır (İşgüden ve Çabuk, 2006: 64). Keza, İş ve meslek etiği standartlarının dünyada tam olarak benimsenmemesinin getirdiği sorunlar akademik çalışmalarda kendini göstermektedir.

Bu amaçla, güncelliğini yitirmeyen konulardan biri olan “etik olgusu” incelenmiş, TRB1 bölgesinde faaliyette bulunan bağımsız muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği hakkındaki algı, tutum ve davranışlar konusundaki yaklaşımları anket tekniği kullanılarak ölçülmüştür. Ankette altı amaç hedeflenmiş ve bunlara yönelik soru ve ifade grupları oluşturulmuştur.

Birinci grup sorularla muhasebe meslek mensuplarının sosyo-demografik özelliklerinin saptanması amaçlanarak meslek mensuplarının meslek etiği hakkındaki algı ve tutumları üzerinde anlamlı bir farklılığın olup olmadığı araştırılmıştır. İkinci grupta, tüm meslek mensuplarının uyması gereken temel etik ilkelerinin önem derecesine göre sıralanması istenerek en çok önem verilen ilkenin saptanması amaçlanmıştır. Üçüncü grupta, meslek etiğinin altı alt boyutu oluşturularak bu boyutlarda yer alan ifadelerle meslek mensuplarının etik algı ve tutum düzeylerinin saptanması amaçlanmıştır. Dördüncü grupta meslek mensuplarını etik dışı bir davranışa

yönelten faktörlerin etki düzeylerinin araştırılması, beşinci grupta ise meslek mensuplarının meslek etiği ilke ve kurallarına uymalarında etkili olan faktörlerin etki düzeylerinin araştırılması amaçlanmıştır. Son olarak altıncı grupta, etik dışı davranışlara karşı çözüm önerileri olarak verilen ifadelere katılma düzeylerinin saptanması amaçlanmıştır.

Birinci grup sorularda SMMM'lerin %92,9 ile çoğunlukta olduğu, erkeklerin %86,8, kadınların %13,2 bir orana sahip olduğu, yaş değişkeninde çoğunluk 35-54 yaş aralığında olduğu, eğitim düzeylerinde ağırlık lisans seviyesinde olduğu, mesleki tecrübede çoğunluk 26 yıl ve üzeri olanların olduğu, mükellef sayısında ağırlık 81 mükellef ve üzeri olduğu, aylık ortalama net gelire bakıldığında 8.500 TL ve üzeri gelire sahip olanların çoğunlukta olduğu, personel sayısında ağırlık 1-2 personel çalıştıranların olduğu, mesleğin geleceği hakkındaki düşüncelerinde iyimser olanların çoğunlukta olduğu, TÜRMOB'un etik eğitimine katılanların ağırlıkta olduğu ve en yüksek katılımın TRB1 Bölgesi içerisinde Malatya ili olduğu saptanmıştır. Buna göre muhasebe mesleğinde unvan açısından SMMM'lerin, cinsiyet açısından erkeklerin ve eğitim açısından ise lisans mezunlarının çoğunluğu oluşturduğu söylenebilir.

Muhasebe mesleğinde SM'lerin az olması, yapılan ilgili düzenlemelerle bu unvanının yürürlükten kaldırılması dolayısıyladır. YMM'lerin az olmasının nedeni ise zorlu bir yol izlemek zorunda kaldıklarından dolayıdır. Çünkü YMM olabilmek için en az 10 yıl meslekte aktif olarak çalışmak ve yeterlilik sınavından başarılı olmak gerekmektedir. Meslekte kadınların daha az olmasının nedeni olarak aile-iş dengesini kurmakta zorluk çekmelerinden ve muhasebe işinin toplum tarafından erkek işi olarak görüldüğünden dolayı olduğu söylenebilir.

İkinci grupta, tüm meslek mensuplarının uyması gereken temel etik ilkelerinin katılımcılar tarafından en önemliden başlanarak en az önemliye doğru sıralanması istenmiştir. Katılımcılar ilk sıraya kendilerince en önemli gördükleri “Dürüstlük İlkesi”ni getirmişleridir. Sonrasında “Mesleki Yeterlilik ve Özen İlkesi”, “Tarafsızlık İlkesi”, “Gizlilik İlkesi” ve “Mesleki Davranış İlkesi” şeklinde bir sıralama yapmışlardır. Katılımcılar tarafından Dürüstlük İlkesi'nin ilk sıraya konulması bu ilkenin meslek mensupları arasında suiistimal edilen ilkelerin başında geldiğini gösterdiği söylenebilir.

TÜRMOB etik yönetmeliğinde tüm meslek mensuplarının uyması gereken temel etik ilkelerin sıralaması ise; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış şeklindedir. Bu çalışmada, yönetmelikteki sıralamadan farklı olarak tarafsızlık ile mesleki yeterlilik ve özen ilkeleri yer değiştirmiştir. Gürbüz ve Yılmaz (2016) tarafından yapılan çalışmada da yönetmelikten farklı bir sıralama oluşmuştur. Bu sıralama; mesleki davranış, gizlilik, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen ve dürüstlük şeklinde gerçekleşmiştir.

Üçüncü grupta, meslek etiğinin alt boyutları oluşturularak meslek mensuplarının meslek etiği hakkındaki algı ve tutum düzeyleri ölçülmüştür. Söz konusu boyutlar; genel olarak etik algısı, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış şeklindedir. Bu alt boyutlarda yer alan ifadelerle meslek mensuplarının katılım düzeyleri üzerinden elde edilen belli başlı sonuçlar şu şekilde özetlenebilir:

A. Genel Olarak Etik Algısı Alt Boyutu

- i. Katılımcıların tamamına yakını (%93,9) muhasebe mesleği hakkında etik ilke ve kuralları bildiği fakat bu ilke ve kuralların uygulanabilirliği konusunda çekimser (%46,1) kaldıkları tespit edilmiştir. Buna göre, söz konusu ilke ve kuralların yeni bir düzenleme ile uygulanabilirliğini artırmak veya bu ilke ve kuralların uygulanabilir olduğunu kanıtlamak için ilgililer tarafından meslek mensuplarını tatmin edici çalışmalar yürütmek gerekmektedir.
- ii. Muhasebe mesleğinde etiğin tıpkı diğer teknik muhasebe becerileri gibi öğrenilmesi gerektiği konusunda katılımcıların çoğunun (%88) aynı görüşte olduğu tespit edilmiştir. Böylece muhasebe mesleğinin sadece teknik yönünün olmadığı mesleğin itibarının sağlanması ve artırılması için etik yönünün de öğrenilmesi gerektiği konusunda meslek mensuplarının farkında oldukları söylenebilir.
- iii. Katılımcıların tamamına yakını (%96,3), etik ilkeler konusunda toplumsal hassasiyetin artmasını meslek etiğinin gelişmesi yönünden olumlu bir katkı sağlayacağı görüşünde olduğu tespit edilmiştir. Etik ilkeler konusunda toplumsal hassasiyetin artması meslek mensuplarından uygunsuz istek ve taleplerde bulunmanın önünü keseceği söylenebilir.
- iv. Katılımcıların çoğunun (%80) mesleki etik ilke ve kurallarla ilgili düzenlenen eğitim, konferans ve seminerlere katıldığı tespit edilmiştir. Bu durum, meslek

mensuplarının mesleki etik ilke ve kurallarla ilgili verilen eğitimlere gösterdikleri ihtimamı göstermektedir. Geriye kalan % 20'lik kesim ise anket uygulaması aşamasında yapılan görüşmelerde Tunceli ve Bingöl gibi illerde faaliyette bulunan meslek mensupları, meslek etiği ile ilgili eğitim-konferans ve seminerlerin yapılmadığını bu nedenle ifadeye yanıt olarak kararsızım ve katılmıyorum düzeylerine işaretleme yaptıklarını belirtmişlerdir. Bu eksikliği gidermek adına TÜRMOB ve odalar tarafından belirli periyotlarla meslek mensuplarına online eğitim ve seminerlerin verilmesi gerekmektedir.

- v. Katılımcıların büyük bir kısmının; meslek etiği ilke ve kurallarına uyulduğu takdirde mesleğin saygınlığının artacağına yönelik bir algıya sahip olduğu tespit edilmiştir. Bu durumun muhasebe mesleğinin itibarı açısından olumlu olduğu söylenebilir. Ayrıca katılımcıların çoğu, etik dışı olan her türlü davranışı etik ihlali olarak gördüklerini belirtmişlerdir. Fakat tam tersini savunan (%18,7) tarafın azımsanmayacak bir çoğunluğa sahip olduğu ve bu da muhasebe mesleğinin saygınlığının zedelenmesine bir sebebiyet verebileceği söylenebilir.
- vi. Katılımcıların büyük bir çoğunluğunun (%84) meslek etiğine uyulması kısa vadede zarar gibi görünse de uzun vadede kar olduğunu düşündüğü ve ülkenin ekonomik gelişmişliği ile etik gelişim arasında bir ilişkinin olduğu yönünde bir görüşe sahip olduğu tespit edilmiştir.

Sonuç olarak genel etik algısı boyutu ölçeğinin ortalamasına ($\bar{X}=4,17$) göre araştırmaya katılan meslek mensuplarının genel etik algılarının yüksek bir seviyede olduğu tespit edilmiştir.

B. Dürüstlük Alt Boyutu

- i. Katılımcıların yarısından fazlası (%58) etik ilkelerini sadece yasalara uymakla sınırlı olarak görmediklerini yasal boşluklar olsa dahi etik ilkelere bağlı kaldıklarını ve mesleki ilişkilerinde doğru ve açık sözlü olduklarını savunmuşlardır.
- ii. Katılımcıların %55,9'unun yasal boşlukların olduğu konularda müşterilerinin çıkarlarına göre hareket ettiklerini belirtmeleri ile topluma ve devlete karşı taşıdıkları sorumlulukları yerine getirmediği sonucuna varılabilir. Çünkü

3568 sayılı yasaya göre meslek mensupları, mesleklerini icra ederlerken kamuya karşı sorumluluk duygusu içinde hareket etmek zorundadırlar.

- iii. Katılımcıların %51,2'si müşterilerin varsa taleplerini dikkate almadıklarını, müşterilerinin mevcut durumlarını olduğu gibi yansıttıklarını belirtmişlerdir. Diğer taraftan katılımcıların %33,7'si ise tam tersi bir tutum takındıklarını belirtmeleri ile bu durumun kamu çıkarının ve meslek saygınlığının zarar görmesine neden olabileceği söylenebilir.

Dürüstlük alt boyutu için sonuç olarak, araştırmaya katılan meslek mensuplarının verdikleri yanıtlar “katılıyorum” değer aralığına çok yakın ($\bar{X}=3,26$) olduğu diğer bir deyişle meslek mensuplarının dürüstlük algılarının orta seviyede olduğu söylenebilir. Temel etik ilkeler arasından dürüstlük ilkesi önem sıralamasında birinci sırada yer almıştır, ayrıca bu ilke ilgili yönetmelikte de ilk sırada yer almaktadır. Fakat yukarıda geçtiği üzere meslek mensuplarının dürüstlük algısı olması gerektiğinden düşük, yani orta seviyede kalmıştır. Bu sonuçlara göre, meslek mensupları temel etik ilkeleri sıralarken ilk sıraya dürüstlük ilkesini koymaları, dürüstlük algılarının orta seviyede olduğunun farkında olmalarıyla açıklanabilir.

C. Tarafsızlık Alt Boyutu

- i. Katılımcıların çoğunun (%69,9) müşterileri ile borç-alacak ilişkisini normal görmedikleri tespit edilirken bir kısmının (%18,1) bu ilişkiyi normal gördükleri tespit edilmiştir. Böylece müşteriler ile borç-alacak ilişkisini normal gören katılımcıların tarafsızlıklarının risk altında olduğu söylenebilir. Benzer şekilde katılımcıların bir kısmının (%46,6) akrabalık bağı ve yakın arkadaşlık gibi mesleki yargılarını etkileyebilecek iş tekliflerini reddettikleri tespit edilirken bir kısmının (%30) ise reddetmedikleri tespit edilmiştir. Mesleki yargılarını etkileyebilecek iş tekliflerini reddetmeyen katılımcıların, tarafsızlıklarını olumsuz yönde etkileyecek bir ilişkide buldukları söylenebilir.
- ii. Katılımcıların çoğunun (%68,7) müşterinin hasız/uygunsuz baskı ve etkileri nedeniyle mesleki kararlarını değiştirmedeği az bir kısmının ise (%14,4) tam tersi bir tutum içerisinde bulunduğu tespit edilmiştir. Yönetmelikte tarafsızlık ilkesi, meslek mensuplarına uygunsuz biçimdeki baskı ve etkiler nedeniyle mesleki kararlarından ödün vermeme sorumluluğu yüklemiştir. Böylece meslek

mensupları bu sorumluluk gereği uygunsuz biçimdeki baskı ve etkiler nedeniyle mesleki kararlarından ödün vermemelidirler.

- iii. Katılımcıların çoğunun (%61,9) müşterilerini kaybetme pahasına da olsa tarafsızlıklarına gölge düşürmedikleri tespit edilmiş, bir kısmının ise (%21,1) tarafsızlıklarına gölge düşürdükleri tespit edilmiştir. Buna göre katılımcıların %21,1'inin tarafsızlıklarına gölge düşürmesi güvenilir olmayan bilgilerin ortaya çıkmasına ve bu da ilgili tarafların zarar görmesine neden olabileceği söylenebilir.

Tarafsızlık alt boyutu için sonuç olarak, araştırmaya katılan meslek mensuplarının verdikleri yanıtlar göre tarafsızlık algılarının yüksek bir seviyede olduğu tespit edilmiştir.

D. Mesleki Yeterlilik ve Özen Alt Boyutu

- i. Katılımcılardan yarıya yakını (%47,5) meslekleriyle ilgili yeterli bilgi, beceri ve donanımına sahip olmadıklarını ve kararsız kaldıklarını belirtmişlerdir. Bu durumda ilgili tarafların meslek mensuplarına olan güvenlerinin sarsılabileceği söylenebilir. Çünkü ilgili taraflar meslek mensuplarını bir “uzman” olarak görmekte ve o hizmette meslek mensubuna tam bir güven duymaktalar. Böylece meslek mensupları, meslekleriyle ilgili yeterli bilgi, beceri ve donanımına sahip olabilmek adına yeterli düzeyde bir çaba içerisinde bulunmaları gerekmektedir. Diğer taraftan katılımcıların çoğunun (%68,4) meslekleriyle ilgili tüm yasal ve teknik gelişmeleri takip ettikleri tespit edilmiştir.
- ii. Katılımcıların yarısından fazlası (%61,6), meslekleriyle ilgili kanun, ilke ve standartları tam ve doğru olarak uyguladıklarını belirtmişlerdir. Diğer taraftan katılımcıların çoğu (%77,9) ise müşterilerine gerekli bilgileri; doğru, dikkatli ve zamanında hazırlayıp ilettiklerini belirtmişlerdir. Böylece katılımcıların büyük bir çoğunluğunun mesleki özene gerekli ihtimamı gösterdiği söylenebilir.

Mesleki yeterlilik ve özen alt boyutu için sonuç olarak, araştırmaya katılan meslek mensuplarının verdikleri yanıtlara göre mesleki yeterlilik ve özen algılarının yüksek seviyede olduğu tespit edilmiştir.

E. Gizlilik Alt Boyutu

- i. Katılımcıların büyük bir çoğunluğu (%77,9) müşteriler ile ilgili bir sorun yaşasalar bile gizli bilgileri ne kendi lehlerine ne de üçüncü tarafların lehine kullanacaklarını belirtmişlerdir. Ayrıca katılımcılardan tamamına yakını (%88,3) müşterileri ile ilişkilerini sona erdirenler dahi gizlilik sorumluluklarını devam ettirdiklerini belirtmişlerdir. Böylece katılımcıların (%88,3), mesleki açıdan doğru olan davranışta bulunmayı tercih ettikleri söylenebilir.
- ii. Yönetmelikte meslek mensubunun sahip olduğu gizli bilgileri açıklaması bazı koşulların varlığı durumunda gerekli veya uygun olduğu belirtilmiştir. Katılımcıların büyük bir çoğunluğu (%79,8) da yalnızca yasal veya mesleki bir zorunluluk durumunda elde ettikleri bilgileri paylaştıklarını belirtmişlerdir. Buna göre, katılımcıların büyük bir çoğunluğunun gizli bilgileri hangi durum ve şartta paylaşacaklarını bildiği söylenebilir.
- iii. Katılımcılardan tamamına yakını (%85) çalışanlarını güvenilir kişilerden seçtikleri ve gizlilik ilkesine uyup uymadıklarını kontrol ettikleri tespit edilmiştir. Bu da katılımcıların gizlilik ilkesine gösterdikleri hassasiyeti ve dikkati göstermektedir.

Gizlilik alt boyutu için sonuç olarak, araştırmaya katılan meslek mensuplarının verdikleri yanıtlara göre gizlilik algılarının çok yüksek seviyede olduğu tespit edilmiştir.

F. Mesleki Davranış Alt Boyutu

- i. Katılımcıların büyük bir çoğunluğu (%76,1) mesleğin itibarını zedeleyecek her türlü davranıştan kaçındığını belirtmişlerdir. Bu, katılımcıların mesleği gözden düşürecek hareketlerden kaçındığını göstermektedir.
- ii. Katılımcılar TÜRMOB'un belirlediği asgari ücret tarifesine uyma konusunda hemen hemen aynı orana sahip üç kısma ayrılmışlardır. TÜRMOB'un asgari ücret tarifesine uymayan meslek mensuplarının uyanlara yakın olması haksız rekabetin yoğun bir şekilde yaşandığının kanıtı olarak görülebilir. Meslek mensupları tarafından verilen hizmetin karşılığı asgari ücret düzeyinin altındaysa haksız rekabete ve bu da mesleğin ve meslek mensuplarının olumsuz yönde etkilenmesine sebebiyet vermektedir.
- iii. Katılımcıların yarısından fazlası (%60,2) ücret dışında müşterilerinden değerli hediyeler kabul etmedikleri, % 16,8'inin ise kabul ettikleri tespit edilmiştir. Bu

bağlamda, müşterilerden değerli hediyelerin kabul edilmesi yakınlık tehdidi oluşturabileceği gibi mesleki davranışı ve dahi tarafsızlık ilkelerinin ihlal edilmesine de sebebiyet verebileceği söylenebilir.

- iv. Katılımcılar çoğu (%62,9) kendilerinin ve işinin tanıtımını yaparken sahip oldukları özellikler ve iş tecrübeleriyle ilgili abartılı iddialarda bulunmadıklarını belirtmişlerdir. Böylece mesleki hizmetlerini pazarlarlarken abartılı iddialarda bulunmadıklarını belirten katılımcıların, haksız rekabeti oluşturacak bir durumdan ve mesleğin itibarını zedeleyecek bir hareketten kaçındığı söylenebilir.

Mesleki Davranış alt boyutu için sonuç olarak, araştırmaya katılan meslek mensuplarının verdikleri yanıtlara göre mesleki davranış algılarının yüksek seviyede olduğu tespit edilmiştir.

Sonuç olarak muhasebe mesleğinin temel etik ilkeleri boyutlarının ortalamaları incelendiğinde gizlilik en yüksek ortalamayla ($\bar{X}=4,15$) ilk sırada, dürüstlük ($\bar{X}=3,26$) ise en düşük ortalamayla son sırada yer almıştır. Diğerlerinin ortalaması sırasıyla; mesleki yeterlilik ve özen ($\bar{X}=3,70$), tarafsızlık ($\bar{X}=3,65$) ve mesleki davranış ($\bar{X}=3,63$) şeklindedir. Son sırada olan dürüstlük ilkesi her ne kadar ortalama olarak 3'ün üzerinde olsa da meslek mensuplarının dürüstlük algısıyla ilgili bir takım sorunların olduğu sonucuna varılabilir. Diğer taraftan meslek mensuplarının genel olarak meslek etiği algıları ($\bar{X}=3,68$) istenilen seviyede olmasa da yüksek bir seviyede olduğu söylenebilir.

Dördüncü grupta meslek mensuplarının etik dışı bir davranışta bulunmalarına neden olan, literatürde sıklıkla yer alan 10 faktörün çok etkisiz ile çok etkili aralığında etki düzeyleri araştırılmış ve aldıkları ortalamalar ile şu sıralama ortaya çıkmıştır: İlk sıraya mükellef kaybetme kaygısı gelirken diğerleri sırasıyla; daha çok para kazanma isteği, mesleki bilgi ve deneyim yetersizliği, meslek mensubunun kişilik özellikleri (karakteri), meslek etiği ilke ve kurallarının benimsenmemesi, mükelleflerin gerekli evrakları zamanında ulaştırmamaları, mali denetimin yetersiz olması ve cezaların yeterince uygulanmaması, yasalardaki sürekli değişiklikler, mükelleflerin bu konuda baskı yapmaları ve son sıraya kendini kandırma ve haklı gösterme etkenleri gelmektedir. Buna göre, son sıradaki etkenin bile etki düzeyinin yüksek yani “etkili” aralığında olduğu görülmektedir. Sonuç olarak etik dışı davranışlara yönelten etkenlerin

genel ortalamasına bakıldığında ($\bar{X}=3,82$) etkenlerin etki düzeylerinin yüksek olduğu söylenebilir.

Etik dışı davranışlara yönelten etkenlerden ilki ve ikincisi tamamen meslek mensuplarının kişisel çıkarlarıyla ilgili olduğu söylenebilir. Meslek mensuplarının kişisel çıkarlarının ön planda olduğu durumu anlatan etik yaklaşım, egoizm olarak da adlandırılan bireyci yaklaşımdır. Kişinin her zaman kendi yararına göre hareket etmesi bu yaklaşımın temel düşüncesini oluşturmaktadır. Dolayısıyla bu yaklaşım başkaları üzerindeki sonuçları dikkate almadan yalnızca kişi için en yüksek yararın sonuçlarıyla ilgilendir (Al-Aidaros vd., 2013: 4). Bu etkenlerle ilgili benzer sonuçlara Çetin ve Dağlı (2014), Kısakürek ve Alban (2010) ile Fidan ve Subaşı (2014) tarafından yapılan çalışmalarda da rastlamak mümkündür.

Beşinci grupta meslek mensuplarının mesleki etik ilke ve kurallara uymalarında etkili olan faktörlerin etki düzeyleri ortalamalarına göre sıralandığında, ilk sıraya mesleki eğitim ve deneyimin geldiği son sıraya ise inançların geldiği görülmektedir. Bu faktörlerin başında mesleki eğitimin gelmesi, etik davranışlar için eğitimin ne kadar önemli olduğunu ortaya koymaktadır. Muhasebe mesleğinde mesleki eğitimin önemi bu denli ortaya çıkmışken TÜRMOB ve odalar bu konuya daha çok eğilmeli, gerek yüz yüze gerek online eğitimleri arttırmalıdır.

Altıncı grupta meslek mensuplarına etik dışı davranışlara karşı çözüm önerisi olarak on ifade sunulmuştur. Bu çözüm önerilerine yönelik katılım düzeyleri analiz edilmiş ve şu sonuçlara varılmıştır:

Katılımcıların çoğu, etik dışı davranışlara karşı bir çözüm olarak; ihtiyaçlara karşılık vermeyen düzenlemelerin yerine yeni yasal düzenlemelere gereksinim duyulduğunu; mesleğe girişteki koşulların, mesleğin gelişimi bakımından yeterli bir hale getirilmesi gerektiğini; meslek mensuplarının sayısındaki düzensiz artışın önüne geçilmesi gerektiğini; cezaların arttırılması ve yeterli denetimin sağlanması gerektiğini; devlet dairelerindeki bürokrasinin azaltılması gerektiğini ve daha işler bir sistemin oluşturulması gerektiğini; mevzuatta bir değişiklik yapılacaksa kendilerinden fikir alınması gerektiğini; mükelleflerin de yasal yükümlülüklerine uymalarının önemli olduğunu; üniversitelerin ilgili bölümlerine muhasebe meslek etiği ile ilgili derslerin eklenmesi gerektiğini; defter kota sınırlaması getirilerek meslek mensupları arasında

yaşanacak rekabetin azalması gerektiğini ve son olarak hem meslek odalarının hem de meslek mensuplarının etik konusunda gerekli hassasiyeti göstermeleri gerektiğini savunmuşlardır.

Meslek mensuplarının muhasebe mesleğinde yapılan etik dışı davranışlara karşı çözüm önerilerine katılım düzeylerinin ($\bar{X}=4,32$) çok yüksek çıkması bu çalışmanın dikkat çeken önemli sonuçlarından birini oluşturmaktadır.

Temel etik ilkeler arasında bir ilişkinin olup olmadığını test etmek için pearson korelasyon analizi yapılmıştır. Bu analizin sonucuna göre temel etik ilkeler arasında orta ve güçlü düzeyde pozitif yönlü anlamlı bir ilişkinin olduğu, mesleki davranış değişkeninin diğer dört değişkene kıyasla en yüksek korelasyon katsayısına sahip olduğu tespit edilmiştir.

Etik ilke ve kurallara uyulmasında etkili olan faktörler ile temel etik ilkeler arasında da pearson korelasyon analizi yapılmış; mesleki eğitim ve deneyim, meslek yasası ve devlete olan bağlılık değişkenleri ile temel etik ilkeler arasında anlamlı bir ilişkinin olduğu; inançlar, kültürel değerler, sosyal çevre ve aile terbiyesi değişkenleri ile temel etik ilkeler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkinin olmadığı ($p>,05$) tespit edilmiş. Bu sonuçlara göre mesleki eğitim ve deneyim, meslek yasası ve devlete olan bağlılıkta gerçekleşen bir artış aynı zamanda meslek etiği ilkelerinin tümünde de bir artışa neden olacaktır.

Temel etik ilkeler ile kategorik (demografik) değişkenler arasındaki farklılıkları tespit etmek amacıyla “Bağımsız Gruplar T Testi” ve “Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA)” uygulanmıştır. Meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik algılarında temel etik ilkelerin bazıları ile cinsiyet, etik eğitimi, eğitim düzeyi, mükellef sayısı mesleğin geleceği ve personel sayısı değişkenleri arasında anlamlı bir farklılığın olduğu; mesleki unvan, yaş, mesleki tecrübe, gelir düzeyi ve iller değişkenleri arasında ise anlamlı bir farklılığın olmadığı tespit edilmiştir. Kategorik değişkenlerden iller ile temel etik ilkeler arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmemiş fakat temel etik ilkelerin sıralanmasında illere göre anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir. Bu sonuçlara göre:

- Kadın meslek mensuplarının dürüstlük algıları ($\bar{X}=3,4651$), erkek meslek mensuplarının dürüstlük algılarından ($\bar{X}=3,2244$) daha olumlu bir düzeyde

olduğu tespit edilmiş, cinsiyet ile etik ilkelerin sıralamaları arasında ise istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunamamıştır.

- TÜRMOB'un etik eğitimine katılan meslek mensuplarının dürüstlük ($\bar{X}=3,3167$), tarafsızlık ($\bar{X}=3,7206$) ve mesleki davranış algıları ($\bar{X}=3,7005$), TÜRMOB'un etik eğitimine katılmayan meslek mensuplarının dürüstlük ($\bar{X}=3,1286$), tarafsızlık ($\bar{X}=3,5048$) ve mesleki davranış algılarından ($\bar{X}=3,4857$) daha olumlu olduğu tespit edilmiştir.
- Eğitim düzeyi lisans olan meslek mensuplarının tarafsızlık algılarının ($\bar{X}=3,7321$) eğitim düzeyi yüksek lisans olan meslek mensuplarının tarafsızlık algılarından ($\bar{X}=3,3622$) daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.
- Mükellef sayısı 21-40 arası olan meslek mensuplarının dürüstlük algıları ($\bar{X}=3,4674$) mükellef sayısı 61-80 arası olan meslek mensuplarının dürüstlük algılarından ($\bar{X}=3,0000$) daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.
- Mesleğin geleceği ile ilgili düşünceleri iyimser olan meslek mensuplarının dürüstlük algıları ($\bar{X}=3,3436$) ile mesleki yeterlilik ve özen algıları ($\bar{X}=3,8059$) mesleğin geleceği ile ilgili düşünceleri kötümser olan meslek mensuplarının dürüstlük algıları ($\bar{X}=3,0417$) ile mesleki yeterlilik ve özen algılarından ($\bar{X}=3,4028$) daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.
- Personel sayısı 3-5 aralığında olan meslek mensuplarının mesleki davranış algıları ($\bar{X}=3,8392$) personel sayısı 1 veya 2 olan meslek mensuplarının mesleki davranış algılarından ($\bar{X}=3,4599$) daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.
- Tunceli ilinde faaliyette bulunan meslek mensupları ($\bar{X}=3,36$) Mesleki davranış ilkesini, Elazığ ilinde ($\bar{X}=2,21$), Bingöl ilinde ($\bar{X}=2,05$) ve Malatya ilinde ($\bar{X}=2,03$) faaliyette bulunan meslek mensuplarına göre daha önemli bulduğu tespit edilmiştir.

Çalışma genel olarak değerlendirildiğinde meslek mensuplarının meslek etiği hakkındaki algı düzeylerinin genel olarak yüksek olduğu fakat dürüstlük ilkesi hakkındaki algı düzeylerinin diğer ilkelere göre daha düşük kaldığı görülmüştür. Bu da mesleğin itibarı yönünden meslek mensuplarından beklenen bir durum değildir. Bunun farkında olan meslek mensupları, temel etik ilkeleri önem sırasına göre sıralarken dürüstlük ilkesini ilk sıraya almışlardır. Meslek mensuplarına etik dışı davranışlara yönelten etkenlerin başında mükellef kaybetme kaygısı ve daha çok para kazanma isteği

bulunmaktadır. Böylece meslek mensuplarının etik dışı davranışlarda bulunma eğilimleri en fazla kişisel çıkarlarının ortaya çıkmasıyla olduğu görülmektedir. Meslek mensupları etik dışı davranışlara karşı çözüm önerisi olarak gerek meslek odalarının gerekse meslek mensuplarının etik konusunda gerekli hassasiyeti göstermeleri gerektiği konusunda önemle durmuşlardır. Mesleğin geleceği konusu hakkında iyimser olan meslek mensupları aynı zamanda mesleklerinde daha fazla özen göstermektedirler.

Etik ilke ve kurallara uyulmasında etkili olan faktörlerin başında mesleki eğitimin gelmesi; etik eğitimi alan meslek mensuplarının almayanlara göre etik algılarının yüksek olması ve mesleki eğitimin temel ilkeler ile pozitif yönlü anlamlı bir ilişkisinin olması eğitimin önemini bir kez daha ortaya koymaktadır. Odalar bu sonucu dikkate alarak meslek mensuplarına sürekli eğitim verme çabası içerisinde bulunmaları gerekmektedir.

Bu çalışmanın sonuçları yeni yapılacak birçok araştırma alanını aydınlatmaktadır. Bu çalışmanın katılımcılarının cinsiyet, etik eğitimi, eğitim düzeyi, mükellef sayısı, personel sayısı ve mesleğin geleceği hakkındaki düşünceleri ile temel etik ilkeleri arasında ortaya çıkan anlamlı farklılıkların gelecekte yapılacak çalışmalarla araştırılmaya devam etmeli ve bu değişkenlerin meslek mensuplarının etik algıları üzerindeki etkilerinin nedenleri üzerinde durulmalıdır. Ayrıca meslek mensuplarının siyasi görüşleri, aile yapıları ve doğup büyüdükleri yer veya bölge gibi demografik değişkenler çoğaltılabilir.

Bu çalışma, zamanlama ve veri toplama maliyetinin yüksek olması göz önüne alındığında Türkiye'yi kapsayacak şekilde genişletilemedi. Bu çalışmanın TRB1 Bölgesi olarak seçilen evreni rastgele seçilmemiştir; bu nedenle sonuçlar Türkiye'deki tüm meslek mensupları için geçerli olmayabilir. Gelecekte yapılacak olan çalışmalar için evren tüm Türkiye olarak genişletilebilir.

KAYNAKÇA

ANSİKLOPEDİLER

- AnaBritannica., (2004) “Etik”, *AnaBritannica Genel Kültür Ansiklopedisi*, ed. D. H. Hoiberg, T. Pappas ve G. Tüzün, Ana Yayıncılık, İstanbul.
- Bruton, S. V., (2008) “Deontological Ethical Systems”, *Encyclopedia of Business Ethics and Society*, ed. R. W. Kolb, Thousand Oaks: SAGE Publications, Kaliforniya (ABD).
- Çınar, A., (2007) “Ethos”, *Felsefe Ansiklopedisi*, ed. A. Cevizci, (5. Cilt), Ebabil Yayınları, Ankara.
- Duska, R. F., (2008) “Moral Reasoning”, *Encyclopedia of Business Ethics and Society*, ed. R. W. Kolb, Thousand Oaks: SAGE Publications, Kaliforniya (ABD).
- Fieser, J., (2020) “Ethics”, *The Internet Encyclopedia of Philosophy (IEP)*: <https://www.iep.utm.edu/ethics/>. E. T: 09.04.2020
- Finken, B., (2008) “Ethics, Theories of”, *Encyclopedia of Business Ethics and Society*, ed. R. W. Kolb, Thousand Oaks: SAGE Publications, Kaliforniya (ABD).
- Fisher, J., (2008) “Professional Ethics”, *Encyclopedia of Business Ethics and Society*, ed. R. W. Kolb, Thousand Oaks: SAGE Publications, Kaliforniya (ABD).
- Kaler, J., (2008) “Metaethics”, *Encyclopedia of Business Ethics and Society*, ed. R. W. Kolb, Thousand Oaks: SAGE Publications, Kaliforniya (ABD).
- Paeth, S. R., (2008) “Normative Ethics”, *Encyclopedia of Business Ethics and Society*, ed. R. W. Kolb, Thousand Oaks: SAGE Publications, Kaliforniya (ABD).
- Perez, C. M. M., (2008) “Values, Personal”, *Encyclopedia of Business Ethics and Society*, ed. R. W. Kolb, Thousand Oaks: SAGE Publications, Kaliforniya (ABD).
- Schwartz, M. S., (2008) “Business Ethics”, *Encyclopedia of Business Ethics and Society*, ed. R. W. Kolb, Thousand Oaks: SAGE Publications, Kaliforniya (ABD).

Weber, J. ve Derry, R., (2008) “Cognitive Moral Development”. *Encyclopedia of Business Ethics and Society*, ed. R. W. Kolb, Thousand Oaks: SAGE Publications, Kaliforniya (ABD).

KİTAPLAR

Abdolmohammadi, M. J., (2005), Ethical Training in Graduate Accounting Courses: Effects of Intervention and Gender on Students’ Ethical Reasoning, C. Jeffrey (Ed.), *Research on Professional Responsibility And Ethics in Accounting* içinde Volume 10, (s. 37-62). Doi:10.1016/S1574-0765(05)10002-8

Akgül, B. A. ve Akay, H., (2006), *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'deki Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*, Türkmen Kitapevi, İstanbul.

Alexander, D. ve Nobes, C., (2004), *Financial Accounting: An International Introduction*, (2. Baskı), Financial Times Prentice Hall, Essex (İngiltere).

Allen, S. D., vd., (2009), *Values, Beliefs, and Attitudes Technical Guide for Forest Service Land and Resource Management, Planning, and Decision-Making*. United States Department of Agriculture, Forest Service, Washington (ABD).

Arslan, M., (2005), *İş ve Meslek Ahlakı, Siyasal Kitabevi*, Ankara.

Aydın, İ., (2003), *Eğitim ve Öğretimde Etik*, Pegem Akademi, Ankara.

Aydın, İ., (2010), *Yönetmel, Mesleki ve Örgütsel Etik*, (4. Baskı), Pegem Akademi, Ankara.

Bahar, E., (2014), *Meslek Etiği*, Detay Yayıncılık, Ankara.

Başpınar, N. Ö. ve Çakıroğlu, D., (2011), *Meslek Etiği*, Nobel Yayınevi, Ankara.

Bedir Erişti, S. D., (2013) *Bilimsel Araştırma Yöntemleri*, ed. A. A. Kurt, (s. 1-18). Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir.

Bektaş, Ç., (2016), *İş Ahlakı ve Sosyal Sorumluluk*, Beta Basım Yayın, İstanbul.

Biçer, A. A., (2015) “Muhasebenin Etik Karakteri”, *Güncel Yaklaşımlar Işığında Etik*, ed. R. Atabay ve N. Ö. İyigün, Beta Basım Yayın, İstanbul.

- Bikun, R. İ., (2004), İş Ahlakı, çev. Ahmet Yaşar, İktisadi Girişim ve İş Ahlakı Derneği (İGİAD), İstanbul.
- Billington, R., (2011), Felsefeyi Yaşamak, çev. Abdullah Yılmaz, (2. Baskı), Ayrıntı Yayınları, İstanbul.
- Body, R. ve McAllister, L., (2009), Ethics in Speech and Language Therapy, Jonh Wiley & Sons, New York (ABD).
- Breton, G., (2018) "For a Definition of Accounting", *A Postmodern Accounting Theory*, Emerald Publishing Limited, Bingley, <https://doi.org/10.1108/978-1-78769-793-520181005>
- Byars, S. M., (2018), Business Ethics, OpenStax, Houston (ABD).
- Can, A. (2014). SPSS İle Bilimsel Araştırma Sürecinde Nicel Veri Analizi. Ankara: PegemA Yayıncılık.
- Cevizci, A., (2002), Etiğe Giriş, Paradigma Yayınları, İstanbul.
- Coşkun, R., vd., (2015), Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı. Sakarya Yayıncılık, Sakarya.
- Crawford, M. A. ve Loyd, D., (2008), CPA's Multistate Guide to Ethics and Professional Conduct, CCH Publishing, ABD.
- Çobanoğlu, E., (2007) "Pazarlama Etiği", *İş Hayatında Etik*, ed. S. Tevrüz, Beta Basım Yayın, İstanbul.
- Deigh, J., (1999) "Ethics", *The Cambridge Dictionary of Philosophy*, ed. R. Audi, (2. Baskı), Cambridge University Press, Cambridge (İngiltere).
- Durmuş, A. F. ve Güneş, R., (2017), Değer Hükümlerinin Bağımsız Denetçilerin Denetim Sürecindeki Tutum ve Davranışlarına Etkisi: Yeminli Mali Müşavirler Üzerinde Bir Araştırma, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Duska, R., vd., (2011), Accounting Ethics (2. Baskı), Blackwell Publication, Chichester (İngiltere).
- Ekici, K. M., (2013), Meslek Etiği, Savaş Yayınevi, Ankara.

- Erdoğan, N., (2012), Genel Muhasebe, ed. M. Erdoğan, Anadolu Üniversitesi Yayını Eskişehir.
- Feldman, M. ve Libman, A., (2007), Crash Course In Accounting and Financial Statement Analysis, (2. Baskı), John Wiley & Sons, Inc New Jersey, Hoboken (ABD).
- Fırat Kalkınma Ajansı (FKA), (2013). 2014-2023 TRB1 Bölge Planı Taslağı, Yılmaz Matbaacılık ve Yayıncılık, Malatya.
- Frolov, İ., (1991), Felsefe Sözlüğü, çev. Aziz Çalışlar, Cem Yayınevi, İstanbul.
- Frye, J., (2017), Religious Studies: For A-level Year 1 and AS. 1 (AQA A-Level. Religious Studies), Hodder Education, Londra (İngiltere).
- Güvemli, O., (1995), Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, 1. Cilt - Osmanlı İmparatorluğuna Kadar, Avcıol Basım Yayın, İstanbul.
- Hodger, R., (2008), Accounting A Foundation, South-Western Cengage Learning Londra (İngiltere).
- Hoffman, W. M., vd., (2014) “General Introduction The Nature of Business Ethics”, *Business Ethics*, ed. W. M. Hoffman, R. E. Frederick ve M. S. Schwartz, Blackwell Publication, Chichester (İngiltere).
- Hofstede, G., vd., (2010), Cultures and Organizations: Software of the Mind, (3. Baskı), McGraw-Hill, New York (ABD).
- Horngren, C. T., vd., (2003), Accounting, (6. Baskı), Prentice Hall, Hoboken, New Jersey (ABD).
- IESBA, Muhasebe Meslek Mensupları İçin Uluslararası Etik Standartları Kurulu, (2015), Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar El Kitabı, TÜRMOB Yayınları, Ankara.
- Johnstone, M., (2016), Bioethics: A Nursing Perspective, Churchill Livingstone Elsevier, Chatswood (Australia).

- Josephson, M., (2014) “Teaching Ethical Decision Making and Principled Reasoning”, *Business Ethics*, ed. W. M. Hoffman, R. E. Frederick ve M. S. Schwartz, Blackwell Publication, Chichester (İngiltere).
- Kaplan., (2009), ACCA-P1: Professional Accountant, Essential Text, Kaplan Publishing, Wokingham (İngiltere).
- Karacan, S. (2014). Etik Kavramı ve Muhasebe Meslek Etiği. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Karalar, R., (2004), Genel İşletme, (4. Baskı), ed. G. N. Berberoğlu, Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir.
- Karasar, N., (2007), Bilimsel Araştırma Yöntemi, (17. Baskı), Nobel, Ankara.
- Kaygusuz, S. Y., (2014), Genel Muhasebe-I, (3. Baskı), ed. K. Banar ve V. Ekergil, Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir.
- Keskin, D. A., (2014), Mesleki Etik Kavramlar, İlkeler ve Vakalar, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Khalid Ali, K., vd., (2014). Business Ethics, Oxford University Press, Kuala Lumpur (Malezya).
- Kırel, Ç., (2000), Örgütlerde Etik Davranışlar, Yönetimi ve Bir Uygulama Çalışması, Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, Eskişehir.
- Kuçuradi, İ., (1999) “Philosophical Ethics and Professional Ethics”, *Ethics of the Professions: Medicine, Business, Media, Law*, ed. İ. Kuçuradi, Springer-Verlag, Berlin (Almanya).
- Kutlu, H. A., (2008b), Muhasebe Meslek Ahlakı, Nobel Yayınevi, Ankara.
- Kutlu, H. A., (2011), Meslek Etiği, Nobel Yayınevi, Ankara.
- Kolçak, M., (2016), Meslek Etiği, (3. Baskı), Ekin Yayınevi, Bursa.
- Marriott, P., vd., (2002), Introduction to Accounting, (3. Baskı), SAGE Publications, Londra (İngiltere).

- Marshall, D. H., vd., (2017), Accounting: What the Numbers Mean, (11. Baskı), McGraw-Hill Irwin, New York (ABD).
- Mathewes, C., (2010), Understanding Religious Ethics, Wiley, Malden (ABD).
- McLaney, E. ve Atrill, P., (2010), Accounting: An Introduction, (5. Baskı), Financial Times Prentice Hall, Essex (İngiltere).
- McPhail, K. ve Walters, D., (2009), Accounting and Business Ethics An Introduction, Routledge, New York (ABD).
- Megep, (2006), Mesleki Eğitim ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi: Meslek Etiği, M.E.B. Yayınları, Ankara.
- Mintz, S. M. ve Morris, R. E., (2017), Ethical Obligations and Decision Making in Accounting, (4. Baskı), McGraw-Hill, New York (ABD).
- Mooney, K., (2008), The Essential Accounting Dictionary, Sphinx Publishing, Illinois, Naperville (ABD).
- Oldham, K. M., (1989), Muhasebe Sistemleri ve Avrupa'daki Uygulamalar, çev. Davut Aydın, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- Öztürk, S. ve Kutlu, H. A., (2019), Muhasebe ve Etik, Gece Akademi, Ankara.
- Paliwal, M., (2006), Business Ethics, New Age International, New Delhi (Hindistan).
- Paulo, N., (2016), The Confluence of Philosophy and Law in Applied Ethics, Palgrave Macmillan, Londra (İngiltere).
- Pieper, A., (1999), Etiğe Giriş, çev. Veysel Atayman ve Gönül Sezer, Ayrıntı Yayınları, İstanbul.
- Pingle, S. S., (2009) "Enriching Organizational Culture through Values", *Value Based Management For Organizational Excellence*, ed. S. Dhar, U. Dhar, R. K. Jain ve S. Parashar, Excel Books, New Delhi (Hindistan).
<https://books.google.com.tr/books?id=nLa-P9byUM8C&printsec>
- Rao, V. V., (2014), Ethics and Values A Text-book for Under Graduate Students, Adikavi Nannaya University, Rajahmundry (Hindistan).

- Sekaran, U., (1992), *Research Methods For Business – A Skill Building Approach*, (2. Baskı), John Wiley & Sons, (ABD).
- Sevilengül, O., (2016), *Genel Muhasebe*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Shabana, K. M., (2008) “Amorality”. *The Cambridge Dictionary of Philosophy* ed. R. Audi, (2. Baskı), Cambridge University Press, Cambridge (İngiltere).
- Shaw, W. H., (2011), *Business Ethics: A Textbook with Cases*, (7. Baskı), Wadsworth, Boston (ABD).
- Şimşek, A., (2018), *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*, ed. A. Şimşek, Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir.
- Tavşancıl, E., (2006), *Tutumların ölçülmesi ve SPSS ile Veri Analizi*, (3. Baskı), Nobel Yayın Dağıtım, İstanbul.
- Tepe, H., (1992), *Etik ve Metaetik -20. Yüzyıl Etiğinde Normatiflik Tartışması-*, Türkiye Felsefe Kurumu Yayınları, Ankara.
- Tevrüz, S., (2007) “Etik Yaklaşımlar ve İş Ahlakı”, *İş Hayatında Etik*, ed. S. Tevrüz, Beta Basım Yayın, İstanbul.
- Torlak, Ö., (2013), *İş Etiği*, ed. N. Tokgöz, Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir.
- Torlak, Ö., vd., (2018), *Türkiye İş Ahlakı Araştırması*, ed. Ö. Torlak, Türkiye İktisadi Girişim ve İş Ahlakı Derneği (İGİAD) Yayınları, İstanbul.
- Tüsiad. (2009). *Dünyada ve Türkiye’de İş Etiği ve Etik Yönetimi*. Türk Sanayici ve İş Adamları Derneği, İstanbul: Yayın No: TÜSİAD/T-2009-06-492.
- Ural, A. ve Kılıç, İ., (2013), *Bilimsel Araştırma Süreci ve SPSS İle Veri Analizi*, (4. Baskı), Detay Yayıncılık, Ankara.
- Uysal, T. U., vd., (2019), *Etik ve Etik Kurallar Muhasebe Meslek Mensupları İçin*, T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları, Ankara.
- Ward, S. J., (2010), *Global Journalism Ethics*, McGill – Queen’s Press, Montreal, Quebec (Kanada).

Warren, C. S., vd., (2009), Accounting, South-Western Cengage Learning, Mason City (ABD).

Weygandt, J. J., vd., (2009), Accounting Principles, (9. Baskı), John Wiley & Sons, (ABD).

Yaran, C. S., (2010), Ahlak ve Etik, Rağbet Yayınları, İstanbul.

West, S. G., vd., (1995) “Structural Equation Models With Nonnormal Variables: Problems and Remedies”, *Structural Equation Modeling: Concepts, Issues and Applications*, ed. In R. H. Hoyle, Sage, Newbury Park (ABD).

MAKALELER

Abuznaid, S. A., “Business Ethics in Islam: The Glaring Gap in Practice”, *International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management*, 2009/2 (4), ss. 278 – 288. Doi: 10.1108/17538390911006340

AECC (Accounting Education Change Commission), “Position Statement No. 1 Objectives of Education for Accountants”, *Issues in Accounting Education*, 1990/5 (2), ss. 307-312.

Ahinful, G. S., S., Addo, F. O., “Boateng, J. D., Boakye, “Accounting Ethics and the Professional Accountant: The Case of Ghana”, *International Journal of Applied Economics, Finance and Accounting*, 2017/1 (1), ss. 30-36. Doi: 10.20448.8.2017.11.30.36

Akdoğan, H., “Muhasebe Meslek Etiğinde Teleolojik ve Deontolojik Yaklaşımların Karşılaştırılması”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2005/10 (1), ss. 295-300.

Akenbor, C.O., O., Tennyson, “Ethics of Accounting Profession in Nigeria”, *Journal of Business and Economics*, 2014/5 (8), ss. 1374-1382.

Akküçük, U., “İş Etiğinde Sarbanes-Oxley (SOX) Yasası'nın Etkisi ve Toplam Kalite Yönetimi Uygulamalarında Yansımaları”, *İş Ahlakı Dergisi*, 2009/2 (3), ss. 7-17.

- Al-Aidaros, A., F. M., Shamsudin, K. M., İdris, “Ethics and Ethical Theories From an Islamic Perspective”, *International Journal of Islamic Thought*, 2013/4, ss. 1-13.
- Albez, A., S., Yıldırım, “Erzurum’da Muhasebecilerin Meslek Etiği Tutumları”, *Ekev Akademi Dergisi*, 2005, (23), ss. 343-360.
- Altıntaş, N., “Türkiye’de Muhasebe Hukukunun Çerçevesi”, *Sosyal Bilimler Dergisi*, 2011, (1), 175-188.
- Amaka, E. M., R. O., Ugwoke, “The Adequacy of Ethics in Accounting Practice in Nigeria”, *International Journal of Mechanical Engineering and Technology (IJMET)*, 2019/10 (6), ss. 333-349.
- Arıkan, Y., “Temiz Toplum”, *Mali Çözüm Dergisi*, 1993, (22).
- Armstrong, M. B., “Ethics and Professionalism in Accounting Education: A Sample Course”, *Journal of Accounting Education*, 1993/11, ss. 77-92.
- Armstrong, M. B., J. E., Ketz, D., Owsen, “Ethics Education in Accounting: Moving Toward Ethical Motivation And Ethical Behavior”, *Journal of Accounting Education*, 2003/21, ss. 1-16.
- Ayboğa, H., “Globalleşme Sürecinde Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensuplarının Eğitimi”, *T.C. Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 2003/18 (1), ss. 327-359.
- Aymankuy, Y., M., Sarioğlan, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama”, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2005/8 (14), ss. 23-45.
- Baker, S., “Applying Kidder's Ethical Decision-Making Checklist to Media Ethics”, *Journal of Mass Media Ethics: Exploring Questions of Media Morality*, 1997/12 (4), ss. 197-210.
- Başar, A. B., “Muhasebe Mesleğinde Başarı İçin İstenilen Bilgi Ve Beceriler İle Muhasebe Eğitiminin Değişen Yüzü”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2005, (13), ss. 59-68.

- Bilen, A., Y., Yılmaz, “Muhasebe Mesleğinde Etik Ve Etiklerle İlgili Çalışmalar”, *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 2014/2 (6), ss. 57-72.
- Buyruk Akbaba, A. N., “Muhasebede Etik, Mesleki Değerler, Etik ve Tutum, IES 4 Kapsamında İnceleme”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2018/20(Özel Sayı), ss. 762-778.
- Büyükmirza, K., “Meslek Yasasının 20. Yıl Mesajı”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)*, 2009, 44.
- Carreira, F. A., M. do A., Guedes, M. da C. Aleixo, “Can We Teach Ethics And Professional Deontology? An Empirical Study Regarding The Accounting And Finance Degree”, *Social Responsibility Journal, Emerald Group Publishing*, 2008, 4(1/2), ss. 89-103.
- Cemalcılar, Ö., “Muhasebenin Amaçlarına Ulaşmada Muhasebenin Kuramsal Yapısına Bağlılığın Gereği ve Önemi”, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 2003, 8, ss. 1-14.
- Çelik, İ., İ., Dağdeviren, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Algılamaları ve Muhasebe Meslek Mensuplarını Etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Faktörler: Göller Bölgesinde Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 2015/8, (1), ss. 67-89.
- Çetin, A., S., Dağlı, “Muhasebe Meslek Etiği ve Meslek Mensuplarının Etik Hakkındaki Görüşleri Üzerine Isparta İlinde Bir Araştırma”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2014, (20), ss. 55-84.
- Çiçek, H., S., Canbaz, A., Keskin, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Bakış Açıları: Kırklareli İlinde Bir Araştırma”, *Tekirdağ SMMM Odası Sosyal Bilimler Dergisi*, 2013, 2, ss. 1-20.
- Çiftçi, Y., B., Çiftçi, “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği (Türkiye’deki Düzenlemeler ve Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması)”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 2003, 10, ss. 79-96.

- Çukacı, Y. C., “Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Meslek Elemanının Etik Anlayışı ve İzmir İlinde Bir Uygulama”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2006/8 (1), ss. 89-111.
- Daştan, A., “Etik Eğitiminin Muhasebe Eğitimindeki Yeri ve Önemi: Türkiye Değerlendirmesi” *Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2009/26 (1), ss. 281-311.
- Daştan, A., Y., Bayraktar, U., Bellikli, “Muhasebe Mesleğinde Etik İkilem ve Etik Karar Alma Konularında Farkındalık Oluşturma: Trabzon İlinde Bir Araştırma. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 2015/29 (1), ss. 63-82.
- Demir, B., “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik”, *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi (Journal of Research in Education and Teaching)*, 2015/4 (4), ss. 341-352.
- Dinç, E., M., Tunçer, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Duyarlılıkları İle İlgili Vergi Müfettişlerinin Algılarına Yönelik Bir Araştırma”, *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 2015/7 (14), ss. 317-337.
- Dinç, Y., S., Cengiz, “Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilenin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği”, *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2014/5 (1), ss. 221-236.
- Ekerkil, V., A., Onay, “Muhasebecilerin Ve Mükelleflerin IESBA’nın Etik İlkeleri Temelinde Muhasebecilerin Mesleki Davranışlarına Bakışı: Eskişehir İlinde Bir Araştırma”, *Business & Management Studies: An International Journal BMIJ*, 2018/6 (2), ss. 622-655.
- Ezeagba, C. E., M. F. C., Abiahu, “Influence of Professional Ethics and Standards in Less Developed Countries: An Assessment of Professional Accountants in Nigeria”, *Asian Journal of Economics, Business and Accounting*, 2018/6 (1), ss. 1-9.
- Feil, A. A., L., Diehl, R. J., Schuck, “Professional Ethics and Accounting Students: Analysis of The Intervening Variables”, *Cadernos EBAPE.BR*, 2017/15 (2), ss. 256-273.

- Ferrell, O. C., L. G., Gresham, “A Contingency Framework for Understanding Ethical Decision Making in Marketing”, *Journal of Marketing*, 1985/49 (3), ss. 87-96.
- Gaffikin, M., “Accounting Theory and Practice: The Ethical Dimension”, *Accounting & Finance Working Paper*, 2007, 4, ss. 1-20.
- Gökçelik, Ö., “Etik Kavramının Kamu Yönetimi ve İç Denetim Bağlamında Değerlendirilmesi”, *Denetim Dergisi*, 2010, 5, ss. 54-63.
- Gökgöz, A., “Küresel Finansal Krizin Muhasebe Temelli Nedenleri Bağlamında Kurumsal Yönetim ve Muhasebe Meslek Etiğinin Önemi”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 2012/26 (3-4), ss. 313-331.
- Gündüz, T., “Üstün Zekâlı Çocuklarda Ahlâk Gelişimi ve Eğitimi”, *İstanbul Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi*, 2010/1 (1), ss. 157-177.
- Güney, C., M. S., Biçer, “Muhasebe Meslek Etiği Ve Erzincan İlinde Bir Araştırma”, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2016/9 (45), ss. 790-802.
- Güney, S., O., Çınar, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) Etik Algıları: Erzurum Örneği”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 2012/26 (2), ss. 91-106.
- Gül, H., M., Erol, “Muhasebe Meslek Mensuplarında İşe Bağlılık ve Çalışma Ahlakının Mesleki Etik Davranışa Etkisi”, *Mali Çözüm Dergisi*, 2016/26 (137), ss. 51-74.
- Gür, E., “Muhasebe Meslek Etiği”, *ADAM AKADEMİ Sosyal Bilimler Dergisi*, 2018/8 (2), ss. 371-407.
- Güvemli, O., “Türkiye'de Muhasebe Meslek Örgütünün 20. Yılı -Bir Değerlendirme-”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 2009, (44), ss. 6-16.
- Güvemli, O., “Türkiye'de Muhasebe Meslek Örgütünün Kuruluşu ve Gelişmesi”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 2011, 1, ss. 129-145.

- Hacıhasanoğlu, T., “Sakarya İlinde Faaliyet Gösteren Bağımsız Muhasebecilerin Meslek Etiği Algılama Düzeylerine İlişkin Bir Araştırma”, *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 2013/14 (1), ss. 357-372.
- Hazels, T., “Ethics and morality: What Should Be Taught in Business Law?”, *Academy of Educational Leadership Journal*, 2015/19 (2), ss. 77-89.
- Huss, H. F., D. M., Patterson, “Ethics in Accounting: Values Education Without Indoctrination”, *Journal of Business Ethics*. 1993, 12, ss. 235-243.
- İşgüden, B., A., Çabuk, “Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerindeki Etkileri”, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2006/9 (16), ss. 59-86.
- Jajairam, P., “Ethics in Accounting”, *Journal of Finance and Accountancy*, 2017, 23, ss. 1-13.
- Jackling, B., B.J., Cooper, P., Leung, S., Dellaportas, “Professional Accounting Bodies Perceptions Of Ethical Issues, Causes Of Ethical Failure And Ethics Education”, *Managerial Auditing Journal*, 2007/22 (9), ss. 928-944.
- Karabınar, S., Z., Çevik, “Türkiye’deki Zorunlu Muhasebe Meslek Kurallarının Ahlak Yaklaşımları Açısından İncelenmesi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi MÖDAV*, 2014/16 (2), ss. 29-44.
- Kaya, G. A., “Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Hakkındaki Düşüncelerine İlişkin Elazığ’da Bir Araştırma”, *The Journal of Academic Social Science Studies*, 2016, (52), ss. 183-199.
- Kaya, N., R., Yanık, “Muhasebe Meslek Ahlâkı, Etik ve Müşteri Tatmini İlişkisi”, *Ekev Akademi Dergisi*, 2011/15 (49), 293-306.
- Kıllı, M., H., Türkoğlu, C., Gülmez, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Algısı: Malatya İlinde Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 2018/11 (1), ss. 45-62.
- Kısakürek, M., N., Alpan, “Muhasebe Meslek Etiği ve Sivas İlinde Bir Uygulama”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 2010, (47), ss. 213-228.

- Kızıllı, C., V., Akman, S., Aras, vd., “Yalova İlinde İkamet Eden Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Etik Algısı. *Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2015/8 (1), ss. 6-31.
- Kim, H. Y., “Statistical Notes For Clinical Researchers: Assessing Normal Distribution (2) Using Skewness and Kurtosis”, *Restorative Dentistry & Endodontics*, 2013/38 (1), ss. 52-54.
- Koçberber, S., “Dünyada ve Türkiye’de Denetim Etiği”, *Sayıştay Dergisi*, 2008, 68, ss. 65-89.
- Kotar, E., “Muhasebe Mesleğinin Teşkilatlandırılmasının Muhasebe Eğitimi Üzerine Etkisi”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 2016, 10, ss. 99-119.
- Kurnaz, N., Y., Gümüş, “Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin Muhasebe Mesleği İle İlgili Etik Dışı Davranışlara İlişkin Algı Analizi: Dumlupınar Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu Örneği”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 2010, (46), 157-174.
- Kutlu, H. A., “Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İkilimleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 2008a/63 (2), ss. 143-170.
- Kutluk, F. A., A. Ersoy, “Muhasebe Meslek Üyelerinin Etik Yargı Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma”, *Ege Akademik Bakış Dergisi*, 2011/11 (3), ss. 425-438.
- Küçüköğlü, M. T., “Etik Değerler Ve Etiğin Kurumsallaşması”, *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 2012/4 (1), ss. 177-185.
- Lantos, G. P., “The Ethicality of Altruistic Corporate Social Responsibility”, *Journal of Consumer Marketing*, 2002/19 (3), ss. 205–232.
- Leung, P., B. J., Cooper, “Ethics in Accountancy: a Classroom Experience”, *Accounting Education*, 1994/3 (1), ss. 19-33.
- Loo, R., “Tackling Ethical Dilemmas in Project Management Using Vignettes”, *International Journal of Project Management*, 2002/20 (7), ss. 489-495.

- Marşap, B., “Muhasebe Mesleği, Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri”, *Yaklaşım Dergisi*, 1996, 37, ss. 119-123.
- Marşap, B., B. L., Elitaş, Z., Yanık, v., “Denetime Ahlak Felsefesi Penceresinden Bir Bakış, Etik Değerler ve Faydacılık Çatışması Üzerine Bir İnceleme”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2018/20 (Özel Sayı), ss. 897-910.
- McDonald, G., “Business Ethics: Practical Proposals for Organisations”, *Journal of Business Ethics*, 1999, 19, ss. 143–158.
- Meriç, A., M., Kaygusuzoğlu, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Meslek Etiği İle İlgili Görüşleri Üzerine Bir Araştırma: Adıyaman Örneği”, *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2017, (60), ss. 86-109.
- Meymandi, A. R., H., Rajabdoory, Z., Asoodeh, “The Reasons of Considering Ethics in Accounting Job”, *International Journal of Management Accounting and Economics*, 2015/2 (2), ss. 136-143.
- Mohammed E., K. A., S. H., Lashine, “Accounting Knowledge and Skills and the Challenges of a Global Business Environment”, *Managerial Finance*, 2003/29 (7), ss. 3-16.
- Otlu, F., “Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakının Yeri ve Önemi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1999, 4, ss. 125-142.
- Özçelik, H., S., Keskin, “Muhasebe Meslek Etiği ve Uygulamaları: Batı Akdeniz Bölgesinde Bir Araştırma. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2017/4 (2), ss. 138-150.
- Özkan, A. H., “Akademisyenlerin Etik Eğitime Bakışı: Türkiye ve ABD Örneği”, *Journal of Yasar University*, 2014/9 (34), ss. 5787-5795.
- Özkan, A., T., Hacıhasanoğlu, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Kişilik Özellikleri ve Etik Karar Verme Davranışları Arasındaki İlişkiler”, *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2012/5 (2), ss. 37-52.

- Özutku, H., E., Cevrioğlu, “Yönetim Ve Etik: Özel ve Kamu Banka Şube Yöneticileri Üzerine Bir Alan Araştırması”, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2005/7 (3), ss. 91-104.
- Özyürek, H., “Muhasebe Meslek Mensuplarının Taşınması Gereken Nitelikler”, *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 2012/4 (1), ss. 139-148.
- Ponemon, L. A., “Ethical Judgments in Accounting: A Cognitive-Developmental Perspective”, *Critical Perspectives on Accounting*, 1990, 1, ss. 191-215.
- Ristovski, L., “Morality and Ethics in Politics in the Contemporary Societies”, *Journal of Liberty and International Affairs*, 2017/2 (3), ss. 83-93.
- Sakarya, Ş., S., Kara, “Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması”, *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2010/12 (18), ss. 57-72.
- Salaudeen, Y. M., J., Ibikunle, E. I., Chima, “Unethical Accounting Practice and Financial Reporting Quality: Evidence from Nigeria. International Journal of Academic Research in Accounting, *Finance and Management Sciences*, 2015/5 (2), ss. 143-150.
- Sayım, F., Ö., Usman, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Algısı -Yalova Örneği-”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 2016/12 (12), ss. 247-261.
- Selimoğlu, S. K., “Türk Muhasebe Uygulamalarında Etik”, *Mali Çözüm Dergisi*, 2006, 61, ss. 437-456.
- Selvi, Y., “Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun Finansal ve Yönetim Muhasebesi Komitesi’nin Sidney Toplantısından Notlar” *Mali Çözüm Dergisi*, 2002, (58).
- Smith, L. M., “Luca Pacioli: The Father of Accounting” *Working Paper [online]*, 2013, (doi: 10.2139/ssrn.2320658). <http://ssrn.com/abstract=2320658>

Soeters, J., H. Schreuder, “The Interaction Between National and Organizational Cultures in Accounting Firms”, *Accounting, Organizations and Society*, 1988/13 (1), ss. 75-85.

Şengel, S., “Sürekli Muhasebe Meslek Eğitiminin Önemi ve Bir Değerlendirme”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 2010, (47), ss. 81-94.

Toraman, C., A., Akçan, “Muhasebe Denetiminde Etik Teori”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 2003, ss. 59-70.

Usta, A., “Kuramdan Uygulamaya Kamu Yönetiminde Etik ve Ahlâk”, *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2011/1 (2), ss. 39-49.

Yalçın, S., “Muhasebe Meslek Mensupları ve İşletmelerin Etik Konusunda Tutumları: Türkiye Araştırması”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim 2011, ss. 47-66.

Yıldız, G., “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2010, 36, ss. 155-178.

Yücel, R., C., Kartal, “Muhasebecilerin Mesleki Uygulamalarındaki Etik Algılarına İlişkin Bir Araştırma”, *Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2014/4 (2), ss. 123-148.

Yüksel, C., “Kamu Yönetiminde Etik ve Türk Kamu Yönetiminde Etik Hakkında Yeni Yasal Düzenlemeler”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 2006/64 (2), ss. 167-212.

TEBLİĞLER

Alagöz, A., B., Yılmaz, E., Güler, “Muhasebe Uygulamalarında Meslek Etiği Anlayışı ve Bir Araştırma”, *II. Ulusal Uygulamalı Etik Kongresi Bildiriler Kitabı* (Uluslararası Katılımlı), 18-20 Ekim 2006, ss. 140-146.

Bayram. A. K., “Siyasetin Ahlakilik Problemi”, *II. Ulusal Uygulamalı Etik Kongresi Bildiriler Kitabı* (Uluslararası Katılımlı), 18-20 Ekim 2006, ss. 229-235.

- Civelek, M. A., M. B., Durukan, “Günümüz Koşullarında Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı”, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, *Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı*, 30 Nisan - 4 Mayıs 1997. Alanya, Antalya. <https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/Muhasebe-Denetimi-Sempozyumu-Bildirileri/sayi-3/--2295>
- Çakırel, Y., D., Tengilimoğlu, Ö., Çakırel, “Mesleki Etik Kapsamında Etik ve Etik Kodların Büro Çalışanlarının İş Doyumuna Etkisi”, *9. Ulusal Büro Yönetimi ve Sekreterlik Kongresi*, Erzurum, 2010.
- Çelik, C., “Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Ahlakına İlişkin Tutumları: Mersin İlinde Bir Araştırma”, *II. Ulusal Uygulamalı Etik Kongresi Bildiriler Kitabı* (Uluslararası Katılımlı), 18-20 Ekim 2006, ss. 202-211.
- Değer, M., “Tarihte Etik Kavramı”, *Tıbbi Hukuk, Tıbbi Etik ve Tıp Felsefesi Sempozyumu Özetler*, 8-9 Haziran 2006, ss. 5. <https://www.yumpu.com/tr/document/view/13810125/tbbi-hukuk-tbbi-etik-ve-tp-felsefesi-sempozyumu-ozetler-tip-.> E. T: 28.01.2020
- Gülcan, N. Y., “Uygulamalı Etik ve Hume’un Ahlak Teorisi”, *II. Ulusal Uygulamalı Etik Kongresi Bildiriler Kitabı* (Uluslararası Katılımlı), 18-20 Ekim 2006, ss. 389-393.
- Gürbüz, H., V., Yılmaz, “Muhasebe Meslek Etiği ve Eskişehir İl Merkezinde Bir Uygulama”, *7. Uluslararası Girişimcilik Kongresi*, Kırgızistan/Bişkek, 2016, ss. 417-438.
- Karakaya, M., “Kobilerin Küresel Ekonomik İklimde Uyumunda Uluslararası Finansal Raporlama Standartları”, *VII. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu*, Bildiriler Kitabı, Antalya, 03-07 Mart 2010.
- Kartal, C., E., Taş, “Mesleki Uyum Sürecinde Muhasebe Meslek Etiği: Bir Alan Çalışması”, *9. Ulusal İşletmecilik Kongresi*, Zonguldak, 6-8 Mayıs 2010, ss. 88-93.

- Kitapcı, İ., “Etik Yozlaşmadan Siyasi Yozlaşmaya: Seçmen-Siyasetçi İlişkileri Perspektifinden Bir Değerlendirme”, *Kamu Etiği Sempozyum Bildirileri 2*, 25-26 Mayıs 2009, ss. 497-512.
- Kotar, E., “Muhasebe Denetimi Mesleğinde Ahlak’ın Yeri ve Önemi”, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, *Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı*, Alanya, Antalya 30 Nisan-4 Mayıs 1997. <https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/Muhasebe-Denetimi-Sempozyumu-Bildirileri/sayi-3/--2295> E.T: 15.05.2020.
- Kuçuradi, İ., “Etiğe Yaklaşımlar, Etikte Yaklaşımlar ve Bir “Evrensel Etik” Düşüncesi”, *II. Ulusal Uygulamalı Etik Kongresi Bildiriler Kitabı* (Uluslararası Katılımlı), Orta Doğu Teknik Üniversitesi, Ankara, 18-20 Ekim 2006, ss. 25-38.
- Selimoğlu, S. K., “Muhasebede Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı”, III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu, *Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı*, Alanya, Antalya, 30 Nisan-4 Mayıs 1997. <https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/Muhasebe-Denetimi-Sempozyumu-Bildirileri/sayi-3/--2295> E.T: 16.05.2020.
- Serbest, M. B., “Kamu Yönetimi’nde Etiğin Düşünsel Kökenleri: Machiavelli-Kant Diyalektiği”, *II. Ulusal Uygulamalı Etik Kongresi Bildiriler Kitabı* (Uluslararası Katılımlı), 18-20 Ekim 2006, ss. 594-601.
- Uslu, S., “Muhasebe Mesleği Meslek Ahlakı ve Moral Değerler”, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, *Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı*, Alanya, Antalya, 30 Nisan - 4 Mayıs 1997. <https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/Muhasebe-Denetimi-Sempozyumu-Bildirileri/sayi-3/--2295> E.T:14.05.2020.
- Utku, M., E., Kurtcebe, “Muhasebe Meslek Örgütlenmesinin Türkiye’deki Tarihi ve TÜRMOB’un Mesleki Eğitimdeki Yeri”, XXXVIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, *Kırk Yılın Muhasebesi ve Yeni Hayallerimiz*, Pamukkale/Denizli, 19-23 Nisan 2019, ss. 7-25.

Yatkın, A., “Kamu Yöneticilerinin Etik Düşünce ve Davranışlarının Kamu Hizmetine ve Hizmet Tatminine Yansımaları (Elazığ Valiliği Örnek Alan Araştırması)”, *Kamu Etiği Sempozyum Bildirileri 1*, 25-26 Mayıs 2009, ss. 101-124.

TEZLER

Baghdasarian, A., (2017) *A Phenomenological Study of Certified Public Accountants' Perception of Ethics in The Accounting Profession*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Pepperdine University, The Graduate School of Education and Psychology, Malibu (ABD).

Bealman, V. D., (2013) *Certified Public Accountant Education And Ethical Decisionmaking Preparedness: A Phenomenological Study Exploring The Connection*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Liberty University, Lynchburg (ABD).

Bozkurt, B., (2011) *Küreselleme Sürecinin Muhasebe ve Denetim Meslek Etiği Üzerindeki Etkileri: İzmir İlinde Bir Uygulama*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İşletme Anabilim Dalı, Hitit Üniversitesi, Çorum.

Chocolate, C. P., (2013) *The Effect of Ethics Education on The Development of Ethical Sensitivity of Undergraduate Accounting Students: An Exploratory Study in Angola*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Faculty of Argosy University, Sarasota (ABD).

Düzmen, S., (2003) *Muhasebe Mesleğinde Etik*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Zonguldak Karaelmas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Zonguldak.

Güner, S., (2013) *Muhasebe Bilgi Sistemi Algısı: Karabük Üniversitesi Öğrencilerine Yönelik Bir Araştırma*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Karabük Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karabük.

Gül, H., (2015) *Muhasebe Meslek Mensuplarında İşe Bağlılık, Çalışma Ahlakı Ve Mesleki Etik Davranış İlişkilerinin Değerlendirilmesi*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.

- Halıcı, A., (2000) *İşletme İşlevleri Açısından İş Etiği ve İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda İşlem Gören İşletmelere Yönelik Bir Araştırma*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Ho, Y., (2007) *Undergraduate Accounting Students' Perceptions of Accounting Ethics: A Cross-Culture Comparative Study*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), University of Minnesota, Minnesota (ABD).
- Hull, A. K., (1999) *Influence and Change: A Study of The Ethical Decision Making of Trainee Accountants*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi), University of Nottingham, Nottingham (İngiltere).
- İşgüden, B., (2007) *Sosyal ve Kültürel Değerlerin Muhasebe Meslek Etiği Üzerine Etkileri*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Balıkesir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Balıkesir.
- Kirik, Z., (2007) *Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar'da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Mert, İ. S., (2003) *Düşünme Stilleri ve Etik Algı Arasındaki İlişki: Üniversite Öğrencileri Üzerine Bir Uygulama*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Song, W. J., (2017) *Teaching Ethics in Nursing Education - A Case Study of Teaching in a New Zealand Tertiary Education Context*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), University of Waikato, Hamilton (Yeni Zelanda).
- Şahin, B., (2011) *Seyahat Acentalarının Pazarlama Faaliyetlerinde Etik Karar Verme Süreci: İstanbul Örneği*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi) Balıkesir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Balıkesir.
- Tahtasakal, M., (2003) *Bürolarda Yaşanan Etik Dışı Davranışlar*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Büro Yönetimi Eğitimi Ana Bilim Dalı, Gazi Üniversitesi, Ankara.

Zeytin, M., (2007) *Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarını Hata ve etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Faktörler*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.

İNTERNET ve DİĞER KAYNAKLAR

Acer, H., (2018). Muhasebenin Tarihsel Gelişimi ve Ülkemizde Meslek Olarak Örgütlenmesi-2. <http://www.muttanhaber.net/?Syf=22&Mkl=1054608>, E.T: 13.05.2020.

Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü, www.sozluk.adalet.gov.tr/ (01.03.2020).

Aydın, İ., Kamuda Etik. http://www.tbmm.gov.tr/etik_komisyonu/belgeler/makale_KamudaEtikInayetAydin.pdf (12.07.2020).

Beyaz, B., (2010). Kohlberg'in Ahlaki Gelişim Evreleri İle Olgular Üzerinde Çalışma ve Ahlaki Eğitim, <https://www.insanokur.org/kohlbergin-ahlaki-gelisim-evreleri-ile-olgular-uzerinde-calisma-ve-ahlaki-egitim-banu-beyaz> (27.03.2020).

Cavalier, R., (1996). Meta-ethics, Normative Ethics, and Applied Ethics. Online Guide to Ethics and Moral Philosophy, http://caae.phil.cmu.edu/Cavalier/80130/part2/II_preface.html (09.04.2020).

Çoştan, H., (2010). 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında 5786 Sayılı Kanun Kapsamında Öngörülen Değişiklikler, <https://www.mevzuatdergisi.com/2010/03a/01.htm> (14.05.2020).

Gönülaçar, Ş., (2019). Etik İlkeler ve İhlaller, https://www.academia.edu/9326934/Etik_ilkeler_ve_ihlaller (19.06.2020).

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete Sayı No: 26675, 19.10.2007. www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/10/20071019-8.htm

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Kanun Numarası: 3568, Resmi Gazete Sayı No: 20194, Değişiklik: RG-10.07.2008-5786, Resmi Gazete, 13.06.1989. www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3568.pdf

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı. Resmi Gazete Sayı No: 24557, 18.10.2001. www.turmob.org.tr/Mevzuat/20/mecburi-meslek-kararlari

Tagoe, A. O., (t.y.). Relationship Between Ethics and Law, www.scribd.com/doc/97416444/Relationship-Between-Ethics-and-Law. (01.03.2020).

TDK, Türk Dil Kurumu Online Sözlük, <http://www.tdk.gov.tr/>

Uçan, A., (2009). Öğretmenlik Mesleği Nedir?, http://www.ogretmen.info/ogretmenlik_meslegi_.asp (10.04.2020).

Vural, M., (2018). Ekonomik Başarının Sırrı: Muhasebe, <https://www.diyarbakir.smmmo.org.tr/makaleler/ekonomik-basarinin-sirri-muhasebe> (13.05.2020).

www.ethicsboard.org

www.ifac.org

www.kgk.gov.tr

www.resmigazete.gov.tr

www.sanayi.gov.tr

www.tuik.gov.tr

www.turmob.org.tr

EKLER

Ek A: Anket Formu

<p>Sayın Muhasebe Meslek Mensubu,</p> <p>Bu anket formu, Doktora tez çalışmasına veri desteği sağlamak üzere hazırlanmıştır. Amacımız, muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği hakkındaki algı, tutum ve davranışlarını incelemektir.</p> <p>Anket formunun üzerine adınızı ve soyadınızı <u>yazmayınız</u>. Cevaplarınız sadece <u>bilimsel amaçlıdır</u> ve <u>gizli tutulacaktır</u>. Bu bağlamda anketin güvenilirliğinin, tarafsızlığının ve amacına ulaşmasının sağlanması için lütfen soruları <u>dikkatlice cevaplayınız</u>. Desteğiniz ve araştırmamıza yapacağınız önemli katkılarınızdan dolayı şimdiden <u>çok teşekkür ederiz</u>.</p> <p>Doktora Öğrencisi: Hamza Kaya Tez Danışmanı: Doç. Dr. Ahmet Fethi Durmuş</p> <p>İnönü Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İnönü Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Fakültesi, İşletme Bölümü Bilim Dalı</p>		
1- Unvanınız () SM () SMMM () YMM	5- Meslek Tecrübeniz () 5 ve altı () 6 - 11 () 12 - 17 () 18 - 25 () 26 ve üstü	8- Personel Sayınız () Yalnızım () 1 - 2 personel () 3 - 5 personel () 6 ve üstü
2- Cinsiyetiniz () Kadın () Erkek	6- Mükellef Sayınız () 0 - 20 () 21 - 40 () 41 - 60 () 61 - 80 () 81 ve üstü	9- Mesleğin Geleceği İle İlgili Düşünceniz () İyimser () Kararsız () Kötümser
3- Yaşınız () 25 - 34 () 35 - 44 () 45 - 54 () 55 - 65 () 66 ve üstü	7- Aylık Ortalama Gelir Düzeyiniz () 4.000 ve daha az () 4.001 - 5.500 () 5.501 - 7.000 () 7.001 - 8.500 () 8.500 üstü	10- TÜRMOB'UN Etik Eğitimine Katıldınız mı? () Evet () Hayır
4- Eğitim Durumunuz () Lise () Önlisans () Lisans () Yüksek Lisans () Doktora		11- Faaliyette Bulduğunuz İl

	➤ Lütfen Aşağıda Yer Alan Meslek Etiği İle İlgili İfadelere Katılma Düzeyinizi Belirtiniz. 1= Kesinlikle Katıl-mı-yorum 2= Katıl-mı-yorum 3= Kararsızım 4= Katılıyorum 5= Kesinlikle Katılıyorum	Kesinlikle Katıl-mı-yorum	Katıl-mı-yorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
GENEL OLARAK ETİK ALGISI	1- Mesleğimle ilgili etik ilke ve kuralları biliyorum.	1	2	3	4	5
	2- Mesleki etik ilke ve kurallarının uygulanabilir olduğuna inanıyorum.	1	2	3	4	5
	3- Etik, tıpkı diğer teknik muhasebe becerileri gibi öğrenilmelidir.	1	2	3	4	5
	4- Meslek etiği, mesleki faaliyetlerin sürdürülmesi aşamasında ahlaki ve mesleki ilkelere göre hareket etme disiplini olarak kabul edilir.	1	2	3	4	5
	5- Etik ilkeleri konusunda toplumsal hassasiyetin artması meslek etiğinin gelişmesine olumlu katkı sağlar.	1	2	3	4	5
	6- Etik davranış, dürüst olmayı, sır saklamayı ve kamu çıkarlarını kendi çıkarlarından üstün tutmayı gerektirmektedir.	1	2	3	4	5
	7- Mesleki etik ilke ve kurallarla ilgili olarak düzenlenen eğitim-konferans ve seminerlere katılıyorum.	1	2	3	4	5
	8- Etik dışı davranışların mesleğin saygınlığını azalttığını düşünüyorum.	1	2	3	4	5
	9- Bazı etik dışı davranışları etik ihlali olarak görmem.	1	2	3	4	5
	10- Meslek etiğine uyulması kısa vadede zarar gibi görünse de uzun vadede kârdır.	1	2	3	4	5
	11- Ülkenin ekonomik gelişmişliği, etik gelişimi destekleyen başlıca faktörlerden biridir.	1	2	3	4	5
DÜRÜSTLÜK	12- Meslek mensupları, yasaların yetersiz kaldığı durumlar olsa bile etik ilkelerine bağlı kalırlar.	1	2	3	4	5
	13- Mesleki ilişkilerinde doğru ve açık sözlüdürler.	1	2	3	4	5
	14- Yasal boşlukların olduğu konularda, olabildiğince müşterilerinin çıkarına göre hareket ederler.	1	2	3	4	5
	15- Müşterilerinin ilgili döneme ilişkin taleplerini göz önünde bulundurarak beyanname düzenlerler.	1	2	3	4	5
TARFSZLIK	16- Meslek mensupları, müşterileri ile ortaklık ve borç-alacak ilişkisine girmeleri normaldir.	1	2	3	4	5
	17- Müşterinin haksız/uygunsuz baskı ve etkileri nedeniyle mesleki kararlarını değiştirmezler.	1	2	3	4	5
	18- Akrabalık bağı veya yakın arkadaşlık gibi mesleki yargılarını etkileyebilecek iş tekliflerini reddederler.	1	2	3	4	5
	19- Müşterilerini kaybetme pahasına da olsa tarafsızlıklarına gölge düşürmezler.	1	2	3	4	5
MESLEKİ YETRLİK. ÖZEN	20- Meslek mensupları, yeterli düzeyde mesleki bilgi, beceri ve donanıma sahiptirler.	1	2	3	4	5
	21- Meslekleriyle ilgili tüm yasal ve teknik gelişmeleri sürekli takip ederler.	1	2	3	4	5
	22- Kanunları, muhasebe ilkelerini ve standartları tam ve doğru olarak uygularlar.	1	2	3	4	5
	23- Müşterileri için gerekli bilgileri; dikkatli, doğru ve zamanında hazırlayıp iletirler.	1	2	3	4	5
GİZLİLİK	24- Müşterileriyle sorun yaşadıklarında onlara ait gizli bilgileri kendi lehlerine veya üçüncü tarafların lehine kullanırlar.	1	2	3	4	5
	25- Gizlilik sorumluluklarını müşteriler ile ilişkileri sona erdiği zaman bile devam ettirirler.	1	2	3	4	5
	26- Yalnızca yasal veya mesleki bir zorunluluk durumunda iş ilişkileri sonucunda elde ettikleri bilgileri paylaşmaktadırlar.	1	2	3	4	5

	27- Çalışanlarını güvenilir kişilerden seçerler ve sürekli gizlilik ilkesine uyup uymadıklarını kontrol ederler.	1	2	3	4	5
MESLEKİ DAVRANIŞ	28- Meslek mensupları, mesleğin itibarını zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınırlar.	1	2	3	4	5
	29- TÜRMOB'un belirlemiş olduğu asgari ücret tarifesine uyarlar.	1	2	3	4	5
	30- Ücret dışında müşterilerinden değerli hediyeler kabul etmektedirler.	1	2	3	4	5
	31- Mesleki itibarlarına, her zaman elde edecekleri gelirden çok daha önem vermektedirler.	1	2	3	4	5
	32- Sahip oldukları özellikler veya deneyimleri hakkında abartılı iddialarda bulunmamaktadırlar.	1	2	3	4	5

➤ Lütfen Meslek Mensuplarını Etik Dışı Davranışlara Yönelten Faktörlerin Etki Düzeyini Belirtiniz.		Çok Etkisiz	Etkisiz	Fark Etmez	Etkili	Çok Etkili
1	Mesleki bilgi ve deneyim yetersizliği	1	2	3	4	5
2	Mükellef kaybetme kaygısı	1	2	3	4	5
3	Daha çok para kazanma isteği	1	2	3	4	5
4	Mükelleflerin gerekli evrakları zamanında ulaştırmamaları	1	2	3	4	5
5	Meslek mensubunun kişilik özellikleri (Karakteri)	1	2	3	4	5
6	Mali denetimin yetersiz olması ve cezaların yeterince uygulanmaması	1	2	3	4	5
7	Kendini kandırma ve haklı gösterme	1	2	3	4	5
8	Meslek etiği ilke ve kurallarının benimsenmemesi	1	2	3	4	5
9	Mükelleflerin bu konuda baskı yapmaları	1	2	3	4	5
10	Yasalardaki sürekli değişiklikler	1	2	3	4	5

Lütfen Meslek Mensuplarının Mesleki Etik İlke ve Kurallara Uymalarında Etkili Olan Faktörlerin Etki Düzeyini Belirtiniz.		Çok Etkisiz	Etkisiz	Fark Etmez	Etkili	Çok Etkili
1-	Mesleki eğitim ve deneyim	1	2	3	4	5
2-	Karakter özelliği	1	2	3	4	5
3-	Meslek yasası	1	2	3	4	5
4-	İnançlar	1	2	3	4	5
5-	Kültürel değerler	1	2	3	4	5
6-	Sosyal çevre	1	2	3	4	5
7-	Aile terbiyesi	1	2	3	4	5
8-	Devlete olan bağlılık	1	2	3	4	5
9-	Cezai yaptırımlar	1	2	3	4	5

Lütfen Tüm Meslek Mensuplarının Uyması Gereken **Temel Etik İlkelerini** Size Göre **En Önemliden Başlayarak Sıralayınız.**
5: EN ÖNEMLİ, 1: EN AZ ÖNEMLİ)

() Dürüstlük
() Tarafsızlık
() Mesleki Yeterlilik ve Özen
() Gizlilik
() Mesleki Davranış

<p>➤ Lütfen Muhasebe Mesleğinde Yapılan Etik Dışı Davranışlara Karşı Çözüm Önerileri ile İlgili İfadelere Katılma Düzeyinizi Belirtiniz.</p>	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1- Mevcut yasal düzenlemeler ihtiyaçlara karşılık verememektedir, dolayısıyla yeni yasal düzenlemelere gereksinim vardır.	1	2	3	4	5
2- Mesleğe girişteki aranan koşulların, mesleğin gelişimi bakımından yeterli hale getirilmesi gerekir.	1	2	3	4	5
3- Meslek mensuplarının sayısındaki artış planlı bir şekilde yapılmalı ve düzensiz artışın önüne geçilmelidir.	1	2	3	4	5
4- Cezaların arttırılması ve yeterli denetimin sağlanması gerekir.	1	2	3	4	5
5- Devlet dairelerindeki bürokrasi azaltılmalı ve daha işler bir sistem oluşturulmalıdır.	1	2	3	4	5
6- Mevzuatta bir değişiklik yapılacaksa mutlaka muhasebe meslek mensuplarından fikir alınmalıdır.	1	2	3	4	5
7- Mükellefler ticari faaliyetlerini belgelendirirken yasal yükümlülükleri uymalıdır.	1	2	3	4	5
8- Üniversitelerin ilgili bölümlerine muhasebe meslek etiği ile ilgili dersler eklenmelidir.	1	2	3	4	5
9- Defter kota sınırlaması getirilerek meslek mensupları arasında yaşanan rekabet azaltılmalıdır.	1	2	3	4	5
10- Mesleğe olan saygınlığı arttırmak için hem meslek odalarının hem de meslek mensuplarının etik konusunda gerekli hassasiyeti göstermeleri gerekir.	1	2	3	4	5

Ek B: Etik Kurul Onayı

Evrak Tarih ve Sayısı: 07/10/2020-E.65429

T.C. İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ BİLİMSEL ARAŞTIRMA VE YAYIN ETİĞİ KURULU Sosyal ve Beşeri Bilimler Bilimsel Araştırma ve Yayın Etik Kurulu		
Oturum Tarihi: 07.10.2020	Oturum Sayısı: 19	Karar Sayısı: 2020/19-2
Etik Açından Uygun		
Çalışma Adı	Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Hakkındaki Algı Tutum ve Davranışlarının İncelenmesi: TRB1 Bölgesinde Bir Uygulama	
Araştırmacılar	Doktora Öğrencisi Hamza Kaya (Yürütücü) Dr.Öğretim Üyesi Ahmet Fethi DURMUŞ (Danışman)	
Başkan Kurul Üyesi Prof. Dr. Hüseyin Suphi ERDEM Başkan Yardımcısı Kurul Üyesi Prof. Dr. Mustafa ARSLAN Kurul Üyesi Prof. Dr. Süleyman ÇALDAK Kurul Üyesi Prof. Dr. Mehmet GÜNGÖR Kurul Üyesi Prof. Dr. Lutfiye ÖZDEMİR Kurul Üyesi Prof. Dr. Nesrin SİS Kurul Üyesi Prof. Dr. Mehmet ÜSTÜNER Sekreter Hatice CİHAN		

E-İmzalıdır.
Etik Kurul Başkanı
Hüseyin Suphi ERDEM

Bu belge, 5070 sayılı Elektronik İmza Kanununa göre Güvenli Elektronik İmza ile imzalanmıştır.
Evrak sorgulaması https://ebys.inonu.edu.tr/enVision/Validate_Doc.aspx?V=BE8R5J6YC adresinden yapılabilir. (PIN:82412)