

**MUHASEBEDE MESLEK ETİĞİ, ETİK EĞİTİMİ VE BİR  
ARAŞTIRMA**

**TAHA YASİN GÜLMEZ**

**IŐIK ÜNİVERSİTESİ  
NİSAN, 2021**

MUHASEBEDE MESLEK ETİĞİ, ETİK EĞİTİMİ VE BİR  
ARAŞTIRMA

TAHA YASİN GÜLMEZ

IŐık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans  
Programı, 2021

Bu tez, IŐık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü'ne Yüksek Lisans (MA) derecesi  
için sunulmuştur.

IŐIK ÜNİVERSİTESİ  
NİSAN, 2021

İŐIK ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

MUHASEBEDE MESLEK ETİĞİ, ETİK EĞİTİMİ VE BİR ARAŞTIRMA

TAHA YASİN GÜLMEZ

ONAYLAYANLAR:

PROF. DR. İLKER  
KIYMETLİ ŞEN

İSTANBUL TİCARET  
ÜNİVERSİTESİ

PROF. DR. DİLEK TEKER

İŐIK ÜNİVERSİTESİ

DR.ÖĞR.ÜYESİ LEVENT  
POLAT

İŐIK ÜNİVERSİTESİ

ONAY TARİHİ: 19/04/2021

# PROFESSIONAL ETHICS, ETHICS EDUCATION AND A RESEARCH IN ACCOUNTING

## ABSTRACT

Moral norms in social life generally concern the entire individual within society. The phenomenon of ethics is also evaluated in the form of a concept based on profession along with social structure. Professional ethics is also known as the integration of ethical perception into the professional field.

Responsibility is the focus of professional ethics. It is also considered in the form of the ability of individuals to accept the consequences of their actions in relation to their attitudes and duties, which differ in relation to social values. Looking at the phenomenon of society envisaged in modern life, the power that individuals rely on when demonstrating ethical attitudes actually reflects ethical obligations.

As can be seen in different professional areas, it is also known as a concept that is expected to be considered in the field of accounting and is among the leading obligations. In today's conditions, the real, independent and reliable supply of financial data is consistent with professional ethics.

It is expected that individuals who perform the accounting profession in the field of economic and commercial actions in a social sense will act integrated into ethical norms. Accounting employees who are integrated into ethical norms and principles can maintain an efficient activity by creating trust in the social sphere.

**Key Words:** Ethics, Profession, Accounting

# MUHASEBEDE MESLEK ETİĞİ, ETİK EĞİTİMİ VE BİR ARAŞTIRMA

## ÖZET

Sosyal hayatta ahlaki normlar genel olarak toplum bünyesinde bulunan tüm bireyleri ilgilendirmektedir. Etik olgusu da sosyal yapı ile mesleğe dayalı bir kavram şeklinde de değerlendirilmektedir. Meslek etiği yoğunlukla etik algının mesleki alana entegrasyonu olarak da bilinmektedir.

Sorumluluk, meslek etiğinin odak noktasını oluşturmaktadır. Aynı zamanda sosyal değerlere oranla farklılık sergileyerek, bireylerin tutumları ile yükümlü oldukları görevlere dair gerçekleştirdikleri eylemlerin de sonuçlarını kabul etme yetisi şeklinde de ele alınmaktadır. Çağdaş yaşamda öngörülen toplum olgusuna bakıldığında bireylerin etik tutumlar sergilerken dayandıkları gücün aslında etik yükümlülükleri yansıttığı görülmektedir.

Farklı meslek alanlarında görüldüğü üzere meslek etiği, muhasebe alanında da göz önünde bulundurulması beklenen ve önde gelen yükümlülükler arasında olan bir kavram olarak da bilinmektedir. Bugünün koşullarında mali verilerin gerçek, bağımsız ve güvenilir biçimde arz edilmesi meslek etiği ile bağdaşmaktadır.

Sosyal, iktisadi ve ticari eylemler alanında muhasebe mesleğini icra eden bireylerin etik normlara entegre şekilde hareket etmesi beklenmektedir. Etik normlar ve esaslara entegre olan muhasebe çalışanları sosyal alanda güven yaratarak verimli bir faaliyet sürdürebilmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Etik, Meslek, Muhasebe

## TEŞEKKÜR

Bu tez çalıőmasının gerçekleőtirilmesinde yapmış olduğum araőtırmalarımnda yoğun akademik çalışmalarına rağmen çok kıymetli zamanını esirgemeyerek bana destek olan değerli hocam Prof. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN'e teőekkürlerimi sunarım.

Tez çalıőmamın son hale getirilmesinde ve argümanların anket çalıőmasıyla desteklenmesi konusunda yapmıő olduğum analizler çerçevesinde yapıcı eleőtirileriyle çalıőmanın literatüre azami katkı sağlaması konusunda daha doğru ve analitik dűőünebilmeme katkı sağlayan değerli hocalarım Prof. Dr. Dilek TEKER ve Dr. Levent POLAT'a katkılarından dolayı teőekkürlerimi sunarım.

Özellikle bu süreçte yapmış olduğum anket çalıőmasına tüm özverileriyle destek olan ailem ve muhasebe mesleğinin gelecekteki temsilcileri olan muhasebe meslek mensubu adaylarına teőekkürlerimi sunarım.

Taha Yasin GÜLMEZ

## İÇİNDEKİLER

|   |     |
|---|-----|
| ONAY SAYFASI .....  | i   |
| ABSTRACT .....  | ii  |
| ÖZET.....   | iii |
| TEŞEKKÜR .....  | iv  |
| TABLolar LİSTESİ.....                                       | ix  |
| ŞEKİLLER LİSTESİ.....                                       | x   |
| KISALTMALAR .....   | xi  |
| GİRİŞ .....   | 1   |
| BÖLÜM 1.....  | 6   |
| 1. ETİK KAVRAMI VE ETİKLE İLİŞKİLİ KAVRAMLAR .....          | 6   |
| 1.1 Etik Kavramının Tanımlanması .....                      | 6   |
| 1.2 Etik Davranışı Etkileyen Unsurlar .....                 | 8   |
| 1.2.1 Yasaların Etik Davranışlar Üzerindeki Etkisi.....     | 8   |
| 1.2.2 Toplumsal Geleneklerin Etik Davranışlara Etkisi ..... | 9   |
| 1.3 Etiğe İlişkin Kavramlar .....                           | 10  |
| 1.3.1 Ahlâk.....  | 10  |
| 1.3.2 Hukuk .....   | 11  |
| 1.3.3 Sosyal Sorumluluk.....                                | 11  |
| 1.3.4 Kültür.....   | 12  |
| 1.4 Etik Teorileri .....                                    | 12  |
| 1.4.1.1 Bireyci Yaklaşım (Egoizm) .....                     | 13  |
| 1.4.1.2 Faydacı Yaklaşım.....                               | 13  |
| 1.4.2 Deontolojik Yaklaşım.....                             | 13  |
| 1.4.2.1 Etik ve Haklar Yaklaşımı.....                       | 14  |
| 1.4.2.2 Eşitlikçi Yaklaşım .....                            | 14  |
| 1.5 Etik Davranışların Toplumsal Nedenleri.....             | 14  |
| 1.5.1 Kültür.....   | 15  |
| 1.5.2 Değerler .....  | 16  |

|  |           |
|--|-----------|
| 1.5.3 Normlar .....  | 17        |
| 1.5.4 Etik Kodlar .....  | 18        |
| 1.6 Etik Dışı Davranışların Nedenleri .....  | 20        |
| 1.6.1 Kişisel Nedenler .....   | 20        |
| 1.6.1.1 Etik Kriterleri Farklı Yorumlama .....                                     | 21        |
| 1.6.1.2 Meslek Mensubunun Bencil Davranması .....                                  | 21        |
| 1.6.1.3 Etik İnkilemler .....  | 22        |
| 1.6.1.4 Mesleki Bilgi Yetersizliği .....   | 23        |
| 1.6.2 Kişisel Olmayan Nedenler .....   | 23        |
| 1.6.2.1 Etik Davranışı Farklı Algılama .....                                       | 23        |
| 1.6.2.2 Rekabet .....  | 24        |
| 1.6.2.3 Mesleki Ücret .....  | 24        |
| 1.6.2.4 Karşılıklı Güvensizlik .....   | 25        |
| 1.6.3 Etik Davranışın Esnetilmesi .....  | 26        |
| 1.6.3.1 Yasaların Etkisi .....   | 26        |
| 1.6.3.2 Geleneklerin Etkisi .....  | 26        |
| 1.7 Etiğin Boyutları .....   | 27        |
| 1.7.1 Bireysel Boyut .....   | 27        |
| 1.7.2 Örgütsel Boyut .....   | 27        |
| 1.7.3 Toplumsal Boyut .....  | 28        |
| 1.8 İş Etiği .....   | 28        |
| <b>BÖLÜM 2.....</b>  | <b>31</b> |
| 2. MUHASEBE MESLEK ETİĞİ .....   | 31        |
| 2.1 Muhasebe Mesleğinde Etik .....   | 31        |
| 2.1.1 Muhasebe Mesleğinde Etiğinin Önemi .....                                     | 33        |
| 2.1.2 Muhasebe Mesleğinde Etiğe İhtiyaç Duyulmasının Sebepleri .....               | 34        |
| 2.1.3 Muhasebe Meslek Mensubunun Sorumlulukları .....                              | 35        |
| 2.1.4 Görev Sorumluluğu .....  | 36        |
| 2.1.5 Muhasebe Mesleğinde Etiğin Gelişimi .....                                    | 37        |
| 2.1.6 Muhasebe Meslek Etiğinde İlkeler .....                                       | 39        |
| 2.1.7 Muhasebe Meslek Etiğinde Kurallar ve Dikkate Alınması Gereken Hususlar ..... | 41        |
| 2.2 Muhasebe Meslek Etiği Kapsamında Uluslararası ve Ulusal Düzenlemeler ..        | 49        |
| 2.2.1 Muhasebe Mesleğine Yönelik Uluslararası Etik Kurallar .....                  | 50        |
| 2.2.2 Muhasebe Mesleğine Yönelik Ulusal Etik Kurallar .....                        | 53        |



|  |            |
|--|------------|
| 2.3 Kamuyu Aydınlatmada Meslek Etiğinin Önemi .....  | 55         |
| <b>BÖLÜM 3.....</b>  | <b>57</b>  |
| 3. MUHASEBE MESLEĞİNDE ETİK EĞİTİMİ.....   | 57         |
| 3.1 Muhasebe Eğitimi ve Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Komitesi'nin (IAESB) Muhasebe Eğitimiyle İlgili Çalışmaları ..... | 57         |
| 3.2 Etik Eğitimi .....   | 61         |
| 3.2.1 Gelenek Öncesi Düzey .....   | 64         |
| 3.2.2 Geleneksel Düzey .....   | 65         |
| 3.2.3 Gelenek Ötesi Düzey .....  | 65         |
| 3.3 Muhasebe Mesleğinde Etik Eğitimi .....   | 66         |
| <b>BÖLÜM 4.....</b>  | <b>71</b>  |
| 4. MUHASEBE MESLEK MENSUBU ADAYLARIN ETİK ALGILARININ ÖLÇÜLMESİ.....   | 71         |
| 4.1 Araştırmanın Amacı ve Önemi.....   | 71         |
| 4.2 Araştırmanın Sınırlılıkları ve Varsayımları.....   | 77         |
| 4.3 Araştırmanın Yöntemi.....  | 77         |
| 4.4 Evren ve Örneklem.....   | 78         |
| 4.5 Veri Toplama Aracı.....  | 79         |
| 4.6 Hipotezler .....   | 79         |
| 4.7 Verilerin Analizi.....   | 80         |
| 4.8 Bulgular .....   | 81         |
| 4.8.1 Açıklayıcı Faktör Analizi ve Yapı Geçerliliğine İlişkin Bulgular.....  | 81         |
| 4.8.2 Madde İç Tutarlılık Güvenirlik Çalışmalarına İlişkin Bulgular .....  | 85         |
| 4.8.3 Tanımlayıcı İstatistikler .....  | 86         |
| 4.8.4 Demografik Bulgular .....  | 86         |
| 4.8.5 Etik Algısı Değişkenine Yönelik Betimsel Bulgular.....   | 93         |
| 4.8.6 Katılımcıların Etik Algısı Puanlarının Cinsiyet Değişkeni İçin Farklılıklarına Ait Bulgular .....                              | 93         |
| 4.8.7 Katılımcıların Etik Algısı Puanlarının Eğitim Düzeyi Değişkeni İçin Farklılıklarına Ait Bulgular .....                         | 94         |
| 4.8.8 Katılımcıların Etik Algısı Puanlarının Etik Eğitimi İçin Farklılıklarına Ait Bulgular .....                                    | 96         |
| 4.8.9 Katılımcıların Etik Algısı Düzeyleri İle Alt Boyutları Arasındaki İlişkiye Ait Korelasyon Analizi Sonuçları.....               | 97         |
| <b>BÖLÜM 5.....</b>  | <b>99</b>  |
| 5. SONUÇ .....   | 99         |
| <b>KAYNAKÇA .....</b>  | <b>102</b> |

|                      |            |
|----------------------|------------|
| <b>EKLER.....</b>    | <b>112</b> |
| <b>ÖZGEÇMİŞ.....</b> | <b>115</b> |

## TABLolar LİSTESİ

|  |    |
|--|----|
| Tablo 4.1 Evren Sayısı Bilinen Örneklem Belirlenmesi.....  | 78 |
| Tablo 4.2 Ölçeğin KMO ve Barlett Testi Sonuçları .....   | 81 |
| Tablo 4.3 Alt Boyutların Açıklanan Varyans Oranları .....  | 82 |
| Tablo 4.4 Ölçeğin Maddelerinin Faktör Yük Değerleri.....   | 84 |
| Tablo 4.4 (devamı) Ölçeğin Maddelerinin Faktör Yük Değerleri .....   | 85 |
| Tablo 4.5 Etik Algısı ve Alt Boyutlarına Ait Cronbach Alfa İç Tutarlılık Değeri ....   | 86 |
| Tablo 4.6 Tanımlayıcı İstatistikler .....  | 86 |
| Tablo 4.6 (devamı)Tanımlayıcı İstatistikler.....   | 87 |
| Tablo 4.7 Etik Algısı Ölçeğine Ait Madde Analizi Sonuçları .....   | 88 |
| Tablo 4.8 Verilerin Dağılımına Ait Normallik Testleri Sonucu .....   | 90 |
| Tablo 4.9 Demografik Bulgular .....  | 92 |
| Tablo 4.10 Etik Algısı Değişkenine Yönelik Betimsel Bulgular.....  | 93 |
| Tablo 4.11 Katılımcıların Etik Algısı Puanlarının Cinsiyet Değişkeni İçin Farklılıklarına Ait Bulgular.....                  | 93 |
| Tablo 4.11 (devamı) Katılımcıların Etik Algısı Puanlarının Cinsiyet Değişkeni İçin Farklılıklarına Ait Bulgular.....         | 94 |
| Tablo 4.12 Katılımcıların Etik Algısı Puanlarının Eğitim Düzeyi Değişkeni İçin Farklılıklarına Ait Bulgular.....             | 94 |
| Tablo 4.12 (devamı) Katılımcıların Etik Algısı Puanlarının Eğitim Düzeyi Değişkeni İçin Farklılıklarına Ait Bulgular.....    | 95 |
| Tablo 4.13 Katılımcıların Etik Algısı Puanlarının Etik Eğitimi İçin Farklılıklarına Ait Bulgular.....                        | 96 |
| Tablo 4.13 (devamı) Katılımcıların Etik Algısı Puanlarının Etik Eğitimi İçin Farklılıklarına Ait Bulgular.....               | 97 |
| Tablo 4.14 Katılımcıların Etik Algısı Düzeyleri İle Alt Boyutları Arasındaki İlişkiye Ait Korelasyon Analizi Sonuçları ..... | 97 |

## ŞEKİLLER LİSTESİ

|   |    |
|---|----|
| Şekil 4.1 Ölçeğin Boyutuna İlişkin Yamaç Grafiği .....    | 83 |
| Şekil 4.2 Histogram Grafiği .....                         | 91 |
| Şekil 4.3 Etik Algısı Ölçeği Grafiği .....                | 91 |
| Şekil 4.4 Etik Algısı Ölçeği Normal Dağılım Grafiği ..... | 91 |

## **KISALTMALAR**

AAA : Amerika Muhasebeciler Birliği (American Accounting Association)

AECC : Muhasebe Eğitimi Değişim Komisyonu (The Accounting Education Change Commission)

AICPA : Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (The American Institute of CPAs)

IAESB : Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu (The International Accounting Education Standards Board)

IEPS : Uluslararası Eğitim Uygulama Bildirimleri (International Education Pronouncements)

IES : Uluslararası Eğitim Standartları (International Education Standard)

IESBA : Uluslararası Muhasebe Mensupları Etik Standartlar Kurulu (The International Ethics Standards Board for Accountants)

IFAC : Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants)

TESMER : Birlik Temel Eğitim ve Staj Merkezi

TÜRMOB : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

## GİRİŞ

Etik olgusu bugünün koşullarında kültürel alanda yaşanan farklılıklar bağlamında değişkenlik arz edebilmektedir. Geniş kapsamlı olarak tüm zamanlara göre geçerli olan olumlu ve olumsuz davranışlar şeklinde de değerlendirilmektedir. Etik normlar sosyal yapının onayladığı ve soyut olarak algı ile ilgili olan normlardan oluşmaktadır. İş etiğine bakıldığında, tüm bu kuralların davranışlarla somutlaştırıldığı görülmektedir. Mesleki alanda yaşanan olaylar iş etiğinin yansıması olarak tutumlara göre olumlu ya da olumsuz sonuçların doğmasına sebep olmaktadır. Etik ve ahlak bağlamında çalışma kapsamında kavram odaklı birtakım açıklamalara değinilmektedir. Özetle ahlak ve etik unsurunun ortak noktalarına bakıldığında ahlak belirli bir alanı yansıtan kavramken, etik ise söz konusu alana dair öne çıkan esaslar ve fikirler olarak ele alınmaktadır.

Herhangi bir meslek branşının uygulanması konusunda sosyal açıdan yarar gözetilerek entegre olunması beklenen tutumları içeren normlar meslek etiği şeklinde değerlendirilmektedir. Meslek etiğinin önde gelen yararları arasında öngörülen alan ya da konum gözetilmeksizin bireylerin en elverişli tutumlar sergilemeleri esası yer almaktadır. Bireylerin karşılıklı etkileşimleri ve kişilikleri meslek etiğinin çıkış noktası olmaktadır. Muhasebe meslek etiği de kanunlara duyarlı olarak, sosyal değerlerin de ışığında gerçek ve güvenli düzeyde sosyal fayda yaratacak şekilde görevlerin yerine getirilmesi olarak bilinmektedir.

Bilgi dönemi şeklinde tabir edilen zaman diliminin başlangıcında Avrupa ve ABD bünyesinde bazı skandallar yaşanarak, geniş kitlelerin huzursuzluk yaşadığı bilinmektedir. Bu durum sonucunda etik olgusu öne çıkararak, bazı oluşumların devreye girdiği görülmektedir. Sonrasında iktisadi, politik ve kültürel anlamda çok daha baskın, ahlaki, güvenilir ve şeffaf işlevler öne çıkmaktadır. İşletmenin finansal başarısı ve sürekliliği kapsamında etik imajın etkisi oldukça önemli bir yere sahip olmuştur. Meslek etiğine uygun olmayan davranışlardan dolayı ulusal ve uluslararası sektörde

tanınmış birçok işletmenin hayatta kalamadığı ve etik olarak çöküşe neden olan bir sürece girdiği söylenebilmektedir (Doğan, 2009:197).

1980 yılında Houston'da kurulmuş olan Enron şirketi bu konuda verilebilecek en uygun örneklerden birisi olmuştur. Enron'un Houston Natural Gas InterNorth ile birleşmesi sonucu 5 milyar ABD dolar sermayeli şirketin esas faaliyet konusu doğalgaz nakli olmuştur. Sonraki dönemlerde esas faaliyet kolu dışında birçok sektöre hizmet vererek yaklaşık 65-70 milyon dolarlık bir varlığa sahip hale gelmiştir. Şirket Aralık 2001'de binlerce insan ve kuruluşun zarar görmesiyle sonuçlanan iflas süreci içerisine girmiştir (Bektöre, 2003:3).

Enerjinin finansallaştırılması alanında öncü olan Enron, Owens-Illinois Inc. ve IBM gibi dev şirketlerin enerji yönetimi anlaşmaları sonucu 2000 yılındaki kârının %45'inden daha fazlası ve gelirlerinin yaklaşık %93'üne denk gelen kazançlar elde etmiştir. 2000 yılında piyasa değeri 80 milyar dolara, cirosu 101 milyar dolara ulaşan şirketin kârlarının %80'ini ve gelirlerinin %95'ini toptan enerji operasyonlarından elde edilmesi sonucu Fortune dergisi tarafından Amerika Birleşik Devletleri'nin yedinci büyük şirketi olarak gösterilmiştir (Toraman, 2002:6).

Birçok analistin Enron ve iştirakleriyle ilgili gerçeği yansıtmayan finansal tablolar oluşturmasının desteğiyle kâr artışının artacağını ve fiber-optik alanında veri transfer hızında yapılacak artış sonucu beraberinde birçok dijital hizmetin de yapılacağını açıklamıştır (Toraman, 2002:6).

SPK'nın şirket ile ilgili soruşturma başlatması üzerine Enron'un denetlenmesi görevinde bulunan Arthur Andersen şirketin geçmiş son beş dönemine ait finansal tablolarını yeniden tanzim etmesi sonucu şirketin yüksek miktarda borç altında olduğu gerçeğiyle karşılaşmıştır. Bunun sonucunda 83 ABD doları seyrinde olan hisse senedi fiyatları 1 ABD dolarına gerilemiştir. Şirket 16,8 milyar dolarlık borçlarıyla birlikte tarihin en büyük iflasını gerçekleştirmiştir (Toraman, 2002:6).

Tarihin en büyük iflası olarak anılan Enron'un iflası sadece büyük bir borç yükü değil, ayrıca toplumsal sorunlara da yol açmıştır. Yasal tüm işlemlerin tam anlamıyla sonuca ulaşmamış olması yanında etik olarak entrika denebilecek bir görünümde olması iflası diğer büyük şirket iflaslarından ayıran özellik olmuştur (Toraman, 2002:9). Enron olayında denetim firmaları ve denetçilerin de rol alması kamu çıkarlarının korunmasındaki yeterliliğin en önemli göstergelerinden olan güven unsurunun zedelenmesine yol açmıştır. Gelişmekte olan ülkelerle kıyaslandığında bilgiye ulaşmanın çok daha kolay olduğu Amerika Birleşik Devletleri'nde yaşanan

olayın özellikle de kamu yararının en çok vurgulandığı muhasebe mesleğinde günümüz şartlarında meydana gelmesinin zor olduğundan söz etmenin mümkün olmadığı görülmüştür. Etik ilkeler ile doğrudan ilgili olan bu ve benzeri olaylar ile ciddi sonuçlarının oluşmasının önüne geçmek adına muhasebe meslek etiği ve etik eğitiminin günümüz şartlarında büyük öneme sahip olması gerekmektedir.

Meydana getirilen yapılandırma ve kontrol mekanizmaları aracılığı ile kabul görmeyen tutumların tamamı saptanarak ilgisi bulunan bireylerle oluşumlara yaptırım uygulandığı ifade edilmektedir. Bu yönde küresel eylemlerin ilerleme kaydettiği henüz söylenememektedir. Buna karşın bu durumda gerçekleştirilen araştırmalar gösteriyor ki muhasebe mesleğinde meslek etiğinin önem düzeyi gün geçtikçe yükselmektedir.

Muhasebe mesleğinin de farklı branşlara göre kendine özgü nitelikleri bulunduğu bilinmektedir. Özellikle objektif, yalın ve toplumsal yükümlülük konularında yasal dayanak söz konusu olmamaktadır. Yasaların kesinlikle eğitim aracılığı ile kazanılarak ahlaki olarak bağdaşması beklenmektedir.

Muhasebede etik, ruhsatlı meslek mensuplarının yeterlilik, güvenilirlik, tarafsızlık, bağımsız karar alabilme, kendi kendilerini denetlemelerinin ve dürüstlüğünün simgesi olmaktadır. Diğer bir ifadeyle muhasebede etik, kanunlara uygun işlemlerin yanı sıra toplumun güncel değer yargılarını da dikkate alarak güvenilir bilgilerin sunulması için uyulması gereken kurallar bütünü şeklinde ifade edilebilmektedir (Daştan, 2009:285).

Günümüz koşulları incelendiğinde muhasebe mesleğinin defter tutmak ve vergi çerçevesinde ele alındığı geleneksel yapısının geçerliliğini kaybetmesi ve kamu yararı sağlanmasının ön plana çıkması sonucunda ahlak ve etik kurallar önem kazanmaktadır. Bunun sonucunda rekabet koşulları, kâr odaklı düşünme, piyasa ve müşteri tutumlarındaki değişim ve esnek yapı muhasebe meslek mensuplarının da ahlak ve etik tutumlarında bazı yanlış yorumlama riskine sebep olmaktadır. Meslek mensubunun yapmış olduğu işlemlerde müşteri beklentilerinin karşılanması konusunda öncelikle icra ettiği mesleğe ilişkin kamu yararını gözetmesi ile büyük bir öneme sahip olduğu söylenebilmektedir.

Muhasebe mesleği ile diğer meslekler arasındaki temel farklardan en önemlisi müşteri memnuniyetinden daha çok kamu yararı gözetilerek hareket ediliyor olmasından kaynaklanmaktadır. Bu farkın temelinde muhasebe meslek mensubunun müşteri memnuniyeti temelli davranışlarından çok etik ilkelere uyumu ve bağlılığı yer almaktadır. Bu bağlamda mesleki karar ve işlemlerin her aşamasında bağlı olunması



gereken temel kuralların meslek etiği kuralları ve kavramsal çerçevesi olması gerekmektedir. Etik ilkelere uyum kapsamında önemli olan diğer bir husus muhasebe meslek mensubunun karşılaşması muhtemel tehditlerin belirlenmesi ve risk seviyesinin kabul edilebilir düzeye düşürülmesinde önceden alınacak önlemlerin tespit edilmesi hususu önemli olmaktadır (Topçu, 2015:3).

Gerçekleştirilmek istenen bu araştırmanın konusu muhasebe meslek mensubu adayları çeşitli kademelerde eğitimlerine devam eden öğrencilerin muhasebe meslek etiği algılarını belirlenmesi ve oluşum düzeylerinin tespit edilmesidir. Ayrıca araştırma kapsamında araştırmanın bağımsız değişkenlerini oluşturan eğitim görülen kademe ve daha önce etik eğitimi alıp almama durumu ile etik algıları arasındaki ilişkilerin belirlenmesi araştırmanın alt amaçlarını oluşturmaktadır. Bu doğrultuda elde edilecek bilgiler muhasebe meslek mensubu adaylarının eğitim hayatları boyunca etik algılarının ne derecede olacağı ve nasıl yönetileceği konusunda öneriler sunulması araştırmanın önemini ortaya koymaktadır.

Bu açıdan etik kavramının muhasebe mesleğine etkileri ve önemi kapsamında muhasebe meslek mensubu adayları ve farklı kademelerde eğitimlerine devam eden öğrencilerin muhasebe meslek etiği konusundaki bilinçlerinin ölçülmesi ve bu doğrultuda önerilerin geliştirilmesi amaçlanmaktadır.

“Muhasebede Meslek Etiği, Etik Eğitimi ve Bir Araştırma” konulu çalışma dört bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde Etik Kavramı ve Etik Davranışı Etkileyen Unsurlar tanımlanmış, Etik Teorileri, Etik ve Etik Olmayan Davranışların Toplumsal Nedenleri, Etiğin Boyutları ve İş Etiği üzerinde durulmuştur.

İkinci bölümde Muhasebe Meslek Etiği ve bu kapsamda yer alan Uluslararası-Ulusal Düzenlemeler ile Kamuyu Aydınlatmada Meslek Etiğinin Önemi açıklanmaya çalışılmıştır.

Üçüncü bölümde Muhasebe Mesleğinde Etik Eğitimi ve Tarihsel Gelişimi, Etik Eğitimi Programı, Ahlaki Gelişim Teorisi ve Türkiye’de Muhasebe Meslek Etik Eğitimi hakkında bilgiler yer almaktadır.

Dördüncü bölüm olan araştırma bölümüne bakıldığında Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Algılarının Ölçülmesine yönelik araştırmaya katılan örneklem grubuna Anket çalışması ile 5’li Likert ölçek kullanılarak ölçülen 25 adet soru e-posta yoluyla yönlendirilmiştir.

Anket sonucundan elde edilen veri ve bulgular IBM SPSS 25.0 Programı ve nicel araştırma yöntemlerinden olan anket tekniği kullanılarak analiz edilmiş ve yorumlanmıştır.

## BÖLÜM 1

### 1. ETİK KAVRAMI VE ETİKLE İLİŞKİLİ KAVRAMLAR

#### 1.1 Etik Kavramının Tanımlanması

Köken olarak Yunancaya dayanan “Ethos” kelimesinden gelen etik sözcüğü, anlamına bakıldığında görenek, töre ve alışkanlık şeklinde algılanmaktadır. Sosyal yapının ahlaki yaklaşımı ya da unsularından oluşan kavramlar etik olarak değerlendirilmektedir.

Etik sözcüğü felsefi anlamda değinildiğinde bireylerin karşılıklı etkileşimlerinde ortaya koydukları tutumlarla inançların olumlu ya da olumsuz olarak özellikle nicel ve nitel bağlamda kıyaslanması olarak ifade edilmektedir. Özetle ahlak felsefesi olduğu ve bireyin alışlagelmiş tutum ve davranışları olarak da düşünülmektedir (Genç, 2019:150).

Etik olgusunu açıklayan tanımlar şu şekildedir:

Bireylerin ortaya çıkardığı tutumların etik esaslara elverişli olup olmadığının saptanma şekline oranla, töre, törelim kelimelerini de içeren kavram etik olarak tabir edilmektedir. Bireylerin doğru veya yanlış olguları bireysel olarak ele alma biçimi de etik olarak bilinmektedir (Saban, & Atalay, 2005: 55).

Doğru ya da yanlış, olumlu ya da olumsuz vb. olguların esas itibari ile yansıtıldığı kelime, sosyal yapının gelenek ve etik durumlarını, karşılıklı etkileşim şekillerini ve fikirlerini ele alan bir felsefe olmaktadır (Önal, & Gürbüz, 2018: 259).

Odak noktasında ahlak öğesinin bulunduğu ve etnik yapı bağlamında da değerlendirilen bir olgu olan etik, gerek benzer gerekse farklı yönleri ile ahlak olgusu ile kıyaslanmaktadır.

Köken olarak Latince bünyesinde yer alan “Morals” kelimesi, ahlak sözcüğü ile bağdaşmaktadır (Kasapoğlu, 2008:200). Disiplin ışığında ele alınan etik olumlu ya da olumsuz saptarken ahlaki inanca yoğunlaşarak, bireylerin yapmakta oldukları işler çerçevesinde tüm mevzuat hükümlerine tabi olmasını öngörmektedir (Ayboğa, 2002:344).

Bireylerin karşılıklı etkileşimleri, ahlaki esaslar doğrultusunda belirlenen kriter ve saptamalarla olumlu ya da olumsuz durumunu ele alan etik olgusuna dayanmaktadır (Kutlu, 2011:5).

Etik durumlara felsefi yönden değinildiğinde, bireylerin karşılıklı etkileşimine dair inancın odak noktasına bakarak, onaylanan ya da kabul görmeyen tutumlar şeklinde adlandırıldığı görülmektedir. Sosyal yapıda ortaya konan tutumları değerler bağlamında değerlendirmek gerekirse, ahlaki yapıya göre içsel moral esasları ortaya çıkararak, iyi ya da kötü ile olumlu ya da olumsuz etik normlar oluşumuna sebep olmaktadır (Tugay, & Kılıç, 2017:761).

Bireylerin ait oldukları sosyal yapının ahlaki inançları ya da yükümlülüklerinin kanıksanarak hayatlarını idame ettirmeleri görüşünü ileri süren normların tamamı etik olarak adlandırılmaktadır. Bireylerin ahlaki yapı bağlamında hareket etmelerini, tutum ve davranışlarının da bu yönde uyumlu olmasını savunan bireysel görüş, karar ve inançlara etki eden, şekillendiren gerek yazılı gerekse sözlü esaslar da etik kapsamında yer almaktadır (Koçyiğit vd., 2017:179).

Bireylerin daima etkileşimlerinde dürüst, şeffaf ve güven duygusunu yansıtmaları halinde etik tutumların sergilenmesi kaçınılmaz olmaktadır (Sökmen, & Ekmekçioğlu, 2013:89).

Etimolojik bakımdan ele alındığında geleneksel yapıyı içeren etik olgusu, bireylerin sergiledikleri tutumların olumlu ya da olumsuz şekilde etik esaslarına göre ele alınmaktadır. Ahlak felsefesi yoğunlukla etik kavramını da kapsamaktadır. Bireylerin güncel yaşamlarında toplum tarafından kabul edilen ve olumlu açıdan gelişen tutumlarının ölçümü de ahlaki bağlamda yer almaktadır (Kirik, 2007:18).

Bireylerin sosyal yapının normlarına entegre olarak hareket etmeye devam etmeleri ahlak; bu yöndeki saptamaya dair öne çıkan değerlerin algılanıp değerlendirilmesi ise etik kapsamında gelişmektedir. Ahlakın yoğunlukla değerlerin göz önünde bulundurulması ile hayat standartlarına entegre edilmesi sonucunda bireysel hayatta kullanılması etik bünyesinde gerçekleşmektedir. Özetle etik, ahlaki inançlar boyutunda mantıksal görüşler ve

eleştiriler çerçevesinde toplum tarafından kabul edilen doğruların ve yanlışların sistematik bir şekilde değerlendirilmesi olarak bilinmektedir (Armağan, 2017:2).

Ortaya konan tutumların ve onaylanan inançların idare şekli etik yaklaşımını doğurmaktadır. Etik olgusu, sosyal yapının hareketlerini olumlu ya da olumsuz inançlar bağlamında ele almak ve ahlak normlarına entegre durumunu saptama yöntemi olarak da bilinmektedir.

## **1.2 Etik Davranışı Etkileyen Unsurlar**

Kabul gören ya da onaylanmayan durumlardan tercih yaparak, ahlaki normlara elverişli şekilde hareket etme eylemi etik davranış şeklinde değerlendirilmektedir. Sosyal alanda doğru ve olumlu olarak ifade edilen esaslara yönelik tutumlar ortaya koyma halinde ahlaki tutumlar doğmaktadır. Herkes, sosyal yaşam için genel kabul gören normlara uyum sağlamayabilmektedir. Yasal normlar, sosyal alanda güvenli ve konforlu şekilde hayat sürebilmek adına, mecburi entegre olmayı gerekli kılmaktadır. Bireylerin mesleğe dayalı tutumlarına da etki eden unsurlar, öngörülen normlara göre çok daha geniş bir boyuta hakim olmaktadır. Kanuni bağlamda saptanan yasal normlara elverişli hareket eden sosyal yapıda güven söz konusu olacağı için, bireylerin huzurlu bir hayat yaşamaları mümkün olmaktadır. Tüm bireylerin saptanan normları eşit düzlemde kavraması ve entegre olması güç olmaktadır. Etik normlar etkisi altında kaldığı unsurlara bakıldığında iki farklı biçimde ele alınmaktadır (Çınar, & Güney, 2012:95).

### **1.2.1 Yasaların Etik Davranışlar Üzerindeki Etkisi**

Küresel anlamda ülkelerde genel sistemin devam etmesi adına çok sayıda kanun uygulanmaktadır. Komuta özelliği bulunan ve yapıya entegre olmayı gerektirerek karşılığında cezai uygulamaların da yer aldığı yasalar, bireyleri bu duruma elverişli hareket etmeye itmektedir. Söz konusu sisteme entegre olmayan bireylerin kanuni ya da bu alanda yer almayan, ahlaki boyutta ya da bu boyutta yer almayan birtakım yaptırımlara maruz kaldığı görülmektedir. Öngörülen normlar, bireylerin ortaya koydukları tutumlara yönelik de veri elde etme imkânı sunmaktadır. Güncel hayatta bireylerin ait oldukları meslekleri uygulamaları sürecinde söz konusu normlar yoğunlukla kullanılmakta ve toplum bünyesinde faaliyet gösteren meslek mensubunun

ait olduğu toplumun çıkarlarına uygun davranması önem arz etmektedir (Özçelik, & Keskin, 2017: 141).

Hangi alanda olursa olsun belirli bir meslek dalında bireylerin gereksinimlerinin giderilmesi adına normlardan yararlanılırken, kişileri kabul gören normlara yönlendirmek adına da birtakım yaptırımlar söz konusu olmaktadır. Mesleği icra edenlerin görevlerini yerine getirirken sunulan yükümlülükler bağlamında tutum sergilemeleri ve devletin konulan hakları gözetmesi, muhatabına ne ölçüde yarar sağlayacağını öngörmesi de beklenmektedir. Devlet mevzuatında yer alan verilerin etkin bir şekilde sürdürülebilmesi adına bireyler ve örgütlerin onaylanan etik normlar bağlamında sorumluluklarını yerine getirmeleri gerekmektedir. Devlet, sosyal yapının menfaatini göz önünde bulundurarak, bağımsız bir biçimde hareket etmeli ve sosyal faydaya yönelik eylemlerde bulunmalıdır.

Bireylerin karşılıklı olarak devletle, kuruluşlarla ya da içinde bulunduğu toplumla karşılıklı etkileşiminde güven odaklı, yalın ve eşitlikçi tutumlarda bulunması öngörülmektedir. Bu durum aynı zamanda toplumsal yarar bağlamında ve sistemin sağlığına yönelik fikirler sunmaktadır.

### **1.2.2 Toplumsal Geleneklerin Etik Davranışlara Etkisi**

Sosyal yapının periyodik sistemini oluşturmak adına öngörülen normlarla birlikte, ahlaki normlarla da bireysel tutumlara yön verilmektedir. Sosyal alanda tüm bireylerin uyum sağlamasının mecburi olduğu normlar ahlaki olarak ele alınırken, bu durumun aksi bir olayın meydana gelmesi halinde, ahlak dışı tutumlar söz konusu olmaktadır. Gerek iktisadi gerekse toplumsal boyuta olumsuz etki eden ahlak dışı tutumların gerçekleşmesi, farklı bireyler tarafından tepki ile karşılanmaktadır. Bu yöndeki eğilimlerde bulunan bireyler, bireysel menfaatlerini sosyal faydanın önüne geçirmektedir.

Bireylerin ait oldukları sosyal yapı ile devlet ve örgütlerle karşılıklı etkileşimlerinden doğan deneyimlerden, geleneklerden, akla uygun fikirlerden, iş birliğinde bulunma, iktisadi ve siyasal bakımdan sistemin olumsuz etkilenmesi nedeniyle ortaya çıkan durum ahlak dışı tutum olarak değerlendirilmektedir. Ahlak kelimesi yalnızca felsefe odaklı ele alınmamalıdır. Bireylerin içinde bulunduğu faal ve üretken faaliyetler, sosyal sistemin inançları açısından son derece önem taşımaktadır.

Sosyal alanda öngörülen inançlar, standartlar ve görüşler ahlakla bağdaşarak, herkesin onayladığı ve eyleme geçirdiği bir tutum halini alırsa, söz konusu toplum adına ahlaki inançları taşıyan toplum tabiri kullanılabilir.

### 1.3 Etiğe İlişkin Kavramlar

#### 1.3.1 Ahlâk

Kökenine bakıldığında Arapçadan gelen “Hulk” sözcüğüne dayanan, kişilik ve huy olarak değerlendirilen ahlak kelimesi, sosyal yapıda görülen tutumlar ve inançların tamamı şeklinde değerlendirilmektedir. Sosyal alanda kanıksanan tutumlarda genellikle pozitif anlam taşıyan metotların saptanarak, kişileri yönlendiren unsurların doğması da ahlak şeklinde tanımlanmaktadır (İşgüden, 2007:70).

Muhasebe branşına dair tüm görevleri etkin olarak uygulayanların neden ahlaki yapıya gereksinimi bulunduğu sorusuna yanıt olarak egoizm ve özvericilik kavramları öne çıkmaktadır. Egoizm; yoğunlukla ahlaki öğelerin bireysel menfaatlerden doğduğu bir olguyu yansıtmaktadır. Bu alandaki beklenti ve bireysel menfaatlerden doğan çelişkiler bireysel istekleri de ortaya çıkarmaktadır. Ayrıca direkt ya da kısa süreli menfaatler, ahlakilik söz konusu olduğunda çok daha uzun süreli ve dolaylı bir evreye erişmektedir. Özvericilik konusundaki görüşler uyarınca bireysellik söz konusu olmamaktadır. Aksine ahlaki öğelere bağlı çalışanların uzun bir zaman dilimine hakim olarak bireysel menfaatlerin dışındaki tutumları öne çıkmaktadır (Türk, & Sağlar, 2008:408).

Aynı ortamda bulunan bireylere entegre olmak, dış koşullarda yer alan sosyal yapıda huzur ve emniyet kapsamında hayat sürmeyi talep eden kişilerin öngörülen bütün ahlak unsurlarına yönelik hareket etmesini zorunlu kılmaktadır. Bireylerin aile ve etrafında yer alan kişilerce yetiştirilme stili, yaşam boyu kazanılan deneyimler, genetik faktörler, eğitim seviyesi ve içinde bulunduğu sosyal yapıdaki ahlaki öğeleri saptamaktadır.

Etik unsuru bireylerin yalnızca kişisel fikir ve eylemlerde bulunması bağlamında ele alınmamakta, aynı zamanda evrensel görüşlerle de değerlendirilmesi durumunu yansıtırken, ahlaki öge, kişisel görüş ve faaliyetlerin sosyal inanışla harmanlanması şeklinde aktarılmaktadır. Özetle, etik olgusu evrensel düzeyde; ahlak olgusu ise sosyal yargı bağlamında kanıksanmaktadır. Etik ve ahlak unsurlarında ortaya çıkan fark bu şekilde tabir edilmektedir.

### 1.3.2 Hukuk

Sosyal yapı kapsamında etkileşimin negatif yönde gelişmesi, entegre olma konusunda problem yaşanması vb. olumsuz tutumların bulunması halinde, ahlaki öğeler ve geleneklerle problemin giderilmesi yolu seçilmekte, bu durumda da sonuç alınamaması halinde devlet eli ile konulan yasalardan yararlanılmaktadır (Koç, 2010:5). Hukuk bünyesinde ticari eylemlerini gerçekleştiren örgütler, yasal dayanaklara yönelik hareket etmemeleri durumunda kişisel olarak olumsuz etkilenmektedir. Yasal olarak eylemde bulunulmaması halinde, olabildiğince kısa süreçte negatif durumları hissetmeden gelir kazanıldığı düşünülse de bir süre sonra olumsuz etkilerin yaşanılması kaçınılmaz olmaktadır (Uçma, 2007:16).

Yasal ve etik olgular benzer olarak ele alınsa da aslında farklılık arz eden yönleri bulunmaktadır. Sözlü ve resmi bir yapı taşımayan normlar etik bünyesinde yer alırken, yazılı ve resmi normlar hukuk bünyesinde değerlendirilmektedir.

Yaptırım yetisi bulunan ve tercihle ya da atanarak meslekte yer alan bireylerin öngördüğü normlar hukuk, sosyal yapının deneyimleri, donanımı, hayat tarzı ve istekleri ışığında gelişen normlar da etik kapsamında ele alınmaktadır. Hukuk normlarının mecburi olması, etik normların da isteğe bağlı olması dikkat çekmektedir (Bilen, & Yılmaz, 2014:58).

Küresel ölçekte sosyal yapıya bakıldığında birtakım etik normların benzeştiği ancak gelişmemiş coğrafyalarda yer alan kesimin tam tersine durum sergilediği görülmektedir. Bu durumda etik olmayan tutumların benimsendiği görülmektedir. Çok sayıda sosyal yapıda hırsızlık vakaları kabul görmezken, birtakım toplumların normal karşıladığı da saptanmaktadır (Yükselbaba, 2017:206).

### 1.3.3 Sosyal Sorumluluk

Firmalar, toplumsal alanda yükümlülükler edinerek çevresel etkileşime geçmekte ve pozitif ilişkiler sürdürmektedir. Aynı zamanda buldukları sisteme yarar da sağlamaktadır. Sosyal sorumluluk, örgütlerin yasal ve iktisadi normlara entegre olarak faaliyet sürmesi, yapının taleplerine yönelik eylemlerde bulunulması ve yürütülen meslek etiğine entegre bir performans sergilediği bir işleyiş şekli olmaktadır. Etik, iktisadi ve toplumsal örgütlerin sosyal sorumluluklarını belirleyen olgu olarak bilinmektedir. Etik değerlerin bir kısmının farklılık arz ettiği de ifade edilmektedir. Dürüst olarak hareket etmek, eşit davranmak, rekabet alanında haksız eylemlerde bulunmamak, görevine ve borcuna sahip çıkmak, yalan barındıran eylemler



gerçekleştirmemek, sözünü tutmak vb. unsurlar genellikle Türk toplum yapısının kanıksadığı sosyal sorumluluklar arasında yer almaktadır (Adin, 2008:19).

Etik sorumluluk, etik olgusunun odak noktasında bulunmaktadır. Bu alandaki yükümlülüklerle karşı duyarlı olarak hareket eden bireylerin etik tutumlarda buldukları da düşünülmektedir. Sosyal olaylar bir sürenin ardından etik boyuta geçmektedir. Bu doğrultuda tutumların hareketli ve enerjik kalması da gündeme gelmektedir (Özkaya, 2008:6).

### **1.3.4 Kültür**

Sosyal yapının oluşturduğu sistemde müşterek görüş ve dahil olma süreciyle meydana gelen, bireylerin güven ve konforlu biçimde yaşam sürmelerine olanak tanıyan, sosyal iş birliği yetisi şeklinde değerlendirilen bu normlar ile inanış ve yapı kültür şeklinde yansımaktadır. Monoton yaşam biçiminin oluşmasını, etik değerlerin şekillenmesini sağlayan büyük bir unsur olarak kültür, sosyal yapının dayandığı inanç, donanım, sanat eylemleri, yasal normlar, gelenekler, genetik ve sonrasında gelen kabiliyetleri de kapsayan bir kavram olmaktadır. Sosyal yapıların birbirine göre farklı görüşler taşıması sonucunda farklı kültürler meydana gelerek, bu alanda çeşitlilik ortaya çıkmakta ve ait olunan ülke kapsamında kültür zenginliği doğmaktadır (Yeşil, 2013:53).

### **1.4 Etik Teorileri**

Etik olgusu Teolojik Yaklaşım ve Deontolojik Yaklaşım olarak iki farklı kategoride ele alınmaktadır. Olayın meydana gelmesi sonucunda etik unsur arayış şekli Teolojik Yaklaşım; duruma dair sürecin irdelenmesi sonucuna da Deontolojik Yaklaşım ismi verilmektedir.

#### **1.4.1 Teleolojik Yaklaşım (Sonuçsalcılık)**

Teorik olarak gruplandırmaya tabi tutulduğunda egoizm yanlısı ve karşıtı olan bu algı sonucunda iki farklı grup doğmaktadır. Bireylerin kendilerine yönelik menfaatlerini gözeterek optimum kâr hedefi gütmeleri durumunda egoizm ön plana çıkmaktadır. Tam tersi bireysel değil de olaya yönelik menfaatlerin ve yararların birincil olarak ele alındığı yaklaşım biçimi ise egoizm karşıtı olarak değerlendirilmektedir (Kutlu, 2011:10).

#### **1.4.1.1 Bireyci Yaklaşım (Egoizm)**

Bireyselliği ön planda tutan bu algıda, klasik liberal kuramın odak noktası söz konusu olmaktadır. Bireycilik aydın kesim tarafından farklı biçimlerde açıklanmaktadır. Ancak yoğunlukla toplumsallığın tersi biçimde hareket içeren, kişiyi odak noktasında tutan, kişisel menfaate odaklanan, kişisel hakların sosyal yapının üzerinde tutulduğu, kişilerin dışa kapalı olduğu politik ve sosyal felsefe şeklinde değerlendirilmektedir. Bireysel yaklaşım, sosyal alanda geniş kapsamlı bir etkiye sahip olmaktadır. İktisadi bakımdan bujuvazi ve kapitalist yapının yaygınlaşmasına meydan vermektedir. Yine bu durumda sosyal bilimlere bakıldığında, bireysellik yetisinin de yansımaları görülmektedir. Sosyal bilimlerde kişiselleşmesinin önde gelen isimleri, Gordon Allport ve Floyd Allport olarak bilinmektedir. F.H. Allport, 1924 senesinde çıkarılan “Social Psychology” isimli eserinde belirttiği üzere:

“Reel hayatta ve bütünüyle kişilerin psikolojisi kapsamında bulunmayan grupların psikolojisi bulunmamaktadır. Sosyal psikoloji, kişilerin içsel benzerliklerinden doğan alanlardaki tutumları irdeleyen, kişilerin psikolojilerinden yansımalarıdır. Kapsadığı bütün alanlarla psikoloji kişiye dair bilim olarak ele alınmaktadır” (Gordon, & Floyd, 1924:3).

#### **1.4.1.2 Faydacı Yaklaşım**

Bireyler, optimum kalite içeren ürünleri edinerek, bireysel yarar getiren materyalleri kullanmayı hedeflemektedir. Aynı zamanda objektif düzeyde bir dinamik sergilenmeli ve kapsamında yarar ögesinin bulunması da gerekmektedir. Keyif ve içsel öğeler yarar odaklı algıda önem taşımayan unsurlar olmaktadır. Bireylerin kazanımları ve deneyimleri sonucunda faaliyetlerin doğru veya yanlış olarak algılandığı düşünülerek, faaliyetlerden doğan faydanın da kıyaslaması sonucunda eyleme geçilmektedir. Yarar getiren faaliyetleri tercih eden bireylerin ahlaki öğeleri de bu algıda öne çıkmaktadır. Yine bu algıda kişisel yarar değil sosyal yarar dikkate alınmaktadır (Kutlu, 2011:11).

#### **1.4.2 Deontolojik Yaklaşım**

Bir faaliyetin olumlu ya da olumsuz şekilde ele alınmasında, çoğunluğun bulunduğu kitlenin saptama yetisi olmayan bir algı söz konusudur. Sosyal yapıda yer alan bireylerin büyük bir kısmının veya birkaçının meydana getirdiği, karşıt grubun

onayı haricinde kalınsa da entegre olunması beklenen yükümlülüklerin bulunduğunu da öngören bir yapı söz konusu olmaktadır (Yılmaz, 2010:70-71).

Etik bakımdan pozitif bir algı şeklinde değerlendirilen fikir ve faaliyet şekli deontolojik algıyı meydana getirmektedir.

Deontolojik ekol odaklı olan muhasebe mesleği, bu eylemi gerçekleştirenlerin sergiledikleri tutumları baz almaktadır. Yine aynı branşta görev alan muhasebeciler ve mükellefler bağlamında dikkat edilen normlar da muhasebe alanındaki deontolojik algıyı işaret etmektedir.

Mesleğe dair iş birliği deontolojik yaklaşıma yönelik hareket edilmesi durumunda gerçekleştirilebilmektedir.

#### **1.4.2.1 Etik ve Haklar Yaklaşımı**

Gizlilik, kalite, irade, emniyet vb. unsurlarla görevini yerine getirme hedefinde bulunan bireylerin ortaya koydukları tutumların tamamı etik ve haklar yaklaşımı kapsamında yer almaktadır. Bu algı, bireylerin görevlerini uygularken etik normlar bünyesinde davranmalarını ve farklı bireylerle örgütlerin de haklarını gözetmesini baz almaktadır (Kutlu, 2011:12).

#### **1.4.2.2 Eşitlikçi Yaklaşım**

Eşitlik algısı bütün meslek alanlarında gözetilmek durumundadır. Görevini yerine getiren bireylerin bu yöndeki normlar kapsamında faaliyet sürmelerini, farklı bireylere adalet esasına göre davranmalarını içeren bir algı olarak bilinmektedir. Bireylerin görevlerini normlar haricinde uygulaması durumunda karşıt yaptırımın da olması gerektiğini öne süren bir yaklaşım olmaktadır. Fayda odaklı algıda içinden çıkılmayan hesaplar konusunda güçlük meydana gelirken, eşitlik esasına yönelik hareket edilen bu algıda herhangi bir güçlük doğmamaktadır. Kişisel algının odak noktasında bireysel menfaatlerin bulunmasıyla da bağdaşmayarak eşitlik odaklı bir tutum öngörmektedir (Akdoğan, 2005:297-299).

### **1.5 Etik Davranışların Toplumsal Nedenleri**

Örgütler ve mesleki açıdan önde gelen etik kodlar, inançlar ve kurallar olarak bilinmektedir. Bu unsurlar, örgüt ve meslekler adına rehber işlevi görmektedir (Özer, & Uyar, 2010:91). Etik tutumların sosyal sebepleri; kültür, inanç, kural, etik kodlar ve

görgü kuralları şeklinde ele alınmaktadır. Söz konusu unsurlar aşağıdaki şekilde ifade edilmektedir.

### 1.5.1 Kültür

Etik tutumların sosyal sebepleri arasında yer alan kültür aracılığı ile, sosyal yapıda yer alan problemlerin giderilmesi adına bazı mekanizmalara gereksinim duyulmaktadır. Bireylerin sosyal alanda farklı bireylerle etkileşimlerinde; kişisel donanım, kabiliyet ve içinde buldukları şartlara oranlar söz konusu mekanizmaların farklılaşmasına da sebep olabilmektedir. Söz edilen mekanizmalara bakıldığında kültürün odak noktasında yer aldığı ifade edilmektedir. Kültür tüm sosyal yapılarda bulunmaktadır.

Yazına bakıldığında kültür ögesi farklı şekillerde açıklanmaktadır. Farklı yazınlara göz atıldığında kültür ögesi Key tarafından “bireylerin bütün bildiklerini unutmaları halinde ortada kalan tek öge” şeklinde belirtilmektedir. Doğal gelişen kavramlara oranla mantıksal çerçevede yer alan her şey kültür olarak değerlendirilmektedir. Thurnwald kültürü “sosyal yapılarda gelenek, tutumla ve çok sayıda niceliğin entegrasyonu kültüre dayanmaktadır.” şeklinde tanımlamaktadır. Taylor ise kültürü, bireylerin edindikleri donanım, sanat, alışkanlık, kabiliyet olarak değerlendirmektedir (İşgüden, 2007:33-34).

Küçüköğlü (2012:179) gerçekleştirdiği çalışmasında kültür ögesini, bireylerin sanat, değerler, donanım, yasalar, gelenek vb. unsurlardan doğan karmaşık bir sistem olarak tabir etmektedir. Topoğlu E., & Gökdeniz (2019:58) ise kültürü, sosyal yapıda yer alan bireyler aracılığı ile paylaşılan genel inanç, davranış, ananeler ve bireylerin tutumlarının bütünleşmesi şeklinde ele almaktadır. Kutluk (2010:8) kültürü, bireylerin taşıdıkları ahlaki yargılar, davranışlar, gelenekler ve inandıkları öğelerin tamamı ile oluşan yaşam biçimi şeklinde tanımlamaktadır.

Söz edilen açıklamalara bakıldığında kültür sadece tek bir tanıma dayanmamaktadır. Bu duruma sebep olarak, söz konusu açıklamaları getiren araştırmacıların farklı branşlara hakim olmaları gösterilmektedir. Özetle kültür insanları birbirinden farklı tutum ve davranışlara güdüleyen sosyal yapının hayat tarzı olarak da açıklanabilmektedir (Erturan, & Bekar, 2015:1).

Kültür ögesi sosyal alanda bulunan kişilerin yaşamlarında rehberlik işlevi yürütmektedir. Sosyal alanda kültürel öğelerle birlikte farklılıklar nedeniyle farklı toplum algıları görülmektedir. Bu doğrultuda kültür ögesinin bünyesinde bazı

nitelikler barınmaktadır. Bu nitelikler aşağıdaki şekilde ifade edilmektedir (Çetin, 2012:1:3):

- Sosyal anlamda bireylerin hayat tarzı olmaktadır.
- Öğrenilen davranışların tamamı olarak ele alınmaktadır.
- Sosyal yapının kanıksadığı ve onayladığı normlardır.
- Bütünleştirici bir yapı taşıyarak, sosyal alanda yer alan kişiler tarafından benimsenmektedir.
- Sosyal yapıdan başka bir sosyal yapıya oranla farklılık arz etmektedir.
- Topluma ait olan kişilerin ruhsal ve fiziksel gereksinimlerinin yanıtlanmasında destek olmaktadır.

Söz edilen tüm niteliklere bakıldığında, kişilerin toplumsal yaşamlarının gelişmesine katkıda bulunduğu ve kişileri bazı tutumlarla şekillendirdiği kabul edilmektedir.

Kültür kapsamında çok sayıda öge bulunmaktadır. Meydana gelmesinde önem arz eden unsurlar arasında dil, din, değerler, gelenekler ve görenekler, siyasal algı, teknoloji, eğitim, ahlaki değerler, coğrafi alanlar, dış koşullar, sanat, oluşumlar, yasalar ve sosyal organizasyonlar yer almaktadır (Alver, 2010:35).

### 1.5.2 Değerler

Yazınlarda değer olgusu değişik biçimlerde yer almaktadır. Söz konusu deyişler, kişisel ve sosyal bakımdan değişkenlik göstermektedir.

Kişisel açıdan bakıldığında;

- Karşılığında emek harcanması gereken,
- Yoğunlukla kanıksanan, istenilen, üstün olarak ele alınan,
- Objeye, olgu ve durumların bünyesinde yer almamasına karşın kişilerce bireye özgü değerlendirilen özellikler olmaktadır.

Sosyal bakımdan irdelendiğinde;

- Ait olunan toplumsal yapının tamamen kendine özgü döngüsü, varlık ve sürekliliği adına müşterek görüş, gaye ve menfaatleri içeren genele yayılan esaslar ve algılar,
- Toplumsal grupların talep gören ve görmeyeni, takdir edilen ya da edilmeyeni, olumlu ya da olumsuz saptadığı standartlar olmaktadır.

Değer olgusu, bireyin durumların ne olduğuna dair görüşlerini içermesi nedeni ile ahlaki bakımdan ele alınmakta ve etik, bu olgu ile bağdaştırılmaktadır. Değer

yargısı, olası bir durumun istek duyulan ya da duyulmayan şeklindeki yaygın görüşü olarak bilinmektedir. Farklı bir deyişle değer, kişilerin varoluşuna destek olan bilinç düzeyi de olmaktadır (Gökalp, 2014:1).

Değer algısı tümüyle algılanabilmesi açısından kapsamındaki niteliklerin kavranabilmesini gerektirmektedir. Bünyesinde yer alan niteliklere bakıldığında aşağıdaki şekilde açıklanabilmektedir (Yazıcı, 2016:210):

- Değer olgusu yargılara göre şekillenmektedir.
- Tutumlar ve yargıların genel olarak etkilendiği ilham kaynağı olmaktadır.
- Sosyal alana yönelik göreceli olmaktadır.
- Yoğunlukla direkt gelişen ve birden meydana gelen duygusal bir öge olmanın yanında onaylanması adına zihinsel evrelere gereksinim duyulmamaktadır.

Değer olgusu, bireylerin ortaya koyduğu tek bir öge üzerinde durmamaktadır. Bu duruma sebep olarak kişilerin objelere veya durumlara karşı farklı anlamlar taşıması gösterilmektedir. Buna karşın değerler farklılık arz etse de karşılıklı etkileşimi öngörmektedir.

Bireyler ve sosyal grupların karşılıklı etkileşimi doğrultusunda oluşmaktadır. Fikir, davranış ve eylemlerde bir nevi ölçüt şeklinde sosyal yapı bünyesinde aktarılan müşterek olumlu yetileri destekleyen normlar olmakla birlikte, toplumsal sistemi de oluşturmaktadır. Değerler, ait olunan kitle veya topluma yönelik entegre olunması gereken genele yayılan etik görüşler olarak da ifade edilmektedir. Etik bir anlamda değerlerden doğmaktadır. Bunun sebebi, olumlu ve olumsuz olarak tüm etik algıların değer bağlamında yer almasından kaynaklanmaktadır (İşgüden, 2007:52).

### **1.5.3 Normlar**

Normlar, sosyal açıdan onaylanan tutumların aldığı standart durumlar olarak bilinmektedir. Normlar, kişilerin karşılıklı etkileşimini derleyen, davranışlarını şekillendiren, organize olma niteliği taşıyan değerlerin bir aktarımı olmaktadır (T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, 2006:2). Biersted (1974) sosyal norm olgusunu bireylerin sosyal alandaki davranışlarının idaresi işlevini yürüten bir ölçüt olarak ele almaktadır. Öne sürülen her iki tanımda da ortak bileşen, kişilerin tutumlarının kısıtlandığı ve şekillendiği yönündedir. Bunların yanında normlar ideal olanı işaret ederek, beklentiye dair durumlara ait yaptırım yetisini taşımaktadır (Vecdi, 2014:23).

Sosyal normların grup veya sosyal alanda kişilerin hazır durumda olan tutum kalıpları olduğu da öne sürülmektedir. Normlar, sosyal etkileşim aracılığı ile

kazanılmaktadır. Kişilere aynı zamanda paylaşım niteliği de kazandırmaktadır. Bu şekilde müşterek bir alan meydana getirerek, etik esasların da meydana gelmesi konusunda etik kararların oluşturulmasında bütünleştirici bir işlev yürütmektedir (Gül, & Gökçe, 2008:380). Normlar, yazılı biçimde bulunmayan kurallara benzetilmektedir. Olası bir yazılı nesnel boyutu bulunmamasıyla birlikte, bugüne değin kulaktan kulağa erişerek gelebilmiştir. Kişilerin söz konusu normlara hakim olması, ait olunan sosyal yapı bünyesindeki farklı bireylere entegre olması açısından da önem taşıyarak, bu kapsamda yer almaması durumunda birtakım çatışmaların doğduğu bilinmektedir.

Normların bünyesinde yer alan nitelikler aşağıdaki şekildedir (T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, 2006:2):

- Normlar, grup bünyesinde yer alan kişilerin genelini benimsediği kurallardır.
- Grup işleyişinin çoğunluğunu içermektedir.
- Grup bünyesinde yer alan bireylerin görüş ve yargılarının dışında müşterek tutumlarına yönelmektedir.
- Gruptaki kişiler arasında farklı düzeylerde kanıksandığı görülmektedir.
- Grup sürecinin döngüsüne destek olmaktadır.
- Oldukça yavaş biçimde oluşmaktadır.
- Öngörülen normlara entegre olmak ödül ya da yaptırıma tabi olmaktadır.

Normların temel niteliklerine bakıldığında, bireylerin güncel eylemlerini yapılandırarak kılavuz niteliği taşıyan, hangi durumlarda ne yapılması gerektiğine dair yargılarda bulunan değerlerden oluştuğu da ifade edilmektedir.

Değerler ve normlar ele alındığında işleyiş açısından çok önemli fark arz etmemesine karşın, odak noktasında farklı durumları yansıttığı düşünülmektedir. Normlar, kişilerin ne şekilde davranıp ne gibi durumlardan uzak durmaları gerektiğini de yansıtmaktadır. Bunların yanında sosyal değer, çok sayıda normun gelişmesine de sebep olmaktadır (Yazıcı, 2016:211).

#### **1.5.4 Etik Kodlar**

Bu kodlar, öngörülen topluluk veya yurt bünyesinde bulunan kişilerin tutumlarının ne yönde olması gerektiğine dair saptanan yazılı kuralları içermektedir. Görevlilerin tutumlarına ve örgütün geneline kılavuz işlevi yürütenler adına geliştirilen resmi belgeler şeklinde de ele alınan bu kodlar, muhasebe mesleğini sürdüren muhasebe meslek mensuplarının mesleki saygınlık ve güvenilirlik imajını

destekleyen ahlaki entegre stratejilerinin etik bağlamdaki işlevini de yansıtmaktadır (Akbaş, 2009:176).

Etik kodlar, gerçekleştirilecek olan eylemlerde öngörülen standartlar şeklinde de ifade edilmektedir (Koçyiğit, 2017:15). Mark Schwartz tarafından yürütülen araştırma uyarınca, bu kodların personelin tutumuna dair etkileri aşağıdaki şekilde ifade edilmektedir (Hasanoğlu, 2014:3):

- Etik kodlar personelden ne yönde hareket etmeleri gerektiğine yönelik beklentiyi içermektedir.
- Personelin öngörülen tutumlarının onaylandığını ya da onaylanmadığını ölçmeleri adına farklı kaynaklardan yararlanmalarına dair de rehberlik etmektedir.
- Ortaya konan davranışların organizasyon tarafından onaylanabildiği ya da aksi durumun doğduğuna dair karar verilmesine yönelik fikir vermektedir.
- Bu kodlar, personelin söylemleri ile gerçekleştirdikleri eylemlerin dikkatle irdelenmesine sebep olmakta ve kişilerin harekete geçmeden evvel etraflıca düşünmesi ve sonuçlarının göze alınması konusunda duyarlılığı geliştirmektedir.
- Tedbir alınması gereken bir süreç söz konusu iken olası risklere dair personele fikir vermektedir. Personelin farklı kişilerle etik kapsamında yer almayan tutumlara dair ikaz edilmesini ve uyarılmasını da gerektirmektedir.
- Bu kodlar, etik olgular aksine eylemler gerçekleştiğinde ilgili mercilere başvurulması gereken hususlara dair görevlileri motive etmektedir.
- Etik kodlar, mecburiyet içeren sistemi personelin kanıksamasına destek olmaktadır.

### **1.5.5 Görgü Kuralları**

Bireylerin etkileşim sürecinde birbirlerine saygı ve hoşgörü odaklı davranmalarını gerektiren bu kurallar, sosyal yapının kanıksadığı, bireylerin bağlantılarını güçlendiren olumlu davranışlar doğurmaktadır. Görgü kuralları kişilerin sosyal alanda hayatlarını idame ettirmelerine olanak tanıyan, mantık çerçevesinde yer alan, kişilerin deneyim kazanmasına imkân veren unsurlardan meydana gelmektedir. Bu kurallar kişilerin bireysel olarak ve sosyal alandaki saygı yetisini desteklemekte ve tutarsız şekilde davranmasına engel olmaktadır (Megep, T. M. E. B., 2012:20).

Görgü kurallarına aykırı hareket eden bireylerin görgüsüz tabirine maruz kaldıkları bilinmektedir. Bu alandaki kurallara entegre bir şekilde yaşam sürülmemesi



durumunda hukuki bir yaptırım söz konusu olmamaktadır. Buna karşın bu kurallar çoğunlukla yasaların önüne geçecek düzeyde güçlü olmaktadır.

Bireylerin olabildiğince baskın olan onaylanma, sevilme, saygı duyulma vb. bir birey olabilmenin bu gibi kurallardan geçtiğini önemsemek gerekmektedir. Bunların yanında yaşamda başarı elde edebilmek adına toplumsal, iktisadi ve kültürel öğelerle birlikte naif, saygılı ve görgülü bir birey olmanın önem taşıdığı da kabul görmektedir (Megep, T. M. E. B., 2012:20).

Görgü kuralları ve etik kuralların son derece bağımsız olduğu bilinmektedir. Buna karşın, bu kuralların benzerlik taşıdığı da bilinmektedir. Çalışanların mesleğe yönelik edinilen verilerin gizli tutulması, her alanda öne sürülmemesi adına görgü kuralını etik çerçevede yerine getirmeleri gerekmektedir.

Özetle muhasebe meslek çalışanlarının sosyal etkileşiminde etkin bir işleyiş sürdürülebilmesi adına görgü kuralları son derece önem taşımaktadır. Bu alanda görev alanların saygınlığı ve değerinin söz konusu kurallara uymakla mümkün olacağı unutulmamalıdır.

## **1.6 Etik Dışı Davranışların Nedenleri**

Bireylerin toplum adına onaylanan normlara entegre hareket etmemesi durumunda etik dışı tutumlar meydana gelmektedir. Sitemin gün geçtikçe karmaşık bir yapıya bürünmesi çalışma hayatında da etik tutumları öne çıkarmaktadır. Bu doğrultuda etik olgusu çok daha fazla önem arz etmektedir (Özkaya, 2008:14).

Toplumsal alan, aile bünyesinde kazanılan eğitim, inanç, görev alınan işletme ve organizasyon kültürü, bireylerin etik veya etik dışı eylemlerinde büyük oranda etkin olmaktadır. Etik dışı tutumlar çok sayıda ahlaki çelişkilerin doğmasına meydan vermektedir. Etik yükümlülükler bireyleri kişisel olarak ya da sosyal düzeyde etki altında bırakmaktadır (Dağlı, 2013:12).

Etik olgusundan hareketle kişilerin tutumlarına etki eden bireysel ya da toplumsal eylemlerden dolayı iki farklı düzeyde ele alınmaktadır (Subaşı, & Fidan, 2014:18).

### **1.6.1 Kişisel Nedenler**

Bireylerin görevlerini bütünüyle uygulayabilmeleri açısından kabiliyetleri ile donanımlarına yönelik problem çözme ve karar verebilme yetileri dikkat çekmektedir.

Bu gibi yetilerin bulunmaması halinde bireylerin etik olmayan tutumlara eğilim göstermeleri mümkün olmaktadır. Mesleği yürüten bireylerde yoğunlukla sözü edilen etik dışı bireysel sebeplere bakıldığında, egoist, çelişkili ve mesleğe dayalı donanım eksikliğinden kaynaklandığı düşünülmektedir (Akdoğan, 2003:12).

#### **1.6.1.1 Etik Kriterleri Farklı Yorumlama**

Kişilerin etik değerleri, sosyal açıdan kanıksanan farklı düzeylerde ele alınmaktadır. Bu duruma sebep olarak, bireylerin donanımları ve kültür yapıları gösterilmektedir. Mesleği icra edenlere rehberlik eden, organizasyon kapsamında öne sürülen etik normlarda bulunan esaslar yoğunlukla evrensel ve netlik kazanmamış olmaktadır. Bundan dolayı, normların farklı bireylere göre değişkenlik gösterdiği de bilinmektedir. Sonuç olarak görevini icra edenlerin menfaatleri doğrultusundaki işleyiş, sosyal yaşamın getirdiği kuralları uygulamak açısından yetersiz kalmaktadır (Özkaya, 2008:15).

#### **1.6.1.2 Meslek Mensubunun Bencil Davranması**

Etik olmayan tutumların yoğunlukla kişilerin bencilce eylemlerinden kaynaklandığı ifade edilmektedir. Hemen hemen bütün mesleki branşlarda görev alan kişilerin bireysel menfaatleri veya görev aldıkları kurumun menfaatleri adına bu yönde hareket ettikleri görülmektedir. Bu gibi anlarda bireylerin etik olmayan davranışları geliştirdikleri ve kişisel menfaat yaratmak adına bu yöndeki kuralları hiçe saydıkları saptanmaktadır.

Bencil tutumlar üç farklı şekilde değerlendirilmektedir (İşgüden, 2007:63):

- Kişilerin bireysel olarak kendilerine aşırı değer vermeleri, sıklıkla karşılaşılan etik olmayan tutumlar arasında gösterilmektedir.

- Bireylerin öne çıkan niteliklerini olumsuz yönde algılamayarak ortaya konan tutumların nedenlerini, farklı bireyler üzerinden bağdaştırarak haklı çıkarmaya çalıştıkları da saptanmaktadır.

- Kişilerin kendilerini savunmak, yalan ya da ihanet bağlamında tutumlar sergiledikleri de tespitler arasında yer almaktadır. Bu yöndeki tutumlarda bireyler yoğunlukla haklı olduklarının onaylanmasını beklemektedir. Bu noktada yasalara belirgin olarak tezat durulmamakta ve bireyler kendi istekleri doğrultusunda hareket etmektedir (Gül, 2006:70).

### 1.6.1.3 Etik İkilemler

Etik ikilemler, kişilerin kendi menfaatleri ile sosyal menfaat bağlamında kararsız kalarak içlerinden birini tercih etmekte güçlük çektikleri anlarda yaşanmaktadır. Bir durumun tezat olan iki tarafının da bulunması aynı zamanda doğruluğunun farazi olduğu anların meydana gelmesi ikileme düşmeyi kaçınılmaz kılmaktadır. Çalışma yaşamında patronların ve muhasebe mensuplarının etik çelişkiye düşmesi de yine gözlenen durumlar arasında yer almaktadır. Problemlerin giderilmesine etki eden etik olmayan tutumlara bir sebep gösterilerek, meşru boyuta taşınma arayışı söz konusu olmaktadır. Ancak bu durumu meşru kılmamaktadır.

Güncel hayatta meydana gelen etik dışı olaylarla ilgili aşağıdaki söylemler dikkat çekmektedir (Dağlı, 2013:14):

- Tüm bireylerin aynı şekilde davrandığı görüşü,
- Yapılanın hak olduğu görüşü,
- Kişinin kendisi yapmadığı takdirde bir başkasının aynı şekilde davranacağını düşünmesi,
- “Devlet malı deniz...” algısı, yoğunlukla karşılaşılan bahaneler arasında öne çıkmaktadır.

Etik normlar ahlaki çelişkilerin giderilmesi konusunda yetkin olmamakla birlikte, bazı durumlarda görmezden de gelinmektedir. Etik normların evrensel boyuta taşınmış şekli ile tüm olayları içermesi olası değildir. Bundan dolayı bu evrede iki farklı süreçte problem doğmaktadır. İlk olarak eleştirel düzeyde normların ne ölçüde onaylanabileceği netlik kazanmamaktadır. İkincil olarak da bu normların ne yönde tepkiye gereksinim yaratacağı konusundaki net olmama durumundan söz edilmektedir. Gerçekleştirilen araştırmalar muhasebe mensuplarında bu yöndeki net olmayan durumlara dair çok daha fazla mesleğe dayalı teknik donanım gereksinimi yaratıldığını düşünmektedir. Bu noktada üç farklı kural dizisinden söz edilmektedir (Toraman, & Akçan, 2003:61):

**Düzen Temin Edici Kurallar:** Oldukça anlaşılır, belirgin, üzerinde münakaşa gereksinimi duyulmayan, tutum ve normlar bağlamında entegre olunan bağlayıcı nitelik taşıyan etik normları içermektedir.

**İlham Veren Kurallar:** Bireylerin erişmeyi hedefleyecekleri düzeyi saptamaktadır. Ancak bu düzeye erişebilmenin ender olarak mümkün olacağını öngörmektedir.

**Eğitsel Kurallar:** Norm ve yapılandırmaların yararsız ve olumsuz etkilerinin bulunduğu inanmaktadır. Eyleme yönelik anlarda bireysel algıya dikkat çekmektedir. Özellikle son dönemlerde etik çatışmaların giderilmesinde gelişmeler yaşanarak altı aşamadan meydana gelen biçimsel bir algının onaylandığı bilinmektedir (İşgüden, 2007:64):

- Geçerli olan durumların saptanması,
- Tespit edilen durumlara yönelik etik problemin saptanması,
- Söz konusu ikilemden dolayı etki altında kalabilecek bireyleri ve ne ölçüde etkilendiklerinin saptanması,
- İkilemin giderilmesi adına bu konuda yetkin bireyin seçenekleri saptaması,
- Elde edilen tüm seçeneklerin olası sonuçlarının saptanması,
- En elverişli tutum şeklinin tercih edilmesi aşamaları olarak ifade edilmektedir.

#### **1.6.1.4 Mesleki Bilgi Yetersizliği**

Kişiler mesleki alanda öngörülen beklentileri karşılamadıkları sürece gerek göreve dair tatmin olmamakta gerekse çevreden gerçekleştirilen işe dair onay alınamamaktadır. Söz konusu eksiklikler nedeniyle rasyonel tutum sergilenememekte, hata oranı artmakta, etik dışı tutumların sayısı yükselmekte, görevini yitirme ve yükümlülüklerinin farkında olmama vb. şekilde negatif etik dışı tutumların da yoğunlaştığı görülmektedir. Bu nedenle, mesleğe dayalı etik dışı tutumlara eğilim göstermemek adına devamlı farklı alanlarda donanım kazanarak yetersiz kalınan noktaların giderilmesi ve etik değerler doğrultusunda hareket edilmesi gerekmektedir (Subaşı, & Fidan, 2014:21).

#### **1.6.2 Kişisel Olmayan Nedenler**

Muhasebe çalışanlarının bilinç dışı etik olmayan tutumlar sergilediği bazı durumlarla karşılaşılabilir. Bu anlamda etik değerleri farklı değerlendirme, analiz etme, alınan bedel, güven olgusu, sahte belge yapılandırma, esnek etik tutumlar, kanunlar ve ananelerin etkisi gibi durumlar öne çıkmaktadır.

##### **1.6.2.1 Etik Davranışı Farklı Algılama**

Firmalarda görev alanlarla idareciler, kimi zaman etik dışı hareketler sergilemektedir. Bu bir nevi kademe atlama basamağı şeklinde de ele alınmaktadır.

Personel, idarecilerin bu yöndeki tutumları ile karşılaşmaları halinde, görevlerini yitirme kaygısından dolayı sessiz kalmayı tercih edebilmektedir. Mesleği icra edenlerin dışsal problemleri etik olgusu bağlamında son derece önem arz etmektedir (Akdoğan, 2003:12). Bu duruma dahil olarak, mesleği icra edenlerin etik yaklaşıma elverişli olarak etkileşimde bulunduğu firmanın ya da müşterinin de farklı görüşü doğabilmektedir. Firmaların yönetim ve görevlilerin bu yönde bir tutum sergilemeleri durumunda kapsamda bulunan diğer bireylerin de aynı yönde olumsuz davranışlarda bulunmaları kaçınılmaz olmaktadır. Tersi durumda etik dışı tutumlarla yükümlü olunabilmektedir (Özkaya, 2008:18).

### **1.6.2.2 Rekabet**

Rekabet işleyişinin dürüstlük normlarının dışında kalmasına ya da yanıltıcı tutumlarla dengenin olumsuz etkilenmesine haksız rekabet ismi verilmektedir. Bu kapsamda yasal yapılandırmalar Türk Ticaret Kanunu ve Borçlar Kanunu kapsamında bulunmaktadır. Ayrıca meydana gelen yapılandırmaların genel hedefi, bireylerin menfaatlerinin değil, aksine rekabete yönelik düzenin güvenceye alınması olarak ifade edilmektedir.

Haksız rekabet alanında görevle bağdaşmayan durumlar, hak olarak görülmeyen gelirler ve imal etmeden paylaşma şeklinde gerçekleşmektedir. Mesleği icra edenlere rekabet yasağı getirilmesine karşın içten içe bir rekabetin olduğu da bilinmektedir.

Muhasebe görevlileri, aynı işi paylaştıkları kişilerden çok daha yüksek gelir edinmek adına, daha çok mükellefe yönelik hizmet vermek veya farklı bir meslek mensubunun kapsamında bulunan mükellefe hizmet sunmak adına haksız rekabet yaratabilmektedir. Bu yöndeki tutumlar mesleği icra edenlerin saygınlığını yitirmesine sebep olmaktadır (Soylu, 2010:26).

### **1.6.2.3 Mesleki Ücret**

Mesleği icra edenlerin yeteri düzeyde yükümlülük altında girmesi ve öngörülen düzeyde hizmet sunmaları beklenmektedir. Özellikle ücrete odaklanarak hizmet verilmemesi önerilmektedir. Tersi durumda etik dışı tutumların yoğunlaştığı görülmektedir (Özkaya, 2008:19).

Ülkemizde faaliyetini sürdüren muhasebe mesleğini icra eden meslek mensuplarının mesleki faaliyetleri yerine getirirlerken tabi olmaları gereken etik ilkelere dair mevzuatta yer alan 40. Maddede, bu mesleği icra edenlerin vermiş

oldukları hizmete oranla gerekli düzeyde bedel isteğinde bulunma hakkına değinilmektedir. Bunun yanında, beklentiye konu olan bedel seviyesinden dolayı etik dışı riskler meydana gelebilmektedir. Bu durum sonucunda mesleği icra edenlerin sağladıkları hizmetler adına elverişli bedel seviyesinin saptanması konusunda bağımsızlık söz konusu olarak, birliğin öngördüğü asgari tutarın altında olmamak durumundadır (Resmî Gazete, Sayı: 2007:26675).

Mesleğe dayalı organizasyonların bedele dair meslek personeline yönelik birtakım tedbirleri uygulamaları gerekmektedir. Bedelin direkt olarak hizmeti alan yönünden meslek personeline sunulması, görevde bağımsız hareket etme konusunu etki altında bırakmaktadır. Gerçekleştirilen çalışmalar, meslek personeli tarafından görev sürecinde yoğunlukla güçlük yaşanan 18 husustan en önemlisinin hizmet bedelinin gereken zaman diliminde ya da hiç alınamaması şeklinde olduğuna işaret etmektedir (İşgüden, 2007:67).

#### **1.6.2.4 Karşılıklı Güvensizlik**

Bir meslek branşında meslek personelinin karşılıklı ya da idare ile olan ilişkisinin güven odaklı gelişmesi son derece önem taşıyan bir konu olmaktadır. Çalışma alanlarında güven içeren bir etkileşimin oluşturulmaması durumunda etik dışı tutumların yoğunlaştığı görülmektedir. Personele yönelik gelişen güvensizlik olgusundan dolayı idare aracılığı ile tedbirlerin alındığı görülmektedir. Bu durumu kontrol altında tutabilmek adına birtakım tekniklerden yararlanmak gerekmektedir.

İdarecilerin farklı metotlar kullanarak, görevinde verimli olmaları ve karakterlerini saptayacak elverişli analizler gerçekleştirerek kişilere yönelik veri edinmek adına iş etiği konusuna entegre davranmaları beklenmektedir. Ancak personelin monitör aracılığı ile takip edilmesi, gizli dokümanların ya da mektupların irdelenmesi ve politik altıların da izlenmesi doğru bulunmamaktadır (Daglı, 2013:16).

#### **1.6.2.5 Gerçek Dışı Belge Düzenleme**

Yasalara göre onaylanabilme açısından mecburi ve gerekli faktörleri taşımayan dokümanlar sahte olarak nitelendirilmektedir. Yanıltıcı nitelik taşıyan dokümanlar, biçim şartlarına elverişli olmalarına karşın, kapsamındaki verilerin hatalı olduğu dokümanlar olmaktadır. Sahte veya olağan dışı dokümanlar, herhangi bir ilgisi bulunmayan personeli bile bağlayıcı olabilmektedir. 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik yasasının işleyiş

kurallarını yapılandıran 43. Maddesinde belirtildiği üzere yanlıtıcı veya geçerli olmayan dokümanlara dair, kanuni şekilde dokümanlardan yararlanılmasına olanak tanımayan işletmelere ait belgelere erişme kriterleri saptanarak, personele yönelik yetki ve yükümlülüklerin sunulması gerektiği ifade edilmektedir (Özkaya, 2008:21).

### **1.6.3 Etik Davranışın Esnetilmesi**

Mesleğini icra eden meslek mensuplarının çeşitli firmalarla çalıştıkları bilinmektedir. Örgütlerin etik algılarına dayalı meslek çalışanlarının etik algısının farklılık arz ettiği söylenebilmektedir. Firmaların etik bağlamda çok daha esnek yaklaştığı anlarda mesleği icra edenlerin de bu yönde eylemler gerçekleştirdikleri görülmektedir.

#### **1.6.3.1 Yasaların Etkisi**

Kanunlar, devlet eli ile geliştirilen, sosyal yapının devamlılığını sağlamaya dair yürütülen yaptırımlar olmaktadır. Eylemler bütünüyle yaptırımlara maruz kalınmaktadır. Kanuna elverişli tutumlar etik, kanunlara entegre olmayanlar ise etik dışı şeklinde tabir edilmektedir. Bilinen hukuk normları haricinde mesleki oluşumlarda itibar kazanma ve ortaya çıkan uyumsuzlukların giderilmesi adına bazı normları öngörmektedir. Bu normlara entegre olmayanlar için birtakım yaptırımlar uygulanmaktadır (Gül, & Gökçe, 2008:380).

Muhasebe çalışanları kanunlardan meslek etiğine esas ve normlara yönelik bilgileri edinerek, doğru ve yanlışa dair fikir birliğinde bulunursa, durumların etkin ve bağımsız olarak yorumlanması mümkün olmaktadır. Kanunlara, esas ve normlara entegre olmayanların yaptırımlara maruz kalması gerektiği gibi entegre olabilenlerin ise ödüllendirilmesi beklenmektedir. Bu durumun sonucunda mesleği icra edenlerin kanun, esas ve normlara elverişli hareket ettikleri görülmektedir.

#### **1.6.3.2 Geleneklerin Etkisi**

Bireylerin tutumlarının genelini yasalarla yapılandırılmasına imkân bulunmamaktadır. Yasalarda söz edilmeyen tutumlar sosyal yapının taşıdığı etik değerlerle saptanmaktadır. Meslek etiğine dair tüm görüşlerin yalnızca hukuksal bağlamda değil, sosyal açıdan da onaylanması beklenmektedir. Ahlaki bakımdan ele alınmayan tutumlar, sosyal yapıda iktisadi, politik ve toplumsal açıdan negatif etki yaratacağından dolayı büyük oranda tepki meydana gelmektedir (Kirik, 2007:20).

Bireysel bağlamda ele alınmayan sebeplere bakıldığında, mesleği icra edenlerin etik dışı tutumlara eğilim göstermelerinin çok sayıda nedenleri olduğu bilinmektedir. Çoğunlukla kişisel sebepler olabildiği gibi dış etkenlere bağlı sebepler de olabilmektedir.

## **1.7 Etiğin Boyutları**

Etik esasların kişisel örgütlenmeler bağlamındaki eleştirel yönü ve düzeyi de aynı boyuta taşınmaktadır. Etik yasalar odak noktasında yer alan ilkeler doğrultusunda, kişi, sosyal yapı ve organizasyon benzeri yapılanmalarla birlikte bünyesinde farklı yorumlara bağlanmaktadır. Etik hukuksal düzlemde, kişisel, organizasyonel ve sosyal yönden üç farklı şekilde irdelenmektedir (Gül, & Gökçe, 2008:380).

### **1.7.1 Bireysel Boyut**

Etik esaslar, başlangıçta sosyal değerleri ve faaliyetleri yapılandırma ve eleştirme algısında olmalarına karşın, kişisel olarak göz ardı edilmemesi gereken konular arasında yer almaktadır. Bunun sebebi, kişilerin sosyal yapının ana unsuru olmasından kaynaklanmaktadır (Küçüköğlü, 2012:179).

Sosyal yapıya ait kimliğin, kişilerin ortak noktada oluşturdukları faaliyetlerden doğduğu bilinmektedir. Sosyal yapı kapsamında bulunan haklar, görevler ve komutlar farklı alanlara yönelik kişisel tepkileri içermektedir. Kişilerde oluşan bu yöndeki inançlar gün geçtikçe daha koordine yapı kazanarak bazı normları gerekli kılmaktadır.

Söz konusu normlar daima optimum iyiye ulaşmayı hedefleyerek, duyarlı olarak hareket edilmesi konusunda etik yapıya katkı sağlamaktadır. Makro alanda sosyal yapı niteliği taşıyan faaliyetler, mikro düzeyde kişisellik bağlamında ortaya çıkmaktadır.

### **1.7.2 Örgütsel Boyut**

Öngörülen hedeflere erişmek adına ortak paydada buluşan gruplar örgütü oluşturmaktadır. Örgütler farklı şekilde hareket eden, farklı toplumsal yapıda bulunan kişilerin aynı alanda yer alarak görev almalarına dair alan yaratmaktadır. Organizasyona yönelik hedefler kapsamında yükümlü olunan çok sayıda branş söz konusu olmaktadır. Söz edilen yükümlülük algısı ile bireysel algıya dair etik unsurlara da önem verilmesi gerekmektedir. Organizasyonlarda çok sayıda topluma ait birey olması durumunda etik yapının sisteme dayanması adına hukuksal bir temel



oluşturulması beklenmektedir. Bu durumda farklı kültürlerden meydana gelen müşterek tutumların da geliştiği bilinmektedir.

### **1.7.3 Toplumsal Boyut**

Sosyal yapının oluşması, bu yapıyı meydana getiren kişilerden oluşan sistemin irdelenmesini gerekli kılmaktadır. Etik normlar sosyal düzlemde algıyı baz alarak, sosyal yapının en genel hak, değer ve yasal uzlaşmalarını tüm örgütün menfaati ile çelişen anlarda dahi güvencede tutmaktadır. Kişiler ne denli bireysel olarak ele alınsalar da sosyal açıdan bakıldığında optimum öneme sahip olmaktadır. Etik normlar sosyal entegrasyonu amaçlamaktadır (Gül, & Gökçe, 2008:381).

### **1.8 İş Etiği**

İş etiği, çalışma yaşamındaki tutumları şekillendiren ticari işlemlerin uygunluğu ile ilgili standartları içermektedir. İş etiğini ifade etmeye yönelik geliştirilen açıklamaların öngörüldüğü anlarda, kanuna dayalı işlemlerde ahlaka uygunluk veya etik kapsamı içinde olumlu ya da olumsuz durumun ne olduğuna dair saptanan normları ve kriterleri bu kapsama çekmektedir. İş etiği bu ve benzeri konularda genel kabul edilir nitelikte olmamasından dolayı farklılık göstermektedir. Muhasebe mesleğine ait iş ve işlemlerde kamu yararının gözetilmesi de ön planda tutulmaktadır. Bu gibi yargılar etik kuralların uygulanması bağlamında sosyal yapının onayı ya da reddetme düzeyine herhangi bir etkide bulunmamaktadır (Ayvaz, 2018:20).

Bir oluşumun iktisadi veya kültürel alanda ya da politik düzeyde eylemde bulunması durumunda sosyal yapının etkileşimi sürecinde daima açık ve şeffaf bir işleyiş yürütme mecburiyetini taşımaktadır. Şeffaf bir yapı olmaması halinde organizasyonların haksızlık ve yolsuzluklarla karşılaşması kaçınılmaz olmaktadır. Bu noktada doğru veya yanlış, olumlu ya da olumsuz durumları saptayan tüm etik değerlerin hemen her koşulda eleştiriye maruz kalmadan etkin bir şekilde değerlendirildiği görülmektedir. İş etiği ile adil eylem sürme olanağı elde etmek, ait olunan alanla birlikte etkileşimi ve destek olmayı da gerektirmektedir. Personellerin bedel bağlamında eşit biçimde pay elde etmeleri de yine bu doğrultuda değerlendirilmektedir. Tüketici kitlenin tüm doğruları içeren bilgilere erişme durumu da yine iş etiği kapsamında bulunmaktadır (Torlak, 2013:53).

İş etiği, eylem odaklı bir ahlak verisi olarak da ele alınarak, çalışma yaşamında meydana gelen tüm ahlaki problemleri de kapsamaktadır. Tüm bu problemler, personel ve idarecilerin firmaya, müşterilere ve çevreye dair unsurları içermektedir. Elde edilen ahlaki çözümün açık şekilde tarafında olunması gerekmektedir. Ancak ahlaki unsurların kamuoyu bünyesinde yanlısı olunmaması halinde alınan kararların doğruluğu ve öne sürülen gerekçeler konusunda kuşku duyulmaktadır (Güney, & Çınar, 2012:93).

İş etiği konusunda zihinlerde ilk canlanan, eyleme yönelik bireysel faaliyetler olmaktadır. Buna karşın tutum ve davranışlar ait olunan sosyal yapı ve inanç sisteminin etkisinde kalmaktadır. Bireylerin iş etiğine ve grup etiğine yönelik kendilerine has iş etikleri ürettikleri bilinmektedir.

Sosyal yapının eyleme dair tutumu, farklı sosyal yapılarda değişken olarak ele alınabilmenin yanında, benzer toplumun eyleme dair tavırları ve farklı kültürlerde de kendini gösterebilmektedir.

Ergün vd., (2015:2) organizasyonlarda iş etiğine dair problemlerden şu şekilde söz etmektedir:

- Cinsel veya etnik bağlamda ödemelerde suistimale yol açmak ve kayırmak,
- Eşitlikçi, dürüstlük ve onaylama gibi tutumlarda eksiklikler,
- Personelin rahatsız olduğu durumlara yeterince özen göstermemek,
- Personeli ruhsal bakımdan takdir ederek gerektiğinde ödül sistemi uygulama konusundaki eksiklikler,
- Atama ve bedele dair personelin yetersiz rekabette bulunması,
- Departmanlar arası gereken düzeyde etkileşim sağlanamaması,
- Kanun dışı lobicilik eylemleri ile siyasal evreye etki etmek,
- Siyasetçilere veya personele hizmetler karşılığında rüşvet önermek vb. problemlerdir.

Meslek etiğine dair öne çıkan husus, bir alanda yoğunlukla direkt bireylerle alakalı bir eylemde dikkat edilmesi beklenen tutumların kurullarla bağdaşmasını içermektedir. Bu yöndeki normlarda küresel açıdan hangi konumda bulunulduğuna bakılmaksızın, mesleği icra eden tüm bireylerin saptanan kurallara uymaları beklenmektedir. Bütün mesleki etikler, mesleği icra edenlerin öngörülen koşullarda ne gibi faaliyetleri yürütmeleri gerektiğine dair esasları saptamaktadır.

Tüm mesleklere ait etik tutumlara bakıldığında genellikle meslek mensuplarının görevleri doğrultusunda yükümlülüklerinin taşıdığı yetkinliklere ne ölçüde sahip

olunduğu önem taşımaktadır. Bugünün koşullarında meslek etiğine yönelik duyarlılığın her geçen gün artış göstermesinin sebebi bazı branşlarda ortaya çıkan problemlerin yoğunlaşması ve problemlerin bilincinde olunmasından kaynaklanmaktadır.

## BÖLÜM 2

### 2. MUHASEBE MESLEK ETİĞİ

#### 2.1 Muhasebe Mesleğinde Etik

Etik, muhasebe bünyesinde sosyal yapının gündelik yaşam standartlarında gelişen yasalara elverişli olarak emniyetli veri edinme şekli olarak değerlendirilmektedir (Saban, & Atalay, 2005:52).

Muhasebe mesleğini icra eden kitlelerin mesleğe dayalı konulardaki eylemlerini meslek etiği normları uyarınca devam ettirmeleri beklenmektedir. Meslek etiği algısı, meslek branşlarına oranla farklılaşsa da yoğunlukla mesleğe dayalı tutumlar doğrultusunda olumlu ya da olumsuz, haklı veya haksız olgulara dair esas ve inançların tamamı şeklinde ele alınmaktadır.

Amerikan Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) aracılığı ile öne sürülen ve onaylanan kontrol kriterlerinde ele alınan mesleğe dayalı tutumları içeren normların, kontrol mekanizmaları ile entegre olması beklenmektedir. Mesleğin değerlerine olan yetkinliğin yanında mesleğe ait ahlak kurallarının da bu konuda önemi oldukça fazladır. Toplumsal çerçevede bakıldığında etiğin toplum tarafından ön planda tutulan bir yargı olduğundan söz etmek mümkündür. Mesleğin itibar ve güven unsuruna olan bağlılığı ancak meslek etiği kurallarına olan uyumla sağlanmaktadır (Önal, & Gürbüz, 2018:259). Bu kriterlerde ifade edilen mesleğe yönelik etik normlar aşağıdaki şekilde ifade edilmektedir:

- Taraf tutmayan, bağımsız ve bütünlük içeren,
- Teknik kriterler ve mesleğe yönelik kabiliyet,
- Kontrol mekanizmasına karşı yükümlülükler,
- Farklı kontrol firmalarına karşı yükümlülükler,
- Diğer tüm yükümlülüklerdir

Türkiye’de, 18 Ekim 2001 yılında Resmi Gazete bünyesinde yayımlanan meslek etiği ve normları hukuksal boyut kazanmış olmaktadır.

Öne sürülen bu bildiriye yer alan 3. Madde uyarınca meslek etiği, ruhsat sahibi olan çalışanların, güven içeren, taraf tutmayan, alanında uzman, karar alma sürecinde bağımlılık hissetmeyen, öz kontrolün ve dürüstlüğün sembolü olarak ifade edilmektedir.

Muhasebe mensuplarının yegâne yükümlülükleri arasında mesleği uygulayan ve bu süreçte doğruları şeffaf bir şekilde yansıtmaya sorumluluğu yer almaktadır. Muhasebe alanında yaşanan skandal vakalar sonrasında IFRS ve Amerikan Muhasebe Standartları uyum aşamalarında şeffaf olarak sunulan ve taraflarca doğru bir şekilde teyit edilebilen bilgiye duyulan ihtiyaç en önemli unsurlardan biri haline gelmiştir (Kurtcebe, 2008:61).

Mesleğe yönelik etik normların verimliliğini saptayabilmek adına iki önemli ölçüm mekanizması kullanılmaktadır. Birincisi, sözü edilen normların sosyal alanda öngörülen kurallara, mesleği uygulayan tüm tarafların görüşü uyarınca mantık çerçevesinde olup olmadığıdır. İkincil olarak ise, normlara uyulmaması halinde birtakım yaptırımlardan destek alınması yönündeki eylemler olmaktadır.

Muhasebe branşında hizmet veren kişiler, faaliyet evresinde emniyetli ve dürüst davranma yükümlülüğünü üstlenmektedir. Bu aşamada ortaya çıkabilecek olan ikilemlerin giderilmesi konusunda iş etiği de büyük ölçüde önem arz etmektedir (Gül, & Ergün, 2004:55).

Muhasebe alanında güven oluşturma ve optimum verimliliğin sağlanması adına ilk şart, etik yükümlülüğe hakim olmaktır. Üst düzey teknoloji kullanımı ve donanım kazanmakla birlikte, güven ögesi de mesleğe yönelik yetkinliği içermektedir. Bu açıdan bakıldığında toplumsal yükümlülük alanında bilinç düzeyi ve etik unsurları kanıksayan personelin yetiştirilmesi gerekmektedir.

Sosyal yükümlülük algısının muhasebe alanında önde gelen unsurlar arasında bulunması bu verilerin net bir şekilde algılandığı anlamını taşımaktadır. İşlev sürecinde sosyal yapının bütün menfaatlerinin göz önünde bulundurulması yönündeki gerekliliği olan sosyal yükümlülük unsuru, meslek etiği esası ile de bağdaşmaktadır. Faaliyetin ardından edinilen veriler, küresel ve ulusal ölçekte son derece fark taşıyan toplumların yararına sunulması işlevini yürütmektedir.

Muhasebecilik alanına bakıldığında tamamen kamu görevi olduğu bilinmektedir. Bundan dolayı muhasebe mensuplarının yasalara, sosyal kurallara ve

meslek etiğine elverişli olarak, emniyet içeren veriler sağlaması da önem taşımaktadır. Ortaya çıkabilecek ahlaki sorunlara yönelik olabildiğince uyumlu sonuçlar elde edebilmek birtakım normların uygulanmasına bağlı olmaktadır. İş etiğine yönelik normlara sosyal yapının entegre olması ve evrensel ölçüde tüm global düzende kullanılabilirliğini yansıtmaktadır (Kutlu, 2011: 115).

Muhasebe işlevinin ahlaki normları ile muhasebecilerin müşterek tutumlarının belirli kriterlere dayandırıldığı esaslar üç farklı fonksiyonu içermektedir (Gül, & Ergün, 2004:55-56):

- Mesleğe yönelik ulaşılmak istenen hedeflerin korunması,
- Eksik yönleri bulunan ve sorumluluğunun bilincinde olmayan meslek erbaplarını saptanabilmesi,
- Meslek alanında rekabet koşullarının yapılandırılmasıdır.

Mesleki konularda olumlu ya da olumsuzun netlik kazanması adına onaylanan kriterler bulunmaktadır. Tanıma bakıldığında muhasebe meslek etiği bağımsız, güven içeren, dürüstlük esaslarına dayanmaktadır. Bu alandaki beklenti ise söz konusu üç ögenin aynı anda bulunması olmaktadır. Bu doğrultuda optimum etik kriterlere elverişli şekilde uygulanan muhasebe verileri, yararlanmayı hedefleyen bütün menfaat kitlelerine ve taraflara sunulmaktadır. Bu durumun hayata geçirilmesi adına veri doğrultusunda öngörülen ve onaylanan etik ilkelere entegre biçimde yükümlülüğün farkında olarak, tesir altında kalmadan mesleği icra edenlere kazandırılması şeklinde gerçekleşebilmektedir. Bu nitelikleri taşıyan meslek erbaplarının öne süreceği veriler, sosyal açıdan ve bireysel bağlamda güven ortamını oluşturabilmektedir (Gül, & Ergün, 2004: 55-56).

### **2.1.1 Muhasebe Mesleğinde Etiğinin Önemi**

Küresel ölçekte ve Türkiye genelinde bu süreçte her geçen gün daha da olumsuz yöne eğilim gösteren yönetim ve skandallar sonucu meydana gelen iflaslar nedeniyle, muhasebeye ne denli değer verilmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır. Özellikle usulsüzlüklerin tamamen muhasebe kapsamında denetlenemiyor olmasına karşın meslek etiğinin göz önünde bulundurulması, bu yöndeki sorunların giderilmesine meydan vermektedir (Kutlu, 2011:39).

Muhasebe meslek mensupları görevlerinin icrasında belirli ya da tespit edilmesi güç olan ahlak temelli ikilemlerle karşı karşıya kalabilmektedir. Bazen bu ikilemler meslek mensubunu ahlak dışı davranışlara itmektedir. Stoklarda var olan bir ürünün

satışının yapıldığını beyan etmek açık bir ikilem örneğidir. Muhasebe meslek mensubunun görevinin her aşamasında karşı karşıya kalması muhtemel bu ve benzeri tutum ve davranışlarda güçlü olması, kanun hükümlerine uygun olarak hareket etmesi ve meslek standartlarını göz ardı etmemesi sonucunda ahlak dışı davranışın zarar derecesini en aza indirmesi temel amaç ve hedefleri arasında olmalıdır (Sünnetçi, 2020:35).

Muhasebe meslek etiğinin temeli kamu ve diğer ilgili taraflara meslek etiği çerçevesinde yarar sağlamaktır. Muhasebe mesleğinin fayda sağladığı tüm çıkar gruplarına hizmet sunmasında güven unsuru önemli bir yere sahiptir. Toplumda ekonomik kaygı yaratacak toplum tarafından benimsenmiş ilkeleri esas alarak hareket eden meslek mensubu etik dışı tutum ve davranışlardan kaçınarak güven duygusu temelli bakış açısına sahip olarak mesleğini icra etmelidir (Celayir, 2020:208).

### **2.1.2 Muhasebe Mesleğinde Etiğe İhtiyaç Duyulmasının Sebepleri**

Muhasebe branşının diğer alanlara göre farklı olmasının sebebi büyük kitlelere direkt ve dolaylı olarak bilgi vermesinden kaynaklanmaktadır. Bu açıdan sadece teknik veriye hakim olmak mesleki alanda eksiklikleri kapsamaktadır. Buna sebep olarak bu branşın taraflarında toplumsal yükümlülük algısının önem taşıması gösterilmektedir.

Bu alanda yapılan çalışmalarda muhasebe meslek mensuplarının büyük bir kısmının meslek etiği konusunda yüksek reaksiyona sahip olmasına karşın muhasebe meslek mensuplarının etik dışı davranışlarına sebep olan en önemli unsurun hizmet verilen mükellefler olduğu saptanmıştır. Bu bağlamda aşağıda belirtilen hususlar bir kez daha muhasebe mesleğinde etik tutumların önemini vurgulamaktadır (Bilen, & Yılmaz, 2014:60).

- Muhasebe mesleğinin topluma hizmet eden diğer mesleklere oranla ekonomik kalkınma ve refah seviyesinin tespitinde önemli bir yere sahip olması,
- Muhasebe meslek mensubunun karşılaştığı durumlarda üreteceği çözüm önerilerinde toplumsal etik kurallarını da dikkate alması,
- Hizmet verilen toplumda muhasebe meslek mensubuna olan güven unsurunun canlı tutulması, muhasebe mesleğinde etiğin önemini vurgulamaktadır.

Kamu kesimine doğru ve güvenilir bilgi aktarımı muhasebe mesleğinin en önemli odak noktalarından birisidir. Kamu otoritesinin doğru ve güvenilir bilgiyle aydınlatılması kamunun karar almasında büyük bir etkiye sahiptir. Bu bakımdan muhasebe meslek mensuplarının yasal mevzuatın yanında sosyal sorumluluğun ön

planda olduğu genel çerçevede kabul edilmiş etik kurallara uygun tutum sergilemesi gerekmektedir. Muhasebe meslek mensubunun etik unsurlara bağlı olarak hareket etmesinde hizmet verilen kesimin özel ya da kamu ayırımı gözetilmeksizin tarafsız bir tutum sergilenmesi gerekmektedir (Çetin, & Dağlı, 2014:70).

1970’li süreçten bugüne değin muhasebe branşında gün geçtikçe yükselen bir karmaşa ve rekabet ortamı dikkat çekmektedir. Tanıtım, hedef kitlenin beklentileri, alınan komisyonlar, öngörülemeyen bedellerin kabul görmesi, bu alandaki mesleğin uygulama şeklinin hacim kazanması vb. unsurlar, muhasebe mesleğinde karşılaşılan karmaşayı daha da yükseltmektedir. Bugünün koşullarında muhasebe görevlileri, artan güç rekabet koşullarında etik işlevden ödün vermeden hizmet sunmaya devam etmektedir (Kutlu, 2011:40).

Muhasebecinin müşterilerine ait olan verileri afişe etmemesi gerekmektedir. Muhasebe meslek mensupları, görevin icrası sürecinde mükelleflere ait olan özel verileri de edinebilmektedir. Özellikle ücret verileri, faaliyete yönelik sonraki süreçlere dayalı stratejiler, mali durum vb. alanlardaki veriler her muhasebe mensubunun sisteminde yer almaktadır. Bundan dolayı tüm meslek mensuplarının elde edilen verileri gizli tutmaları ve korumaları gerekmektedir. Müşteri hakkındaki veri tabanın sadece verilerin işlenmesinde değil; ilgisi olmayan taraflardan korunması da muhasebe meslek mensubunun görevleri arasında yer almaktadır (Akpınar, 2019:35).

### **2.1.3 Muhasebe Meslek Mensubunun Sorumlulukları**

Muhasebe branşında görev alan kişiler, bireysel olarak gerek hedef kitleye gerekse kapsamda yer alan tüm taraflara ve sosyal yapı ile devlete karşı yükümlü olmaktadır (Civelek, & Durukan, 1998:132).

Sosyal yapıya yönelik yükümlülük şeklinde ele alınan etik tutumların odak noktasında sorumluluk bilinci yer almaktadır. Bilgi teknolojilerindeki gelişmeler tüm meslek organizasyonlarını etkisi altına aldığı gibi zaman tasarrufu ve bilgiye ulaşmada sağladığı kolaylıklar nedenleriyle muhasebe meslek mensuplarını da etkisi altına almıştır (Dağ, 2016:30).

Ait olunan ülkenin ekonomik açıdan gelişmesine destek veren tüm örgütlerde yer alan denetim departmanları ve muhasebe eylemlerini esaslara ve kanunlara entegre olarak, objektif ve emniyet içeren bir davranışla, öngörülen coğrafyada kişisel yükümlülükler olarak algılayan kişilerin devamlı olarak yürüttükleri faaliyetler



muhasebe ve kontrol faaliyetleri olarak değerlendirilmektedir (Çiftçi, & Çiftçi, 2003:92).

Bu durumdan dolayı, muhasebe işlevinin alanında ihtiyaç duyulan veri ve yetkinliklerin gereken düzeyde olması gerekmektedir. İdari konum ve veri danışmanlığında olduğu üzere çağdaş branşlar ve eylemlerde bulunan muhasebe örgütleri bazen ekonomik anlamda sorunlarla karşılaşmaktadır. Söz edilen durumda örgütlerin hayatta kalabilmeleri adına yüksek kâr elde etmek, iş etiğine elverişli kararlar geliştirmekle gerçekleştirilmektedir. Bu alanda milli ve küresel ölçeklerde tüm koşullar ahlaki unsurlarla kıyaslanmaktadır. Her meslek branşının kendi içinde iş etiği normlarının meydana getirilmesine dair irdelenen ve geniş çaplı eylemlerin gerçekleştirildiği bir süreç söz konusu olmaktadır.

İş etiği, söz konusu eylemler doğrultusunda muhasebe alanında da dikkat çekerek, söz konusu normların periyodik bir yapı oluşturmasına meydan vermektedir (Civelek, & Durukan, 1998:132).

İktisadi ve ticari örgütler bakımından muhasebecilerin önemi tartışılmaz düzeyde ele alınmaktadır. Bu alanda görev yapan meslek mensuplarının tavsiyeleri, firma idarecileri tarafından bir nevi ekip arkadaşı ya da çalışan önerisi bağlamında dikkate alınmaktadır (Çiftçi, & Çiftçi, 2003:92). Ortaya çıkan bu pozitif duruma karşın muhasebe görevlileri, inançlar ya da eylemlerde ele alınan normlardan dolayı uyumsuzluklar yaşayabilmektedir. Muhasebe meslek eğitimi genel olarak teknik boyutta ele alınsa da muhasebe meslek etiği önemini giderek artırmaktadır (Bampton, & Cowton, 2002:2).

Yükseköğrenim kurumları ve mesleki faaliyet sürdüren meslek birlikleri ile ortak protokol altında eğitim programları planlanması ve sürecin takip edilmesi ile ilgili girişimlerde bulunulmalıdır (Arı, 2020:17).

#### **2.1.4 Görev Sorumluluğu**

Etik algıların arasında yer alan öğeler kapsamında yetki yükümlülüğü de dikkat çekmektedir. Bu alandaki yapı ve faydanın dışında olması gereken faaliyetin, ulaşılabilecek sonuçtan bağımsız biçimde geliştiği kabul edilmektedir. Kuramın odak noktasında esas ve normların yadsınamaz özelliği de bulunmaktadır. Sonuçların göz önünde bulundurulmadan eylemin öngördüğü uygun şekilde hareket etmek, bu algının odak noktasını yansıtmaktadır. Muhasebe mesleğine ait toplumdaki güven duygusu barındıran bakış açısını sürekli hale getirebilmenin en önemli unsuru etik değerleri

meslek unsuru olarak yaşatmaktır. Muhasebe meslek mensupları toplumdaki güven unsurunu ulusal ve uluslararası meslek örgütleri tarafından tamamlayıcı nitelikteki bu kuralların tümüne uyarak sağlayabilir (Daştan, 2009:285).

### **2.1.5 Muhasebe Mesleğinde Etiğin Gelişimi**

Muhasebe görevine yönelik iş etiğinde özellikle son dönemde büyük yenilikler yaşanmaktadır. Odak noktasında aynı şekilde değerlendirilen esaslar, faaliyetler ve sonuçlar bağlamında farklılık içermektedir. İş etiğinde farklılık yansıtarak, küresel bağlamdaki politikalar ve meslek erbaplarının arasında bulunan bireylerin gelişimi önem taşımaktadır.

Muhasebe alanındaki görevlerin etik durumuna yönelik karşılaşılan ilk yayın 1969 senesinde İngiltere kapsamında gerçekleştirilmiştir. Bugüne değin olabildiğince seri bir gelişme kaydedildiği de bilinmektedir. Hayatın sunduğu farklı koşullar, İngiltere kapsamında tanıtım ve rekabet normlarının da etkisini yitirmektedir. Objektif ve bağımsız esaslar doğrultusunda farklı ve yenilikçi görüşlerin ortaya çıktığı da görülmektedir.

Etik kapsamının çıkış noktası işlevde yer alan farklı alanlara dayanmaktadır. Görevi icra eden çalışanların çoğunlukla modern algıyı kanıksadıkları ve etik öğelere destek verdikleri görülmektedir. 1929 tarihinde Dünya’da yaşanan bunalımın etkilerinden daha büyük bir alana sirayet ettiği 2008 yılı Ekonomik Krizi, iş ahlakına olan bakış açısı üzerinde pozitif bir etki yaratmıştır (Orman, & Parlak, 2009: 310).

Avrupa bünyesinde 1670’li yıllarda meydana gelen büyük ölçekli usulsüzlükler etik olgusuna verilen önemi gündeme taşımaktadır. Etik kriterlerin ve bu kriterleri saptayacak eylemlerin hayata geçirilmesine imkân verebilecek yapılandırıcı yaklaşımların meydana getirilmesinde düzenleyici ve kontrol sağlayıcı yaklaşımların geliştirilmesine dair faaliyetlerin yürütülmesine neden olarak bu yöndeki gayretler gerek devlet tekelinde gerekse STK’lar aracılığı ile iyileştirilmeye çalışılmaktadır.

İngiltere kapsamında 1989 senesinde yayımlanan Şirketler yasasının hukuki dayanak kazanması ile muhasebe kulvarında dikkat çekici bir atılım yaşanmıştır. Mesleğin özelliğinin tarafsızlık ve bağımsızlık nezdinde geniş bir kapsama taşıdığı görülmektedir. 1992 yılında daha fazla gelişim kaydederek öne sürülen Dürüstlük, Tarafsızlık ve Bağımsızlık Bildirgesi kapsamında çok sayıda detay da yer almaktadır.

Almanya bünyesinde muhasebe, 19. Yüzyılda vergi beyannamesi sorumluluğu taşımaya başlamıştır. Ardından Maliye Bakanlığı uyarınca öne sürülen farklı bir yapılandırma ile kapsamın daha da geniş boyutlara taşındığı görülmektedir.

Meslek Kanununun onaylanması ile 1961 senesinde yükümlülük, gizlilik, görevi reklam aracı olarak kullanmamak vb. şekillerde ahlaki normlar, harç mevzuatına entegre olarak yasalara dayandırılmaktadır (Ayboğa, 2002:344).

Donanımlı meslek erbapları adına:

- Sır saklama,
- Doğru verilerle tarafsız hareket etme,
- Etik ikilemlerin giderilmesi,
- Mesleğe yönelik yetkinlik kazanılması,
- Bölgesel düzeyde kriterlerin ve etik normların önem düzeyi,
- Vergi eylemleri,
- Mesleği icra edenlere yönelik basında yer alınmaması.

Serbest işlev yürüten meslek erbapları için (Ayboğa, 2002:345);

- Hiçbir şeye bağımlı olmamak,
- Kamu faydası adına serbest işlev yürüten donanımlı muhasebe çalışanları ile etkileşimde bulunmak,
- Mesleğe dayalı yetkinlik ve faydalanmanın getirdiği yükümlülükler,
- Kamu adına fayda sağlanması,
- Bedel karşılığı ve komisyon alımı,
- Mükelleflerin maddi anlamda edindiği varlıklar,
- Tanıtım yapma ve mükellefe yaklaşım şekli.

Bağlı bulunan meslek çalışanları adına (Ayboğa, 2002:346);

- Donanımlı çalışanlara gereken yardımın sunulması,
- İşverenle karşılıklı çalışma ortamı doğması,
- Görevinde yetkinlik kazanmak ve raporlama işlevi.

Farklı mesleklere oranla muhasebecilik branşının son derece yeni bir meslek olduğu düşünölmektedir.

Almanya kapsamında 19. Yüzyıl, olabildiğince çabuk faaliyet yürüten vergi kanunları aracılığı ile muhasebenin başlangıcı olarak baz alınmaktadır. Bu alanda öngörölen etik unsuru son dönemlerde farklılaşmış bulunmaktadır. 1970’li süreçte etik duruma dair modern algı için bir çıkış söz konusu olmaktadır. Bu doğrultuda

gerçekleştirilen eylemleri öne çıkaran önde gelen örnek, New York Wall Street bünyesinde bulunan Trinity Kilisesi içerisinde 1981 senesinde gerçekleştirilen ortalama sekiz sene süre ile faaliyette bulunan Trinity Etik ve Şirket Politikalarının Merkezidir. Söz konusu merkezin taşıdığı unsurlar büyük öneme sahiptir.

- Firmalara yönelik kabul edilen önde gelen yargılar,
- Sosyal yükümlülük,
- Çalışma alanında adalet,
- Beklenmeyen eylemlerdir.

1980’li yıllara geçişle birlikte etiğe yönelik Üniversiteler bünyesinde yer alan veya olmayan örgütlerin oluşturulduğu görülmektedir. Bu yöndeki oluşumların en önemli gayesi, oluşumları ve kişilerde mesleğe dayalı yükümlülükleri uygulamak adına etiğin değerine dikkat çekmektir.

1986 senesinde ruhsat içeren ve Yeminli Kamu Muhasebecileri unvanı ile görev yürütülmeye başlanmaktadır. 1992 senesinde etik alanda memurluk işlevinin gerçekleştirilmesi adına Etik Memurları Birliği’nin (Ethics Officer Association - EOA) temellerinin atıldığı bilinmektedir.

ABD Yetkili Kamu Muhasebecileri Enstitüsü kapsamında (AICPA) 1998 senesinde “Örgütlerde Etik Metotların Uygulanması” (Application of Ethical Methods in Organizations) başlığını taşıyan yayınlara firmaların ahlaki uygulamalarına entegre kuramlar geliştirmesine dair faaliyete alınabilir esaslar ve firmalara yönelik el kılavuzu geliştirilmiş bulunmaktadır. 18 Ocak 1998 yılında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) aracılığı ile 18 Kısım 2002 tarihinde Profesyonel Muhasebeciler için Ahlak Kurallarının yayımlandığı ifade edilmektedir.

### 2.1.6 Muhasebe Meslek Etiğinde İlkeler

Genel etik esaslarının işlerliği konusunda güçlük söz konusu olmamaktadır. Felsefi algıya göre saptanan etkin kriterlerden meydana gelen bu esaslar, muhasebe çalışanlarından talep edilen tutumların tamamı olarak bilinmektedir. Söz konusu esaslar, kontrol bağlamında personel adına eğitim görevinde bulunanlar için de geçerli olmaktadır. Muhasebe branşında görev alanlara rehberlik niteliği taşıyan esaslar aşağıdaki şekilde ele alınmaktadır (Uslu, 1998:27):

**Sorumluluk:** Kapsamda bulunan bireyler ve işletmelere yönelik sorumluluklardan söz edilmektedir. Bunun yanında bağımsız işlev yürüten denetçi, mükellef, iç denetçi, işveren ve kamuya yönelik yükümlülüklerden söz edilmektedir.

Mesleği icra edenlerin görevlerini yerine getirirken gerçekleştirmiş oldukları eylemlerinin tamamında hassasiyet ve odaklanma gibi unsurlara da dikkat edilmesi beklenmektedir (Arıkan, 2015: 239).

**Kamu Yararı:** Mesleği icra edenlerin kamuya dair oluşan emniyetli algının dışına çıkılmadan fayda sağlamaya yönelik eylem yürütme ve bu alanda bağlılık gösterme vb. yükümlülüklerin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda kapsamda yer alan çalışanların donanımlıymış gibi hareket ederek kamu adına fayda sağlamayı öngörmeleri ve bu alanda saygınlığı korumaları önerilmektedir (Arıkan, 2015: 240).

Tüm mesleklerde olduğu gibi muhasebe meslek mensuplarının da mesleğine ilişkin güven ve itibar değerini korumalarında etik kurallar bağlamında hareket etmeleri önemli bir yere sahiptir (Önal, & Gürbüz, 2018:259).

**Dürüstlük:** Muhasebe kamu faydası gözetilen bir hizmet birimi olmaktadır. Bu anlamda görevi uygulayanların halkı yanıltıcı tutumlardan kaçınmaları zorunlu tutulmaktadır. Muhasebe görevinde emniyet içeren faaliyetlerle dürüst bir çizgide ilerlemek gerekmektedir. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB) aracılığı ile öne sürülen zorunlu meslek bildirisinin 16. Maddesinde yer alan bilgiye göre ruhsat sahiplerinin meslek dışı faaliyetler gerçekleştirmeleri yasaklanmış bulunmaktadır. Bu durumda dürüstlük olgusu son derece dikkat çeken bir unsur olarak öne çıkmaktadır (Uyar, 2005:1).

**Tarafsızlık ve Bağımsızlık:** Mesleği icra edenler eylemlerini yürütürken bağımsızlık ilkesine yönelik davranış sergileyerek olabilecek tüm menfaat kapsamındaki faaliyetlerden kaçınmak durumundadır. Çalışanların kontrol ve onama hizmeti sürecinde reelde ve dışardan bakıldığında tarafsız yaklaşımlarda bulunmaları beklenmektedir. Verilen hizmet dışında olası bir menfaat bağlantısı kurulması kesinlikle olumsuz karşılanmaktadır.

**Mesleki Özen Gösterme:** Meslek erbapları, teknik ve ahlaki kriterlere elverişli tutum sergileyerek eksikliklerin tespiti halinde destek almaktan çekinmemelidir. Olası bir çelişki halinde tüm kıstasların detayları ile irdelenmesi, yetersizliklerin donanımlı çalışanlar aracılığı ile giderilerek bu yönde doğan tüm sorunların en düşük seviyeye çekilmesi gerekmektedir.

**Hizmetin Kapsamı ve Niteliği:** Meslek mensupları, olağan hizmetler dışında vermeleri gereken hizmetin taşıdığı tüm nitelikleri saptarken meslek etiğinin elverdiği doğrultuda esas ve normlara yönelik tutum sergilemek zorundadır. Verilen hizmetin

görev kapsamında yer alması ve herhangi bir yanlıgı yaşanmasına ihtimal verilmemesi gerekmektedir.

### **2.1.7 Muhasebe Meslek Etiğinde Kurallar ve Dikkate Alınması Gereken Hususlar**

İş etiği, mesleki branşların görev kapsamına göre geliştirerek koruduğu, bu alanda hizmet veren meslek mensuplarına etik kılavuzluk eden, öngörülen biçimde hareket etmeye iterek bireysel yönelimlerini evrensel olarak kısıtlayan, esaslara dayandırılmayan ve mesleğe dair yetkinlik taşımayan çalışanları kapsam dışında bırakan, rekabet sistemini yapılandıran, elverişli görev işleyişini öngören, bütün mesleğe dayalı kriterleri içermektedir. Mesleğe dair yetkinlik unsurunun başlangıçtaki kıstasları mesleki ahlaka ve davranışlara dayandırılmaktadır. Faaliyetlerde teknik yetkinlikte olduğu gibi iş etiği esaslarının da sınırlarının çizilmiş olması beklenmektedir. Çok sayıda iş grubunun genellikle bireysel eylemlerde onay gören değerleri her düzeydeki değere göre bireyselleştirerek kendine özgü iş etiği normlarını geliştirdiği görülmektedir (Bolat, 2006:12).

Evrensel düzeyde etik kurallar karşılıklı saygı, hoşgörü, eşitlik, emniyet duygusu, bağımsızlık, dürüstlük, sorumluluk taşıma, yasaların üstünlüğü vb. alanlarda tüm kamunun faydasını gözeten ilkelerden oluşmaktadır. Öngörülen bir kurala elverişli hareket edilmesi ya da normların yaygın şekilde onaylanması, farklı anlamlar taşıması nedeni ile birtakım kötüye kullanımlara meydan vermektedir. Çünkü söz konusu normların ihlal edilebildiği görülmektedir. Yetkin bir organizasyonun durumu doğrultusunda yaptırım uygulanmasına dair çekincesi sonucunda bu yönde olaylarla karşılaşılabilir. Ahlaki esaslar, meslek mensupları bağlamında farklılık arz edebilmektedir.

İş etiği kendi içinde üç farklı boyutta değerlendirilmektedir (Kutluk, 2010:123);

**Düzenleyici Meslek Etiği Kuralları:** Son derece netlik kazanan, eleştiriye meydan vermeyen ve tutumlarla bağdaşan normlar söz konusu olmaktadır. Ancak bu normlarda belirsizlikler bulunmamaktadır.

**İlham Veren Meslek Etiği Kuralları:** Bireylerin erişmeyi hedeflediği ölçütleri saptamaktadır. Ancak bu kriterlere olabildiğince entegre olmanın da son derece ender olabileceği da düşünülmektedir. Bu durum yoğunlukla alternatiflerin göz önünde bulundurulması adına katkı sağlamaktadır.

**Eğitsel Meslek Etiği Kuralları:** Normlar ve yapılandırmaların yararsız olduğu görüşünü savunmaktadır. Eyleme dair tüm konularda bireysel algının gerekliliği

doğmaktadır. Mesleğe dayalı ahlaki yapının en net niteliği, kamu vicdanının gözetilmesi olarak gösterilmektedir. Mesleğe dayalı bir işlevi yürütme sürecinde karşılaşılan hata, farklı meslekler alanında çok fazla dikkat çekmemektedir. Mesleki oluşumun ne denli etkin bir organizasyon evresi bulunursa, vicdani düzeyde etik denetimleri de o ölçüde titizlikle uygulaması mümkün olmaktadır (Özmen, & Güngör, 2008:145).

Yoğunlukla etik, iş etiği ve iş ahlakı unsurlarından farklı olarak ele alınmaktadır. Söz konusu olgular kapsamında en yaygın olarak genelden özele eğim aldıkça kapsamdaki normların özele kaydığı saptanmaktadır. Genel etik normlarına tüm bireylerin entegre olması gerektiği görüşü hakimken, muhasebe meslek etiği normlarında sadece muhasebe meslek çalışanlarının entegre olması düşünülmektedir. Tümevarım bir algıdan yararlanılması halinde genel etik normlara elverişli hareket etmeyen bireylerden özel ahlaki değerlere saygı duyulmasını beklemek de oldukça güç olmaktadır.

Türkiye’de 13 Haziran 1989 yılına ait 20194 Sayılı Resmi Gazete’de yer verilen 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul Esasları Hakkındaki Yönetmelik, Sermaye Piyasası Kurulu’nun yayımladığı 16 numaralı Tebliğ ve TÜRMOB tarafından 18 Ekim 2001 tarih ve 24557 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Meslek Ahlakı Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı, muhasebe iş etiğinin en yaygın ahlaki kriterleri şeklinde yer alan bazı nitelikleri kapsamaktadır (Akay, 2002:83-90).

Türkiye’de uygulanan ve IFAC vb. örgütler tarafından öne sürülen meslek etiği esasları aşağıdaki şekilde ifade edilmektedir:

**Bağımsızlık:** Bu esas, mesleği icra eden çalışanların bütün eylemlerinde bağımsız olarak işlev yürütülmesinin dışında olası bir birey ya da işletmenin çıkarlarına dair eylemde bulunmama ve herhangi birine karşı bağımlılık geliştirmemeyi öngörmektedir. Görevin uygulanması sürecinde bağımsız biçimde hareket edilmesini öngören birçok kanun, esas ve karar öne sürülmüştür. (Kutlu, 2011:124).

İktisadi yaşamdaki farklılaşma ve özel sektördeki iktisadi yapıdaki alanın genişlemesi, muhasebe görevlerinin devlet konumundaki etkinliğinin zayıflamasına meydan vererek, piyasa muhasebeciliği konusunda dönüş yaşanmaktadır. Söz konusu geçiş, uygulanan mesleğin bağımsız şekilde yürütülmesini de öngörmektedir.

Muhasebe sürecinin toplumsal yükümlülük esasına göre devlet ve özel sektör konumunda entegre olma durumu işlevinin önemi konusu da dikkat çekmektedir. Türkiye kapsamında muhasebe görevlilerinin unvanlarına uygun olarak, itibar kaybetmeden ve güven duygusunda olumsuzluğa yer vermeden faaliyette bulunma mecburiyeti bulunmaktadır. Bağımsızlık esası, muhasebe çalışanlarının taraflara veri aktarma mecburiyeti ve bedel bakımından bağımlılığı konularına etki etmemektedir. Mesleği icra edenlerin bilimsel özellik, duyarlılık ve bağımsızlığın etkisi ile mükellefe yönelik faaliyetlerini iş etiği prosedürüne dair ve deontolojiye entegre biçimde yürütmeleri beklenmektedir (Akay, 2002:83-90).

**Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık:** Firmaların ekonomik işlevleri, muhasebe işlevinin kapsamında bulunmaktadır. Bu durumda dürüst, bağımsız ve emniyet içinde bir sürecin beklendiği bilinmektedir. Enron gibi skandallarda karşılaşılan soyut ve somut zararların dışında kamu faydası ile muhasebe sürecinin saygınlık kaybı iktisadi yönden karşılanamamaktadır.

Muhasebe görevini icra edenlerin söz konusu kavramları kanıksayarak faaliyette bulunmada herhangi bir fire vermeme konusunda kararlı olmaları durumunda risk ortadan kalkmaktadır. Yoğunlukla bağımsızlık karşıtı olan söz konusu tehditler aşağıdaki şekilde ifade edilmektedir (Çiftçi, & Çiftçi, 2003:90):

- Bireysel Menfaat Riski: Kontrol mekanizmasının ekonomik ya da manevi menfaat gütmesi bağımsızlık ilkesini çürütmektedir.
- Bireysel Gözden Geçirme Riski: Önceki süreçte gerçekleştirilen dış kontrollerin ve denetim raporlarının yeniden denetlenmesi evresinde bağımsızlık durumu risk içermektedir.
- Tahrik Riski: Kontrol mekanizması aracılığı ile mükelleflere dair tahrik unsuru bünyesinde yer alabilecek tutumların gerçekleştirilmemesi, tarafsızlık esasına dair tehdit olarak ele alınmaktadır.
- Tanışıklık veya Güven Riski: Kontrolcünün mükellefin idaresine yönelik büyük ölçüde yakınlık duyması ve bu durumu yansıtmaması, aşırı güven sergilenmesi gibi durumlar için tarafsızlık riski doğmaktadır.
- Şantaj Riski: Mükellefler aracılığı ile mesleği icra edenlerin ya da kontrolcünün maruz kaldığı, önceki süreçte ya da o ana ait olaylara yönelik şantajların uygulanması da tarafsızlık esasını zedelemektedir.
- Standartlara ve Muhasebe İlkelerine Uyum (Akay, 2002:83-90):



Muhasebe, küresel ve ulusal ölçekte ele alınan bazı nitelikleri taşımaktadır. Temel unsurlar ve prensipler şeklinde de değerlendirilen bu esasların dışında etik kodlar şeklinde de tabir edilen esaslar bulunmaktadır. Meslek mensupları görevlerini bu prensipler doğrultusunda uygulamak durumunda kalmaktadır. 2001 yılında 18 Ekim tarihinde 24557 Resmi Gazete kapsamında öngörülen Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirleri kapsayan Mesleğe İlişkin Ahlak Kuralları ile ilgili Zorunlu Mesleki Kararı'nın "Muhasebe İlke ve Kriterlerine Uyuma Gerekliliği" kapsamında bulunan 6. Maddesinde yer alan koşul şu şekildedir (Çiftçi, & Çiftçi, 2003: 90);

Madde 6: Mali tablolarda yer alacak düzeyde muhasebe verileri, genel kabul gören esaslar da gözetilerek gerçekleştirilmektedir. Alakalı örgütler aracılığı ile kanunlarda değinilen koşullara entegre olmayan mali tabloların yapılandırılması kabul edilmemektedir. Muhasebe verilerini saptayan ruhsat sahibi muhasebecilerin oluşturdukları mali tabloların dipnot kısmında söz konusu esasların sapmalarına yer verilmesi gerekmektedir.

TÜRMOB ruhsat sahibi olan meslek mensuplarını TMUDESK aracılığı ile öngörülen kriterlere entegre etmektedir.

**Gizlilik ve Sır Tutma:** Muhasebe meslek mensuplarının işlev sürecinde yasal prosedürlerle beklenmeyen durumlarda mükellefleri kapsayan verileri menfaat doğrultusunda değerlendirerek ifşa etme yetkisi bulunmamaktadır. Mükelleflerle kurulan bağın sonlandırılma evresinde bu gibi ifadelerle mükellefin zor durumda kalmasına meydan verebilecek tutumlarda bulunulmaması gerekmektedir (SM, SMMM ve YMM Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı, 2011).

2001 yılına ait 18 Ekim tarihli 24557 numaralı Resmi Gazete bünyesinde öngörülen Serbest Muhasebeci, Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Meslek Ahlakını barındıran Mecburi Meslek Kurallarının "Sır Saklama" adı altında yer alan 10. Maddesinde yer aldığı üzere; faaliyet evresinde mükellefi kapsayan verilerin toplandığı kayıtların meslek erbapları tarafından onay alınmadan ifşa edilmesi mümkün olmamaktadır. Bu bireylerin gizliliği koruma sorumluluğu bulunmaktadır. Tezat bir durum yaşanması halinde görevin sonlandırılması ve farklı meslek mensuplarına bu verilerin aktarılması öngörülmektedir (SM, SMMM ve YMM Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı, 2011).

43. Maddede: Meslek çalışanlarına dair bu kapsamda yer alan bireylerin eylemlerine ait edindikleri hiçbir verinin açıklanması mümkün değildir. Ancak suç

halinde öngörülen makamlara durumun yansıtılması gerekmektedir. İdari veya adli bir soruşturma evresinde detaylı inceleme ise 1. fıkra kapsamında yer almamaktadır. Şahitlik gerektirmesi durumu ifşa olarak değerlendirilmemektedir. Bu maddeler tüm bireyler için geçerli olmaktadır. Muhasebenin genel ilkeleri arasında bulunan tam açıklama ilkesi, zorunlu durumların açıklığa kavuşması adına kanuni çerçevede sır olarak ele alınmamaktadır. Kamuoyunun bilgilendirilmesi adına meslek erbaplarının konu ile alakalı olan kesime bilgi vermesi veya mali verilere ilişkin tabloları ifade etmeleri sır olarak değerlendirilmemektedir (Kutlu, 2011:127).

**Şarta Bağlı Ücret:** Zorunlu mesleki süreçte bedel doğrultusunda yer alan 11. Madde bünyesinde ifade edildiği üzere, ruhsat sahibi meslek mensuplarının gerçekleştirdikleri eylemlerin öngörülen bedel ölçüsünün altında uygulanmaması gerekmektedir. Söz konusu esas yoğunlukla kontrol eylemleri ile bağdaşarak, kontrol eylemleri sonucunda bedel saptamasına engel olmak adına ortaya çıkmış olmaktadır. Kontrol evresine dayandırılan bedeller kontrolcülerin bağımsız ve tarafsız yönlerine zarar verebileceği nedeni ile meslek etiği normları doğrultusunda menedilmiş bulunmaktadır (Akay, 2002:83-90).

**Meslek Onuru İle Bağdaşmayan Faaliyetler:** Tüm meslek branşlarında kendine özgü bir itibar söz konusu olmaktadır. Meslek mensupları bu durumun aksine davranışlarda bulunmamakla yükümlüdürler. Ayrıca tüm mesleklerin kötüye kullanıma, haksız fiile, taciz, gizlilik ifşası, ayrımcılık vb. tutumlar sergileyerek meslek etiğine ters düşecek biçimde tutumlar sergilemeleri de onaylanmamaktadır. Bu gibi davranışlarda bulunanların yasal düzlemde bazı cezai uygulamalara maruz kaldıkları görülmektedir.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 45. Maddesi kapsamında yasaklar adı altında şu koşullardan söz edilmektedir: Mali Müşavirler ile Serbest Muhasebeciler taşıdıkları unvanları; Yeminli Mali Müşavirler de onama yetkileri ile ikinci madde kapsamında bulunan eylemlerin yürütülmesi amacı ile tüzel ve gerçek bireylere yönelik çalışma alanında entegre şekilde hizmet akdi ile görev yapamamakta, meslek etiğine aykırı olarak eylemlerde bulunamamaktadır. Yeminli Mali Müşavirler boşanma dahilinde bile fûru ve kuralları içinden bir diğer üçüncü dereceyi de kapsamak adına bu denli sıhri ve akrabalarla faaliyet yürütememektedir.

Adı geçen yakınlarla dair onay verilmesi de mümkün olmamaktadır. Hayır kurumlarında yer almak, bilirkişilik işlevlerinin dışında çok sayıda meslek mensubu

işlemlerini Firma, Yeminli Mali Müşavirlik Ofisleri, Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebecilik şeklinde bağdaştırabilmektedirler.

Mevcut koşulda mesleğe ilişkin itibarın dışında menedilen tutumlara yer verilmektedir. Meslek etiği ile örtüşmeyen tutumları ifade etmek ise son derece güç olmaktadır. Ayrıca SMMM, SM ve YMM Usul ve Esaslarını içeren mevzuatta (Madde 42) meslek etiği ile örtüşmeyen maddeler yer almaktadır. Bu maddeler (Kutlu, 2011:129):

- Kanunlar uyarınca menedilen görevlerden birini yerine getirmek,
- Kanunlara yönelik bilgi sunma zorunluluğu bulunan işletme ve bireylere hatalı veya yetersiz bilgi aktarmak,
- Kumar ve alkol bağımlılığı,
- Çevredeki çalışanlara olumsuz tutumlar sergilemektir.

Mevzuatta yer alanların dışında mesleğin yerine getirilmesi konusundaki dikkat çeken ifadelerde yasa dışı itibarla örtüşmeyen konular ise:

- Mükelleflere bilinçli olarak yanlış beyanda bulunmak,
- Mesleği yürütenlerin mükellefler adına veya bireysel olarak vergi beyanı düzenlemek,
- Meslekte bulunanların bilinçli olarak vergi beyanında bulunmamaları,
- Bir yıldan fazla hapis içeren yasa dışı tutumların gerçekleştirilmesidir.

#### **Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı:**

Haksız rekabet bünyesinde, normların dışına çıkılarak rekabet alanında yanıltıcı tutumlar sergilemek veya tüm eylemleri kötüye kullanmak gibi davranışlar öne çıkmaktadır (3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu).

TTK kapsamında öngörüldüğü üzere haksız rekabetin öngördüğü birtakım maddeler bulunmaktadır. Yasada yer alan dördüncü bölümde bütün ayrıntılara değinilmektedir. Bu doğrultuda haksız rekabet, iyi niyet dışı ve yanıltıcı eylemlerle görevin suistimali anlamını taşımaktadır (Türk Ticaret Kanunu, Madde 56).

Yasada yer alan 55. Maddede iyi niyet dışı tutumlara bakıldığında (Türk Ticaret Kanunu Madde 55):

- Rakiplere yönelik cari yasalar, dokümanlar, yapılandırmalar veya mesleğe dayalı kurullarla atanan görev normlarına elverişli hareket etmemek,

- İyi niyet taşıyan bireyleri kötüye kullanabilecek nitelikte gerçek dışı ifadeler kullanmak,
- İyi niyet bağlamındaki normlara tezat olarak edinilen bilgilerin ifşa edilmesi ve sırların açıklanması ve bu sırlardan faydalanmak,
- Vekil, yardımcı gibi destek sağlayan bireyleri iğfal koşulu ile ticari veya üretim sırlarını edinmek,
- Üçüncü şahıs destekçileri, görevin ihlaline sebep verebilecek veya başka bireylere menfaat edinmek adına kullanmak,
- Olası bir ödüllendirme, şahadetname veya paye edinilmişçesine davranmak veya bu yönde hareket etmiş gibi yansıtarak farklı isimler ve unvanlardan yararlanmak,
- Bireysel durumu, ticari eylemleri, görev ürünlerini ve emtiaları hatalı veya yetersiz bilgilerle açıklayıp, rakiplere göre üstünlük elde etmek,
- Diğer bireylerin ekonomik veya etik durumlarına yönelik olağan dışı veriler sunmak,
- Başka bireylerin ürünlerini, eylemlerini, ticari işlevlerini olumsuz etkileyecek şekilde beyan vererek zarar vermek,
- Diğer bireylerin ticari eylemleri ile iltibas oluşturarak, bu doğrultuda elverişli tedbirler geliştirmek, diğerlerinin hakkı olan simge, marka, unvan vb. araçlardan yararlanarak bilinçli şekilde satışa sunmak veya ihtiyaçları elinde bulundurmak.

Bu yönü ile muhasebe meslek mensupları gerek bu işaretler gerekse küresel veya ulusal kuruluşların öngördükleri rekabet şartlarında saptanan rekabet normlarına yönelik hareket etme yükümlülüğü taşımaktadır (3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu).

Muhasebeciler mükellef edinmek adına herhangi bir olumsuz ve yanıltıcı eylem gerçekleştirme hakkına sahip olmamaktadır. Tanıtım yasakları başlangıçta son derece sert şekilde belirlense de bugünün koşullarında hemen hemen belirli ölçütlerde uygulanan tanıtımlara imkân tanınmaktadır (Kutlu, 2011:131).

### **Mesleki Unvan:**

3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun muhasebecilik kurallarını yapılandıran bir kanun olmasının yanında

göreve dair unvanlar ve gizli durumlar konusunda şu konuları öne çıkarmaktadır (Güredin, 1997:117).

Yasal olarak hak elde etmeyenler tarafından Yeminli Mali Müşavir, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Serbest Muhasebeci unvanlarından yararlanmak kesinlikle menedilmiş bulunmaktadır. Bu duruma tezat bir tavır sergilenmesi durumunda adli soruşturma başlatılması gerekmektedir. Söz konusu madde ile muhasebeciler beklenen şartları taşıyarak, kendilerine elverişli olan unvandan yararlanmak durumundadır.

Etik normlar, optimum etik inançlar olarak mesleği icra eden bireylerin devam ettirdikleri işlevlerin sınırını da içermektedir. Etik normlar devam ettirilirken, yoğunlukla kültür ve faaliyet çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Bu durumun doğması adına öngörülecek işlevler şu şekildedir (3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu: Madde 3):

- Etik hususlara dair yıllık rapor gerçekleştirmek,
- Etik donanımına yönelik uygulamalar geliştirmek,
- Normların sürekli geliştirilebilir nitelik kazanması,
- Normların dışına çıkılması sonucunda beklenen cezaları yansıtan kısımların belirlenmesi,
- Normların mesleği icra eden tüm bireylere erişerek onay görmesi,
- Öngörülen kuramların onaylanması,
- Normların kesinleştirilmesi adına elverişli politikalar geliştirilmesi,
- Olasılık içeren tabirlerin kullanılmaması,
- Gündeme yönelik etik normların ilan edilmesi, periyodik olarak güncellemelerin gerçekleştirilmesi,
- Etik normlarda yer alan tutumları gerçekleştiren bireylerin konuya adapte olmaları konusunda netlik kazandırılması ve söz konusu mesleği uygulayanların sorun halinde gitmeleri gereken alanların belirtilmesi,
- Tüm verileri aktarabilecek düzeyde iki emsal tutum ve bu tutumlar bağlamındaki bağlantının etik normlara yansıtılması,
- Etik normları kapsayacak nitelikte örneklerin oluşturulması,
- Menfaat taşıyanların onaylayacakları etik yargıların göz önünde bulundurulması,
- Dezavantaj içeren, hassasiyet odaklı tüm risklerin belirlenmesi,

- Gündeme yönelik sorunlara ve olabilecek sorunlara yönelik değerlerin saptanması,
- Önem arz eden değerlerin tespit edilmesi,
- Değerlerin yazıya dökülerek kanunlara dayandırılması ve denetlenmesinin ardından olabildiğince geliştirilmesi,
- Meslek etiğine yönelik normların meydana getirilmesi konusunda bu kuralların göz önünde bulundurulmasıdır.

Meslek ahlakına yönelik normların meydana getirilmesi konusunda bu maddeler oldukça önem taşımaktadır.

## **2.2 Muhasebe Meslek Etiği Kapsamında Uluslararası ve Ulusal Düzenlemeler**

Mesleki ahlaka yönelik önde gelen yapılandırmalar ABD bünyesinde bulunan meslek kuruluşları tarafından ortaya konmuştur. Türkiye kapsamında bu durum Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nce "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı" adı altında sözü geçen maddelerde belirtilmektedir (Civelek, & Durukan, 1998:132).

Bu süreçteki en önemli hedef, etik öğrenme kapsamında gönüllülük esasını geliştirerek ahlaki tutum ve donanım kazanmak adına muhasebecilerin ait oldukları birliklerin kapsamında oluşturulması gereken anlaşmanın ve evvelinde muhasebe meslek erbablarının tabii tutulacakları ilke ve metotların saptanması şeklinde olmaktadır. (TÜRMOB, Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Mecburi Meslek Kararı).

Söz konusu madde ile 19 Ekim 2007 yılında çıkan Resmi Gazete bünyesinde ifade edildiği üzere Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik kapsamında bulunan Madde 7 içeriğinde ve 1/6/1989 tarih ve 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 29/(e) maddesine entegre oluşturularak 11/06/1990 tarih ve 20545 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Yönetmeliğinin 21/11/2007 tarih ve 26707 sayılı R.G'de yayımlanmış Yönetmelikle değişik 7/(a), 7/(b), 7/(e), 7/(k), ve 7/(m), 23/(j), 23/(k), ve 23/(m) maddeleri ile 03/01/1990 gün ve 20391 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Serbest

Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliği kapsamındaki Madde 64 uyarınca öngörülen koşullara yer verilmektedir (18 Ekim 2001 Tarihli Resmi Gazete, Sayı: 24557. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Başkanlığı Kararı, Md.1).

Bu alanda yer alan 10. Madde kapsamında bir alana bağlı veya serbest olarak faaliyet yürütülmeden evvel, etik yönelimler gerçekleştirilerek Etik Eğitim Tamamlama Belgesinin edinilmesi gerekmektedir. Ardından ait olunan oda ile Muhasebe Meslek Etiği Sözleşmesinin iki nüsha olarak imzalanması gerekmektedir. Onaylanan bu sözleşmelerin meslek erbabında ve özlük dosyasında bulunması gerekmektedir.

Etik Eğitim Tamamlama Belgesine sahip olmayanlarla herhangi bir sözleşme yapılamamaktadır. Bu kararda yer alan 11. Madde uyarınca ait olunan odaya dair etik anlaşma gerçekleştirilerek, meslek erbabının çalıştığı alanda asması koşulu ile Muhasebe Meslek Etiği Taahhünamesinin verileceği belirtilmektedir.

3568 sayılı yasa uyarınca ruhsat edinenlerden Mali Müşavir, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerde yer alması gereken en önemli nitelikler düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu yasada öngörülen etik normlar Muhasebe Mesleği Kurumlarını, Mali Müşavirleri, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirleri ve Yeminli Mali Müşavirleri kapsamaktadır. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu aracılığı ile bu alanda kodlar geliştirilerek kapsamda bulunanların değerlendirilmesine imkân tanınmaktadır.

### **2.2.1 Muhasebe Mesleğine Yönelik Uluslararası Etik Kurallar**

AICPA, ABD kapsamında muhasebe branşında temel olarak ele alınacak önde gelen yükümlülükleri taşıyan bir organizasyon olmaktadır. ABD bünyesinde muhasebe işlevi adına farklı yazılı esaslardan söz edilmektedir. Yazılı ahlaki normları taşıyan birtakım meslek kuruluşları aşağıdaki şekilde ifade edilmektedir (Selimoğlu, 2006:437-456):

- ACFE- Yeminli Yolsuzluk Denetçileri Birliği
- AGA- Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği
- IFAC- Uluslararası Muhasebeciler Enstitüsü
- İMA- Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü
- IIA-Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü

- SEC- Amerikan Menkul Kıymetler ve Takas Komisyonu
- SOFE- Mali Denetçiler Birliği
- AICPA- Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü Etik Kuralları (Uslu, 1998:27)

Muhasebe alanında ve faaliyet hususunda optimum yapıdaki sistemler ABD kapsamında geliştirilmektedir. İş etiğine yönelik ilk uygulamalar Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA- The American Institute of Certified Public Accountants) aracılığı ile geliştirilen Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği Standartları adı altında uygulanmaktadır. Öngörülen kriterler 1988 yılında oluşturularak "Mesleki Standartlarda Yeniden Yapılanma Planı" şeklinde ve "Mesleki Davranış Yasası İlkeleri ve Kurallarını" içerecek bütünlükte sunulmaktadır (AICPA, <http://www.aicpa.org> 15.03.2017). ABD bünyesinde muhasebe alanında tüm birimler adına farklılık taşıyan iş etiği normları ile de karşılaşmaktadır. AICPA esasları yoğunlukla muhasebe alanında dikkat edilmesi beklenen etik normları ve davranışları şekillendirmektedir.

AICPA kapsamında 2009 yılında güncel hale getirilen ve meslek mensuplarına, mükelleflere ve sosyal yapıya olan yükümlülöklere dair kılavuzluk eden altı önemli esas ve 11 normu içeren Mesleki Davranış ve Kuralları aşağıdaki gibidir (AICPA, <http://www.aicpa.org>, 15.03.2017):

Yükümlölöklere Dair Kılavuzluk Eden Altı Önemli Esas:

- Tarafsız ve bağımsız faaliyet yürütme,
- Sorumluluk bilinci taşıma,
- Dürüst eylemler gerçekleştirme,
- Kamu menfaatinin gözetilmesi,
- Mesleğe itinalı olarak çalışma,
- Sunulan hizmetlerin sınır ve özellikleridir.

Mesleki Davranış Normları (Çiftçi, & Çiftçi, 2003:84):

- Muhasebe esasları,
- Bağımsız hareket etme,
- Dürüst faaliyetler ve taraf tutmama,
- Genel kriterler,
- Müşteri verilerinin gizli tutulması,
- Elverişsiz biçimdeki tutumlardan kaçınma,



- Koşula bağlanan bedeller,
- Komisyon ve danışma bedelleri,
- Tanıtım yapma ve farklı beklenti şekilleri,
- Muhasebe esasları,
- Organizasyon oluşturma ve ad,

Tüm bu normlara bütün çalışanların uyması mecburi olmakla birlikte esaslar açısından bir zorunluluk bulunmamaktadır.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) aracılığı ile gerçekleştirilen yapılandırmalar şu şekildedir (Selimoğlu, 2006:437):

Küresel ölçekte muhasebe işlevi kuruluşu olarak bilinen IFAC, devamlı ve optimum düzeyde verim sağlayarak kamu menfaati adına değerlendirilmek için mesleğin onurunu yüceltmeyi ve geliştirmeyi hedeflemektedir. Bu durumun dışında mesleği içeren kriterlerin geliştirilmesi de yine oluşumun hedefleri arasında yer almaktadır (Köse, & Yılmaz, 2003:4).

Türkiye'nin de dahil olduğu IFAC, 1998 yılında Muhasebe Mesleği İçin Meslek Etiği Kanunu'nu yayımlamıştır. IFAC'ın bu alanda kullanılması gereken standartları saptaması ile birlikte Muhasebeciler İçin Etik Standartlar Kurulu IESBA, 2005 Haziran döneminde "Muhasebe Üyeleri İçin Mesleki Etik İlkelerini" yayımlamıştır (Sakarya, & Kara, 2010:61).

IFAC tarafından öne sürülen bu ilkeler üç basamaktan meydana gelmektedir. 2009 yılının Eylül döneminde tekrar düzenlenen A kısmında donanımlı muhasebeciler adına önde gelen esaslara yer verilmektedir. B ve C kısımlarında ise kavramlara yönelik kriterlere değinildiği görülmektedir. B kısmında serbest işlev yürüten muhasebe çalışanları ile C kısmında bağımlı olma eğilimi gösteren muhasebecileri içeren talimatlar bulunmaktadır.

A bölümü (Donanımlı Muhasebeciler Adına Önde Gelen Esaslar):

- Dürüst hareket etme,
- Tarafsız davranma,
- Gizliliğe önem verme,
- Mesleğe yönelik tutum,
- Mesleğin gereklilikleri konusundaki yetkinlik ve itina yer almaktadır.

B bölümü (Serbest İşlev Yürüten Muhasebe Çalışanları Adına Önde Gelen Esaslar):

- Kontrol evrelerinde bağımsız eylemler,
- Farklı teminat içeren anlaşmalarda bağımsızlık,
- Bütün işlevlerde tarafsız tutum,
- Mesleği yansıtan eylemlerin tanıtımı,
- Çıkar ilişkileri,
- Mesleğe yönelik yetki dağılımı,
- Bedeller ve istihkak biçimleri,
- İkincil ifadeler,
- Mükelleflerin elde tutulması,
- Armağanlar ve misafirperverlik konularını içermektedir.

C bölümü (Bağımlı Olma Eğilimi Gösteren Muhasebeciler Adına Önde Gelen Esaslar):

- Verilerin elde edilmesi ve rapora dahil edilmesine yönelik sistemsiz işlevler,
- Gereken donanım düzeyinde faaliyet yürütme,
- Olası ikilemler,
- Teşvik durumları,
- Mali menfaat ilişkilerine değinilmektedir.

### **2.2.2 Muhasebe Mesleğine Yönelik Ulusal Etik Kurallar**

Türkiye bünyesinde faaliyet alanlarına Avrupa Birliği kriterlerinin yansıtılması adına yürüten eylemler 2000 senesinin Haziran döneminde gerçekleştirilmiştir. Aynı zamanda 250 mesleğin de yer aldığı kriterlerin saptandığı görülmektedir. Bu kriterler kapsamında bulunan faaliyetlerin eyleme dönüşmesi adına Çalışma Bakanlığı aracılığı ile yasa tasarıları oluşturmakta ve Ulusal Meslek Standartları Kurumunun hayata geçirildiği ifade edilmektedir. Uygulamanın hedefi, standart çerçevede yer almayarak bütünüyle keyfi faaliyetlerle yürütülen meslekleri birtakım normlar alanında disipline etmektir. Bu doğrultuda Ulusal Meslek Standartları Komisyonu'nun kriterlerin saptanmasında etkin olacağı ve gün geçtikçe meydana gelebilecek farklı alanlara da kriter oluşturma durumunun güncelleneceği ifade edilmektedir. Meslek Standartları Komisyonu kapsamında yer alan tanım uyarınca, bir alanda öngörülen standartların onaylanabilen nitelikte olması adına gereksinim duyulacak şekilde minimum donanım, yetenek ve davranışları da işaret eden kurallardan söz edilmektedir. Komisyon

aracılığı ile öngörülen bu açıklamada, tutumlara dair kurallar iş etiğine entegre edilmektedir (Özocak, & Baş, 2001:57).

Muhasebe kapsamında elverişli hareket edilmesine dair bir takım yaklaşımlar bulunmaktadır. Olumsuz durumlara yönelik varsayımlar elde edilmesine meydan veren yaklaşımlar olarak da kabul edilmektedir. Analiz sürecinde iktisadi düzlemde saptanamayan olayların yaşanması durumunda güçlüklerle karşılaşmaktadır. Fayda-Maliyet yorumlamaları yazınlarda önemli bir alanı içermektedir. Söz konusu algıda önde gelen hassas nokta faydaların net bir biçimde ifade edilememesinden kaynaklanmaktadır (Özocak, & Baş, 2001:268).

3568 sayılı Kanun bünyesinde TÜRMOB aracılığı ile 19 Kasım 2007 yılında Resmi Gazete kapsamında yayımlanan “Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik” gereğince muhasebe meslek mensuplarının uyması gereken temel etik davranışlar ifade edilmektedir.

**Dürüstlük:** Mesleğe yönelik etkileşim ve faaliyetlerde gerçek veri ve emniyetli olarak bir alan yaratma yükümlülüğünü içermektedir. Eşit biçimde hareket ederek şeffaf davranma şeklinde de değerlendirilerek yanılığa düşürebilecek verilerden uzak durmayı öngören bir ilke olmaktadır.

**Tarafsızlık:** Menfaat gözetilmesi ve taraf tutulması konularında başkaları için etik olmayan ve zorlayıcı eylemlerde bulunulmamasını kapsayan bir esas olmaktadır. Mesleği icra edenlerin bu yöndeki faaliyetlerden uzak durmaları gerekmektedir. Ancak baskılayıcı durumları gelişmeden evvel saptamanın imkânı bulunmamaktadır.

**Mesleki Yeterlilik ve Özen:** Bu esas görevi yerine getiren meslek mensuplarına dair verimli bir işlev yürütebilmek adına meslek çerçevesinde gereken yetkinlikleri taşımak anlamını içermektedir.

**Gizlilik:** Mükelleflerle veya işverenlerle alakalı sağlanan tüm verilerin güvence altına alınmasını öngören bir esas olarak bilinmektedir. Açıklamaya dair herhangi bir zorunluluğun bulunmaması durumunda bilgilerin ifşa edilmesi kabul edilmemektedir. Müşteri ya da işverenle ilgili edinilen bilgilerin korunmasını ifade etmektedir (Resmi Gazete, Sayı: 2007-26675).

**Mesleki Davranış:** Yerine getirilen işlevin onuruna zarar verici nitelikteki tutumlardan uzak durmaya dair tüm yasalar ve yapılandırmalara entegre olma mecburiyetini kapsamaktadır. Mesleğin imajına zarar verebilecek tüm faaliyetlerin kabul edilemez olduğunu ifade etmektedir (Çukacı, 2006:99).

### 2.3 Kamuyu Aydınlatmada Meslek Etiğinin Önemi

Kamunun aydınlatılması, muhasebe ve muhasebe kontrol sürecinde önde gelen yükümlülükler arasında yer almaktadır. Firmaların yasal ya da mali sisteminde oluşan farklılıklara yönelik kamunun bilgilendirilmesi gerekmektedir. Veri aktarımında kamuya yönelik açıklama yetkisi bulunan kitlelerden meydana gelmektedir.

Türkiye bünyesinde varlıklarını idame ettiren meslek erbablarının bu evrede etkin bir sonuç edinebilmeleri adına küresel ve ulusal düzeyde kanunlarla birlikte yaygın onaylanan esasları da değerlendirmeleri önerilmektedir. Firmalara yönelik verileri sağlayanlar kamunun aydınlatılması sürecini sosyal yükümlülük algısı ile onaylanan etik normlara entegre olarak gerçekleştirmektedir.

Faaliyet yürütülen bu doğrultuda serbest, bir kuruma bağlı ya da kamu alanında görev alınması halinde etik yargıların tamamı söz konusu olmaktadır. Başka bir deyişle, çoğunlukla her alanda etik esas ve normlara elverişli hareket etmek kamuya bilgi verilmesi bakımından önem taşımaktadır. Ayrıca bu ilke sadece kamunun bilgilendirmesi ile sınırlı kalmayarak tüm mali verilerin de doğru olarak yansıtılması anlamını taşımaktadır (Çukacı, 2006:99).

Finansal işlemler sonrası elde edilen raporlar ancak işletmenin ilgili taraflarına aktarılabilecek bilgilerin kullanıcılar tarafından işlenmesiyle anlam kazanmaktadır. Bu kapsamda sunulacak doğru ve objektif bilgilerin sunumunda muhasebe meslek mensuplarının etik ilkelere bağlılıkları önem arz etmektedir. Kamunun aydınlatılmasında etik davranışlar, finansal bilgilerin toplumun güven unsuru göz önünde bulundurularak aktarılması ve tarafların doğru şekilde aydınlatılmasında gerek kamuda gerekse özelde menfaatleri koruyan tüm kuralları içermektedir (Celayir, 2020:208).

Küresel ölçekte sistemin etkin işleyişi ve devamlılığı bakımından ortaya çıkan neticenin doğru olması gerekliliği göz önünde bulundurularak süreç boyunca tüm etik mevzuata uygun hareket edilmesi ve organizasyonun tüm taraflarına muhasebe mesleğinin sosyal sorumluluk bilinci çerçevesinde tarafsız, doğru ve güvenilir bilginin kamunun aydınlatılması ilkeleri doğrultusunda verilmesi gerekmektedir (Çukacı, 2006:90).

Kıscası kamuoyu bünyesinde yer alan tüm kişiler ve kurumlar tüketici, STK'lar, çalışanlar, sendikalar, vergi mercileri, sermaye kuruluşları idareciler vb. şekilde kategorilere ayrılmaktadır (Marşap, & Akbulut, 2002:213).

Kişiler öngörülen firmalara dair sözü geçen kapsamda yer almamaları durumunda da sonraki süreçte iktisadi yapının gelişimi için bu etik yargılara yönelik hareket etme yükümlülüğü taşımaktadırlar.

Kamuya bilgi verilmesi sürecinde tüm muhasebe meslek mensupları yalın, gerçek veri ve güvenilirlik temel alındığında etik esasların getirilerinin de farkına vararak doğru bilgilerin ilgililere ulaştırılmasını hedeflemelidir (Çukacı, 2006:95).

Kamunun bilgilendirilmesi aracılığı ile sermaye alanında dikkat çeken iki önemli unsur öne çıkmaktadır. Sermaye alanında meydana gelen yetersizliklerin bilgilendirme sürecinde fark edileceği de dikkat çekmektedir. Fon beklentisinin birey oranının yükselmesi halinde fon beklentisine giren kişilerin de doğru bilgi arayışı adına sektörde güvenilir veri elde etme talebinin meydana geleceği ifade edilmektedir. Fon talebini gerçekleştirecek kişilerin de açıklık, güven ve istikrar çerçevesindeki piyasada yeterli ve doğru bilgiye ulaşma beklentileri doğmaktadır (Marşap, & Akbulut, 2002:213).

Verilerin kamuya aktarılma sürecinde muhasebe meslek erbablarının yükümlülükleri öne çıkmaktadır. Bu alanda faaliyet gösteren bireylerin farklı mesleki branşlara ayrılmasına sebep olan faktör gerek devlete gerekse sosyal yapıya karşı duyarlılık kazanılması olarak gösterilmektedir.

Hedef kitle, devlet, istihdam sağlayanlar, kredi garantörleri, personel, yatırım yapanlar ve bağlantıda bulunan bütün kitleler, muhasebe mesleğini icra eden kesimden net ve bağımsız veri elde etmeyi hedeflemektedir. Bireylerin bu algı ile faaliyetlerini yerine getirmeleri adına kamusal fayda sağlanmasında şeffaflık ilkeleri doğrultusunda etik kurallar bağlamında geri dönüş sağlanmaktadır (Ömürbek, 2003:154).

## BÖLÜM 3

### 3. MUHASEBE MESLEĞİNDE ETİK EĞİTİMİ

#### 3.1 Muhasebe Eğitimi ve Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Komitesi'nin (IAESB) Muhasebe Eğitimiyle İlgili Çalışmaları

Globalleşme ve bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişmeler, muhasebe meslek grubunda da birtakım değişiklikler yaratmış olup, muhasebe alanında oluşturulan bilgilere uluslararası çapta ilginin arttığı görülmektedir. Öte yandan muhasebe mesleği ile alakalı geliştirilen bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığı, zamanlı ve kıyaslanabilir olması için de bahsi geçen bilgileri ortaya koyacak muhasebecilerin yetenekli, donanımlı ve bilgilerini revize edebilecek yapıda olması da önem arz etmektedir (Tugay, & Ömürbek, 2014:54). Bu konuda meslek eğitiminin de rolü büyük olmakla birlikte, muhasebecilerin yüksek verimli çalışma hayatına hazırlanması ve mesleki donanımlarının geliştirilmesi aşamalarında bu yeterliliklerin mesleki standartlar kapsamında ele alınması gerekmektedir (Civan, & Yıldız, 2003:6). Muhasebe alanında verilen mesleki eğitimin amacı, bireylerin iş hayatlarında karşılaşacakları mali durumları hızlıca tespit edip tanımlaması, kaydedip ilgili birimlere aktarması için ihtiyaç duyulan mesleki dili ve işlem yapabilme yeteneğinin geliştirilmesidir (Ünsal, 2009:411).

Muhasebe alanında ihtiyaç duyulan vasıflı insan gücünü geliştirmek amacıyla muhasebe mesleki eğitimleri orta öğretim kurumlarında, lise ve yükseköğretim kurumlarında ayrıca ön lisans, lisans, yüksek lisans ve doktora nezdinde verilmektedir. Ancak muhasebe mesleğinin yalnızca bu düzeyde alınan eğitimlerle yapılabilmesi mümkün görülmemektedir. Muhasebe mesleği küresel gelişmelerden doğrudan etkilenen ve özellikle mesleğin ilk dönemlerinde gerekli olan mesleki yeteneklerdir. Muhasebeciliğin doğru şekilde yapılabilmesi ve bilgilerin doğru ve eksiksiz şekilde aktarılabilmesi için meslek erbablarının sahip olduğu bilgi ve becerilerini doğru

şekilde aktarması gerekmektedir. Bu durum ancak örgün mesleki eğitimden sonra da bireyin daima eğitime tabi tutulması ile mümkündür (Şengel, 2010:83).

Muhasebe mesleğine yönelik eğitimlerin güncel olması beklenmektedir. Mesleğin başarı ile yapılabilmesi için ihtiyaç duyulan tüm bilgi ve beceriler Amerika Muhasebeciler Birliği (AAA) ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) aracılığı ile AB tarafından şekillendirilmiştir (Zaif, & Ayanoglu, 2007:118).

Amerikan Muhasebeciler Birliği kapsamında oluşturulan Muhasebe Eğitimi Değişim Komisyonu'nca (AECC) muhasebe eğitimi ile hedeflenen, eğitim alan bireylere muhasebe mesleği ile alakalı tüm temel kavram ve unsurların kazandırılması, eğitim alanların bilgiyi üretilip ölçümlemesi ve edindiği bilgileri analiz edip kararlar alırken de bunları kullanabilmesidir. Bu bağlamda muhasebe mesleği içerikli derslerde üretilen bilgi ve muhasebe kavram ve ilkelerine ait unsurların vurgulanması ve ayrıca geleneksel eğitim sistemlerinin dışında ihtiyaç duyulan konu ve programlarda bilgisayar üzerinden de eğitimlerin yapılması önemlidir (Zaif, & Ayanoglu, 2007:119).

Kısa adı IES olan Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları çerçevesinde de belirtildiği gibi muhasebeciler bağımlı veya bağımsız olarak hizmet verebilmekte, ayrıca bu kapsamda mesleki unvanlar kullanabilmektedir. Mesleğin kurallarının belirtildiği yasalar kapsamında mesleğin icra edilmesi muhasebecileri toplum önünde saygın kılmakta, ancak bu durum muhasebecilere birtakım sorumluluklar getirmektedir. Muhasebecilere yüklenen bu sorumluluklar meslek mensuplarına muhasebecilik alanında yeterlilik gerektirmektedir. Muhasebeciler bu meslek sayesinde edindikleri saygınlığı ve mesleki unvanı alabilmek ve sürdürülebilir kılmak için kendini daima geliştirerek yetenek ve becerilerini sürekli artırması ile birlikte, kendilerini daima geliştirme sorumluluğu yüklenmektedir (Şengel, 2010:85).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun alt kuruluşu olan Uluslararası Muhasebe Eğitim Kurulu (IESBA), uluslararası eğitim uygulamalarını bünyesinde bulunduran sekiz Uluslararası Eğitim Standardı'nı (IES) muhasebeciler için Uluslararası Eğitim Standartları kapsamında aktarmıştır. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu tarafından getirilen düzenlemelerde bahsedilen muhasebe mesleki eğitimi, muhasebe mesleğini icra edebilmek ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun üyesi mesleki kuruluşa alınabilmek için kriter olarak getirilen eğitim içerikleridir. Söz konusu eğitim programları daha çok ortaöğretim veya lisans düzeyinde olup üniversitelerde verilen eğitimlere benzemektedir. Düzenlemeler

kapsamında verilen eğitimler profesyonel mesleki eğitim şeklinde tanımlanmaktadır (Zaif, & Ayanoğlu, 2007:120).

1993 senesinde TÜRMOB'un kuruluşuyla muhasebe mesleği şekillenerek muhasebe meslek mensuplarının defter kayıtları, beyannamelerin tanzimi gibi temel mükellef işlemleri, içinde bulunduğumuz zaman diliminde çağın gereklilikleri ile birlikte mesleki bilgi ve etik değerlere bağlılığı zorunlu hale getirmiştir. Bu kapsamda belirlenen IFAC standartları ile ilgili TÜRMOB tarafından gerekli adım atılarak TESMER faaliyetlerine başlamıştır. TESMER tarafından muhasebe meslek mensuplarının eğitim faaliyetlerinin plan ve program çerçevesinde yürütülmesi amacıyla 5786 sayılı yasada yapılan değişiklikle muhasebe meslek mensuplarının mesleki iş ve işlemlerinin yürütülmesinde birlik ve organları aracılığı ile planlanan eğitim programlarına iştirak etmeleri zorunlu kılınmıştır (Özbirecikli, & Kıymetli Şen, 2018:273-274).

Ülkemizde Mesleki ve Teknik Liseler ile Mesleki ve Teknik Anadolu Liseleri Muhasebe ve Finansman Bölümleri ve Meslek Yüksekokullarının hedefi muhasebeci yetiştirmenin yanı sıra bu alanda gereksinim duyulacak kalifiye elemanların da yetiştirilmesidir. Muhasebe meslek mensubu olabilmenin kriterleri 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na belirlenmiştir. Özel şartlar çerçevesinde gerçekleştirilecek eğitim ile alakalı da aşağıdaki kriterler belirlenmiştir (Resmi Gazete, 1989-20194):

- Hukuk, iktisat, işletme, maliye, kamu yönetimi, muhasebe, bankacılık ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan ya da denkliği Yükseköğretim Kurumu tarafından tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans düzeyinde mezun olunması ya da diğer öğretim kurumlarından lisans düzeyinde mezun olunması durumunda yukarıda belirtilen bilim dallarından lisanüstü düzeyde diploma alınmış olunması,

- Serbest muhasebeci mali müşavirlik için en az üç yıl staj yapılması.

Türkiye'de 5786 sayılı Kanun uyarınca muhasebe meslek mensubu olabilmek için gerekli olan eğitim yeterliliği seviyesi IES-1 standartlarının üzerinde olacak şekilde güncellenerek muhasebe mesleğine olumlu katkı sağlanmıştır. Muhasebe mesleği için uygulamaya konulan bu koşul ile yapılan bu önemli katkı sonucu muhasebe meslek mensuplarının eğitim seviyesi süreç içerisinde artarak devam etmektedir (Özbirecikli, & Kıymetli Şen, 2018:273).



Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun bir kuruluşu olan IESBA tarafından belirlenen standartlardan IES1 standardı, Muhasebe Mesleği Eğitim Programına Giriş Şartları standardıdır. Bu bağlamda adayların muhasebe meslek eğitimine başlayabilmesi için yerine getirmesi gereken birinci şart, en az üniversite derece programı veya eş değerinde bir eğitimi almış olmasıdır. Bu standart, mesleği yapacak kişilerin mesleki bilgi ve mesleki becerinin yanı sıra mesleki etik ve değerlere sahip olması için de gerekli olan kriterdir (TÜRMOB, 2010:38).

IES2 ise Muhasebe Mesleği Eğitim Programlarının İçeriği standardıdır. Bu koşullar kapsamında üç temel eğitimin muhasebe mesleğine ilişkin verilen eğitimlerin bir parçası olduğu belirtilmektedir (TÜRMOB, 2010:42):

- Finans ve muhasebe konularında bilgi,
- İşletme ve örgüt kapsamındaki bilgiler,
- Bilgi teknolojisi hakkında edinilmesi gereken bilgi ve yeterliliklerdir.

Yukarıdaki üç unsur kapsamında finans ve muhasebe alanlarındaki içerikler; muhasebe ve raporlama, yönetim muhasebesi ve kontrol, vergilendirme, denetim ve güvence, finans ve finansal yönetim, iş ve ticaret hukuku, meslekle ilgili değerler ve etik konularından oluşmaktadır. Eğitimi talep edenlere aktarılacak bu eğitim konuları ile meslek mensupları, muhasebe mesleği ve muhasebe düşünce tarihi, iç ve dış kullanıma yönelik örgütsel operasyonların raporlaması, muhasebe kavramı, yapısı ve anlamı hakkında bilgiler edinmektedir. Öte yandan, muhasebenin düzenlenmesinde hem ulusal hem de uluslararası denetim ve muhasebe standartları, planlama, bütçeleme, maliyet yönetimi, kalite kontrolü, performans değerlendirmesi ve kıyaslama konularında da eğitim verilmektedir. Bu konular işletme muhasebesi dersi kapsamında öğrencilere aktarılmaktadır. Ayrıca doğru finansal bilgiler ile yönetilen işletme veya örgütlerin sahip olduğu mal varlıklarının teminat altına alınması için gerekli kontrol, kavram, sistem ve süreçler, vergi yönetimi, menkul kıymetler ve işletme hukuku konularını içeriğine alan işletme yasal çevresi eğitimi kapsamaktadır. Diğer yandan, risk değerlendirilmesi ile dolandırıcılığın ortaya çıkarılmasını kapsayan denetim ve diğer güvence hizmetleri ile bu hizmetlerin gerçekleştirilebilmesi için ihtiyaç duyulan entelektüel ve yönetsel unsurlar, finansal tablo analizi, finansal yönetim bilimi, muhasebecilerin etik ve mesleki sorumluluklarını kapsamaktadır (TÜRMOB, 2010: 45-46).

İşletme bilgisi; ekonomi, işletme çevresi, iş etiği, kurumsal davranış, kurumsal yönetim, yönetim ve stratejik karar alma, sayısal metot, finansal piyasalar, pazarlama, uluslararası iş ve küreselleşme konularını içermektedir (TÜRMOB, 2010:47).

Bilişim teknolojileri konusu ise; genel enformasyon teknolojileri, kontrol ve kontrol yeterlilikleri, kullanıcı yeterlilikleri, bilişim sistemleri yöneticisi, kontrolörü ya da tasarımcısı ve kombinasyonu ile ilgili gerekli olan yeterlilikleri içermektedir (TÜRMOB, 2010:48).

Mesleki Beceriler ve Genel Eğitim Standardı (IES3); muhasebecilerin çalışırken ihtiyaç duyacakları beceri ve donanımına sahip olmalarını sağlamayı amaçlamaktadır. Bu kapsamda mesleği yapan kişilerden beklenen beceriler şu şekilde sıralanmıştır (TÜRMOB, 2010:52):

- Kişisel,
- Entelektüel,
- Teknik ve fonksiyonel,
- Sosyal ve iletişimsel,
- İşletme ve organizasyon yönetimine dair becerilerdir.

IFAC tarafından muhasebe meslek mensupları için yapılan düzenlemeler, lisans ve master eğitimleri hakkında öneri ve kriter oluşturmamaktadır. Ancak bu düzeydeki eğitimlerde verilmesi beklenen ders ve içerikler hakkında fikirler sunmaktadır (Zaif, & Ayanoglu, 2007:123). Bu öneri ve fikirler daha çok lise, ön lisans ve lisans seviyesindeki eğitim içeriklerinin oluşturmasına aracı olmaktadır.

### **3.2 Etik Eğitimi**

Muhasebe mesleğinin etik değerlerinin zarar görmeden sürdürülebilmesi için ağırlıklı felsefi bilgi içerikli eğitimlere ihtiyaç duyulmaktadır. Bu durum, bireyler arası iletişimde insanlık onuru dediğimiz kavramın hangi durumlarda tehlikeye girdiğini öngören bir bakış açısı edinilmesine destek olabilen (Kuçuradi, 2003:9), mesleğe dair etik değerlerin öğrenilmesi için gerçekleştirilen eğitim içerikleri ile hem yönetici hem de yönetilen vasfındaki çalışanlara yaptıkları iş kapsamında kazandırılan etik değerler konusunu içeren eğitimlerdir (Ünsal, 2009:412).

Etik kavramının tanımı günümüzde pek çok farklılık göstermektedir. Etik kavramının sadece teorik olarak değerlendirilmesi ilk aşama değildir. Bireysel,

kamusal ya da mesleki anlamda yaşanan etik değerlere dair sorunlarla karşılaşıldığında da doğru davranışlarda bulunabilmek için önemli görülmektedir (Kuçuradi, 2003:7). Etik eğitim içeriklerinden beklenenler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Daştan, 2009:288):

- Mesleki konularda karşılaşılan etik problemlere karşı duyarlılık oluşturulması,
- Etik değerlere yönelik karar verilirken analitik becerilerin de kullanılması,
- Kamu alanında çalışacak kişilerin bireysel ve ahlaki sorumluluklarını üstlenme konusunda eğitilmesi,
- Ahlak felsefesine önem verilmesi ve geliştirilmesi,
- Yönetici vasfıyla çalışanların yerine getirmesi gereken yetki ve sorumlulukların öneminin doğru şekilde tanımlanması,
- Kamu alanında yapılan çalışmalara ait etik tutumların güçlendirilmesi ve karakterlerin gelişiminin desteklenmesi,
- Kamu yönetiminde etik unsurlar konularında gerekli bilgilerin edinilmesi,
- Görüş ve fikir ayrılıklarının bireyler arasında hoşgörü ile karşılanmasının sağlanması,
- Anayasa kapsamında kamu yönetiminin demokratik değerleri ile yükümlülükleri konularında gerekli bilgilerin sunulması,
- Etik ilkelerin öğretilmesi,
- Çıkarlar üzerinde yaşanan zıtlıklar ve çatışmaların giderilmesi,
- Kurumsal değerler ve kriterler konusunda bilgilerin sunulması,
- Örgütsel kültür ve bürokratik normlar konularındaki bilgilerin aktarılması,
- Etik değerlere uygun tutum ve davranışlar sergilemenin önemi ve karşılaşılan etik problemlerle baş etme becerisinin kazandırılmasıdır.

Etik konusunda verilen eğitimlerin temel amacı, ahlaki açıdan doğru davranışların sergilenmesinin sağlanmasıdır (Oral vd., 2019:3). Etik eğitimle, etik ile alakalı zorunluluk, bireysel sorumluluk ve etiksel kıyaslamalar ile baş etmede etikle alakalı konuların açıklanması ile etik analiz konusunda yeteneklerin geliştirilmesi ve ahlaki ikilem açısından cesaretlendirilmesi amaçlanmaktadır (Daştan, 2009: 286). Öte yandan kişileri ahlaki kapsamda kendi kendilerini yargılayabilecekleri konuma getirmek de bu eğitimin amaçları arasındadır (Daştan, 2009:287). Bu çerçevede bireyler normlara uygun şekilde davranmaları için zorlanabilirlerken, etik değerleri

korumaya yönelik davranışlarda bulunmaya zorlanamamaktadırlar. Ancak bireylerin hem şahsi hayatlarında hem de mesleki hayatlarında bu şekilde davranışlar sergileyebilmelerinin standardı olan felsefi değer bilgisiyle de donanabilirler (Kuçuradi, 2003:9).

Eğitimin ahlaki boyutu ile şahısların ahlaki açıdan farkındalık göstermeleri, olayların etik açıdan açıklanmasında ve ahlaki koşulları üzerinde pozitif bir etki yaratmaktadır. Başka bir ifade şekli ile, eğitimin katma değer sağlayacağı imkânının ne şekilde fark edileceğini, yani bir oluşumu, bir süreci, bir mevzuyu, bir prensibi, bir kaideyi vb. gerçek değerlendirmenin ne şekilde olacağını göstermektedir. Eğer dürüst ya da kıymetli bir süreç yürütmeyi hedefliyorsak, eğitim o süreçten önce öngörülmemiş olan durumların nasıl fark edileceğini göstermekte, gerisi ise bireyin kendi inisiyatifine kalmaktadır (Kuçuradi, 1994:35). Şahısların bağımsız istençleri ile göstereceği tavırların ahlaki koşullarla sağlanması ahlak eğitimiyle oluşmaktadır (Daştan, 2009:287).

Tesirli boyutta oluşturulduğu durumda ahlak eğitimi üç gayenin oluşturulmasını sağlamaktadır (Fikret, 1999:130):

- Ahlak eğitimi, kişilerin hükümlerinde ahlaksal açının var olduğunu anlamalarında yardımcı olmaktadır,
- Ahlak eğitimi, şahısların bireysel, toplumsal ve diğer şahısların önem verdiği hususları fark etmelerine olanak sağlamaktadır,
- Ahlak eğitimi, kıymetlerin profesyonel iş hayatındaki çeşitli alternatifleri üzerindeki tesirlerinin değerlendirilmesine yardımcı olmaktadır.

Toplumsal mesuliyetlerine istinaden etik unsurlar içerisinde sürecin ilerlemesinde muhasebesel işlerde ahlak eğitiminin gayesi etik tavrılarda farklı evrelerini özendirmek ve bununla birlikte muhasebe süreçlerinde yapılan ahlak dışı tavrılarda olumlu açıdan ilerleme başlatmaktadır. Bu gayenin başarılması eğitim alanların etik gelişim süreçlerinin olumlu yönde ilerlemesine, bu da etik tavırların artması sürecini getirmektedir. Muhasebe ahlak eğitiminin olumlu etkisi, etiksel sürecin ilerlemesiyle tavırlar arasındaki etkileşimin mükemmel şekilde farkındalık kazanmasına bağlanmaktadır (Türk, 2004:81).

Bireyin hissi, fikri, yargıları, tavır ve davranışlarında etik olmayana ve ahlaksızlığa; kendi davranışları hakkında bir yargıda bulunmaya iten kişinin kendi ahlak değerleri üzerine dolaysız ve kendiliğinden yargılama yapmasını sağlayan gücü fark etmesine imkân veren kusursuz seviye olarak tanımlanabilecek etik seviyeye

ulaşmış kişiden dürüst, sorumluluklarını bilen, adil davranan, otokontrole sahip ve bencil olmayan becerileri gelişmiş iyi bir kişi, yasa ve yasalara uyum gösteren iyi bir yurttaş olması beklenmektedir (Şengün, & Kaya, 2007:52).

Muhasebe ve iş ahlakı ile alakalı çalışmaların büyük bir bölümü Kohlberg ve Piaget'in geliştirdiği etiksel gelişim kuramına dayanmakta ve bu çalışmalara göre etiksel açıdan gelişimin çeşitli süreçleri bulunmaktadır. Kohlberg'e göre kişiler ahlaki açıdan değişik süreçlerde oldukları için, çeşitli kişiler benzer etik tavırla denk geldiklerinde değişik tavırlar sergileyebilmektedir. Bu kurama göre, etiksel gelişim sürecinin ileri seviyesinde olanlar daha mükemmel etik tavırlar sergilemekte ve daha çok görev alarak diğer kişilerin sahip olduğu hak ve ihtiyaçlarına da daha çok saygı sergilemektedir (Türk, 2004:11-12).

Kohlberg'in çalışmaları sonucu geliştirdiği etik davranış kuramında kişiler 3 farklı seviye ve bu seviyelerin birbirini destekleyen altı süreçte alışkanlık süreçlerini tamamladıkları belirtilmektedir (Türk, 2004:12). Bu seviye ve süreçler şunlardır:

### 3.2.1 Gelenek Öncesi Düzey

Etik ilerleme teorisinin ilk seviyesi olan örf, töre öncesi seviyede etik vaziyet ve olaylar, hediye verme ve ukubet biçimlerinde görsel neticelerle değerlendirilmektedir (Şengün, & Kaya, 2007:53). Seviyeleri:

**Ceza ve İtaat Seviyesi:** Bu süreçte kişi için doğru olan yasalara ve emirlere bütünüyle uyması beklenmektedir. Kişi doğru ve yanlış olarak gösterilen yasaları belirleyen fiziksel güce göre hareket etmekte, doğru ve yanlış değerlendirmesi üstünlüğü olan bireylere göre biçimlendirilmektedir (Türk, 2004:12). Bencil tavrın hakim olduğu bu seviyede birey, diğer bireylerin taleplerini umursamamakta, "Kurallara uymalıyım, çünkü yaptırım görmek istemiyorum." zihniyeti ile hareket etmektedir (Kutluk, & Ersoy, 2011:427).

**Kişisellik Seviyesi:** Bu seviyede kişi yalnızca kanunlara ve zorunlu dayatmalara istinaden etik davranışlar göstermemekte, bununla birlikte tavırlarını, hareketlerini doğru mu yanlış mı şeklinde bir temel çerçevede değerlendirmektedir (Türk 2004:12). Bencillik boyutunu taşıyan kişi, diğer kişileri de düşünerek tavırlarını sergilemektedir. Bu seviyede maddi açıdan uyum ve denge, eşitlik ilkesinde bir yol gösterici olup temel inisiyatif gereksinimini de göstermektedir. Kişi, "Takdir görüp hediye almak istediğimden dolayı bu şekilde davranmamalıyım." ilkesi ile tavır göstermektedir (Kutluk, & Ersoy, 2011:427).

### 3.2.2 Geleneksel Düzey

Toplumdaki ahlaki kurallar ve değerler, etik ilerleme düzeyinde ikinci aşama olarak benimsenmektedir (Şengün, & Kaya, 2007:53). Geleneksel düzey etik bağlamda toplumsal düzene uyum sağlamanın yeterli olmadığı görüşü ve bununla birlikte söz konusu düzenin korunması, devamlılığının sağlanması oldukça önemli olmaktadır (Şengün, & Kaya, 2007:53).

#### **Aşamaları:**

**Bireyler Arası Karşılıklı Beklenti, İlişki ve Toplumsal Kabul Görme Aşaması:** Bu evrede bireysel değerler öne çıkarak, öngörülen kuralara uyum sağlamak motive edici unsur olsa da başka bireylerin menfaatleri de gözetilmektedir (Türk, 2004:13). İyi davranış, farklı bireylerin onayını almak yönünde gelişerek insanlar tarafından kabul görme prensibi ön planda tutulmaktadır (Kutluk, & Ersoy, 2001:427).

**Sosyal Sistem ve Toplumsal Vicdanı Devam Ettirme Aşaması:** Otoriteye saygı besleme, sosyal yapının sürdürülebilirliği gibi alanlarda önemli ölçüde bireyler, yalnızca özel olarak baz aldığı kimselerle ilgilenerek değil de topluma karşı sorumluluklarına odaklanarak saptamaktadır (Türk, 2004:13). Bu evrede bireylerin gereken şekilde davranmasına neden olan aslında benliğe olan saygıdan dolayı vicdani boyut olmaktadır (Kutluk, & Ersoy, 2011:427).

### 3.2.3 Gelenek Ötesi Düzey

Ahlaki düzeyde en üst kademede bulunan gelenek ötesi düzey, toplum bazında ahlaki kuralları baz alarak, değer yargılarının onaylanma ihtiyacı duyulması konusunu içermektedir. Söz konusu ahlaki boyutta vicdan doğrultusunda tavır alan kişi, evrensel niteliğe sahip ahlaki değer yargısına dayanarak tutum ve davranışlarını geliştirebilmektedir (Şengün, & Kaya, 2007:53).

**Öncelikli Haklar, Sosyal Anlaşma veya Toplumsal Fayda Aşaması:** Kişilerin taşıdıkları haklar ile kanuni anlaşmaların ve değerlerin yükseltilmesi bazındaki evredir (Türk, 2004:13). Bu süreçte kanunlara uyulmasının nedeni çoğunluk haklarının korunmasından kaynaklanmaktadır. Dogmatik olarak değerlendirilmeyen bu durum, hali hazırdaki kanunların genel bazında kabul görmesi ve yaşamsal kavramların korunması şeklindedir (Türk, 2004:13).

**Evrensel Etik İlkeleri Aşaması:** Bu evrede, evrensel nitelikli ilkelerin izlenerek doğrunun saptanması gerekmektedir. Söz konusu evre, kişisel hak, kanun ya da sosyal

nitelikli anlaşmalarla toplumsal kanun olmasından değil, evrensel nitelik taşımasından kaynaklanmaktadır (Türk, 2004:14).

Bu noktada eşitlik, doğruluk vb. ilkelerin ışığında bireyler diğer bireylere optimum düzeyde duygusal oranda yaklaşmaktadır. Doğru ve yanlış ifadeleri toplumsal yapıda kanunlar aracılığı ile değil de, içsel adalet duygusu ile tanımlanarak eşitliği ön planda tutmaktadır. “Yapmamalıyım, başkaları ne derse desin bu davranış doğru davranış değil.” ilkesi davranışlara yön vermektedir (Kutluk, & Ersoy, 2011:427).

Ahlaki açıdan olgunluğa erişmek, ahlaki değerlerin içsel oranda değerlendirilmesi ile vicdani boyuta ulaşmaktadır. Ahlaki bakımdan duygu ve düşünce bazında ele alınması yeterli olmadığı gibi, söz konusu değerlerin de bilinç düzeyinde yansımaları beklenerek tutarlı davranışlar ortaya konmalıdır. Bu bir devamlılık halini alırsa ve alışkanlığa dönüşürse ahlaki olgunluğa erişilebilmektedir (Şengün, & Kaya, 2007:54).

Kohlberg bireylerin farklı kültür yapısı bünyesinde gelişen adalet, sevgi, saygı vb. kavramlardan yararlanarak, kültüre ve farklılıklara önem verilmeden akıl yürütmeye dayalı faaliyet sürecini ifade etmektedir. Bireyler içinde buldukları kurumların ahlaki yargılarını da etki altına alabilme yetisine sahip olmaktadır (Kutluk, & Ersoy, 2011:428).

Ahlaki yargı, meydana gelen olaylar çerçevesinde doğru veya yanlış yönde olduğuna yönelik hüküm verilmesidir. Başkalarının karşılaşılan durumla ilgili ne şekilde davranış sergilemeleri gerektiğine dair zihinsel bir süreci kapsamaktadır. Ahlaki tavırlarda yaygın olarak neyin doğru neyin yanlış olduğuna dair saptamalar ahlaki yargılar aracılığı ile şekillenmektedir (Şengün, & Kaya, 2007:53).

### **3.3 Muhasebe Mesleğinde Etik Eğitimi**

Mesleki iş ve işlemlerin yürütülmesinde meydana gelen olaylar ve karar alma boyutunda etik tutumlar baz alınarak karar mekanizmasının en etkin biçimde işletilmesi amacıyla ahlak ve bilinçli karar alma aşamalarında muhasebe meslek mensubu adaylarının eğitiminin sağlanması etik eğitimin en önemli unsurudur.

Etik eğitiminin muhasebe meslek mensubu adaylarının davranışlarında temel ahlak ve farklılık bağlamında karar alma yeteneklerini geliştirmede etik eğitimcilerinin

de önemi oldukça fazladır. Nitekim etik eğitimi öğreticileri etik konusunda geniş bir yelpazeye sahip olmak zorundadır (Akın, & Özdaşlı, 2014:63).

Muhasebe alanındaki eğitim süreci, muhasebe alanında faaliyet gösterecek kişilere iş hayatlarında gereksinim duyacakları tüm detayların öğretilmesi ve bu öğretilen detayların pratiğe dökülmesini kapsamaktadır. Meslek erbabı, iş hayatı süresince muhasebenin yalnızca teknik detayı ile değil, teknik detay içermeyen kısımlarıyla ilgili olan her türlü bilgiyi kapsamakta ve uygulamaktadır. Bu nedenle mesleki ahlak da muhasebe eğitiminin bir konusu olmaktadır (Türk, 2004:79).

Ahlaki ilkeler doğrultusunda kişinin gösterdiği tavırların şekillendirilmesi etik eğitime önem kazandırmaktadır. Kişinin ahlaki tavır sergilemesinde etkin rol oynayacak ahlak eğitiminin gerekli olduğu mesleklerden biri olan muhasebe branşında, bu branşın değerinin artırılması ve branşa olan güvenin oluşturulması ancak ve ancak meslek erbablarının ahlaki niteliklere hakim olmaları ve bu nitelikleri uygulamaları ile sağlanmaktadır (Daştan, 2009:282).

Ahlaki değerlerdeki çelişkilerin giderilmesi, meslek erbablarının reel başarılarının nasıl değerlendirileceği ile ilgili fikirlerinin değiştirilmesi ile mümkün olmaktadır. Öyle ki böyle bir neticeye sadece ahlaki boyutta verilen eğitimlerle varılmaktadır. Bu sebeple ahlaki seviyenin tamamen oluşturulması ve benimsenmesi için mesleki eğitim aşamasında verilecek meslek ahlak eğitimi inanılmaz önem kazanmaktadır (Kurt vd., 2010:5).

Muhasebe eğitim tanıtımlarında muhasebe meslek ahlakının yer alması, etik konularda duyarlı olunmanın sağlanması ve bu sayede de muhasebecilerin çıkan doğru bilgileri kullanması ile karşısındakilere olan güven duygusunu arttırmaktadır. Yüksek düzeyde teknik düzen gereksinimi duyulan muhasebede en doğru olanın yapılması için teknik eğitim yeterli değildir. Yapılan çalışmalarda yer alan ahlaki konuların anlaşılır olmasını sağlamak için eğitim derslerinde muhasebe meslek ahlak dersinin mutlaka görülmesi (Ünsal, 2009:414-415) ve muhasebe eğitim döneminin erken sürecinde ahlakla ilgili teorik detaylarının yerleşmesi ve bunların pratiğine yönelik kabiliyetlerin geliştirilmesi gerekmektedir (Çubukcu, 2012:103).

3568 sayılı Kanun ile günden güne farkındalığı artan muhasebe branşının temel taşı; güven, dürüst olma ve yansız olma ilkeleri oluşturmaktadır. Muhasebe mesleği uzmanlarının devlete, iş adamlarına ve profesyonel iş liderlerine karşı doğru ve dürüst davranma konusunda sorumlulukları olmaktadır (Civan, & Yıldız, 2003:5). Muhasebe branşının üst düzeyde bir geleceğe sahip olması için günümüzde kabiliyetli, mesleki



bilgilerce zengin, konusuna hakim, mesleğin gereği olan dürüstlük ve doğruluk ilkesi konusunda eğitim görmüş ve kendini geliştirmiş meslek uzmanlarının yetiştirilmesi gerekmektedir (Tugay, & Ömürbek, 2014:56). Meslek uzmanlarının kendi aralarında fikir ayrılıklarında etik problemleri çözmede bile ahlaki davranışları göz önünde bulundurmaları açısından eğitimin bu yönde işlemesi önem kazanmaktadır (Özbireceкли, & Ural, 2006:118).

Eğitim alan kişiler, etik sürecin kurumsal yönden bakış açılarını genişletmesiyle bilerek ya da bilmeyerek sahip oldukları bu bilgilerle sorunlu alanları fark etme ve fark ettikleri sorunları ifade etme, inceleme, değerlendirme ve bölümlere ayırarak ayrışmaları çözme yönünde yetenek kazanmaktadır.

Muhasebe ahlak eğitimi, yeni nesil muhasebe adaylarında sorumluluk ve ahlaki değerlendirme yönünde etiksel bakış açısı oluşturulup etik görüş ayrılıkları ve farklılıklarını giderebilme ile birlikte, bilgi birikimi ve kabiliyetinin oluşması açısından detayları da kapsamaktadır (Daştan, 2009:283).

Bu verilen eğitimle öğrencilere etik olmayan durumlarla karşı karşıya geldiklerinde düzgün dayanakları olan kararlar almaları için etik değerlendirme yapma becerisi kazandırmaktadır. Bu durum öğrencilerin etik muhasebe konularını tanıması ve yeni nesil meslek mensuplarının çalışmalarında ahlaki sorumluluk kazanmalarını sağlamaktadır (Türk, 2004:80).

Bu bağlamda yapılan eğitimin amacı, pratikte karşılaşılabilecek ahlaki sorunlara karşı mesleği yürütenlerin bilinçlenmesinin yanı sıra sorunların etik davranışlarla neticelendirilmesini sağlamaktadır (Akın, & Özdaşlı, 2014:63).

Özbireceкли ve Kiritoğlu tarafından denetçilerin muhasebe işlemlerinde yasal olmayan davranışlara verdikleri tepkiler konusunda 2018 senesinde yapmış oldukları lirik bir araştırmaya göre, TESMER tarafından etik eğitimi verilen denetçilerle etik eğitimine tabi tutulmayan denetçilerin muhasebe sahtekarlığı konusundaki algı düzeyleri ölçülmüş, etik eğitimi alan denetçilerle etik eğitimi almayan denetçiler arasında farklılık olduğu saptanmıştır. Söz konusu araştırma ile muhasebe mesleğinde etik eğitimin önemi bir kez daha vurgulanmıştır (Özbireceкли, & Kıymetli Şen, 2018:289).

Muhasebede etik eğitimindeki amaç, muhasebe meslek mensubu adaylarının muhasebe bilimini doğru dürüst eyleme dönüştürmesiyle birlikte farklı fikir çatışmalarını gidermede destek olacak çözüm önerilerini öğrenciye kazandırmaktadır (Ünsal, 2009:411). Bu kapsama dayandırılarak muhasebe meslek mensubu adaylarının

mesleki çalışmalarına başlamadan önce bu vb. etik kurallar çerçevesindeki detayları daha net ve bilinçli şekilde kavraması için etik eğitim dersleri çoğaltılmalıdır. Bu eğitimin ezber anlayıştan uzak, uygulama açısından içeriği fazla görsellik içerdiği görülmektedir (Kurnaz, & Gümüş, 2010:163).

Muhasebe etiği dersini alan adayların kendilerinde gelişmesini beklediği yönlerini maddeler halinde sıralarsak (Ünsal, 2007:41-42);

- Muhasebe branşındaki öğretilenler ile ahlaki sorunlar arasındaki etkileşimin detaylandırılması,
- Muhasebede ahlaki problemler ile uygulamaların bilinmesi,
- Etik sorumluluk ve mecburiyet duygularının geliştirilmesi,
- Ahlaki açıdan farklı fikirlerde ve uyuşmazlıklarda yeterlilik geliştirilmesi,
- Mesleği icra etme aşamasında oluşan belirsizliklerle ilgili alanlarda mücadeleci olma yönünde öğrenim kazanılması,
- Ahlaki tavırların iyileştirilmesi.

Muhasebe bölümünde gösterilen ahlaki eğitimde muhasebe meslek mensubu adaylarına kazandırılan mesleki beceriler mesleğin temel taşına bağlı, güven çerçevesinde devam etmesi ve mesleğin toplumdaki değerlerinin artmasını sağlayacaktır (Çubukçu, 2012:104). Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Komitesi (IAESB), ahlaki eğitime yönelik standart gelişimine öncülük yapmaktadır.

Kendisinde biriktirdiği bilgilerin başta devlet, akabinde mükellefler, girişimciler ve işçiler, finansörler, banka vb. finans kuruluşları tarafından kullanılması muhasebe uzmanlarına sadece kanuni sorumluluklar yüklememektedir. Bunun yanında etik yükümlülükler de gerektirmektedir. Çok kapsamlı kullanılan bu birikimlerin doğruluk, yansızlık ve güven duygusu olmak üzere sosyal sorumluluk bilinci ile belirli şahıs ve şirketlerin değil, tüm vatandaşların menfaatleri göz önünde bulundurularak üretilmesi gerekmektedir. Ahlaki kural ve kaideler baz alınarak üretilen bilgiler, muhasebe uzmanlarının sunduğu hizmetin değerini ve doğruluğunu da arttırmaktadır.

Muhasebe mesleğini icra edecek uzmanlar, mesleğinin gerektirdiği sorumlulukları gerçekleştirirken etik çelişkiler ve ahlak dışı problemlerle karşı karşıya gelmektedir ve dolayısı ile kafa karışıklığı yaşamaktadırlar. Bu gibi benzeri tutarsızlıklar gündeme geldiği zaman, meslek uzmanının ahlaki tavır sergilemesi muhasebecinin hizmet kalitesinin değerini arttırmaktadır. Akabinde dürüst ve güvenilir bilgi sunduğunu da göstermektedir.

Ahlak biliminin temelinde şahısların daha dürüst, iyi ve doğru bir insan olması için taşınması gereken özellikler ve olması gereken tavırları belirleyip bunun gerekliliği çerçevesinde davranmak yatmaktadır. Bu temel ilkeler mesleğin bünyesinde yer alan şahısları mesleğin gerektirdiği kanunlar, sorumluluklar ve detaylar doğrultusunda davranmaya zorlarken, kamusal faydaların da ön plana çıkmasında önemli bir rol oynamaktadır.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından geliştirilen ahlaki ilkeler, meslek erbaplarının etik anlayışına yönelik uluslararası alanda yapılan en önemli düzenlemeyi içermektedir. Türkiye bünyesinde faaliyet gösteren TÜRMOB, bu uluslararası kuruluş olan IAFC'nin bir üyesi olup; muhasebecilerin uyması gereken etik kuralları kanuni açıdan da düzenlemiştir. Bu kanuni düzenlemelerle birlikte mesleki çalışmaların ahlaki maddeler baz alınarak sürdürülmesinde muhasebe uzmanlarının eğitim-öğrenim hayatında aldığı etik eğitim önem kazanmaktadır. Meslek mensupları adaylarına öğrenciyken bir olayın doğru-yanlış, yanlı-yansız, çelişkili-çelişkisiz olduğuna karar vermesi eğitim içerisinde aşılacaktır. Tabii ki bu bağlamda şahısların ahlaki olgunluk seviyeleri değişkenlik gösterecektir. Bu değişkenlik kaynaklı problemleri çözmede en etkili husus, muhasebe uzman adaylarına ve muhasebecilere etik eğitimin verilmesidir.

Etik eğitimler muhasebe sürecinin etkinleştirilmesi adına ve muhasebe mesleğinin icra edilmesi konusunda optimum düzeyde fayda sağlayarak, dürüst, nitelikli ve güvenilir muhasebecilerin sistem içerisinde yerini almasına zemin hazırlamaktadır.

## BÖLÜM 4

### 4. MUHASEBE MESLEK MENSUBU ADAYLARIN ETİK ALGILARININ ÖLÇÜLMESİ

Çalışmanın bu bölümünde muhasebe meslek mensubu adaylarının meslek etiği algılarını ölçmek amacıyla gerçekleştirilen araştırmanın detayları hakkında bilgilere yer verilecektir. Bu bölümde; araştırmanın amacı ve önemi, araştırmanın sınırlılıkları ve varsayımları, araştırmanın yöntemi, veri toplama araçları ve hipotezlerine yer verilecektir.

#### 4.1 Araştırmanın Amacı ve Önemi

Etik kurallara uymanın birçok sektörde önemli olmasına karşın; muhasebe mesleği içerisindeki önemi çok daha yüksektir. Bu kapsamda muhasebe meslek mensubu adaylarının güvenilir ve saygın birer meslek mensubu olabilmesi için etik kurallara uymaları daha eğitim hayatlarında aşılmalıdır. Bu araştırmada muhasebe meslek mensubu adayları ve farklı kademelerde eğitimlerine devam eden öğrencilerin muhasebe meslek etiği konusundaki bilinçlerinin ölçülmesi ve bu doğrultuda önerilerin geliştirilmesi oldukça önemlidir.

Gerçekleştirilmek istenen bu araştırmanın konusu muhasebe meslek mensubu adayları çeşitli kademelerde eğitimlerine devam eden öğrencilerin muhasebe meslek etiği algılarını belirlemek ve oluşum düzeylerinin tespit edilmesidir. Ayrıca araştırma kapsamında araştırmanın bağımsız değişkenlerini oluşturan eğitim görülen kademe ve daha önce etik eğitimi alıp almama durumu ile etik algıları arasındaki ilişkilerin belirlenmesi araştırmanın alt amaçlarını oluşturmaktadır. Bu kapsamda elde edilecek bilgiler muhasebe meslek mensubu adaylarının eğitim hayatları boyunca etik

algularının ne derecede olacağı ve nasıl yönetileceği konusunda öneriler sunulması araştırmanın önemini ortaya koymaktadır.

Literatür incelendiğinde muhasebe meslek etiği ile ilgili çalışmaların olmasına karşılık muhasebe meslek mensubu aday öğrencilerin etik alguları üzerine yapılan araştırmaların birçoğunun lisans düzeyinde eğitim gören muhasebe meslek mensubu adaylarını kapsaması nedeniyle yeterli olmadığı ve yapılan araştırmaların güncel veriler içermediği sonucuna rastlanmıştır. Bu durum araştırmanın önemini arttırmaktadır. Bu kapsamda çeşitli kademelerde eğitim gören muhasebe meslek mensubu adaylarından elde edilecek olan verilerden hareketle ulaşılabilecek sonuçların farklı araştırmacılara da yol gösterici bir nitelik taşıması amaçlanmaktadır.

Ülkemizde muhasebe meslek mensupları ve adaylarının muhasebe meslek etik eğitimi ve etiğe ilişkin algularını konu alan çalışmalar gerçekleştirilmiştir. Aşağıda konuya ilişkin ulusal ve uluslararası bazı çalışmalara ait yapılan araştırmalar sonucunda elde edilen bulgulardan kısaca bahsedilmiştir:

Hiltebeitel ve Jones (1992) çalışmalarında, muhasebe dersleri ile etik eğitiminin birbiri ardına iki dönem eşgüdümlü olarak öğretilmesi sonucu öğrencilerin etik algularındaki değişikliklerin saptanması amacıyla nicel araştırma yöntemlerinden anket uygulamasını kullanarak bir araştırma gerçekleştirmişlerdir. Yapmış oldukları araştırma sonucunda etik eğitiminin akademik yılda öğretilen muhasebe dersleriyle birlikte uygulanması gerektiği sonucunu saptamışlardır.

Cohen vd. (2000) çalışmalarında, muhasebe meslek mensuplarının ve muhasebe eğitimi alan işletme bölümündeki öğrencilerin etik kararlarındaki davranışları üzerinde bir araştırma gerçekleştirmişlerdir. Yapmış oldukları araştırma sonucunda muhasebe meslek mensuplarının ve muhasebe eğitimi alan işletme bölümündeki öğrencilerin etik kararlarındaki davranışların farklı olduğunu saptamışlardır.

Bampton ve Cowton (2002) çalışmalarında, yönetim muhasebesi alanında İngiltere’de yükseköğretim kurumunda akademisyen olarak görev yapan 198 akademisyen üzerinde bir araştırma gerçekleştirmişlerdir. Yapmış oldukları araştırma sonucunda akademisyenlerin öğrencilere etik tutumlarla ilgili tavır ve davranışların öğretilmesine yönelik herhangi bir eğitim vermediklerini ve yönetim muhasebesi alanında görevli birçok akademisyenin etik eğitiminde üniversitelerin bireyin ailesinden ve mesleği icra eden meslek mensuplarının davranışlarından sonra geldiği sonucuna vardıkları sonucunu saptamışlardır.

Armstrong vd. (2003) çalışmalarında, öğrenciler üzerinde etkili olan etik tutumların kaynağının tespit edilmesi konusunda bir araştırma gerçekleştirmişlerdir. Yapmış oldukları araştırma sonucunda öğrencilerin sergiledikleri etik tutumların yükseköğretim kurumlarında kazanılan davranışlarla bağlantısının bulunduğu, yükseköğretim kurumlarında verilen eğitimlerin etik tutumlar doğrultusunda oluşturulması gerektiği sonucunu saptamışlardır.

Bennie ve Mladenovic (2007) yapmış oldukları çalışmalarında, Avustralya'da eğitim öğretim faaliyeti sürdüren üniversitede öğrencilerin etik konusuna olan farkındalıklarının geliştirilmesi hakkında etik tutumları içeren eğitim programının uygulanabilirliğinin tespiti amacıyla nicel araştırma yöntemlerinden anket uygulamasını kullanarak bir araştırma gerçekleştirmişlerdir. Araştırma 193 muhasebe öğrencilerinin iki gruba ayrılması ile gerçekleştirilmiştir. Yapmış olduğu araştırma sonucunda öğrencilerin karar alma aşamasında etik unsurlara başvurduğu, eğitim-öğretim aşamasında etik konulu derslerin müfredata dâhil edilmesinin öğrencilerde pozitif yönlü bir etki oluşturacağı sonuçları saptamışlardır.

Blanthorne vd. (2007) çalışmalarında, muhasebe bölümü alanında faaliyet gösteren yükseköğretim kurumlarının etik eğitime olan yaklaşımlarını sorgulamak amacıyla muhasebe alanında görevli 279 akademisyen üzerinde nicel araştırma yöntemlerinden anket uygulamasını kullanarak bir araştırma gerçekleştirmişlerdir. Yapmış oldukları araştırma sonucunda katılımcıların %95'inin etik eğitiminin öğrencilere verilmesi gerektiğini savunduğu yönünde görüş bildirdiklerini ve durum analizinin etik eğitimi için en uygun gereçlerden olduğunu saptamışlardır.

Uçma (2007) yapmış olduğu çalışmada, Muğla Üniversitesi bünyesinde 400 öğrenciden oluşan bir örneklem grubuna üniversitelerde verilen muhasebe eğitimin yeterliliği ve ayrıca ahlak eğitiminin üniversiteler bünyesinde icra edilebilirliği amacıyla nicel araştırma yöntemlerinden anket uygulamasını kullanarak bir araştırma gerçekleştirmişlerdir. Yapmış olduğu araştırma sonucunda muhasebe meslek etiğinin zorunlu olup olmaması sorusunu yordalayan anket sorusuna katılımcıların %80'i olumlu yanıt vermişlerdir. Olumlu yanıtın gerekçesine bakıldığında katılımcıların %32,2'sinin ulusal ve uluslararası ticaret sektöründe genel iş kuralları çerçevesinde etik eğitiminin önemli bir yeri olmasından kaynaklandığı görüşünden hareketle ortaya çıktığını saptamıştır.

Cooper vd. (2008) çalışmalarında, etik eğitimlerinde görsel görüntü öğeleri içeren bilgisayar destekli eğitim yönteminin öğrencilere etkilerini saptamak amacıyla

bir araştırma gerçekleştirmişlerdir. Yazılımda etik hakkında temel bilgiler, etik tutumlar ve etik tutumların geliştirilmesi konuları işlenmiştir. Etik eğitimi öğrencilere bu yöntemle ve diğer derslerine benzer şekilde aktarılmıştır. Yapmış oldukları araştırma sonucunda yazılım destekli etik eğitimine olan talebin daha fazla olduğunu saptamışlardır.

Ghaffari vd. (2008) çalışmalarında, etik eğitiminin dönemlik ders planlamasına dâhil edilmesi ya da bağımsız olarak eğitim faaliyetlerinde yer alması gerekliliği konusunda İngiltere’de 36 üniversite üzerinde bir araştırma gerçekleştirmişlerdir. Yapmış oldukları araştırma sonucunda etik eğitimin dönemlik ders takviminde diğer derslerin içerisinde öğretilmesi gerektiği, bunun mümkün olmaması durumunda ise zorunlu olmamak koşuluyla ayrı olarak ilk yılın dışında daha sonraki eğitim-öğretim dönemlerinde eğitim-öğretim programına dâhil edilmesi gerektiğini saptamışlardır.

Hurt ve Thomas (2008) çalışmalarında, üniversiteler bünyesinde uygulanan etik eğitimlerine ait müfredatları hakkında veri elde etmek amacıyla 36 akademisyen ve 63 eğitim yükseköğretim kurumu üzerinde nicel araştırma yöntemlerinden anket uygulamasını kullanarak bir araştırma gerçekleştirmişlerdir. Yapmış oldukları araştırma sonucunda akademisyen katılımcıların etik eğitime olumlu yaklaşımlarına karşın yalnızca birkaç kurumun etik ve etik eğitimiyle ilişkili kavramlar doğrultusunda eğitim programları uyguladıkları sonucunu saptamışlardır.

Ertaş ve Arslan (2009) yapmış oldukları çalışmalarında, Çorum’da bulunan orta büyüklükteki işletmelerde faaliyet gösteren muhasebe çalışanlarının mesleki kurumlarca tespit edilen etik kurallara bağlılık ve anlayış seviyelerinin tespit edilmesi amacıyla bir araştırma gerçekleştirmişlerdir. Yapmış olduğu araştırma sonucunda işverene bağlı olarak ya da bağımsız çalışma ile mesleki kurumlarca tespit edilen etik kurallara uyum arasında herhangi bir ilişkiye rastlanmadığını saptamışlardır.

Sakarya ve Kara (2010), çalışmalarında, muhasebe mesleğini icra edenlerin etik tutumları üzerinde bireysel ve meslek unsurları üzerinde bir araştırma gerçekleştirmişlerdir. Yapmış oldukları araştırma sonucunda muhasebe mesleğini icra edenlerin etik tutumları üzerinde bireysel ve mesleki faktörlerin etkili olmasına karşın meslek mensuplarının eğitim seviyelerinin ve elde ettikleri maddi varlıklarının etik tutumları üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığını saptamışlardır.

Ay ve Güler (2011) çalışmalarında, muhasebe konusunda eğitim alan öğrencilerin etik davranışlarının bazı değişkenlere bağlı olup olmadığının tespit edilmesi amacıyla Selçuk Üniversitesinde muhasebe dersi konusunda eğitim ve

öğretime devam eden 159 üniversite öğrencisi üzerinde nicel araştırma yöntemlerinden anket uygulamasını kullanarak bir araştırma gerçekleştirmişlerdir. Katılımcıların ahlaki yargı ölçümleri yapılması amacıyla Rest (1979) Değerlerin Belirlenmesi çalışması yöneltilmiştir. Yapmış oldukları araştırma sonucunda katılımcıların ahlaki farklılıklarında çevresel unsurlar ve cinsiyetin etkin olduğunu saptamışlardır.

Çubukçu (2012) yapmış olduğu çalışmasında, işletme fakültesinde eğitim ve öğretime devam eden öğrencilerle ilgili etik derslerin mevcut durumunu tespit etmek amacıyla IES vasıtasıyla yayımlanan 4'üncü standart olan Mesleki Değerler ve Tutum ile IEPS'nin birinci standardı olan Mesleki Değerler, Etik ve Tutumları Geliştirme konularında bir araştırma gerçekleştirmişlerdir. Yapmış olduğu araştırma sonucunda dünya çapında önemi giderek artan etik eğitiminin ülkemizde de etik eğitimi dersi olarak eğitim programlarına dâhil edilmesi gerektiğini ve eğitim düzeylerinde erken dönemlerde uygulamaya konularak yaygınlaştırılması gerektiği sonucunu saptamıştır.

Holmes vd. (2012) çalışmalarında, cinsiyet ve yaş unsurlarının etik tutumlar üzerinde etkilerinin saptanması amacıyla ticaret bölümünde eğitim alan 630 üniversite öğrencisi üzerinde nicel araştırma yöntemlerinden anket uygulamasını kullanarak bir araştırma gerçekleştirmişlerdir. Yapmış oldukları araştırma sonucunda bayan öğrencilerin ve yaşça büyük olan öğrencilerin etik davranış konusunda daha etkin oldukları, tahmin edilen tutum ve davranışları ile uygulanan davranışları arasında tutarsızlıkların olduğunu saptamışlardır.

Özkan ve Hacıhasanoğlu (2012) yapmış oldukları çalışmalarında, etik tutumların bireysel özelliklerle ilişkisini saptamak amacıyla Yozgat'ta muhasebe mesleğini icra eden meslek mensuplarına nicel araştırma yöntemlerinden anket uygulamasını kullanarak bir araştırma gerçekleştirmişlerdir. Yapmış olduğu araştırma sonucunda bazı kişilik özelliklerinin etik tutumlarda etkili olduğu ancak bazı kişilik özelliklerinin etik tutumlarda etkili olmadığı, etik tutumlar üzerinde başka değişkenlerin de araştırılması gerektiğini saptamışlardır.

Thomas (2012) yapmış olduğu çalışmasında, Kanada'da ülkesinde eğitim öğretim faaliyeti sürdüren bir devlet üniversitesinde muhasebe meslek eğitiminin öğrencilerin almış oldukları kararlarda etik tutumların etkilerinin saptanması amacıyla nicel araştırma yöntemlerinden anket uygulamasını kullanarak bir araştırma gerçekleştirmişlerdir. Araştırmada örneklem büyüklüğü muhasebe son sınıf öğrencilerinden 70, birinci sınıf öğrencilerinden 40 öğrenci, işletme bölümünden



öğrenci ve 106 işletme bölümü birinci sınıf öğrenciden oluşturulmuştur. Yapmış olduğu araştırma sonucunda aynı sınıf derecesinde eğitimlerine devam eden birinci muhasebe ve sınıf işletme öğrencilerinin etik tutumlarının karar alma bazından benzerlikler sergilediklerini ancak etik karar almada farklı davranış ve yöntemler sergilediklerini saptamıştır.

Deran vd. (2014) çalışmalarında, muhasebe mesleği aday öğrencileri üzerinde etik davranışlar ile kişiye ilişkin veriler konusunda bir araştırma gerçekleştirmişlerdir. Yapmış oldukları araştırma sonucunda katılımcıların etik davranışlara karşı sergiledikleri tutumun fazla olduğu, kişisel ve yönetim konusundaki yetilerinin ise yeterli düzeyde olmadığını saptamışlardır.

Fidan ve Subaşı (2014) çalışmalarında, muhasebe meslek mensubu adayları arasında meslek eğitimine tabi tutulan ve tutulmayan muhasebe meslek mensupları arasında farklılık olup olmadığı konusunu saptamak amacıyla bir araştırma gerçekleştirmişlerdir. Yapmış oldukları araştırma sonucunda muhasebe meslek eğitimi alan adayların tabi olunan mevzuattaki karmaşıklık, etnik yapı benzeri faktörler üzerinde yoğunlaşırken; meslek eğitimi almayan meslek mensuplarının ise tecrübeye dayalı etkenler ve tabi olunan kanunların yetersizliğine dayalı çıkarımlar öne sürdüklerini saptamışlardır.

Poroy vd. (2014) çalışmalarında, muhasebe meslek mensupları ve muhasebe eğitimi üzerinde eğitim-öğretim faaliyetlerinde bulunan akademisyenlerin muhasebe mesleğine ilişkin bakış açılarının ölçülmesi amacıyla bir araştırma gerçekleştirmişlerdir. Yapmış oldukları araştırma sonucunda muhasebe eğitimi üzerinde eğitim-öğretim faaliyetlerinde bulunan akademisyenlerin etik tutum ve davranışlar ile sosyal sorumluluk farkındalıklarının daha yüksek olduğunu saptamışlardır.

Uyar vd. (2015) çalışmalarında, muhasebe alanında eğitim-öğretim gören ALTSO MYO birinci ve ikinci dönem öğrencilerinin etik tutumlarına ilişkin algıları üzerine bir araştırma gerçekleştirmişlerdir. Yapmış oldukları araştırma sonucunda öğrencilerde muhasebe mesleğinde etik dışı davranışların bulunduğu konusunda genel bir yargının hâkim olduğu ve bu düşüncenin öğrencilerin etik eğitimi alıp almamaları ile ilgili olmadığını saptamışlardır.

## 4.2 Araştırmanın Sınırlılıkları ve Varsayımları

Muhasebe meslek mensubu aday öğrenciler üzerinde gerçekleştirilmiş olan bu araştırma öncesinde araştırmaya bazı sınırlılıklar getirilmiştir ve ayrıca bazı varsayımlar geliştirilmiştir. Belirlenen sınırlılık ve varsayımlar aşağıda maddeler halinde sıralandığı gibidir:

- Gerçekleştirilen araştırma sadece muhasebe meslek mensubu aday öğrenciler ile sınırlandırılmıştır.
- Araştırma kapsamına veriler sadece İstanbul'da eğitimlerine devam eden muhasebe meslek mensubu adaylarından elde edilmiştir.
- Veriler 2020-2021 eğitim ve öğretim yılında aktif olarak muhasebe alanlarında ticaret meslek lisesi, ön lisans, lisans ve yüksek lisans seviyelerinde eğitimlerine devam eden öğrencilerden toplanmıştır.
- Araştırma kapsamında belirlenen örneklemin İstanbul evrenini temsil ettiği varsayılmıştır.
- Araştırma kapsamında muhasebe meslek mensubu aday öğrencilere yönlendirilmiş olan ve toplamda 25 ifadeden oluşan ölçeğin etik algıları ölçmek için yeterli olduğu varsayılmıştır.
- Araştırmaya katılım gösteren muhasebe meslek mensubu aday öğrencilerin anket formunda yer alan tüm ifadelerle doğru ve güvenilir yanıtlar verdikleri varsayımı kabul edilmiştir.

## 4.3 Araştırmanın Yöntemi

Muhasebe meslek mensubu aday öğrencilerin meslek etik algılarını ölçmek amacıyla gerçekleştirilmiş olan bu araştırmada nicel araştırma yöntemlerinden olan anket tekniğinin kullanılmasına karar verilmiştir. Anket tekniğinin seçilmesindeki en önemli neden uygulanabilirliğinin kolay ve güvenilir sonuçlar ortaya koymasındandır.

Araştırmanın ulaşılabilir evrenini basit tesadüfü yöntemle seçilen muhasebe meslek mensubu aday alanında eğitim alan 383 ticaret meslek lisesi, ön lisans, lisans ve yüksek lisans öğrencisi oluşturmaktadır. Araştırmada veri toplama aracı olarak kullanılan Etik Algısı Ölçeği Anketi toplam 25 ifadeden oluşmaktadır.

#### 4.4 Evren ve Örneklem

Muhasebe meslek mensubu aday öğrenciler özelinde muhasebe etik algılarının incelenmesini amaçlayan bu araştırmanın evrenini İstanbul ilinde aktif olarak muhasebe eğitimi alan öğrenciler oluşturmaktadır. Evrene dahil olan öğrencilerin ticaret meslek lisesi, ön lisans, lisans ve yüksek lisans seviyelerinde eğitimlerine devam ettikleri söylenebilmektedir. Literatür taraması sonucu tespit edilen çalışmalara ait etki büyüklüğü hesaplanmış ve ilgili araştırmada baz alınmak üzere Güç = 0.80,  $p < .05$ ,  $d = 0,3$  etki büyüklüğü değerleri esas alınarak evreni en iyi şekilde tahmin edecek örneklem sayısı G-power 3.1 programı kullanılarak 352 olarak hesaplanmıştır.

**Tablo 4.1 Evren Sayısı Bilinen Örneklem Belirlenmesi**

| Input Parameters |                                  | Output Parameters                |           |
|------------------|----------------------------------|----------------------------------|-----------|
| Determine =>     | Tail(s) Two                      | Noncentrality parameter $\delta$ | 2.8142495 |
|                  | Effect size d 0.3                | Critical t                       | 1.9667650 |
|                  | $\alpha$ err prob 0.05           | Df                               | 350       |
|                  | Power (1- $\beta$ err prob) 0.80 | Sample size group 1              | 176       |
|                  | Allocation ratio N2/N1 1         | Sample size group 2              | 176       |
|                  |                                  | Total sample size                | 352       |
|                  |                                  | Actual power                     | 0.8013794 |

Muhasebe meslek mensubu aday öğrenciler üzerinde gerçekleştirilmiş olan araştırmada örneklem tespiti basit tesadüfi örneklem yönteminden faydalanılarak oluşturulmuştur. Bu yöntemde evren içerisinde rastgele seçilecek olan kişiler ile örneklem oluşturulmuştur. Araştırma kapsamında veriler on-line olarak toplanmıştır. Eksik ya da hatalı yanıtların olması öngörülerek toplamda 500 öğrenciye anket formu e-posta olarak iletilmiştir. Geri gelen yanıtlar incelendiğinde 383 verinin araştırmaya uygun olduğu tespit edilmiş olup analizler bu veriler üzerinden gerçekleştirilmiştir.

#### 4.5 Veri Toplama Aracı

Araştırma kapsamında veri toplama aracı olarak kullanılan anket toplamda 2 bölümden oluşmaktadır. Anket formunun birinci bölümünde katılımcıların kişisel bilgilerini ve daha önce etik eğitimi alıp almadıkları sorularını yönelten toplamda 3 ifade yer almaktadır. Anket formunun ikinci bölümünde ise Sakarya ve Kara (2010) tarafından geliştirilmiş olan muhasebe meslek etiği ölçeği kullanılmıştır. Sakarya ve Kara toplamda 35 maddelik bir ölçek geliştirmişlerdir. Ancak geçerlilik ve güvenilirlikleri yapıldıktan sonra anket formu 25 ifadeye düşürülmüştür. Bu araştırmada ölçeğin son hali olan 25 ifadelik ölçek kullanılmıştır. Muhasebe meslek etiği ölçeği toplamda 5 alt boyuttan oluşmaktadır. Bu boyutlar; Dürüstlük, Tarafsızlık, Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen, Gizlilik ve Mesleki Davranış ilkeleri şeklindedir. Her bir boyut 5'er ifadeden oluşmaktadır. Muhasebe meslek etiği ölçeği kapsamında katılımcılardan veriler 5'li likert ölçek yardımı ile toplanmıştır.

#### 4.6 Hipotezler

Muhasebe meslek mensubu aday öğrencilerin muhasebe meslek etiği algılarını ölçmek için gerçekleştirilen bu araştırma kapsamında aşağıda maddeler halinde belirtilmiş olan hipotezler belirlenmiş ve test edilmiştir:

- **Hipotez 1**
  - **H0:** Katılımcıların muhasebe meslek etiği algıları ve alt boyutları cinsiyete göre farklılık göstermemektedir.
  - **H1:** Katılımcıların muhasebe meslek etiği algıları ve alt boyutları cinsiyete göre farklılık göstermektedir.
- **Hipotez 2**
  - **H0:** Katılımcıların muhasebe meslek etiği algıları ve alt boyutları eğitim durumuna göre farklılık göstermemektedir.
  - **H2:** Katılımcıların muhasebe meslek etiği algıları ve alt boyutları eğitim durumuna göre farklılık göstermektedir.
- **Hipotez 3**
  - **H0:** Katılımcıların muhasebe meslek etiği algıları ve alt boyutları etik eğitimi durumuna göre farklılık göstermemektedir.

- **H3:** Katılımcıların muhasebe meslek etiği algıları ve alt boyutları etik eğitimi durumuna göre farklılık göstermektedir.
- **Hipotez 4**
  - **H0:** Katılımcıların muhasebe meslek etiği algıları ile Dürüstlük, Tarafsızlık, Mesleki Yeterlilik ve Özen, Gizlilik ve Mesleki Davranış düzeyleri arasında ilişki yoktur.
  - **H4:** Katılımcıların muhasebe meslek etiği algıları ile Dürüstlük, Tarafsızlık, Mesleki Yeterlilik ve Özen, Gizlilik ve Mesleki Davranış düzeyleri arasında ilişki vardır.

#### 4.7 Verilerin Analizi

Tüm istatistiksel analizler IBM SPSS 25.0 programı ile yapılmıştır. Araştırmada ilk olarak veri toplama araçlarının normal dağılım hipotezine uyup uymadığı çarpıklık ve basıklık katsayılarına bakılmak suretiyle tespit edilmiş ve parametrik test yöntemleri tercih edilmiştir (Tablo 4.2.). Ardından veri toplama araçlarının güvenilirliği değerlendirilmiş ve daha sonrasında tanımlayıcı istatistikler verilmiştir. Son olarak da hipotez değerlendirmesi yapılmıştır. Hipotez değerlendirmesi yapılırken üç yöntem seçilmiştir. Bunlar;

- Katılımcıların sosyo-demografik bilgileri arasındaki ilişkinin tespiti “Ki Kare” analizi ile değerlendirilmiştir.
- Katılımcıların Etik Algısı düzeylerinin demografik bilgilere göre karşılaştırılmasında normal dağılım varsayımını sağlayan değişkenlerin iki grup karşılaştırması “Bağımsız Örneklem T Testi” ile değerlendirilmiştir.
- Katılımcıların Etik Algısı düzeylerinin demografik bilgilere göre karşılaştırılmasında normal dağılım varsayımını sağlayan değişkenlerin üç ve daha fazla grup karşılaştırması “Tek Yönlü Varyans Analizi” ile değerlendirilmiştir. Anlamlı çıkan sonuçlar için farklılığın hangi gruplar arasında olduğu varyans homejenliği varsayımına göre “LSD” Post-Hoc Testleri uygulanmıştır.
- Katılımcıların etik algısı ile alt boyutları arasında ilişki olup olmadığı, ilişki varsa büyüklüğü ve derecesi “Pearson Korelasyon Analizi” ile değerlendirilmiştir.
- Ulaşılan bütün sonuçlarda istatistiki anlamlılık düzeyleri  $p < 0,05$  seviyesinde değerlendirilmiştir.

## 4.8 Bulgular

Araştırmanın bu bölümünde araştırmanın örneklem grubunu oluşturan muhasebe meslek mensubu aday öğrencilerden elde edilmiş olan verilerin analizlerine yer verilmiştir.

### 4.8.1 Açıklayıcı Faktör Analizi ve Yapı Geçerliliğine İlişkin Bulgular

Faktör analizinde amaç benzer nitelikleri ölçen değişkenleri toplayıp uygun sayıda faktör ile açıklamayı öngören bir istatistik tekniğidir. Ayrıca ortak faktör adı verilen yeni değişkenleri tespit etme ya da maddelere ait faktör yük değerlerini esas alarak ölçülmek istenen kavramları belirleme süreci olarak tanımlanabilir (Büyüköztürk, 2017).

Sakarya ve Kara (2010) tarafından daha önce geliştirilen 25 maddelik ölçek 383 muhasebe meslek mensubu aday öğrencilere uygulanmıştır. Erkuş (2016)'a göre, veri setinin faktör analizi için uygun olup olmadığını değerlendirmek amacıyla bugüne kadar birçok faktör çıkarma yöntemi bulunmuştur. Bunlara; Korelasyon Matrisinin Oluşturulması, Barlett Testi ve Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) testleri örnek verilebilir. Buna göre, öncelikle veri setinin faktör analizi için uygunluğu test edilmiştir.

**Tablo 4.2** Ölçeğin KMO ve Barlett Testi Sonuçları

| Ölçeğin KMO ve Barlett Testi Sonuçları |                | 1. Boyut |
|--|----------------|----------|
| KMO                                    |                | 0.958    |
| Barlett Testi                          | X <sup>2</sup> | 8521.957 |
|  | Sd             | 300      |
|  | P              | .000     |

Tablo 4.2'de görüldüğü gibi Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) değeri 0.958 olarak bulunmuştur. Bu test veri setinin faktör analizi için uygunluğunu göstermektedir. KMO değerleri 0,90 Mükemmel, 0,80 Çok İyi, 0,70 İyi, 0,60 Orta, 0,50 Zayıf ve 0,50'nin altı ise Kabul Edilemez olarak yorumlanmaktadır (Sharma, 1996). Araştırmanın faktör analizi sonuçlarına göre KMO değeri 0,958 bulunmuştur. Bu sonuç KMO değerinin mükemmel olduğunu göstermektedir. Değişkenler arasında ilişki olup olmadığını test eden Barlett Testi de anlamlı bulunmuştur ( $X^2= 8521.957$ ,

p=0,000). Eldeki veriler ve sonuçlar değişkenler arasında yüksek korelasyonlar olduğunu göstermektedir. Diğer bir ifade ile veri seti faktör analizi için uygundur.

Veri setinin faktör analizi için uygun olup olmadığının değerlendirilmesinde yukarıdaki yöntemlerin yanı sıra Korelasyon Matrisine de bakılmaktadır. Ebel (1965)'e göre değişkenler arasındaki korelasyon katsayılarına bakıldığında; madde-toplam korelasyon katsayıları 0,20 ve altındaysa pozitif bile olsa maddenin çıkarılması, 0,20-0,30 arasındaysa düzeltilmesi, 0,30-0,40 arasındaysa iyi, 0,40 üstü ise çok iyi ayırt edici olduğunu göstermektedir (akt., Erkuş, 2016). Araştırmada korelasyon matrisi incelendiğinde en düşük değer 0.585 olduğu görülmektedir. Bu da yine değişkenler arasındaki ilişkinin yüksek olduğunu doğrulamaktadır.

Faktör sayısının belirlenmesinde Özdeğer İstatistiğinden (Eigenvalue) yararlanılmaktadır. Özdeğer İstatistiği 1'den büyük olan faktörler anlamlı olarak kabul edilmekte olup 1 veya 1'den büyük olarak alınabilmektedir. Bu değer 1'den küçük olduğu faktörler ise dikkate alınmamaktadır. Araştırmada özdeğeri (eigenvalue) 1'den büyük olan faktörler dikkate alınmıştır. Faktör analizi sonuçlarına göre beş faktörlü bir yapı elde edilmiştir. Tablo 3.'de faktör analizi sonucu ile elde edilen faktörlerin öz değerleri ve açıkladıkları varyans miktarları verilmiştir.

**Tablo 4.3** Alt Boyutların Açıklanan Varyans Oranları

| Boyutlar                   | Öz değer | Varyans | Yığılmış Varyans |
|----------------------------|----------|---------|------------------|
| Dürüstlük                  | 11,346   | 46,385  | 46,385           |
| Tarafsızlık                | 2,446    | 9,786   | 56,171           |
| Mesleki Yeterlilik ve Özen | 1,723    | 4,253   | 60,424           |
| Gizlilik                   | 1,531    | 4,156   | 64,58            |
| Mesleki Davranış           | 1,165    | 3,28    | 67,86            |

Birinci faktör olarak bulunan yapı “Dürüstlük” 5 maddeden oluşmaktadır. Bu faktör altındaki maddelerin faktör yükleri .71 ile .78 arasında değişmektedir. Bu faktör toplam varyansın %46,4'ünü açıklamakta ve 5 maddeden oluşmaktadır.

İkinci faktör olarak bulunan “Tarafsızlık” 5 maddeden oluşmaktadır. Bu boyuta ait maddelerin faktör yükleri .62 ile .84 arasında değişmektedir. Bu faktör toplam varyansın %9,8'ini açıklamaktadır.

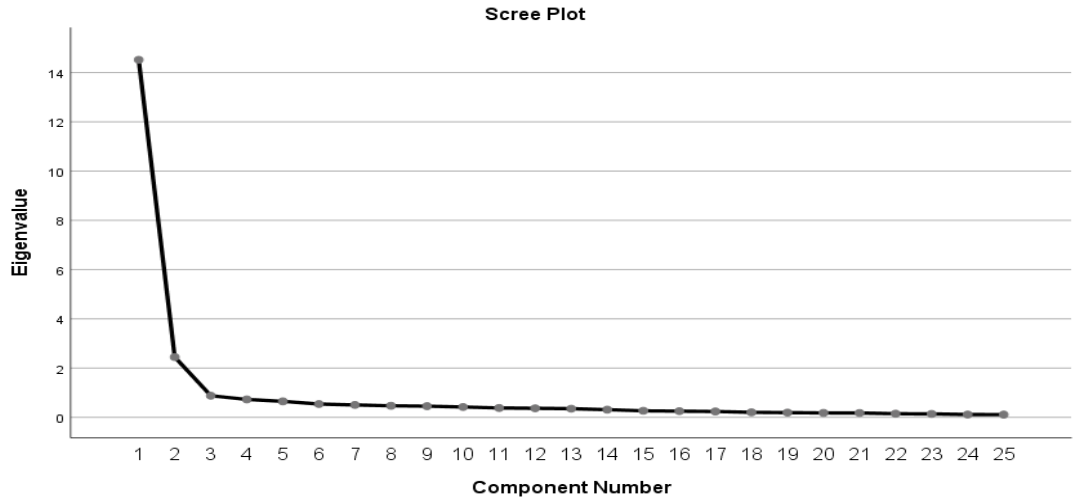
Üçüncü faktör olarak bulunan “Mesleki Yeterlilik ve Özen” 5 maddeden oluşmaktadır. Bu boyuta ait maddelerin faktör yükleri .67 ile .86 arasında değişmektedir. Bu faktör toplam varyansın %4,3’ünü açıklamaktadır.

Dördüncü faktör olarak bulunan “Gizlilik” 5 maddeden oluşmaktadır. Bu boyuta ait maddelerin faktör yükleri .61 ile .78 arasında değişmektedir. Bu faktör toplam varyansın %4,2’sini açıklamaktadır.

Beşinci faktör olarak bulunan “Mesleki Davranış” 5 maddeden oluşmaktadır. Bu boyuta ait maddelerin faktör yükleri .58 ile .87 arasında değişmektedir. Bu faktör toplam varyansın %3,2’sini açıklamaktadır.

Bu durum ölçeğin beş boyuttan oluştuğunu göstermektedir. Faktör analizinde varyans oranı ne kadar yüksek olursa ölçeğin faktör yapısı da o oranda güçlü olmaktadır.

**Şekil 4.1** Ölçeğin Boyutuna İlişkin Yamaç Grafiği



Tavşancıl’a (2014) göre, ideal olan varyans oranları %40–60 aralığındadır. Bu çalışmada bulunan yüzde %67 ideal varyans oranının üzerinde olduğu görülmektedir. Faktör sayısının belirlenmesinde kullanılan diğer bir yöntem de Yamaç Birikinti Grafiği (Scree Pilot) Testidir. Faktör analizi yamaç grafiğinde eğimin kaybolmaya başladığı noktanın işaret ettiği sayıda faktör belirlenmektedir.

Buna göre, Şekil 4.1’de ölçeğin boyutuna ilişkin yamaç grafiği verilmiştir.

Şekil 1. incelendiğinde, beş faktörlü bir yapı gözlenmektedir. Ölçeğin yüksekten gelip kırılma yaşaması bunu doğrulamaktadır. Ölçeğin beş faktörlü olduğu



anlaşıldığından, maddelerin yer aldığı madde faktör yükleri ile birlikte Tablo 4.'de verilmiştir.

**Tablo 4.4** Ölçeğin Maddelerinin Faktör Yük Değerleri

|   | Dürüstlük | Tarafsızlık | Özen | Gizlilik | Davranış |
|---|-----------|-------------|------|----------|----------|
| Türkiye’de meslek mensuplarının etik ilkelere uymada yeterli özeni gösterdiğini düşünüyorum.                                  | 0,713     |             |      |          |          |
| Meslek mensuplarının yasaların yetersiz kaldığı durumlar olsa bile etik ilkelerine bağlı kaldığını düşünüyorum.               | 0,782     |             |      |          |          |
| Meslek mensuplarının mükelleflerin ve kamunun çıkarlarını eşit şekilde koruduğunu düşünüyorum.                                | 0,736     |             |      |          |          |
| Meslek mensuplarının etik ilkelerine bağlılığının mesleğe olan güveni ve saygınlığını arttıracığını düşünüyorum.              | 0,769     |             |      |          |          |
| Mükelleflerin meslek etiğine yeterli saygıyı gösterdiğini düşünüyorum.  | 0,741     |             |      |          |          |
| Meslek mensuplarının mesleki kararlarını alırken dış etkenlerden etkilenmediğini düşünüyorum.                                 | 0,779     |             |      |          |          |
| Meslek mensuplarının yasalar çerçevesinde mükelleflerin hakkını koruduğunu düşünüyorum.                                       | 0,62      |             |      |          |          |
| Meslek mensuplarının kamu ve mükellef baskısı olmadan karar verdiklerini düşünüyorum.   | 0,743     |             |      |          |          |
| Meslek mensuplarının yasaları mümkün olduğunca mükellef lehine yorumladığını düşünüyorum.                                     | 0,629     |             |      |          |          |
| Ülkemizde etik ilkelerin yerleşmesi için firmaların üst yönetimlerinin de etik ilkeleri desteklemesi gerektiğini düşünüyorum. | 0,847     |             |      |          |          |
| Etik konusunda eğitim ve öğretim sürecinde daha fazla yer verilmesi gerektiğini düşünüyorum.                                  | 0,861     |             |      |          |          |

**Tablo 4.4 (devamı) Ölçeğin Maddelerinin Faktör Yük Değerleri**

|  |       |
|--|-------|
| Türkiye’de meslek öncesi etik ilkeleri ile ilgili yeterli eğitimin verildiğini düşünüyorum.  | 0,787 |
| Meslek mensuplarının muhasebe ilke ve standartlarını tam, doğru ve eksiksiz bir şekilde uyguladıklarını düşünüyorum.                             | 0,722 |
| Meslek mensuplarına yönelik meslek içi eğitim ve seminerlerin artırılmasının etik ilkelerinin daha iyi algılanmasını sağlayacağını düşünüyorum.  | 0,837 |
| Meslek mensuplarının kendilerini mesleki alanda yeterince geliştirdiklerini düşünüyorum.   | 0,673 |
| Meslek mensuplarının mükelleflere ait bilgileri üçüncü şahıslarla paylaşmadığını düşünüyorum.  | 0,617 |
| Meslek mensuplarının mükelleflerin isteği doğrultusunda yasalarca uygun görülen bilgileri verdiğini düşünüyorum.                                 | 0,744 |
| Meslek mensuplarının ilgili taraflara doğru ve yeterli bilgileri verdiğini düşünüyorum.  | 0,73  |
| Yasal bir zorunluluğun olmadığı durumlarda meslek mensuplarının ilgisiz kişi ve kurumlara mükellef ile ilgili bilgileri vermediğini düşünüyorum. | 0,713 |
| Meslek mensuplarının ilgili taraflara gerektiğinde bilgi verdiğini düşünüyorum.  | 0,789 |
| Meslek mensuplarının meslekleri ile ilgili hem yasal hem de etik ilkelere uymalarının önemli olduğunu düşünüyorum.                               | 0,871 |
| Ülkemizde muhasebe meslek etiğiyle ilgili yeterli yasal düzenlemelerin olmadığını düşünüyorum.   | 0,756 |
| Meslek mensupları ile mükellefler arasındaki ilişkilerin zaman içerisinde etik davranışları etkilediğini düşünüyorum.                            | 0,829 |
| Ahlaki değerlerin yasalara bağlanmasının zor olduğunu düşünüyorum.   | 0,585 |
| Meslek mensuplarının gelir düzeyinin etik davranışlarını etkilemediğini düşünüyorum.   | 0,635 |

Tablo 4.4’te yer alan faktör yük değerleri buldukları boyutun altında sıralanmıştır. Buradaki yük değerleri maddelerin alt boyutlarla olan ilişkisini açıklayan katsayılarıdır ve faktör yapısının ortaya çıkmasına yardımcı olurlar. Buna göre Tablo 4. incelendiğinde, 25 maddeden oluşan beş faktöre ait yük değerlerinin .585 ile .871 arasında değiştiği görülmektedir.

#### **4.8.2 Madde İç Tutarlılık Güvenirlik Çalışmalarına İlişkin Bulgular**

Bu aşamada ölçme aracının güvenilirliğini sağlamak amacıyla ölçeğin iç tutarlılık katsayısı belirlenmiştir. Her bir maddenin varyansına dayalı olarak hesaplanan Cronbach Alfa iç tutarlılık katsayıları Tablo 5’de yer almaktadır.

**Tablo 4.5** Etik Algısı ve Alt Boyutlarına Ait Cronbach Alfa İç Tutarlılık Değeri

| Ölçek                      | Madde Sayısı | Cronbach Alpha Katsayısı |
|----------------------------|--------------|--------------------------|
| Etik Algı Ölçeği           | 25           | .969                     |
| Dürüstlük                  | 5            | .845                     |
| Tarafsızlık                | 5            | .883                     |
| Mesleki Yeterlilik ve Özen | 5            | .848                     |
| Gizlilik                   | 5            | .937                     |
| Mesleki Davranış           | 5            | .881                     |

Tablo 5. incelendiğinde, ölçeğin toplamında ortaya çıkan. 969 Cronbach Alfa değeri oldukça güvenilir olduğu görülmektedir. Böylece, ölçeğin toplamının kabul edilebilir derecede güvenilirliği sağladığı görülmüştür.

Maddelerin tanımlayıcı istatistikleri Tablo 6.'da gösterilmiştir.

#### 4.8.3 Tanımlayıcı İstatistikler

**Tablo 4.6** Tanımlayıcı İstatistikler

| Tanımlayıcı İstatistikler   | Ortalama | Standart Sapma | N   |
|---|----------|----------------|-----|
| Türkiye’de meslek mensuplarının etik ilkelere uymada yeterli özeni gösterdiğini düşünüyorum.                                  | 2,5404   | 1,10505        | 383 |
| Meslek mensuplarının yasaların yetersiz kaldığı durumlar olsa bile etik ilkelerine bağlı kaldığını düşünüyorum.               | 2,6825   | 1,12339        | 383 |
| Meslek mensuplarının mükelleflerin ve kamunun çıkarlarını eşit şekilde koruduğunu düşünüyorum.                                | 2,7577   | 1,1285         | 383 |
| Meslek mensuplarının etik ilkelerine bağlılığının mesleğe olan güveni ve saygınlığını arttıracığını düşünüyorum.              | 3,3398   | 1,37469        | 383 |
| Mükelleflerin meslek etiğine yeterli saygıyı gösterdiğini düşünüyorum.  | 2,5209   | 1,09288        | 383 |
| Meslek mensuplarının mesleki kararlarını alırken dış etkenlerden etkilenmediğini düşünüyorum.                                 | 2,7159   | 1,16636        | 383 |
| Meslek mensuplarının yasalar çerçevesinde mükelleflerin hakkını koruduğunu düşünüyorum.                                       | 2,9109   | 1,18315        | 383 |
| Meslek mensuplarının kamu ve mükellef baskısı olmadan karar verdiklerini düşünüyorum.   | 2,6741   | 1,21083        | 383 |
| Meslek mensuplarının yasaları mümkün olduğunca mükellef lehine yorumladığını düşünüyorum.                                     | 2,9526   | 1,17254        | 383 |
| Ülkemizde etik ilkelerin yerleşmesi için firmaların üst yönetimlerinin de etik ilkeleri desteklemesi gerektiğini düşünüyorum. | 3,2897   | 1,37401        | 383 |

**Tablo 4.6 (devamı) Tanımlayıcı İstatistikler**

|  |        |         |     |
|--|--------|---------|-----|
| Etik konusunda eğitim ve öğretim sürecinde daha fazla yer verilmesi gerektiğini düşünüyorum.   | 3,3705 | 1,43745 | 383 |
| Türkiye’de meslek öncesi etik ilkeleri ile ilgili yeterli eğitimin verildiğini düşünüyorum.  | 2,6017 | 1,23275 | 383 |
| Meslek mensuplarının muhasebe ilke ve standartlarını tam, doğru ve eksiksiz bir şekilde uyguladıklarını düşünüyorum.                             | 2,6602 | 1,16098 | 383 |
| Meslek mensuplarına yönelik meslek içi eğitim ve seminerlerin artırılmasının etik ilkelerinin daha iyi algılanmasını sağlayacağını düşünüyorum.  | 3,2758 | 1,35335 | 383 |
| Meslek mensuplarının kendilerini mesleki alanda yeterince geliştirdiklerini düşünüyorum.   | 2,8329 | 1,18177 | 383 |
| Meslek mensuplarının mükelleflere ait bilgileri üçüncü şahıslarla paylaşmadığını düşünüyorum.  | 2,9053 | 1,22677 | 383 |
| Meslek mensuplarının mükelleflerin isteği doğrultusunda yasalarca uygun görülen bilgileri verdiğini düşünüyorum.                                 | 3,0195 | 1,19924 | 383 |
| Meslek mensuplarının ilgili taraflara doğru ve yeterli bilgileri verdiğini düşünüyorum.  | 3,0028 | 1,22474 | 383 |
| Yasal bir zorunluluğun olmadığı durumlarda meslek mensuplarının ilgisiz kişi ve kurumlara mükellef ile ilgili bilgileri vermediğini düşünüyorum. | 2,9944 | 1,32866 | 383 |
| Meslek mensuplarının ilgili taraflara gerektiğinde bilgi verdiğini düşünüyorum.  | 3,0362 | 1,23556 | 383 |
| Meslek mensuplarının meslekleri ile ilgili hem yasal hem de etik ilkelere uymalarının önemli olduğunu düşünüyorum.                               | 3,3733 | 1,4023  | 383 |
| Ülkemizde muhasebe meslek etiğiyle ilgili yeterli yasal düzenlemelerin olmadığını düşünüyorum.   | 3,1114 | 1,25465 | 383 |
| Meslek mensupları ile mükellefler arasındaki ilişkilerin zaman içerisinde etik davranışları etkilediğini düşünüyorum.                            | 3,1755 | 1,30528 | 383 |
| Ahlaki değerlerin yasalara bağlanmasının zor olduğunu düşünüyorum.   | 3,0167 | 1,30309 | 383 |
| Meslek mensuplarının gelir düzeyinin etik davranışlarını etkilemediğini düşünüyorum.   | 2,8802 | 1,27267 | 383 |

**73,64**

Tablo 4.6’deki etik algısı ölçeğine ait betimsel istatistikler incelendiğinde, etik algısı düzeylerinin orta seviyede olduğu belirlenmiştir. ( $\bar{x} = 73,64$ ). Etik algısı ölçeğine ait en yüksek düzeye sahip maddenin 3,37 ortalama ile “Meslek mensuplarının meslekleri ile ilgili hem yasal hem de etik ilkelere uymalarının önemli olduğunu düşünüyorum.” maddesi olduğu; en düşük düzeye sahip maddenin ise 2,52 ortalama ile “Mükelleflerin meslek etiğine yeterli saygıyı gösterdiğini düşünüyorum.” maddesi olduğu belirlenmiştir.

**Tablo 4.7** Etik Algısı Ölçeğine Ait Madde Analizi Sonuçları

| <b>Etik Algısı Ölçeğine Ait Madde Analizi Sonuçları</b>   | <b>Madde Silindiği Durumdaki Yeni Ortalama</b> | <b>Madde Silindiği Durumdaki Varyans</b> | <b>Madde-Bütün İlişkisi Korelasyon</b> | <b>Madde Silindiğinde Cronbach's <math>\alpha</math></b> |
|---|--|--|--|--|
| Türkiye'de meslek mensuplarının etik ilkelere uymada yeterli özeni gösterdiğini düşünüyorum.                                  | 71,1003  | 530,174                                  | 0,535                                  | 0,97   |
| Meslek mensuplarının yasaların yetersiz kaldığı durumlar olsa bile etik ilkelerine bağlı kaldığını düşünüyorum.               | 70,9582  | 524,716                                  | 0,634                                  | 0,969  |
| Meslek mensuplarının mükelleflerin ve kamunun çıkarlarını eşit şekilde koruduğunu düşünüyorum.                                | 70,883   | 521,919                                  | 0,687                                  | 0,968  |
| Meslek mensuplarının etik ilkelerine bağlılığının mesleğe olan güveni ve saygınlığını arttıracığını düşünüyorum.              | 70,3008  | 508,987                                  | 0,769                                  | 0,968  |
| Mükelleflerin meslek etiğine yeterli saygıyı gösterdiğini düşünüyorum.  | 71,1198  | 523,106                                  | 0,686                                  | 0,968  |
| Meslek mensuplarının mesleki kararlarını alırken dış etkenlerden etkilenmediğini düşünüyorum.                                 | 70,9248  | 522,338                                  | 0,655                                  | 0,969  |
| Meslek mensuplarının yasalar çerçevesinde mükelleflerin hakkını koruduğunu düşünüyorum.                                       | 70,7298  | 516,22                                   | 0,762                                  | 0,968  |
| Meslek mensuplarının kamu ve mükellef baskısı olmadan karar verdiklerini düşünüyorum.   | 70,9666  | 517,87                                   | 0,713                                  | 0,968  |
| Meslek mensuplarının yasaları mümkün olduğunca mükellef lehine yorumladığını düşünüyorum.                                     | 70,688   | 516,249                                  | 0,769                                  | 0,968  |
| Ülkemizde etik ilkelerin yerleşmesi için firmaların üst yönetimlerinin de etik ilkeleri desteklemesi gerektiğini düşünüyorum. | 70,351   | 510,022                                  | 0,752                                  | 0,968  |

**Tablo 4.7 (devamı)** Etik Algısı Ölçeğine Ait Madde Analizi Sonuçları

|  |         |         |       |       |
|--|---------|---------|-------|-------|
| Etik konusunda eğitim ve öğretim sürecinde daha fazla yer verilmesi gerektiğini düşünüyorum.   | 70,2702 | 508,851 | 0,735 | 0,968 |
| Türkiye’de meslek öncesi etik ilkeleri ile ilgili yeterli eğitimin verildiğini düşünüyorum.  | 71,039  | 522,066 | 0,622 | 0,969 |
| Meslek mensuplarının muhasebe ilke ve standartlarını tam, doğru ve eksiksiz bir şekilde uyguladıklarını düşünüyorum.                             | 70,9805 | 519,494 | 0,714 | 0,968 |
| Meslek mensuplarına yönelik meslek içi eğitim ve seminerlerin artırılmasının etik ilkelerinin daha iyi algılanmasını sağlayacağını düşünüyorum.  | 70,3649 | 508,64  | 0,788 | 0,968 |
| Meslek mensuplarının kendilerini mesleki alanda yeterince geliştirdiklerini düşünüyorum.   | 70,8078 | 515,642 | 0,774 | 0,968 |
| Meslek mensuplarının mükelleflere ait bilgileri üçüncü şahıslarla paylaşmadığını düşünüyorum.  | 70,7354 | 511,044 | 0,83  | 0,967 |
| Meslek mensuplarının mükelleflerin isteği doğrultusunda yasalarca uygun görülen bilgileri verdiğini düşünüyorum.                                 | 70,6212 | 512,817 | 0,817 | 0,967 |
| Meslek mensuplarının ilgili taraflara doğru ve yeterli bilgileri verdiğini düşünüyorum.  | 70,6379 | 510,908 | 0,834 | 0,967 |
| Yasal bir zorunluluğun olmadığı durumlarda meslek mensuplarının ilgisiz kişi ve kurumlara mükellef ile ilgili bilgileri vermediğini düşünüyorum. | 70,6462 | 507,827 | 0,818 | 0,967 |

**Tablo 4.7 (devamı)** Etik Algısı Ölçeğine Ait Madde Analizi Sonuçları

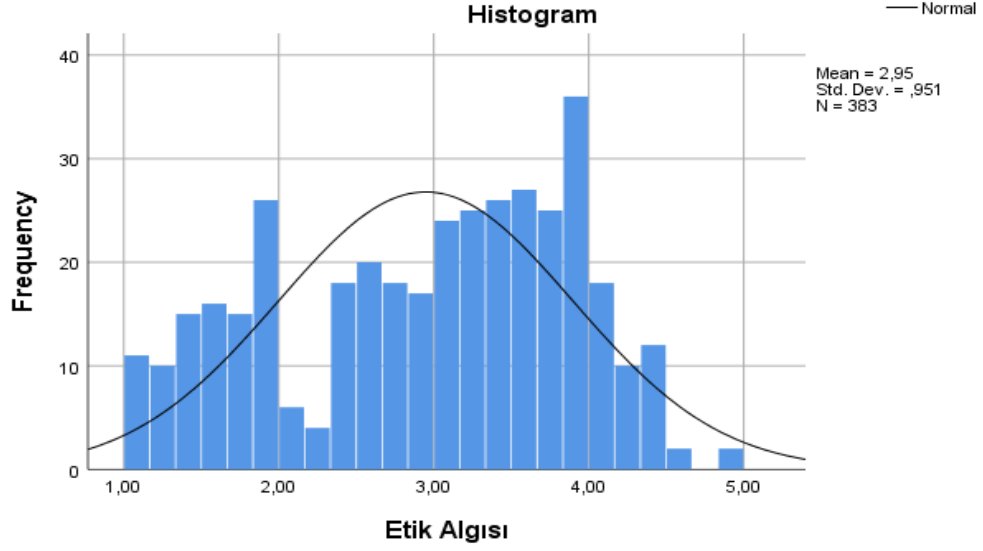
|   |         |         |       |       |
|---|---------|---------|-------|-------|
| Meslek mensuplarının ilgili taraflara gerektiğinde bilgi verdiğini düşünüyorum.                                       | 70,6045 | 510,899 | 0,827 | 0,967 |
| Meslek mensuplarının meslekleri ile ilgili hem yasal hem de etik ilkelere uymalarının önemli olduğunu düşünüyorum.    | 70,2674 | 507,856 | 0,772 | 0,968 |
| Ülkemizde muhasebe meslek etiğiyle ilgili yeterli yasal düzenlemelerin olmadığını düşünüyorum.                        | 70,5292 | 516,373 | 0,713 | 0,968 |
| Meslek mensupları ile mükellefler arasındaki ilişkilerin zaman içerisinde etik davranışları etkilediğini düşünüyorum. | 70,4652 | 510,763 | 0,782 | 0,968 |
| Ahlaki değerlerin yasalara bağlanmasının zor olduğunu düşünüyorum.  | 70,624  | 517,559 | 0,664 | 0,969 |
| Meslek mensuplarının gelir düzeyinin etik davranışlarını etkilemediğini düşünüyorum.                                  | 70,7604 | 514,367 | 0,738 | 0,968 |

Bu aşamada ölçme aracının güvenilirliğini sağlamak amacıyla ölçeğin her bir maddenin ölçeği ne kadar etkilediği belirlenmiştir. Her bir madde ölçekten çıkarılacağı zaman ölçeğin ortalamasını, varyansını ve Cronbach Alfa değerini ne kadar etkileyeceğini belirtmektedir. Her bir maddenin varyansına dayalı olarak hesaplanan Cronbach Alfa değerinin (.969) iç tutarlılık katsayılarına bakıldığında .969 ‘dan fazla olmadığı Tablo 4.7’de yer almaktadır.

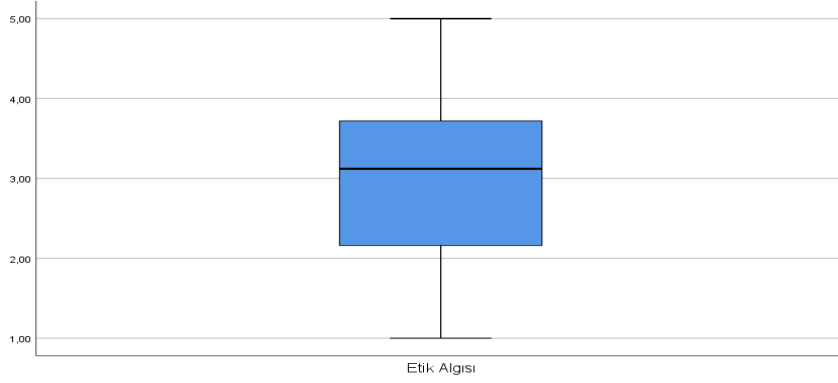
Böylece, Etik Algısı Ölçeğine ait tüm maddelerin kabul edilebilir derecede güvenilirliği sağladığı görülmüştür.

**Tablo 4.8** Verilerin Dağılımına Ait Normallik Testleri Sonucu

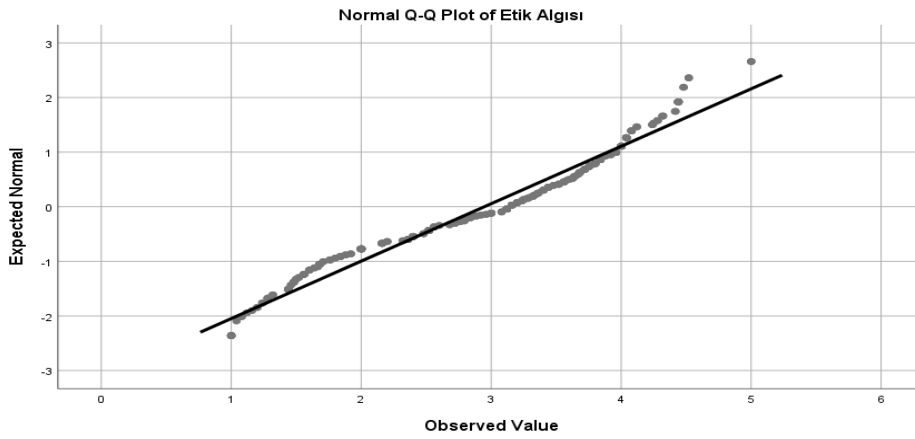
| Değişkenler        | İstatistik | sd  | P     | $\bar{x}$ | Medyan | Çarpıklık | Basıklık |
|--------------------|------------|-----|-------|-----------|--------|-----------|----------|
| Etik Algısı Ölçeği | 0,107      | 383 | 0,000 | 2,9474    | 3,12   | -,318     | -,945    |



Şekil 4.2 Histogram Grafiği



Şekil 4.3 Etik Algısı Ölçeği Grafiği



Şekil 4.4 Etik Algısı Ölçeği Normal Dağılım Grafiği



Normal dağılım analizi sonucunda ortalama-medyanın birbirine yakınlığı ve basıklık ile çarpıklığın  $\pm 2$  arasında olması gerekliliği ve aykırı değerler bulunup bulunmaması incelendiğinde; değişkenlere göre bu değerlerin de normal dağılıma uyduğu belirlenmiştir. Çalışma için normal dağılım analizlerinin uygulanmasına karar verilmiştir. (George ve Mallery 2010)

(Tabachnick, B. G., & Fidell, L. S. (2013). Using Multivariate Statistics (Sixth Edition). United States: Pearson Education)

**Bilgi Balonu:** Verilerin dağılımlarının, aritmetik ortalama, mod, medyan, çarpıklık ve basıklık katsayıları gibi istatistikler üzerinden incelenmesi, betimsel yöntemler olarak belirtilmektedir (Abbott, 2011; Kirik, 2008). Bu kapsamda aritmetik ortalama, mod ve medyanın eşit ya da yakın olması, çarpıklık ve basıklık katsayılarının  $\pm 1$  sınırları içinde 0'a yakın olması, standart sapma ile ortalamanın oranını yüzde olarak ifade eden bağıl değişim katsayısının 20 ile 25 aralığında olması normal dağılımın varlığına kanıt olarak değerlendirilmektedir (Tabachnick ve Fidell, 2013; McKillup, 2012; Wilcox, 2012b; Howitt ve Cramer, 2011; Lind, vd. 2006). Normallik varsayımına yönelik incelemelerde betimsel yöntemlerin de diğer yöntemlerle birlikte kullanılması ve sonuçların birlikte değerlendirilmesi önerilmektedir (McKillup, 2012; Abbott, 2011; Gnanadesikan, 1997).

#### 4.8.4 Demografik Bulgular

**Tablo 4.9** Demografik Bulgular

| Cinsiyet              | Frekans | Yüzde |
|-----------------------|---------|-------|
| Kadın                 | 218     | 56,9  |
| Erkek                 | 165     | 43,1  |
| <b>Eğitim</b>         |         |       |
| Ticaret Meslek Lisesi | 30      | 7,8   |
| Önlisans              | 59      | 15,4  |
| Lisans                | 162     | 42,3  |
| Yüksek Lisans         | 122     | 31,9  |
| <b>Etik Eğitimi</b>   |         |       |
| Evet                  | 210     | 54,8  |
| Hayır                 | 172     | 44,9  |
| Toplam                | 383     | 100   |

Tablo 4.9.'da görüldüğü üzere;

Araştırmaya dahil olan öğrencilerin 218 (%56,9)'i kadın, 165 (%43,1)'i erkektir.

Katılımcıların 30 (%7,8)'u ticaret meslek lisesi, 59 (%15,4)'u önlisans,162 (%42,3)'si lisans ve 122 (%31,9)'si yüksek lisans eğitim düzeyindedir.

Katılımcıların 210 (54,8)'u etik eğitimi almış, 172 (%44,9)'si ise etik eğitimi almamıştır.

#### 4.8.5 Etik Algısı Değişkenine Yönelik Betimsel Bulgular

**Tablo 4.10** Etik Algısı Değişkenine Yönelik Betimsel Bulgular

| Ölçek                      | n   | Min. | Maks. | Ort.    | Std.Sapma |
|----------------------------|-----|------|-------|---------|-----------|
| Etik Algısı                | 359 | 25   | 125   | 73,6407 | 23,6348   |
| Dürüstlük                  | 378 | 5    | 25    | 13,8175 | 4,60319   |
| Tarafsızlık                | 383 | 5    | 25    | 14,5091 | 4,94094   |
| Mesleki Yeterlilik ve Özen | 383 | 5    | 25    | 14,6971 | 5,03986   |
| Gizlilik                   | 383 | 5    | 25    | 14,9791 | 5,57994   |
| Mesleki Davranış           | 383 | 5    | 25    | 15,5117 | 5,44888   |

Tablo 4.10.'daki betimsel bulgularda da görüldüğü üzere araştırmaya dahil olan katılımcıların etik algısı ölçeğine verdiği yanıtların toplamı  $73.64 \pm 23.63$ , en az puanı 25 ve en fazla puanı 125 olduğu belirlenmiştir.

Etik algısı puanlarının çalışmaya katılan öğrencilerin cinsiyetlerine göre farklılığının olup olmadığının belirlenmesi için gerçekleştirilen bağımsız örneklem t testi sonucu Tablo 4.11.'de yer almaktadır.

#### 4.8.6 Katılımcıların Etik Algısı Puanlarının Cinsiyet Değişkeni İçin Farklılıklarına Ait Bulgular

**Tablo 4.11** Katılımcıların Etik Algısı Puanlarının Cinsiyet Değişkeni İçin Farklılıklarına Ait Bulgular

| Ölçek       | Cinsiyet | N   | Ortalama | S.S     | Sd  | t      | p      |
|-------------|----------|-----|----------|---------|-----|--------|--------|
| Etik        | Kadın    | 218 | 2,9428   | 0,8782  | 381 | -0,105 | *0,916 |
|             | Erkek    | 165 | 2,9534   | 1,0413  |     |        |        |
| Dürüstlük   | Kadın    | 218 | 2,7312   | 0,81814 | 381 | -0,914 | *0,377 |
|             | Erkek    | 165 | 2,8179   | 1,03857 |     |        |        |
| Tarafsızlık | Kadın    | 218 | 2,9092   | 0,92037 | 381 | -0,059 | *0,954 |
|             | Erkek    | 165 | 2,9152   | 1,06951 |     |        |        |

**Tablo 4.11 (devamı) Katılımcıların Etik Algısı Puanlarının Cinsiyet Değişkeni İçin Farklılıklarına Ait Bulgular**

|                            |       |     |        |         |     |        |        |
|----------------------------|-------|-----|--------|---------|-----|--------|--------|
| Mesleki Yeterlilik ve Özen | Kadın | 218 | 2,9275 | 0,94624 | 381 | -0,405 | *0,691 |
|                            | Erkek | 165 | 2,9697 | 1,08439 |     |        |        |
| Gizlilik                   | Kadın | 218 | 3,0197 | 1,07455 | 381 | 0,281  | *0,782 |
|                            | Erkek | 165 | 2,9873 | 1,17939 |     |        |        |
| Mesleki Davranış           | Kadın | 218 | 3,1241 | 1,03172 | 381 | 0,425  | *0,676 |
|                            | Erkek | 165 | 3,0764 | 1,15979 |     |        |        |

Katılımcıların etik algısı düzeylerinin ve alt boyutları puanlarının cinsiyet değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğini belirlemek için bağımsız örneklem t testi yapılmıştır. Araştırma sonucuna göre katılımcıların etik algısı düzeylerinin ve alt boyutlarının cinsiyet durumuna göre farklılığı istatistiksel olarak %95 güven düzeyinde anlamlı olmadığı belirlenmiştir ( $t = -0.105$ ;  $p = .916$ ;  $p < .05$ ).

#### 4.8.7 Katılımcıların Etik Algısı Puanlarının Eğitim Düzeyi Değişkeni İçin Farklılıklarına Ait Bulgular

**Tablo 4.12 Katılımcıların Etik Algısı Puanlarının Eğitim Düzeyi Değişkeni İçin Farklılıklarına Ait Bulgular**

|             |                       | N   | Mean   | Std. Dev. | F     | p      | LSD |
|-------------|-----------------------|-----|--------|-----------|-------|--------|-----|
| Etik Algısı | Ticaret Meslek Lisesi | 30  | 2,88   | 0,86584   | 3,53  | *0,015 | 3-4 |
|             | Ön lisans             | 59  | 2,9667 | 0,99018   |       |        |     |
|             | Lisans                | 162 | 2,8001 | 0,92046   |       |        |     |
|             | Yüksek Lisans         | 122 | 3,1639 | 0,96175   |       |        |     |
|             | Total                 | 373 | 2,9519 | 0,95083   |       |        |     |
| Dürüstlük   | Ticaret Meslek Lisesi | 30  | 2,9    | 0,76968   | 1,785 | *0,15  | 3-4 |
|             | Ön lisans             | 59  | 2,8585 | 1,0149    |       |        |     |
|             | Lisans                | 162 | 2,6481 | 0,88656   |       |        |     |
|             | Yüksek Lisans         | 122 | 2,868  | 0,95121   |       |        |     |
|             | Total                 | 373 | 2,7736 | 0,92383   |       |        |     |

**Tablo 4.12 (devamı) Katılımcıların Etik Algısı Puanlarının Eğitim Düzeyi Değişkeni İçin Farklılıklarına Ait Bulgular**

|                            |                       |     |        |         |       |               |     |
|----------------------------|-----------------------|-----|--------|---------|-------|---------------|-----|
|                            | Ticaret Meslek Lisesi | 30  | 2,9667 | 0,92189 | 2,628 | <b>*0,049</b> | 3-4 |
|                            | Ön lisans             | 59  | 2,9898 | 1,02414 |       |               |     |
| Tarafsızlık                | Lisans                | 162 | 2,7617 | 0,94344 |       |               |     |
|                            | Yüksek Lisans         | 122 | 3,0803 | 1,01374 |       |               |     |
|                            | Total                 | 373 | 2,9185 | 0,98466 |       |               |     |
|                            | Ticaret Meslek Lisesi | 30  | 2,9267 | 1,00273 | 3,27  | <b>*0,021</b> | 3-4 |
| Mesleki Yeterlilik ve Özen | Ön lisans             | 59  | 2,9186 | 1,05119 |       |               |     |
|                            | Lisans                | 162 | 2,7988 | 0,95032 |       |               |     |
|                            | Yüksek Lisans         | 122 | 3,1721 | 1,03615 |       |               |     |
|                            | Total                 | 373 | 2,9501 | 1,0085  |       |               |     |
|                            | Ticaret Meslek Lisesi | 30  | 2,6733 | 1,10857 | 6,184 | <b>*0,000</b> | 3-4 |
| Gizlilik                   | Ön lisans             | 59  | 2,9085 | 1,14067 |       |               |     |
|                            | Lisans                | 162 | 2,8469 | 1,07719 |       |               |     |
|                            | Yüksek Lisans         | 122 | 3,3492 | 1,10066 |       |               |     |
|                            | Total                 | 373 | 3,007  | 1,12026 |       |               |     |
|                            | Ticaret Meslek Lisesi | 30  | 2,9333 | 0,99007 | 3,556 | <b>*0,017</b> | 3-4 |
| Mesleki Davranış           | Ön lisans             | 59  | 3,1559 | 1,07708 |       |               |     |
|                            | Lisans                | 162 | 2,9444 | 1,09686 |       |               |     |
|                            | Yüksek Lisans         | 122 | 3,3463 | 1,06185 |       |               |     |
|                            | Total                 | 373 | 3,1084 | 1,08528 |       |               |     |

**\*p<0.05, 1. Ticaret Meslek Lisesi, 2. Ön lisans, 3. Lisans, 4. Yüksek Lisans**

Katılımcıların etik algıları düzeylerinin eğitim durumu değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğini belirlemek için yapılan tek yönlü Anova testi sonucuna göre; katılımcıların “Etik Algıları” düzeylerinin eğitim durumlarına göre farklılığı istatistiksel olarak %95 güven düzeyinde anlamlı olduğu belirlenmiştir (F= 3.53,p=.015,p<.05). Eğitim durumu yüksek lisans ( $\bar{x}=3.16$ ) olan katılımcıların etik algıları eğitim durumu lisans ( $\bar{x}=2.80$ ) olanlara göre daha yüksektir. Anlamlı farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını belirlemek için post hoc testlerinden LSD testi yapılmıştır.

Tablo 4.12.’de görüldüğü gibi katılımcıların eğitim durumu “Tarafsızlık” alt boyutunda anlamlı bir farklılaşmaya neden olduğu bulunmuştur (F=2.628, p<.05).

Eğitim durumu yüksek lisans ( $\bar{x}=3.08$ ) olan katılımcıların tarafsızlık düzeyleri eğitim durumu lisans ( $\bar{x}=2.76$ ) olanlara göre daha yüksektir. Anlamlı farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını belirlemek için post hoc testlerinden LSD testi yapılmıştır.

Katılımcıların eğitim durumu “Mesleki Yeterlilik ve Özen” alt boyutunda anlamlı bir farklılaşmaya neden olduğu bulunmuştur ( $F=3.27$ ,  $p=.021$ ,  $p<.05$ ). Eğitim durumu yüksek lisans ( $\bar{x}=3.17$ ) olan katılımcıların özen düzeyleri eğitim durumu lisans ( $\bar{x}=2.79$ ) olanlara göre daha yüksektir. Anlamlı farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını belirlemek için post hoc testlerinden LSD testi yapılmıştır.

Katılımcıların eğitim durumu “Gizlilik” alt boyutunda anlamlı bir farklılaşmaya neden olduğu bulunmuştur ( $F=6.184$ ,  $p=.000$ ,  $p<.05$ ). Eğitim durumu yüksek lisans ( $\bar{x}=3.34$ ) olan katılımcıların gizlilik düzeyleri eğitim durumu lisans ( $\bar{x}=2.84$ ) olanlara göre daha yüksektir. Anlamlı farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını belirlemek için post hoc testlerinden LSD testi yapılmıştır.

Katılımcıların eğitim durumu “Mesleki Davranış” alt boyutunda anlamlı bir farklılaşmaya neden olduğu bulunmuştur ( $F=3.556$ ,  $p=.017$ ,  $p<.05$ ). Eğitim durumu yüksek lisans ( $\bar{x}=3.34$ ) olan katılımcıların mesleki davranış düzeyleri eğitim durumu lisans ( $\bar{x}=2.94$ ) olanlara göre daha yüksektir. Anlamlı farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını belirlemek için post hoc testlerinden LSD testi yapılmıştır.

Katılımcıların eğitim durumu “Dürüstlük” alt boyutunun puanlarında anlamlı bir farklılaşmaya neden olmadığı belirlenmiştir ( $F=1.785$  ve  $p<.05$ ).

#### 4.8.8 Katılımcıların Etik Algısı Puanlarının Etik Eğitimi İçin Farklılıklarına Ait Bulgular

**Tablo 4.13** Katılımcıların Etik Algısı Puanlarının Etik Eğitimi İçin Farklılıklarına Ait Bulgular

| Ölçek                      | Etik Eğitimi | N   | Ortalama | S.S    | Sd  | t      | p             |
|----------------------------|--------------|-----|----------|--------|-----|--------|---------------|
| Etik Algısı                | Evet         | 210 | 2,8774   | 0,9631 | 380 | -1,588 | *0,113        |
|                            | Hayır        | 172 | 3,0325   | 0,9336 |     |        |               |
| Dürüstlük                  | Evet         | 210 | 2,9055   | 0,9063 | 380 | -2,659 | <b>*0,008</b> |
|                            | Hayır        | 172 | 2,6552   | 0,9215 |     |        |               |
| Tarafsızlık                | Evet         | 210 | 2,841    | 1,0122 | 380 | -1,546 | *0,123        |
|                            | Hayır        | 172 | 2,9977   | 0,9518 |     |        |               |
| Mesleki Yeterlilik ve Özen | Evet         | 210 | 2,9      | 1,0073 | 380 | -0,976 | *0,33         |
|                            | Hayır        | 172 | 3,0012   | 1,0094 |     |        |               |

**Tablo 4.13 (devamı)** Katılımcıların Etik Algısı Puanlarının Etik Eğitimi İçin Farklılıklarına Ait Bulgular

|                  |       |     |        |        |     |        |        |
|------------------|-------|-----|--------|--------|-----|--------|--------|
| Gizlilik         | Evet  | 210 | 2,9538 | 1,1687 | 380 | -1,001 | *0,318 |
|                  | Hayır | 172 | 3,0692 | 1,0597 |     |        |        |
| Mesleki Davranış | Evet  | 210 | 3,0355 | 1,0867 | 380 | -1,356 | *0,176 |
|                  | Hayır | 172 | 3,1872 | 1,0890 |     |        |        |

\***P<0,05** \* **t>1,96 (sd:2/380)**

Katılımcıların etik algısı düzeylerinin ve alt boyutlarının etik eğitimi değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğini belirlemek için bağımsız örneklem t testi yapılmıştır. Araştırma sonucuna göre katılımcıların “Etik Algısı” düzeylerinin etik eğitimi alıp almama durumuna göre farklılığı istatistiksel olarak %95 güven düzeyinde anlamlı olmadığı belirlenmiştir ( $t = -1.588$ ;  $p = .113$ ;  $p < .05$ ).

Katılımcıların etik eğitimi değişkenine göre “Dürüstlük” alt boyut puanlarında istatistiksel olarak %95 güven düzeyinde anlamlı bir farklılaşmaya neden olduğu belirlenmiştir. ( $t = -2.659$ ;  $p = .008$ ;  $p < .05$ ). Etik eğitimi alan ( $\bar{x} = 2.90$ ) katılımcıların Dürüstlük puanlarının etik eğitimi almayanlara ( $\bar{x} = 2.65$ ) göre daha yüksek olduğu belirlenmiştir.

**Katılımcıların “Tarafsızlık, Mesleki Yeterlilik ve Özen, Gizlilik, Mesleki Davranış” alt boyutlarının etik eğitimi alıp almama durumuna göre farklılığı istatistiksel olarak %95 güven düzeyinde anlamlı olmadığı belirlenmiştir ( $p > .05$ ).**

#### **4.8.9 Katılımcıların Etik Algısı Düzeyleri İle Alt Boyutları Arasındaki İlişkiye Ait Korelasyon Analizi Sonuçları**

**Tablo 4.14** Katılımcıların Etik Algısı Düzeyleri İle Alt Boyutları Arasındaki İlişkiye Ait Korelasyon Analizi Sonuçları

|             |   | <b>Dürüstlük</b> | <b>Tarafsızlık</b> | <b>Mesleki Yeterlilik ve Özen</b> | <b>Gizlilik</b> | <b>Mesleki Davranış</b> |
|-------------|---|------------------|--------------------|-----------------------------------|-----------------|-------------------------|
| Etik Algısı | r | ,877**           | ,941**             | ,958**                            | ,941**          | ,920**                  |
|             | p | <b>0,00</b>      | <b>0,00</b>        | <b>0,00</b>                       | <b>0,00</b>     | <b>0,00</b>             |
|             | N | 383              | 383                | 383                               | 383             | 383                     |

\*\* $P < 0,01$

Katılımcıların etik algısı düzeyleri ile “Dürüstlük, Tarafsızlık, Mesleki Yeterlilik ve Özen, Gizlilik, Mesleki Davranış” düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki olup

olmadığını belirlemek için pearson korelasyon katsayısı incelenmiştir. Yapılan korelasyon analizi sonucuna göre Etik Algısı Düzeyleri ile Dürüstlük Düzeyleri arasında istatistiksel olarak %99 güven düzeyinde pozitif yönlü yüksek kuvvette anlamlı bir ilişki olduğu belirlenmiştir. ( **$r=.877$**  ,  **$p=.000$**  ,  **$p<.01$** )

Katılımcıların Etik Algısı Düzeyleri ile Tarafsızlık Düzeyleri arasında istatistiksel olarak %99 güven düzeyinde pozitif yönlü yüksek kuvvette anlamlı bir ilişki olduğu belirlenmiştir. ( **$r=.941$**  ,  **$p=.000$**  ,  **$p<.01$** )

Katılımcıların Etik Algısı Düzeyleri ile Mesleki Yeterlilik ve Özen Düzeyleri arasında istatistiksel olarak %99 güven düzeyinde pozitif yönlü yüksek kuvvette anlamlı bir ilişki olduğu belirlenmiştir. ( **$r=.958$**  ,  **$p=.000$**  ,  **$p<.01$** )

Katılımcıların Etik Algısı Düzeyleri ile Gizlilik Düzeyleri arasında istatistiksel olarak %99 güven düzeyinde pozitif yönlü yüksek kuvvette anlamlı bir ilişki olduğu belirlenmiştir. ( **$r=.941$**  ,  **$p=.000$**  ,  **$p<.01$** )

Katılımcıların Etik Algısı Düzeyleri ile Mesleki Davranış Düzeyleri arasında istatistiksel olarak %99 güven düzeyinde pozitif yönlü yüksek kuvvette anlamlı bir ilişki olduğu belirlenmiştir. ( **$r=.920$**  ,  **$p=.000$**  ,  **$p<.01$** )

## BÖLÜM 5

### 5. SONUÇ

Sosyal hayatta ahlaki normlar genel olarak toplum bünyesinde bulunan tüm bireyleri ilgilendirmektedir. Etik olgusu da sosyal yapı ile mesleğe dayalı bir kavram şeklinde de değerlendirilmektedir. Meslek etiği yoğunlukla etik algının mesleki alana entegrasyonu olarak da bilinmektedir.

Muhasebe mesleğinin de farklı branşlara göre kendine özgü nitelikleri bulunduğu bilinmektedir. Özellikle objektif, yalın ve toplumsal yükümlülük konularında yasal dayanak söz konusu olmamaktadır. Yasaların kesinlikle eğitim aracılığı ile kazanılarak ahlaki olarak bağdaşması beklenmektedir.

Etik kurallara uymanın birçok sektörde önemli olmasına karşılık muhasebe mesleği içerisindeki önemi çok daha yüksektir. Bu kapsamda muhasebe meslek mensubu adaylarının güvenilir ve saygın birer meslek mensubu olabilmesi için etik kurallara uymaları daha eğitim hayatlarında aşılmalıdır. Bu araştırma sonucunda elde edilen veriler ışığında muhasebe meslek mensubu adayları ve farklı kademelerde eğitimlerine devam eden öğrencilerin muhasebe meslek etiği konusundaki bilinçlerinin ölçülmesi ve bu doğrultuda önerilerin geliştirilmesi oldukça önemlidir.

Yapılan araştırma sonucunda katılımcıların vermiş olduğu yanıtlar doğrultusunda elde edilen bulgulardan kısaca bahsetmek gerekirse;

Etik Algısı Ölçeğine ait betimsel istatistikler incelendiğinde, katılımcıların etik algısı düzeylerinin orta seviyede olduğu,

Etik Algısı Ölçeğinde yer alan “Meslek mensuplarının meslekleri ile ilgili hem yasal hem de etik ilkelere uymalarının önemli olduğunu düşünüyorum.” ifadesinin 3,37 ortalama ile en yüksek düzeye sahip ifade olduğu,



Etik Algısı Ölçeğinde yer alan “Mükelleflerin meslek etiğine yeterli saygıyı gösterdiğini düşünüyorum.” ifadesinin ise 2,52 ortalama ile en düşük düzeye sahip ifade olduğu,

Katılımcıların etik algıları düzeylerinin eğitim durumu değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğini belirlemek için yapılan tek yönlü Anova testi sonucuna göre katılımcıların etik algısı düzeylerinin eğitim durumlarına göre farklılığının istatistiksel olarak %95 güven düzeyinde anlamlı olduğu,

Eğitim durumu yüksek lisans ( $\bar{x}=3.16$ ) olan katılımcıların etik algılarının eğitim durumu lisans ( $\bar{x}=2.80$ ) olanlara göre daha yüksek olduğu,

Katılımcıların etik algısı düzeylerinin ve alt boyutlarının etik eğitimi değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğini belirlemek için yapılan bağımsız örneklem t testi sonucuna göre katılımcıların etik algısı düzeylerinin etik eğitimi alıp almama durumuna göre farklılığının istatistiksel olarak %95 güven düzeyinde anlamlı olmadığı,

Katılımcıların etik algısı düzeyleri ile “Dürüstlük, Tarafsızlık, Mesleki Yeterlilik ve Özen, Gizlilik, Mesleki Davranış” düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığını belirlemek için yapılan Korelasyon Analizi sonucuna göre katılımcıların etik algısı düzeyleri ile “Dürüstlük, Tarafsızlık, Mesleki Yeterlilik ve Özen, Gizlilik, Mesleki Davranış” düzeyleri arasında istatistiksel olarak %99 güven düzeyinde pozitif yönlü yüksek kuvvette anlamlı bir ilişki olduğu, tespit edilen önemli bulgular arasındadır.

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensubu adaylarının muhasebe meslek etiği ölçeğinde yer alan ifadelerle verdikleri yanıtlar sonucu elde edilen verilerin değerlendirilmesi ile muhasebe meslek mensubu adaylara verilen mesleki derslerin etik eğitim programları ile desteklenmesi gerektiği sonucuna varılmıştır. Ayrıca elde edilen sonuçlar ile adayların etik algılarının yüksek olduğu ancak yine de yeterli seviyede olmadığı saptanmıştır. Etik değerlerin uygulama alanı geliştirilerek muhasebe meslek mensubu adaylara verilen etik eğitimlerin uygulanabilirliğinin artırılması amacıyla etik eğitimi konusunda profesyonel meslek mensupları ile çalışılması yoluna gidilmelidir. Mesleki bilgi ve beceriyi etik değerlerle yansıtan meslek mensupları aday meslek mensupları için rol model olmalıdır.

Yapılan araştırma sonucunda elde edilen veriler ışığında muhasebe mesleğinde etik tutumların gelişimine katkı sağlamak amacıyla bazı öneriler geliştirilerek aşağıda sunulmuştur.

Muhasebe meslek mensubu adayı öğrencilere etik eğitiminin öğrenim aşamasında teorik derslere entegre edilerek yükseköğrenim kurumları ve mesleki faaliyet sürdüren meslek birlikleri ile ortak protokol altında eğitim programları planlanması ve sürecin takip edilmesi ile ilgili girişimlerde bulunulması önerilmektedir.

Muhasebe mesleğinin gelecekteki temsilcileri olan muhasebe meslek mensubu adayı öğrencilerin daha güvenli ve emniyetli koşullarda meslek etiğini ön planda tutarak görev almasını sağlamak amacıyla kanun koyucular tarafından konuya ilişkin daha net ve cezai yaptırım niteliği ağır basan caydırıcı yasaların uygulamaya konulmasının uygun olacağı önerilmektedir.

Muhasebe meslek mensubu adaylarının teorik eğitiminin yanı sıra görevin icrasına yönelik saha tecrübelerine de katkı sağlanması amacıyla meslek mensupları ile birlikte çalışma koşullarında daha aktif rol almalarının ön planda tutularak mesleki staj eğitimlerinin artırılması önerilmektedir.

Toplumsal çıkar gruplarının beklenti ve ihtiyaçlarının her geçen gün artması sonucu meydana gelen değişimlere adapte olunması ve mesleğin icrasında uyulması gereken etik ilkeler konusunda düzenlenen konferans, seminer vb. faaliyetlere katılımlarda muhasebe meslek mensubu adaylarının da planlanması önerilmektedir.

Muhasebe meslek mensubu adaylarının güvenilir ve saygın birer meslek mensubu olabilmesi için etik kurallara uymaları maksadıyla bundan sonra yapılacak çalışmalarda şeffaflık, ticaret kültürü, rekabet koşulları ve çevrenin muhasebe meslek mensubu adaylarının etik davranışlarındaki etkileri üzerinde durulması önerilmektedir.

## KAYNAKÇA

- Adin, D., & Baloğlu, Y. (2008) Toplumsal Yatırım Aracı Olarak Kurumsal Sosyal Sorumluluk: “İMKB Ulusal 100” Şirketleri Örneği.  
AICPA, <http://www.aicpa.org>.
- Akay, H. (2002). Muhasebe Mesleğinde Etik, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Hakemli Dergisi Öneri,5(8), 83-90
- Akbaş, H. E., Çalışkan, A. Ö., & Özarslan, E. (2009). Muhasebe Mesleğinde Etik Algısı ve Etik Dışı Davranışlarla İlişkisi: İşletme Bölümü Öğrencileri Üzerine Bir İnceleme. Öneri Dergisi, 8(32), 175-184.
- Akdoğan, H. (2003). Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemine Meslek Mensuplarının Yaklaşımları.
- Akdoğan, H. (2005). Muhasebe Meslek Etiğinde Teleolojik ve Deontolojik Yaklaşımların Karşılaştırılması, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, 10, 297-299
- Akın, O, Özdaşlı, K. (2014). Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Uymaları Gereken Etik İlkelere Uyuma Düzeyine Yönelik Meslek Mensupları İle Meslek Yüksek Okulu Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin Algıları. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (63), 59-74
- Akpınar, T. (2019) Muhasebe Mesleğinde Etik Kurallar. Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi.
- Alver, K. (2010). Kültür Sosyolojisi ve Kültürel Çalışmalar. İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi.
- Arı, A. (2020). İşletme Fakültelerinde Verilen Muhasebe Derslerinin Muhasebecilik Mesleğine Etkisinin Ölçümü. (Master's Thesis, Batman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü).
- Arıkan, Y. (2015). Meslek Hukuku Uygulamaları, İstanbul: İstanbul Serbest MİMMO Yayınları.

- Armağan, E. A., & Nazilli-Aydın, S. K. (2017) Pazarlama Açısından Etik
- Armstrong, M. B., Ketz, J. E., & Owsen, D. (2003). Ethics Education İn Accounting: Moving Toward Ethical Motivation And Ethical Behavior. *Journal of Accounting education*, 21(1), 1-16.
- Arsoy, A. P., Tuba, B. & Selimoğlu, S. (2014). Muhasebe Eğitimindeki Bilgi, Beceri ve Eğitim Tekniklerinin Gerekliklerine İlişkin Beklentiler: Türkiye'deki Akademisyenlere ve Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 10(23), 121-136.
- Ay, M., & Güler, E. (2011). Öğrencilerin Etik Değerleri: Meslek Yüksekokulu Öğrencilerine Yönelik Bir Araştırma. III. Ulusal Kurumsal Yönetim, Yolsuzluk, Etik ve Sosyal Sorumluluk Konferansı, Nevşehir, 14.
- Ayboğa, H. (2002). Globalleşme Sürecinde Muhasebe Alanındaki Gelişmelere Ülkemizin Uyumu. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(8).
- Ayvaz, E., & Geçkil, T. (2018). Muhasebe Mesleğinde Etik: Muhasebe Meslek Mensuplarının Tutumlarını Ölçme Sorunsalı. *Third Sector Social Economic Review*, 53(1), 17-33.
- Bampton, R., & Cowton, C. J. (2002). Pioneering İn Ethics Teaching: The Case Of Management Accounting İn Universities İn The British Usles. *Teaching Business Ethics*, 6(3), 279-295.
- Bektöre, S. (2003). Muhasebe Mesleği, Etik ve Enron Olayı. *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 19(1), 1-9.
- Bilen, A., & Yılmaz, Y. (2014). Muhasebe Mesleğinde Etik ve Etik İlgili Çalışmalar. *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(6), 57-72.
- Blanthorne, C., Kovar, S. E., & Fisher, D. G. (2007). Accounting Educators' Opinions About Ethics İn The Curriculum: An Extensive View. *Issues in Accounting Education*, 22(3), 355-390.
- Bolat, O. İ. (2006) İş Etiği Olgusu Üzerine Ayrıntılı Bir Kavramsal Değerlendirme: İş Etiği ve Verimlilik İlişkisi. *Verimlilik Dergisi*, (2).
- Celayir, D. (2020). Kaliteli Finansal Raporlamada Muhasebe Meslek Etiğinin Önemi. *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 30(1), 199-210.
- Civan, M., & Yıldız, F. (2003). Globalleşme sürecinden muhasebe meslek eğitiminin etkilenmesi. *Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, 16-19.

- Civan, M., & Yıldız, F. (2003). Globalleşme Sürecinden Muhasebe Meslek Eğitiminin Etkilenmesi. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 16-19.
- Civelek, M. A., & Durukan, B. (1998). Günümüz Koşullarında Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Muhasebe Denetiminde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, Antalya: İSMMMO Yayını.
- Cohen, J. R., Pant, L. W., & Sharp, D. J. (2001). An Examination Of Differences İn Ethical Decision-Making Between Canadian Business Students And Accounting Professionals. *Journal of Business Ethics*, 30(4), 319-336.
- Cooper, B. J., Leung, P., Dellaportas, S., Jackling, B., & Wong, G. (2008). Ethics Education For Accounting Students—A Toolkit Approach. *Accounting Education: An International Journal*, 17(4), 405-430.
- Çetin, A. C., & Dağlı, S. Ş. (2014). Muhasebe Meslek Etiği ve Meslek Mensuplarının Etik Hakkındaki Görüşleri Üzerine Isparta İlinde Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (20), 55-84.
- Çetin, İ. (2012). İnsan Davranışlarının Kültürel Temelleri.
- Çınar, O., & Güney, S. (2012). Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (Smmm) Etik Algıları: Erzurum Örneği. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26(2), 91-106.
- Çiftçi, Y. & Çiftçi, B. (2003). Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 923
- Çubukçu, S. (2012). Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Komitesi Düzenlemeleri Çerçevesinde Etik Eğitime İlişkin Durum Analizi.
- Çukacı, Y. (2006). Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Meslek Elemanının Etik Anlayışı ve İzmir İlinde Bir Uygulama. *Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(1), 89-111
- Dağ, Y. (2016). Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Teknolojileri Kullanım Kararına Etki Eden Faktörler Üzerine Bir Alan Araştırması. (Master's Thesis, İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü).
- Dağlı, S. Ş. (2013). Muhasebe Meslek Etiği Ve Meslek Mensuplarının Etik Hakkındaki Görüşleri Üzerine Isparta İlinde Bir Uygulama, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Isparta.

- Daştan, A. (2009). Etik Eğitiminin Muhasebe Eğitimindeki Yeri ve Önemi: Türkiye Değerlendirmesi. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26(1), 281-311.
- Deran, A., Savaş, İ., & Fırat, E. (2014). Muhasebe Meslek Mensubu Adaylarının Etiksel Davranış, Kişisel ve Yönetmel Beceri Kriterleri Açısından Değerlendirilmesi. *Ejovoc (Electronic Journal Of Vocational Colleges)*, 4(1), 42-58.
- Doğan, N. (2009). İş Etiği ve İşletmelerde Etik Çöküş. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 8(16), 179-200.
- Ergün, K., Yılmaz, O., Yılmaz, G., (2015) İşletmelerde Etik. Doğu Üniversitesi. EM356 İşletme ve Toplum Dersi.
- Ertaş, F. C., & Arslan, M. C. (2009). Bağımlı ve Bağımsız Muhasebecilerin Meslek Etiği Algılama Düzeylerine İlişkin Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 27, 23-42.
- Erturan, İ. E., & Bekar, İ. (2015). Denetçilerin Meslek Etiği Algısının Hofstede'in Kültür Kuramı Işığında Değerlendirmesi.
- Fidan E. M. & Subaşı, Ş. (2014). Muhasebe Meslek Mensubu Adaylarının Etik Algıları: İstanbul İli Örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 111-130
- Fikret, O. (1999). Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakının Yeri ve Önemi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(4).
- Genç, M. (2019). Muhasebede Etik ve Muhasebe Hataları.
- Ghaffari, F., Kyriacou, O., & Brennan, R. (2008). Exploring The Implementation Of Ethics In Uk Accounting Programs. *Issues in Accounting Education*, 23(2), 183-198.
- Gordon A., Floyd A. (1924) *Social Psychology*.
- Gökalp, N. (2014). Kişi Olmanın Değeri ve Değerlerin Kişi Olmadaki Yeri. *Değerler Eğitimi Dergisi*, 12(27), 123-134.
- Gül, H. & Gökçe, H. (2008). Örgütsel Etik ve Bileşenleri, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(1), 377-389
- Gül, H. (2006). Etik Dışı Davranışlar ve Ussallaştırılması: Devlet Hastanelerinde Bir Uygulama, *Selçuk Üniversitesi Karaman İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10, 65-79
- Gül, K. & Ergün, H. (2004). Muhasebe Mesleğinde Etik, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, İstanbul, 1(11), 55-56

- Güney, S., & Çınar, O. (2012). Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) Etik Algıları: Erzurum Örneği. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26(2), 91-106
- Güredin, E. (1997). Denetçinin Meslek Ahlakı, Standartlar ve Uygulamadan Örnekler. III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı.
- Hasanoğlu, E., (2014) Meslek, Meslek Etiği ve Etik Kodlar.
- Hiltebeitel, K. M., & Jones, S. K. (1992). An Assessment Of Ethics Instruction In Accounting Education. *Journal of Business Ethics*, 11(1), 37-46.
- Holmes, K., Marriott, L., & Randal, J. (2012). Ethics And Experiments In Accounting. *Pacific Accounting Review*.
- Hurt, R. K., & Thomas, C. W. (2008). Implementing A Required Ethics Class For Students In Accounting: The Texas Experience. *Issues In Accounting Education*, 23(1), 31-51.
- İşgüden, B. (2007). Sosyal ve Kültürel Değerlerin Muhasebe Meslek Etiği Üzerine Etkileri, Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir.
- Kasapoğlu, A. G. (2008). Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısında Bağımsız Denetçinin Tutumu ve Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma. Adapazarı: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
- Kirik, Z. (2007). Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar'da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma. (Master's Thesis, Anadolu Üniversitesi).
- Koç, V. (2010). Muhasebe Meslek Etiği ve Meslek Mensuplarının Mükellefin Vergi Uyumu Üzerindeki Etkileri: Manisa İli Örneği. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi
- Koçyiğit, S. Ç., Uzuner, M., Salgın, e., & Yüksek, M. (2017). Öğrencilerin Muhasebe Meslek Etiği Algısı: Gazi Üniversitesinde Bir Uygulama. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10(2), 158-177.
- Köse, A., & Yılmaz, F. (2003). Mesleki Yeterlilik Öncesi IFAC'ın Meslek Kuralları. Türkiye VI. Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı (16-19 Nisan 2003), 19
- Kuçuradi, İ. (2003). Etik ve Etikler. *Türkiye Mühendislik Haberleri*, 423(1), 7-9.
- Kurnaz, N., & Gümüş, Y. (2010). Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin Muhasebe Mesleği İle İlgili Etik Dışı Davranışlara İlişkin Algı Analizi: Dumlupınar

- Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu Örneği. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (46), 157-174.
- Kurt, G, Okan, P, Başer, F. (2010). Muhasebe Meslek Mensubu Olabilecek Öğrencilerin Meslek Etiği Konusundaki Algılama ve Eğilimlerinin Belirlenmesi. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 3 (1), 1-20.
- Kurtcebe, E. (2008). 21. Yüzyılda Muhasebe Mesleğinin Vizyonu. (Master's Thesis).
- Kutlu, H. A. (2011). Muhasebe Meslek Ahlakı. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danışmanlık Tic. Ltd. Şti.
- Kutluk, F. A., & Ersoy, A. (2011). Muhasebe Meslek Üyelerinin Etik Yargı Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma/A Research About Ethical Judgment Levels of Accountants. Ege Akademik Bakis, 11(3), 425.
- Kutluk, F.A. (2010). Davranışsal Muhasebe Çerçevesinde Etik Konusunun Değerlendirilmesi, Doktora Tezi, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya
- Küçüköğlü, M. T. (2012). Etik Değerler ve Etiğin Kurumsallaşması, Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, 4(1), 177-185
- Marşap, B. ve Akbulut, Y. (2002). Türkiye’de Siyasi Partilerce Uygulanan Muhasebe Sisteminin Değerlendirilmesi ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi Açısından Siyasi Partilerde Uygulanacak Muhasebe Sistemi ve Muhasebe Denetimi Önerisi, Marmara Üniversitesi Türkiye XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, Bodrum.
- Martinov-Bennie, N., & Mladenovic, R. (2015). Investigation of The Impact Of An Ethical Framework And An İntegrated Ethics Education On Accounting Students’ Ethical Sensitivity And Judgment. Journal Of Business Ethics, 127(1), 189-203.
- Megep, T. M. E. B. (2012). Halkla İlişkiler ve Organizasyon Hizmetleri. Protokol ve Görgü Kuralları.
- Oral, B., Çoban, A., Bars M. (2019) Eğitimde Ahlak ve Etik. Editör, Pegem Akademi, Ankara.
- Orman, S.,& Parlak, Z. (Eds.). (2009). İşletmelerde İş Etiği. İstanbul Ticaret Odası.
- Ömürbek, V. (2003). Kurumsal Kaynak Planlamasında Muhasebe Bilgi Sisteminin Rolü: Gıda Sektöründe Uygulama. (Doctoral Dissertation, Sosyal Bilimler).



- Önal, S., & Gürbüz, İ. S. (2018). Muhasebede Etik İlkeler ve Mersin İlinde Bir Uygulama. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 4(3), 258-273.
- Özbirecikli, M , Kıymetli Şen, İ . (2018). The Education-Related Developments In Accounting Profession In Turkey: A Comparative Review With International Education Standards. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, MODAV 15. Uluslararası Muhasebe Konferansı Özel Sayısı, 266-293.
- Özbirecikli, M., & Ural, T. (2006). Muhasebe Mesleğinde Yaşanan Etikdışı Davranışların Tespiti ve Etiksel Değerlendirmesi: Türkiye Örneği. *İktisat İletme ve Finans*, 21(248), 102-119.
- Özçelik, H., & Keskin, S. (2017). Muhasebe Meslek Etiği ve Uygulamaları: Batı Akdeniz Bölgesinde Bir Araştırma. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(2), 138-150.
- Özer, G. & Uyar, M. (2010). Muhasebecilerin Etik Oryantasyonlarının Meslekî Bağlılığa Etkisi Üzerine Bir İnceleme, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*,48, 89-100
- Özkan, A., & Hacıhasanoğlu, T. (2012). Muhasebe Meslek Mensuplarının Kişilik Özellikleri ve Etik Karar Verme Davranışları Arasındaki İlişkiler. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5(2), 37-52.
- Özkaya, İ. N. (2008). Muhasebe Etiği ve Bir Uygulama. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli.
- Özmen, F., & Güngör, A. (2008). Eğitim Denetiminde Etik. *İnönü Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 9(15), 137-155.
- Özocak, H.,& Baş, M. (2001). Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik, Bağımsızlık ve Tarafsızlık. *Mali Çözüm Dergisi*. S, 56
- Resmi Gazete, 2007, Sayı: 26675 Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik.
- Saban, M.,& Atalay, B. (2005). Yönetim Muhasebecileri Açısından Etik ve Etik Davranışın Önemi. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Eylül, (s 52)
- Sakarya, Ş, Kara, S. (2010). Türkiye'de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2010 (1), 57-72.

- Selimoğlu, S. K. (2006). Türk Muhasebe Uygulamalarında Etik. Mali Çözüm Dergisi. 76, 437-456
- Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu. (3568 Sayılı Kanun.)
- SM ve SMMM ve YMM Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı, 2011
- Soylu, Y. (2010). Muhasebe Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeylerinin Meslek Etiğinin Algılanması Üzerindeki Etkisi, Yüksek Lisans Tezi, Selçuk üniversitesi, Konya.
- Sökmen, A., & Ekmekçioğlu, E. B. (2013). Yönetici Etik Davranışlarının Sınır Birim Çalışanlarının Motivasyon ve İş Tatmini Üzerindeki Etkisi: Adana'da Bir Araştırma. İşletme Araştırmaları Dergisi, 5(4), 87-104.
- Sünnetçi, N.,K. (2020). Etiğın Muhasebe Mesleği Açısından Önemi: Olympus Skandalı Vaka Analizi, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Şengel, S. (2010). Sürekli Muhasebe Meslek Eğitiminin Önemi ve Bir Değerlendirme. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (47), 81-94.
- Şengün, M., & Mevlüt, K. A. Y. A. (2007). Ahlaki olgunluk Ölçeği: Geçerlik ve Güvenirlik Çalışması. Ondokuz Mayıs Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi, 24(24-25), 51-64.
- T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, (2006) Meslek Etiği, Mesleki Eğitimi ve Öğretimi Güçlendirilmesi Projesi, Syf: 11-14 Ankara.
- Thomas, S. (2012). Ethics and Accounting Education. Issues in Accounting Education, 27(2), 399-418.
- Topçu, F. (2015). İşletme Stratejisinin Bir Unsuru Olarak Etik: Planlamadan Uygulama. 6.Türkiye Etik Kongresi (s. 3). İstanbul: TÜRMOB Yayınları-488
- Topoğlu, E., & Gökdeniz, İ. (2019) Kültür ve İnanç Farklılıklarının, İşletmelerin Temel Pazarlama Stratejilerine Etkileri. Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 12(1), 57-73.
- Toraman, C. (2002). "Enron Olayı ve Bu Olaydan Çıkarılması Gereken Dersler", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, s.15,84 vd.
- Toraman, C.,& Akçan, A. (2003). Muhasebe Denetiminde Etik Teori. Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak, 59-69
- Torlak, Ö. (2013) İş Etiği. T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 3011.

- Tugay, O., & Kılıç, M. B. (2017). Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yönelik Tutum Ölçeğinin Geliştirilmesi: Geçerlilik ve Güvenirlik Çalışması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(3), 760-780.
- Tugay, O., & Ömürbek, V. (2014). Meslek Yüksekokullarında Verilen Muhasebe Derslerinin Uygulamada Kullanılma Düzeyi ve Yeterliliği Üzerine Bir Araştırma. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(3), 53-74.
- Türk Ticaret Kanunu. (6102 Sayılı Kanun.)
- Türk, Z. & Sağlar, J. (2008). Denetim Firmalarının Karşılaşabilecekleri Ahlaki Sorunlar ve Bir Saha Araştırması.
- Türk, Z., (2004), *Muhasebe Meslek Ahlakı*, Nobel Kitapevi, Adana.
- Uçma, T. (2007). *Muhasebe Meslek Mensubu Olmak İsteyenlerin Etik Değer Anlayışlarının Belirlenmesi ve Muğla Üniversitesi Uygulaması*, Yüksek Lisans Tezi, Muğla Üniversitesi. Muğla.
- Uslu, S. (1998), "Muhasebe Mesleği Meslek Ahlakı ve Moral Değerler," *Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı*, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu (İstanbul: İSMMMOMO Yay.).
- Uyar, S. (2005). *Muhasebe Mesleğinde Etik İle İlgili Düzenlemeler*. <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/suleyman/001/>
- Uyar, S., Kahveci, A., & Yetkin, M. (2015). Öğrencilerin Muhasebe Meslek Etiği Algısı: ALTSO Meslek Yüksekokulu Örneği. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(1), 237-247.
- Ünsal, A., (2007), *İşletmelerde Muhasebe Yöneticilerinin Etiksel Karar Süreci*, Yayınlanmamış Doktora Tezi. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Ünsal, A., (2009). *Muhasebe Etik Eğitim Sistem Bileşenlerinde Sürekli Etkin Eğitim*.
- Vecdi, A. (2014). İnsan ve Norm. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 72(1), 17-42.
- Yazıcı, M. (2016). Değerler ve Toplumsal Yapıda Sosyal Değerlerin Yeri. *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 24(1), 209-223.
- Yeşil, S. (2013). Kültür ve Kültürel Farklılıklar: Liderlik Açısından Teorik Bir Değerlendirme. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 12(44), 52-81.

- Yılmaz, E. (2010). Teleolojik Etik ve Deontolojik Etik' in Karşılaştırması (J. S. Mill ve 1. Kant ile Sınırlandırılmış Olarak). Yüksek Lisans Tezi. Erzurum, Türkiye: T.C. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Felsefe Anabilim Dalı.
- Yükselbaba, Ü. (2017). Society, Order And Law According To Émile Durkheim: Evolution Of Law And Punishment. İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, 75(1), 191-226.
- Zaif, F., & Ayanoglu, Y. (2007). Muhasebe Eğitiminde Kalitenin Arttırılmasında Ders Programlarının Önemi: Türkiye'de Bir İnceleme. Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 9(1), 115-136.

## EKLER

### Ek 1. Anket Formu

1. Cinsiyetiniz?  
 Erkek  
 Kadın
2. Şu anda görmekte olduğunuz Eğitim?  
 Ticaret Meslek Lisesi Öğrencisi  
 Ön Lisans Öğrencisi  
 Lisans Öğrencisi  
 Yüksek Lisans Öğrencisi
3. Eğitim sürecinizde etik eğitimi aldınız mı?  
 Evet  
 Hayır

### Muhasebe Meslek Etiği

| Soru No | İfadeler   | Kesinlikle Katılmıyorum | Katılmıyorum | Kararsızım | Katılıyorum | Kesinlikle Katılıyorum |
|---------|--|-------------------------|--------------|------------|-------------|------------------------|
| 1       | Türkiye’de meslek mensuplarının etik ilkelere uymada yeterli özeni gösterdiğini düşünüyorum.                     |                         |              |            |             |                        |
| 2       | Meslek mensuplarının yasaların yetersiz kaldığı durumlar olsa bile etik ilkelerine bağlı kaldığını düşünüyorum.  |                         |              |            |             |                        |
| 3       | Meslek mensuplarının mükelleflerin ve kamunun çıkarlarını eşit şekilde koruduğunu düşünüyorum.                   |                         |              |            |             |                        |
| 4       | Meslek mensuplarının etik ilkelerine bağlılığının mesleğe olan güveni ve saygınlığını arttıracığını düşünüyorum. |                         |              |            |             |                        |
| 5       | Mükelleflerin meslek etiğine yeterli saygıyı gösterdiğini düşünüyorum.   |                         |              |            |             |                        |

## Ek 1. Anket Formu (Devamı)

|    |   |  |  |  |  |  |
|----|---|--|--|--|--|--|
| 6  | Meslek mensuplarının mesleki kararlarını alırken dış etkenlerden etkilenmediğini düşünüyorum.   |  |  |  |  |  |
| 7  | Meslek mensuplarının yasalar çerçevesinde mükelleflerin hakkını koruduğunu düşünüyorum.   |  |  |  |  |  |
| 8  | Meslek mensuplarının kamu ve mükellef baskısı olmadan karar verdiklerini düşünüyorum.   |  |  |  |  |  |
| 9  | Meslek mensuplarının yasaları mümkün olduğunca mükellef lehine yorumladığını düşünüyorum.   |  |  |  |  |  |
| 10 | Ülkemizde etik ilkelerin yerleşmesi için firmaların üst yönetimlerinin de etik ilkeleri desteklemesi gerektiğini düşünüyorum.                   |  |  |  |  |  |
| 11 | Etik konusunda eğitim ve öğretim sürecinde daha fazla yer verilmesi gerektiğini düşünüyorum.  |  |  |  |  |  |
| 12 | Türkiye’de meslek öncesi etik ilkeleri ile ilgili yeterli eğitimin verildiğini düşünüyorum.   |  |  |  |  |  |
| 13 | Meslek mensuplarının muhasebe ilke ve standartlarını tam, doğru ve eksiksiz bir şekilde uyguladıklarını düşünüyorum.                            |  |  |  |  |  |
| 14 | Meslek mensuplarına yönelik meslek içi eğitim ve seminerlerin artırılmasının etik ilkelerinin daha iyi algılanmasını sağlayacağını düşünüyorum. |  |  |  |  |  |
| 15 | Meslek mensuplarının kendilerini mesleki alanda yeterince geliştirdiklerini düşünüyorum.  |  |  |  |  |  |
| 16 | Meslek mensuplarının mükelleflere ait bilgileri üçüncü şahıslarla paylaşmadığını düşünüyorum.   |  |  |  |  |  |
| 17 | Meslek mensuplarının mükelleflerin isteği doğrultusunda yasalarca uygun görülen bilgileri verdiğini düşünüyorum.                                |  |  |  |  |  |
| 18 | Meslek mensuplarının ilgili taraflara doğru ve yeterli bilgileri verdiğini düşünüyorum.   |  |  |  |  |  |

**Ek 1. Anket Formu (Devamı)**

|    |  |  |  |  |  |  |
|----|--|--|--|--|--|--|
| 19 | Yasal bir zorunluluğun olmadığı durumlarda meslek mensuplarının ilgisiz kişi ve kurumlara mükellef ile ilgili bilgileri vermediğini düşünüyorum. |  |  |  |  |  |
| 20 | Meslek mensuplarının ilgili taraflara gerektiğinde bilgi verdiğini düşünüyorum.  |  |  |  |  |  |
| 21 | Meslek mensuplarının meslekleri ile ilgili hem yasal hem de etik ilkelere uymalarının önemli olduğunu düşünüyorum.                               |  |  |  |  |  |
| 22 | Ülkemizde muhasebe meslek etiğiyle ilgili yeterli yasal düzenlemelerin olmadığını düşünüyorum.   |  |  |  |  |  |
| 23 | Meslek mensupları ile mükellefler arasındaki ilişkilerin zaman içerisinde etik davranışları etkilediğini düşünüyorum.                            |  |  |  |  |  |
| 24 | Ahlaki değerlerin yasalara bağlanmasının zor olduğunu düşünüyorum.   |  |  |  |  |  |
| 25 | Meslek mensuplarının gelir düzeyinin etik davranışlarının etkilemediğini düşünüyorum.  |  |  |  |  |  |

## ÖZGEÇMİŞ