

MUHASEBE AÇISINDAN MESLEKİ ŞÜPHECİLİK VE ETİK KAVRAMLARI*

Doç. Dr. Nezh TAYYAR^a
Dr. Öğr. Üyesi Fatma AKYÜZ^b
Öğr. Gör. Dr. Tolga YEŞİL^c
Yeliz USLU^d
Ebru KARA^e

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Temmuz 2020; 13 (2): 215-232*

ÖZ

Etik kavramı; iyiyi-kötüden, doğruyu-yanlıştan, faydalıyı-zararlıdan ayıran uyulması gereken ilke ve kuralların bütünü olacak şekilde ifade edilmektedir. Mesleki şüphecilik ise mesleki etik çerçevesinde denetçi ve meslek mensubunun finansal tablolarda oluşabilecek hata ve hilelerin ortaya çıkarılabilmesi için önemlidir. Muhasebede etik ilkelerine sahip olan meslek mensuplarının güvenilir, yeterli ve bağımsız karar alabilme ile birlikte kendilerini denetleme özelliklerine sahip olması gerekmektedir. Bu noktada mesleki özenin gerektirdiği sorgulayıcı akıl ve septik düşünce doğrultusunda denetim kanıtlarının dikkatli olarak hazırlanması önemlidir.

Bu çalışmada, mesleki şüpheciliğin etik algısı üzerindeki etkisinin incelenmesi amaçlanmaktadır. Bu amaca yönelik olarak Uşak ilinde faaliyet gösteren Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) unvanına sahip meslek mensuplarına anket uygulanmıştır. Anket uygulamasından elde edilen veriler; betimleyici analiz, açıklayıcı faktör analizi, doğrulayıcı faktör analizi ve yapısal eşitlik modeli ile analiz edilmiştir. Çalışma sonucunda muhasebe açısından mesleki şüpheciliğin mesleki etik değerleri üzerinde aynı yönlü etkisi olduğu bulunmuştur.

Anahtar Sözcükler: Mesleki Şüphecilik, Muhasebe Meslek Etiği, Muhasebe Meslek Mensubu, Yapısal Eşitlik Modeli.

JEL Kodları: M40, M42, C40.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Tayyar, N., Akyüz, F., Yeşil, T., Uslu, Y., Kara, E. (2020). Muhasebe Açısından Mesleki Şüphecilik ve Etik Kavramları. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 13 (2), 215-232.

* Makalenin gönderim tarihi: 28.10.2019; Kabul tarihi: 02.03.2020, iThenticate benzerlik oranı %30

^a Uşak Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, nezh.tayyar@usak.edu.tr.

ORCID: [0000-0002-1997-0598](https://orcid.org/0000-0002-1997-0598).

^b Uşak Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, fatma.akyuz@usak.edu.tr.

ORCID: [0000-0002-7309-1586](https://orcid.org/0000-0002-7309-1586).

^c Uşak Üniversitesi, Banaz Meslek Yüksekokulu, tolga.yesil@usak.edu.tr.

ORCID: [0000-0002-3751-5222](https://orcid.org/0000-0002-3751-5222).

^d Uşak Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Bilim Dalı, yelizuslu21@gmail.com.

ORCID: [0000-0003-4907-5217](https://orcid.org/0000-0003-4907-5217).

^e Uşak Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Bilim Dalı, ebru.kara64@hotmail.com.

ORCID: [0000-0001-6056-9184](https://orcid.org/0000-0001-6056-9184).

Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi

Ankara SMMMO

PROFESSIONAL SKEPTICISM AND ETHICS IN TERMS OF ACCOUNTING

ABSTRACT

The concept of ethics is expressed as the whole of the principles and rules to be followed that distinguishes good from bad, right from wrong, useful from useless. Professional skepticism is important in order to reveal errors and tricks that may occur in the financial statements of the auditor and professional member within the framework of professional ethics. Professionals who have ethical principles in accounting should have the ability to audit themselves, as well as to make reliable, sufficient and independent decisions. At this point, it is important to carefully prepare audit evidence in line with the questioning mind and septic thinking required by professional care.

In this study, it is aimed to examine the effect of professional skepticism on ethical perception. For this purpose, a questionnaire was applied to the professional accountant (SMMM), who works in the Uşak province, with the title of Independent Accountant. Data obtained from survey application were analyzed by descriptive analysis, explanatory factor analysis, confirmatory factor analysis and structural equation model. As a result of the study, it was found that professional skepticism has the same directional effect on professional ethical values.

Keywords: Professional Skepticism, Professional Accountant Ethics, Professional Accountant, Structural Equation Modelling.

JEL Codes: M40, M42, C40.

1. GİRİŞ¹

Muhasebe mesleği, son zamanlarda hızla gelişen ekonomik, sosyal, teknolojik ve finansal ilerlemeler ile birlikte toplumları etkileyen önemli bir konuma gelmiştir. Muhasebe meslek mensubunun muhasebe sistemi aracılığıyla üretmiş olduğu bilgiler, gerek işletme ortaklarının gerekse toplumun etkilenmesine neden olmaktadır. Küresel çapta yaşanmış muhasebe skandallarından sonra (Enron, Worldcom, Parmalat, Ahold, Kanebo, Adelphia Communications, Bristol-Myers Squibb, Xerox gibi şirketlerde) meslek etiği olgusu önemli bir hale gelmiştir (Kısakürek ve Alpan, 2010:217). Dünyada yaşanmış olan muhasebe skandallarından sonra yasaların her zaman etkin bir şekilde işlemediği görülmüştür. Bu nedenle, meslek icra edilirken yasal düzenlemelerin yanında etik ilkelerine de uyulması bir zorunluluk halini almıştır ve muhasebe biliminde etik boyutu önemli bir konuma taşınmıştır. Yaşanan skandallar hem ülkemizde hem de dünyada muhasebe mesleğinde etik ilke ve kuralların yeniden gözden geçirilmesine sebep olmuştur. Birey ya da toplumun muhasebe meslek mensuplarından beklediği, yasalara ve genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına uygun davranışlar sergilemek, çevrenin değer yargılarına önem vermek ve güvenilir-dürüst bir biçimde topluma sağlıklı bilgiler

¹ Bu çalışmanın bir kısmı özet bildiri olarak 4-5-6 Eylül 2019 tarihinde II. Business and Organization Research (BOR) konferansında sözlü olarak sunulmuştur.

sunmaktır. Meslek mensuplarının sorumlulukları muhasebe meslek etiğinin bir gereğidir (Yıldız, 2011:156).

Çalışma kapsamında öncelikle muhasebe açısından mesleki şüphecilik ve meslek etiği ile ilgili kavramlar açıklanmıştır. Ayrıca bu kavramlarla ilgili ulusal ve uluslararası boyutta literatür taraması yapılmıştır. Çalışmanın uygulama kısmında ise muhasebe meslek mensuplarının, muhasebe açısından mesleki şüphecilik ve meslek etiği hakkındaki düşünceleri üzerine Uşak ilinde faaliyet gösteren, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) unvanlı meslek mensuplarına yönelik bir anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Anket sorularından elde edilen veriler analiz edilerek gerekli değerlendirmeler ve açıklamalar yapılmıştır. Yapılan analizler sonucunda, meslek mensuplarının muhasebe açısından mesleki şüpheciliğinin mesleki etik değerleri üzerinde aynı yönde ve anlamlı bir etkisi olduğu tespit edilmiştir.

2. MUHASEBE DİSİPLİNİNDE MESLEKİ ŞÜPHECİLİK VE MESLEKİ ETİK KAVRAMLARI

Doğruyu yanlıştan ayırt etmenin ilk yolu şüphe etmekle başlar. Şüphe etmek, inanmak, bilmek gibi sağlıklı çalışan bir zihnin diğer işlevlerinden birisi gibidir. İnsanlığın, tarihi süreçte bilim ve inanç konularında ilerlemesi, doğrunun yanlıştan ayrılması ile başlamıştır. Doğru veya yanlış kabul edilen bilgilerden şüphe edilerek süzgeçten geçirilmesi ile güvenilir bilgiye ulaşılmasının önemi büyüktür (Ceylan, 2012, s.159-160). Ünlü filozof Descartes; şüphe etmeyi, kesin ve güvenilir bilgiye ulaşmadaki bir yöntem olarak ifade etmiştir. Şüphe etmenin insandaki düşünme evresini geliştirdiğini ve bu evre sonucunda, var olan kesin bilgiye ulaştırdığı görüşünü açıklayan Descartes'ın "düşünüyorum öyleyse varım" şeklindeki felsefi sözü, bugün hala geçerliliğini korumaktadır (Öktem, 2000, s.29). Doğrunun yanlıştan ayırt edilmesi olarak tanımlanan etik kavramı ile şüphe etmek birbiriyle ilişkili terimlerdir. Muhasebe meslek mensuplarının da mesleki etik kurallara ulaşırken, öncelikle mesleğini yürütürken karşılaştığı olgu ve olaylardan şüphe etmesi, durumu düşünmesi ve sorgulaması gereklidir. Bu durumu en net biçimde bir diğer ünlü filozof Sokrates; "sorgulanmamış hayat yaşanmaya değer" şeklindeki söylemiyle, alışıl gelmiş olay ve olgulardan şüphe etmenin, sorgulamanın, düşünmenin önemini bir kez daha vurgulamıştır.

AICPA (Amerika Kamu Muhasebecileri Enstitüsü) ise mesleki davranış kuralları; dürüst ve tarafsız davranma, bağımsızlık, standartlara uygun davranma, muhasebe ilkeleri ile uyum, sır saklama, ücret, reklam yasağı, meslek etiğine uyum davranışları olarak belirtilmiştir. IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) 1998 yılında çıkarmış olduğu meslek ahlakı

yasasında etik ilkeler şu şekilde sıralanmıştır (İşgüden ve Çabuk, 2006, s.69);

- Dürüstlük ve tarafsızlık
- Etik çatışmaların engellenmesi
- Mesleki yeterlilik
- Gizlilik
- Vergi uygulamaları
- Muhasebeci olmayanlardan yararlanmanın sorumlulukları
- Ücret ve komisyonlar
- Kamu yararına uygulamalar
- Reklam yapma ve müşteriye yaklaşma biçimidir.

Türkiye’de muhasebe meslek mensupları için 2014 yılında, 28954 sayılı Resmi Gazete’de yer alan “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ” ile mesleki etik değerler açıklanmıştır. Bu tebliğ ile ayrıca muhasebe alanındaki etik eğitiminin nasıl olması gerektiğine dair TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) tarafından net bir çerçeve çizilmiştir.

3. LİTERATÜR TARAMASI

Ulusal ve uluslararası literatür incelendiğinde meslek etiği kavramı ile alakalı birçok farklı çalışmaya rastlanırken, mesleki şüphecilik kavramı ile ilgili nispeten daha az çalışmaya rastlanmıştır. Mesleki şüphecilik ve mesleki etik kavramlarına bir arada yer veren uluslararası çalışmalar olsa da ulusal bir çalışmaya rastlanılmamıştır. Dolayısıyla bu çalışmanın, alanında özgün bir çalışma olduğu düşünülmektedir.

Uluslararası literatürde muhasebe alanında mesleki etik değerlerinin mesleki şüphecilik kavramı üzerindeki doğrudan/dolaylı etkisini birlikte araştıran birçok çalışma bulunmaktadır. Hoos ve diğerleri (2019), çalışma sonucunda hesap verilebilirlik kaynağının manipüle edilmesinin farklı yargılama sonuçlarına yol açtığını bulmuşlardır. Ashari ve diğerleri (2018), mesleki şüphecilik yardımıyla, denetçinin çevresini daha eleştirel olarak değerlendirdiğini ve böylece etik değerlendirmesinin arttığını, etiksel niyetin karar vermeyi pozitif etkilediğini ve mesleki şüpheciliğin etiksel duyarlılığı da pozitif etkilediğini bulmuşlardır. Ciolek (2018), yalnızca muhasebe alanındaki programların, yönetim programına göre anlamlı bir şekilde “bilgi arama” özelliğini artırdığını ve sağlamlık analizi sonucunda cinsiyet, mesleki deneyim ve hizmet süresinin sonuçlar üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisinin olmadığını belirlemiştir. Liu (2018), etik eğitimine katılım ile öğrencilerin mesleki şüphecilikleri arasında pozitif ilişki tespit etmiştir. Zarefar ve diğerleri (2016), deneticinin mesleki

şüphencilüğünün, denetim kalitesi ile denetçinin etik ve tecrübesi arasında aracılık rolünün olduğunu tespit etmişlerdir. Shaub ve Lawrence (1996), durum etiğini onaylayan denetçilerin daha az şüpheli ve daha az mesleki etik ile ilgili olduğunu tespit etmiş ve yeminli mali müşavirlerin mali müşavirlerden daha az şüpheli davrandığını belirtmişlerdir. Mesleki şüphencilüğün etik algısı üzerindeki doğrudan/dolaylı etkisini araştıran uluslararası çalışmalar Agarwalla ve diğerleri (2017), Brown ve diğerleri (2014) ve Anugerah (2011) tarafından yapılmıştır. Agarwalla ve diğerleri (2017), uzman muhasebecilerin kendini kandırma ve mesleki şüphencilik puanlarının, etik derecelendirme notları ile anlamlı bir şekilde ilişkili olmadığını belirlemiş ve muhasebecilerin, etiği vurgulayan bilgilere (mesleki standartlar ve eğitim) daha fazla maruz kalma eğiliminde olması nedeniyle psikolojik özelliklerinin etik değerlerini daha az etkilediğini bulmuşlardır. Brown ve diğerleri (2014), denetçinin mesleki şüphencilik özelliği ne kadar yüksek olursa, daha etik davrandığını tespit etmişlerdir. Anugerah (2011), denetçinin mesleki şüphencilüğü üzerinde etik, denetim deneyimi, sahtecilik riskinin değerlendirilmesi ve denetim durum faktörlerinin pozitif ve anlamlı etkisini bulmuştur.

4. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

Çalışmada; muhasebe meslek mensuplarının mesleki etik ve mesleki şüphencilik beklenti-taleplerine yönelik Uşak ili merkezinde 103 SMMM'ye anket çalışması yapılmıştır. Anket uygulaması sonucundan elde edilen verilerle yapısal eşitlik modeli kurulmuştur.

Muhasebe alanında mesleki etik değerleri ve mesleki şüphencilüğün ölçülmesine yönelik yapılan çalışmalarda, standart bir ölçek yer almadığı belirlenmiştir. Sorgulayıcı zihin, merak, özgüven, karar verme yeteneği ve bireyler arası uzlaşma alt boyutlarını kapsayan ölçek, 2010 yılında Hurtt tarafından geliştirilmiştir. Hurtt'un, "Development of a Scale to Measure Professional Skepticism" adlı makalesinde geliştirilen bu ölçek Hurtt Mesleki Şüphencilik Ölçeği adıyla anılmaya başlanmıştır.

Çalışmada amacın gerçekleştirilebilmesine yönelik öncelikle mesleki şüphencilik ve mesleki etik değerlerini ölçen ölçeklerin tespit edilebilmesi için geniş çapta ulusal ve uluslararası literatür incelenmiştir. Mesleki şüphencilüğün beş boyutunun (sorgulayıcı zihin, merak, özgüven, karar verme yeteneği ve bireyler arası uzlaşma) ölçümü için Hurtt Mesleki Şüphencilik Ölçeği'nin ifadelerinden yararlanılmıştır. Mesleki etik değerlerinin üç boyutunun (tarafsızlık, genel olarak etik algısı ve mesleki yeterlilik) ölçümü için ise Sakarya ve Kara'nın 2010 yılında yayımlanan "Türkiye'de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması" çalışmasında yer alan ölçekteki ifadelerinden faydalanılmıştır.

Çalışmada muhasebe alanında mesleki şüphencilğin mesleki etik değerlerini etkilemesi noktasında literatürden yararlanılarak aşağıdaki hipotezler kurulmuştur.

- H₀: Mesleki şüphencilğin mesleki etik değerleri üzerinde aynı yönlü ve doğrusal bir etkisi yoktur.
- H₁: Mesleki şüphencilğin mesleki etik değerleri üzerinde aynı yönlü ve doğrusal bir etkisi vardır.

4.1. Araştırma Verilerinin Toplanması

Literatürdeki bulgular ışığında, muhasebe alanında mesleki şüphencilğin alt boyutları; sorgulayıcı zihin, merak, karar verme yeteneği, özgüven ve bireyler arası uzlaşma olarak belirlenmiştir. Muhasebe mesleki etik değerlerinin alt boyutları ise; tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen ve genel olarak etik algılaması şeklinde oluşturulmuştur. Çalışmada ulaşılan alt boyutların beklentileri karşılayabilmesi için ifadelerin anlaşılıp anlaşılmadığını test etmek amacıyla Uşak ili merkezindeki 30 SMMM'ye pilot çalışma uygulanmıştır. Yapılan pilot çalışma sonrasında tutarlı sonuçlar elde edilebileceği ve anket sorularının güvenilir olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Anket formları Uşak ili merkezinde faaliyet gösteren SMMM'lere bizzat ulaştırılmış olup yüz yüze soruların cevaplandırılması sağlanmıştır. Anketler 2019 Mayıs ayında iki hafta içerisinde yapılmıştır. Toplam 120 anket formu dağıtılmış, eksik ve hatalı olan 17 anket analize dâhil edilmemiş ve 103 adet anket formunun çalışmada kullanılması uygun görülmüştür. Ankette yer alan ölçeklerin derecelendirilmesinde 5'li Likert ölçeği (1-Kesinlikle Katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3-Tarafsızım, 4-Katılıyorum, 5-Kesinlikle Katılıyorum) kullanılmıştır.

4.2. Verilerin Analizi

Verilerin analizinde SPSS 18.0 ve LISREL 8.51 programlarından yararlanılmıştır. SMMM'lere uygulanan anketlerden elde edilen verilere Tanımlayıcı Analiz, Güvenilirlik Analizi, Açıklayıcı ve Doğrulamalı Faktör Analizleri ve Yapısal Eşitlik Modeli uygulanmıştır.

5. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

Çalışmanın bu kısmı katılımcıların ve kullanılan ölçeklerin tanımlayıcı istatistikleri ve diğer bulgular olmak üzere ikiye ayrılmıştır.

5.1. Katılımcıların Tanımlayıcı İstatistikleri

Ankete 103 meslek mensubu katılmış olup bunların yüzde 32'si kadın, yüzde 68'i erkektir. Katılımcıların yaş aralıkları değerlendirildiğinde, yüzde

34 ile çoğunluğu 40-49 yaş arasındadır. Meslek mensuplarının medeni durumları incelendiğinde yüzde 76,7'lik oranla evli olduğu belirlenmiştir. Aylık gelirinin en fazla 2001 TL-4000 TL diliminde yer aldığı görülmüştür. Katılımcıların öğrenim durumlarının yüzde 68,9'luk oranla lisans mezunu olduğu görülmüştür. Meslek mensuplarının yüzde 50,5'lik oranla işletme bölümü mezunu oldukları belirlenmiştir. Katılımcıların mesleki deneyim süresi olarak yüzde 28,2'lik bir oranla 1-10 yıllık bir tecrübeye sahip oldukları görülmüştür.

5.2. Ölçeklerin Tanımlayıcı İstatistikleri

Çalışmada kullanılan mesleki etik değerleri ölçeği ve mesleki şüphecilik ölçeğinin tanımlayıcı istatistiklerinin sonuçları Tablo 1 ve Tablo 2'de verilmiştir. Mesleki etik değerleri ölçeğinde; 3,84 ile en fazla ortalamaya ve 0,64 ile en az standart sapmaya sahip alt boyut "Genel Olarak Etik Algısı" olarak bulunurken 3,04 ile en az ortalamaya ve 0,86 ile en fazla standart sapmaya sahip alt boyut "Mesleki Yeterlilik ve Özen" olarak bulunmuştur. Mesleki şüphecilik ölçeğinde 3,90 ile en fazla ortalamaya sahip alt boyut "Sorgulayıcı Zihin" olarak tespit edilirken 2,89 ile en az ortalamaya sahip alt boyut ise "Karar Verme Yeteneği" olarak tespit edilmiştir. Mesleki şüphecilik ölçeğinde; 0,65 ile en az standart sapmaya sahip alt boyut "Sorgulayıcı Zihin" iken 0,93 ile en fazla standart sapmaya sahip alt boyut "Bireyler Arası Uzlaşma" olarak hesaplanmıştır.

Tablo-1: Etik Ölçeği Tanımlayıcı İstatistikleri

		Ortalama	Standart Sapma
	<u>Tarafsızlık</u>	<u>3,40</u>	<u>0,79</u>
1	Meslek mensupları mesleki kararlarını dış etkenlerden etkilenmeden alabilmektedir.	2,96	1,14
2	Meslek mensupları yasalar çerçevesinde mükelleflerin hakkını korumaktadır.	4,10	0,80
3	Meslek mensupları kamu ve mükellef baskısı olmadan karar vermektedirler.	3,14	1,17
4	Türkiye’de etik ilkelerinin yerleşmesi için firmaların üst yönetimlerinin de etik ilkelerini desteklemesi gerekir.	4,15	0,90
	<u>Mesleki Yeterlilik ve Özen</u>	<u>3,04</u>	<u>0,86</u>
1	Türkiye’de meslek öncesi etik ilkeleri ile ilgili yeterli eğitim verilmektedir.	2,64	1,18
2	Meslek içi eğitim ve seminerlerin arttırılması etik ilkelerinin daha iyi algılanmasını sağlar.	3,95	0,99
3	Meslek mensupları kendilerini yeterince geliştirmektedir.	3,17	1,07
4	Meslek mensupları muhasebe ilke ve standartlarını tam ve doğru olarak uygulamaktadır.	3,31	1,04
	<u>Genel Olarak Etik Algısı</u>	<u>3,84</u>	<u>0,64</u>
1	Meslek etiği, mesleki faaliyetlerin sürdürülmesi aşamasında ahlaki ve mesleki ilkelere göre hareket etme disiplini olarak kabul edilir.	3,90	0,79
2	Etik ilkeleri konusunda toplumsal hassasiyetin artması meslek etiğinin gelişmesine olumlu katkı sağlar.	4,07	0,73
3	Önümüzdeki yıllarda meslek etiğindeki gelişmeler daha da iyiye gidecektir.	3,51	1,00
4	Türkiye’de meslek etiğinin yerleşmesi için şirketlerin kurumsallaşmasının tamamlanması gerekir.	3,88	0,93

Tablo-2: Mesleki Şüphencilik Ölçeği Tanımlayıcı İstatistikleri

		Ortalama	Standart Sapma
	<u>Sorgulayıcı Zihin</u>	<u>3,90</u>	<u>0,65</u>
1	Meslek Mensupları gördüğü ya da duyduğu şeyleri sıklıkla sorgularlar.	3,86	0,77
2	Meslek Mensupları doğru olduklarına dair kanıtı sahip olmadıkları ifadeleri genellikle reddederler.	3,81	0,78
3	Meslek mensupları açıklamalardaki tutarsızlıkları genellikle fark ederler.	3,94	0,76
	<u>Merak</u>	<u>3,75</u>	<u>0,82</u>
1	Meslek mensupları öğrenmenin heyecan verici olduğunu düşünürler.	3,75	0,95
2	Meslek mensupları yeni bilgiler keşfetmeyi eğlenceli bulurlar.	3,71	0,94
3	Meslek mensupları çoğu durum hakkında daha fazla bilgi edinmeyi severler.	3,79	0,93
	<u>Birevler arası uzlaşma</u>	<u>3,52</u>	<u>0,93</u>
1	Meslek mensupları mükelleflerin davranışlarının nedenleriyle ilgilenirler.	3,49	0,98
2	Meslek mensupları mükelleflerin davranışlarının nedenlerini anlamak isterler.	3,56	0,97
3	Mükelleflerin davranışları meslek mensuplarını ilgilendirmez.*	3,73	1,13
	<u>Özgüven</u>	<u>3,72</u>	<u>0,78</u>
1	Meslek mensuplarının kendine özgüveni tamdır.	3,83	0,91
2	Meslek mensupları, kendini iyi hissederler.	3,35	1,14
3	Meslek mensupları kendinden emindir.	3,97	0,80
	<u>Karar Verme Yeteneği</u>	<u>2,89</u>	<u>0,83</u>
1	Mükelleflerin meslek mensuplarını ikna etmesi kolaydır.	2,80	1,14
2	Mükelleflerin açıklamaları meslek mensuplarının kararlarını etkiler.	3,27	1,08
3	Meslek mensupları gördüğü, duyduğu ve okuduğu şeyleri çoğunlukla olduğu gibi kabul ederler.	2,59	1,13

* ifade negatif olduğundan tersi alınmıştır.

5.3. Güvenilirlik Analizi

Bir ölçeği oluşturan ifadelerin tutarlı olup olmadıklarını belirlemek için güvenilirlik analizi yapılır. Güvenilirliği belirlemek için Cronbach'ın Alfa

(α) katsayısından yararlanılır. Bu katsayısının değerlendirilmesinde referans aralıkları aşağıdaki gibidir (Özdamar, 1999:512-513):

$0,00 \leq \alpha < 0,40$ ise ölçek güvenilir değildir.

$0,40 \leq \alpha < 0,60$ ise ölçek düşük güvenilirliktedir.

$0,60 \leq \alpha < 0,80$ ise ölçek oldukça güvenilirdir.

$0,80 \leq \alpha < 1,00$ ise ölçek yüksek derecede güvenilir bir ölçektir.

Mesleki etik değerleri ölçeğinin her bir boyutu için Cronbach'ın Alfa katsayısı hesaplanmıştır. Tarafsızlık boyutu için bu katsayı 0,55 olarak hesaplanmış, ancak bu boyuttaki “Türkiye’de Etik İlkelerinin Yerleşmesi İçin Firmaların Üst Yönetimlerinin de Etik İlkelerini Desteklemesi Gerekir” ifadesi bu boyutun güvenilirliğini düşürdüğünden ifade analiz dışı bırakılmış ve boyutun Alfa katsayısı 0,62 olarak bulunmuştur. Benzer şekilde mesleki yeterlilik ve özen boyutunda “Meslek İçi Eğitim ve Seminerlerin Arttırılması Etik İlkelerinin Daha İyi Algılanmasını Sağlar” ifadesi analizden çıkarılmıştır. Tablo 3’ten çalışmada kullanılan ölçeklerin genelinin ve boyutlarının alfa katsayıları görülebilir. Buna göre Etik ölçeğinin oldukça güvenilir olduğu söylenebilir.

Tablo-3: Ölçeklerin Cronbach Alfa Katsayıları

Etik	Alfa	Şüphencilik	Alfa
Tarafsızlık	0,62	Sorgulayıcı Zihin	0,61
Mesleki Yeterlilik ve Özen	0,68	Merak	0,85
Genel Olarak Etik Algılaması	0,72	Bireyler arası Uzlaşma	0,90
		Özgüven	0,73
		Karar Verme Yeteneği	0,60
Tüm ifadeler	0,78	Tüm ifadeler	0,74

Şüphencilik ölçeğinde Sorgulayıcı Zihin boyutundaki “Meslek Mensupları Doğru Olduklarına Dair Kanıtı Sahip Olmadıkları İfadeleri Genellikle Reddederler” ifadesi ve bireyler arası uzlaşma boyutundaki “Mükelleflerin Davranışları Meslek Mensuplarını İlgilendirmez” ifadesi güvenilirliği düşürdüğünden analiz dışı bırakılmışlardır. Tablo 3’ten görülebileceği gibi merak ve bireyler arası uzlaşma boyutlarının yüksek derecede güvenilir, diğer boyutların ve ölçeğin genelinin ise oldukça güvenilir olduğu söylenebilir. Takip eden analizlere güvenilirliği düşüren ifadeler dâhil edilmemiştir.

5.4. Açıklayıcı Faktör Analizi

Çalışmada kullanılan ölçeklere açıklayıcı faktör analizi uygulanmış ve sonuçları Etik ölçeği için Tablo 4’te, Şüphencilik ölçeği için Tablo 5’te

verilmiştir. Etik ölçeği için Kaiser-Meyer-Olkin “KMO” örneklem yeterliliği katsayısı 0,75 olarak bulunmuştur. Bu katsayının 0,50’den büyük olması verilerin faktör analizine uygun olduğunu gösterir (Field, 2009:647). Barlett küresellik testi (ki-kare=278,02, df=45, p=0,000) anlamlı bulunmuş ve ifadeler arasında korelasyonun sıfırdan farklı olduğuna karar verilmiştir. Bu sonuçlar Etik ölçeğinin açıklayıcı faktör analizine uygun olduğunu gösterir. Benzer durum Şüphencilik ölçeği için de geçerlidir (KMO =0,73 ve Barlett küresellik testi ki-kare=488,05, df=78, p=0,000).

Açıklayıcı Faktör Analizinde varimaks rotasyonu kullanılmıştır. Faktör yükleri 0,58 ile 0,94 arasında yer almıştır. Yanlış boyuta yüklenen ifadeye rastlanmamıştır. Boyutların öz değerleri 1,69 ile 2,41 arasındadır. Etik ölçeğinde açıklanan toplam değişkenlik yüzde 60,38 ve Şüphencilik ölçeğinde açıklanan toplam değişkenlik yüzde 74,01 bulunmuştur. Açıklayıcı faktör analizinin sonucunda Etik ölçeğinin Tarafsızlık, Mesleki Yeterlilik ve Özen, Genel Olarak Etik Algılaması boyutlarından oluştuğu, Şüphencilik ölçeğinin Sorgulayıcı Zihin, Merak, Bireyler Arası Uzlaşma, Özgüven ve Karar Verme Yeteneği boyutlarından oluştuğu teyit edilmiştir.

Tablo-4: Etik Ölçeğinin Açıklayıcı Faktör Analizi Sonuçları

Tarafsızlık (alfa=0,62, öd=2,24, ad=%22,35)	Faktör Yükleri
Meslek mensupları mesleki kararlarını dış etkenlerden etkilenmeden alabilmektedir.	0,73
Meslek mensupları yasalar çerçevesinde mükelleflerin hakkını korumaktadır.	0,71
Meslek mensupları kamu ve mükellef baskısı olmadan karar vermektedirler.	0,69
Mesleki Yeterlilik ve Özen (alfa=0,68, öd=2,05, ad=%20,48)	
Türkiye’de meslek öncesi etik ilkeleri ile ilgili yeterli eğitim verilmektedir.	0,58
Meslek mensupları kendilerini yeterince geliştirmektedir.	0,84
Meslek mensupları muhasebe ilke ve standartlarını tam ve doğru olarak uygulamaktadır.	0,78
Genel Olarak Etik Algılaması (alfa=0,72, öd=1,76, ad=%17,56)	
Meslek etiği, mesleki faaliyetlerin sürdürülmesi aşamasında ahlaki ve mesleki ilkelere göre hareket etme disiplini olarak kabul edilir.	0,61
Etik ilkeleri konusunda toplumsal hassasiyetin artması meslek etiğinin gelişmesine olumlu katkı sağlar.	0,81
Önümüzdeki yıllarda meslek etiğindeki gelişmeler daha da iyiye gidecektir.	0,58
Türkiye’de meslek etiğinin yerleşmesi için şirketlerin kurumsallaşmasının tamamlanması gerekir.	0,78
Genel alfa=0,78, KMO =0,75 ve Barlett küresellik testi ki-kare=278,02, df=45, p=0,000, ad=%60,38	

Tablo-5: Mesleki Şüphencilik Ölçeğinin Açıklayıcı Faktör Analizi Sonuçları

Sorgulayıcı Zihin (alfa=0,61, öd=2,41, ad=%18,52)	Faktör Yükleri
Meslek Mensupları gördüğü ya da duyduğu şeyleri sıklıkla sorgularlar.	0,70
Meslek mensupları açıklamalardaki tutarsızlıkları genellikle fark ederler.	0,77
Merak (alfa=0,85, öd=1,95, ad=%15,00)	
Meslek mensupları öğrenmenin heyecan verici olduğunu düşünürler.	0,81
Meslek mensupları yeni bilgiler keşfetmeyi eğlenceli bulurlar.	0,89
Meslek mensupları çoğu durum hakkında daha fazla bilgi edinmeyi severler.	0,79
Bireyler Arası Uzlaşma (alfa=0,90, öd=1,86, ad=%14,32)	
Meslek mensupları mükelleflerin davranışlarının nedenleriyle ilgilenirler.	0,93
Meslek mensupları mükelleflerin davranışlarının nedenlerini anlamak isterler.	0,94
Özgüven (alfa=0,73, öd=1,71, ad=%13,18)	
Meslek mensuplarının kendine özgüveni tamdır.	0,77
Meslek mensupları, kendini iyi hissederler.	0,82
Meslek mensupları kendinden emindir.	0,65
Karar Verme Yeteneği (alfa=0,60, öd=1,69, ad=%12,98)	
Mükelleflerin meslek mensuplarını ikna etmesi kolaydır.	0,69
Mükelleflerin açıklamaları meslek mensuplarının kararlarını etkiler.	0,79
Meslek mensupları gördüğü, duyduğu ve okuduğu şeyleri çoğunlukla olduğu gibi kabul ederler.	0,73
Genel alfa=0,74, KMO =0,73 ve Barlett küresellik testi ki-kare=488,05, df=78, p=0,000, ad=%74,01	

5.5. Doğrulayıcı Faktör Analizi

Açıklayıcı Faktör Analizinden elde edilen sonuçlara, ölçeklerin kullanılan ifadelere uygunluğunu tespit etmek için Doğrulayıcı Faktör Analizi uygulanmıştır. Doğrulayıcı faktör analizinde boyutların birbiri ile ilişkili olduğu varsayılır. Doğrulayıcı Faktör Analizinin sonuçları Etik ölçeği için Tablo 6'dan ve Şüphencilik ölçeği için Tablo 7'den görülebilir. Doğrulayıcı Faktör Analizinde çeşitli uyum istatistikleri kullanılır. Modelin ki kare değerinin serbestlik derecesine oranı 5'ten küçük olmalıdır. Karşılaştırmalı uyum indeksi (CFI) en düşük 0,90 olmalıdır. Yaklaşık artık kareler ortalamasının karekökü (root mean square error of approximation-RMSEA) 0,10'dan küçük olmalıdır (Hooper vd., 2008:58). GFI (Uyum İyiliği İndeksi), AGFI (Düzeltilmiş Uyum İyiliği İndeksi), NFI (Normlaştırılmış

Uyum İndeksi) ve NNFI (Normlaştırılmamış Uyum İndeksi) değerleri 0,90'dan büyük olmalıdır (Hu ve Bentler, 1999). Her iki ölçek için AGFI ve NFI dışındaki uyum istatistiklerinin yerine getirildiği ilgili tabloların son satırından görülebilir. Analiz için tavsiye edilen kritik örneklem hacmi Etik ölçeğinde 102 ve Şüphencilik ölçeğinde 99'dur. İki değer de çalışmanın örneklem hacmi olan 103'ten küçüktür. Tablolarda her bir ifadenin katsayıları ve z değerleri verilmiştir. Katsayıların anlamlı olması için yüzde 5 anlamlılık seviyesinde z değerinin en az 1,96 olması gereklidir. Tablolar incelendiğinde en küçük z değerinin 3,99 olduğu görülür. Etik ölçeği için ifadelerin katsayılarının 0,43-0,93 arasında; Şüphencilik ölçeği için 0,50-0,83 arasında olduğu görülür. Tüm bu sonuçlara göre iki ölçeğin de kullanılan ifadelere uyum gösterdiği teyit edilmiştir.

Tablo-6: Etik Ölçeğinin Doğrulayıcı Faktör Analizi Sonuçları

Tarafsızlık	Katsayı	z değeri
Meslek mensupları mesleki kararlarını dış etkenlerden etkilenmeden alabilmektedir.	0,55	4,40
Meslek mensupları yasalar çerçevesinde mükelleflerin hakkını korumaktadır.	0,44	4,98
Meslek mensupları kamu ve mükellef baskısı olmadan karar vermektedirler.	0,93	6,87
Mesleki Yeterlilik ve Özen		
Türkiye'de meslek öncesi etik ilkeleri ile ilgili yeterli eğitim verilmektedir.	0,63	4,66
Meslek mensupları kendilerini yeterince geliştirmektedir.	0,65	4,97
Meslek mensupları muhasebe ilke ve standartlarını tam ve doğru olarak uygulamaktadır.	0,58	4,55
Genel Olarak Etik Algılaması		
Meslek etiği, mesleki faaliyetlerin sürdürülmesi aşamasında ahlaki ve mesleki ilkelere göre hareket etme disiplini olarak kabul edilir.	0,59	7,36
Etik ilkeleri konusunda toplumsal hassasiyetin artması meslek etiğinin gelişmesine olumlu katkı sağlar.	0,56	7,50
Önümüzdeki yıllarda meslek etiğindeki gelişmeler daha da iyiye gidecektir.	0,43	3,99
Türkiye'de meslek etiğinin yerleşmesi için şirketlerin kurumsallaşmasının tamamlanması gerekir.	0,50	5,11
ki-kare=45,51, p=0,035, ki-kare/sd=1,51, CFI= 0,95, RMSEA=0,07, CN=102,17 GFI=0,92, AGFI=0,85, NFI=0,85, NNFI=0,92		

Tablo-7: Mesleki Şüphencilik Ölçeğinin Doğrulamalı Faktör Analizi Sonuçları

Sorgulayıcı Zihin	Katsayı	z değeri
Meslek Mensupları gördüğü ya da duyduğu şeyleri sıklıkla sorgularlar.	0,50	5,99
Meslek mensupları açıklamalardaki tutarsızlıkları genellikle fark ederler.	0,51	6,16
Merak		
Meslek mensupları öğrenmenin heyecan verici olduğunu düşünürler.	0,70	8,21
Meslek mensupları yeni bilgiler keşfetmeyi eğlenceli bulurlar.	0,75	9,14
Meslek mensupları çoğu durum hakkında daha fazla bilgi edinmeyi severler.	0,82	10,46
Bireyler Arası Uzlaşma		
Meslek mensupları mükelleflerin davranışlarının nedenleriyle ilgilenirler.	0,83	10,63
Meslek mensupları mükelleflerin davranışlarının nedenlerini anlamak isterler.	0,63	4,06
Özgüven		
Meslek mensuplarının kendine özgüveni tamdır.	0,69	7,74
Meslek mensupları, kendini iyi hissederler.	0,71	6,21
Meslek mensupları kendinden emindir.	0,59	7,60
Karar Verme Yeteneği		
Mükelleflerin meslek mensuplarını ikna etmesi kolaydır.	0,63	4,41
Mükelleflerin açıklamaları meslek mensuplarının kararlarını etkiler.	0,70	4,95
Meslek mensupları gördüğü, duyduğu ve okuduğu şeyleri çoğunlukla olduğu gibi kabul ederler.	0,62	4,41
ki-kare=70,81, p=0,074, ki-kare/sd=1,29, CFI= 0,96, RMSEA=0,05, CN=99,61 GFI=0,90, AGFI=0,84, NFI=0,86, NNFI=0,95		

5.6. Yapısal Eşitlik Modeli

Çalışmada kurulan “Mesleki Şüphencilik Etik Algısı Üzerinde Doğrusal ve Pozitif Bir Etkisi Vardır” hipotezini test etmek için yapısal eşitlik modeli kullanılmıştır. Etik ölçeği üç boyutlu, Şüphencilik ölçeği beş boyutlu bir yapıya sahip olduklarından, boyutları oluşturan değişkenlerin aritmetik ortalaması alınarak her boyut bir değişkene indirgenmiştir (Bandalos, 2002:100). Yapısal eşitlik modelinin uyum istatistikleri, katsayıları ve z

değerleri Tablo 8’de verilmiştir. Uyum istatistikleri modelin kabul edilebilir bir model olduğunu gösterir. En küçük z değeri 2,27’dir, dolayısıyla tüm katsayıların anlamlı olduğu söylenebilir. Şüphencilik etik üzerindeki etkisini ölçen katsayının pozitif ve anlamlı olması nedeni ile Şüphencilik Etik üzerinde aynı yönlü doğrusal bir etkiye sahip olduğu söylenebilir.

Tablo-8: Yapısal Eşitlik Modeli Sonuçları

Etik Ölçeği	Katsayı	z değeri
Tarafsızlık	0,46	6,34
Mesleki Yeterlilik ve Özen	0,50	4,59
Genel Olarak Etik Algılaması	0,45	5,20
Şüphencilik Ölçeği	Katsayı	z değeri
Sorgulayıcı Zihin	0,44	6,98
Merak	0,46	5,63
Bireyler Arası Uzlaşma	0,27	2,72
Özgüven	0,55	7,50
Karar Verme Yeteneği	0,20	2,27
Etik=1,04*Şüphencilik (z=5,82)		
ki-kare=18,32, p=0,501, ki-kare/sd=0,96, CFI= 1,00, RMSEA=0,00		
GFI=0,96, AGFI=0,92, NFI=0,90, NNFI=1,00		

Şüphencilik ölçeğinin boyutlarının Etik üzerindeki etkini tespit edebilmek için başka bir yapısal eşitlik modeli kurulmuştur. Sonuçlar Tablo 9’da verilmiştir. Uyum istatistikleri modelin kabul edilebilir olduğunu gösterir. Tablo 9 incelendiğinde; merak, bireyler arası uzlaşma ve karar verme yeteneği boyutlarının z değerlerinin 1,96’dan küçük olduğu, dolayısıyla etik üzerinde bu boyutların anlamlı bir etkisi olmadığına karar verilir. Sorgulayıcı zihin ve özgüven boyutlarının etik üzerinde aynı yönlü pozitif etkiye sahip olduğu ve özgüvenin etkisinin sorgulayıcı zihinden biraz fazla olduğu söylenebilir.

Tablo-9: Şüphencilik Ölçeği Boyutlarının Etik Üzerindeki Etkisi

Şüphencilik Boyutları	Katsayı	z değeri
Sorgulayıcı Zihin	0,59	3,43
Merak	0,16	1,29
Bireyler Arası Uzlaşma	0,12	1,29
Özgüven	0,62	4,12
Karar Verme Yeteneği	0,16	1,50
ki-kare=11,34, p=0,331, ki-kare/sd=1,13, CFI= 0,99, RMSEA=0,036		
GFI=0,97, AGFI=0,90, NFI=0,94, NNFI=0,98		

6. SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu çalışmada muhasebe meslek mensuplarında görülen mesleki şüphecilik özelliklerinin etik algıları üzerindeki etkisi irdelenmiştir. Uşak ilinde 103 SMMM üzerinde yapılan çalışma neticesinde muhasebe meslek mensuplarının mesleki şüpheciliğinin mesleki etik değerleri ölçüğünü aynı yönde ve anlamlı bir şekilde etkilediği bulunmuştur. Mesleki şüpheciliğin sorgulayıcı zihin ve özellikle özgüven alt boyutunun, merak, bireyler arası uzlaşma ve karar verme yeteneği alt boyutlarına oranla bu etkiye daha fazla sahip olduğu belirlenmiştir.

Çalışmada muhasebe meslek mensubunun sorgulayıcı ve özgüvenli olma ihtimali ne kadar yüksekse etik olma eğiliminin de o kadar yüksek olacağı sonucuna ulaşılmıştır. Muhasebe meslek mensubunun görevini tam ve doğru bir şekilde icra ederken mesleki şüphecilik özelliklerini ve etik ilkeleri göz önünde bulundurması gerekmektedir.

Çalışmada öneri olarak üniversitelerde ve meslek odalarında, mesleki şüphecilik ve etik ilkeleri ile ilgili eğitim çalışmaları yapılmalı, ders olarak müfredatta yer alması sağlanmalı ve var olan imkânlar dâhilinde mesleğin kurumsallaştırılması teşvik edilmelidir.

KAYNAKÇA

Agarwalla, S. K., Desai, N. ve Tripathy, A. (2017). The Impact of Self-Deception and Professional Skepticism on Perceptions of Ethicality. *Advances in Accounting*, Vol. 37, s. 85-93. doi:10.1016/j.adiac.2017.04.002

Anugerah, R., Sari, R. N. ve Frostiana, R. M. (2011). The Relationship Between Ethics, Expertise, Audit Experience, Fraud Risk Assessment and Audit Situational Factors and Auditor Professional Skepticism. Endonezya. Erişim tarihi: 06.08.2019

Ashari, A., Nanere, M. ve Trebilcock, P. (2018). Corruption Awareness and Ethical Decision Making In Indonesia. *Business and Economic Horizons*, Vol. 14 No. 3, s. 570-586. doi:10.15208/beh.2018.41

Bandalos D. L. (2002). The Effects of Item Parceling on Goodness-of-Fit and Parameter Estimate Bias in Structural Equation Modeling. *Structural Equation Modeling*, Vol. 9 No. 1, s.78–102.

Brown, T., T.M. Majors, ve, M.E. Peecher. (2014). The Impact of a Judgment Rule and Critical Audit Matters on Assessments of Auditor Legal Liability – The Moderating Role of Legal Knowledge, *Working paper*, University of Illinois at Urbana-Champaign.

Ceylan, Y. (2012). Doğrular ve Şüphe, *Dört Öge*, 1, ss. 159-161.

Ciolek, M. (2018). Search For Knowledge and Professional Skepticism of

- Accounting Students- An Experimental Study. *Research Papers of Wroclaw University of Economics*, s. 241-256. doi:10.15611/pn.2018.515.19
- Field, A. (2009). *Discovering Statistics Using SPSS for Windows*. 3rd ed. London – Thousand Oaks – New Delhi: Sage Publications.
- Hooper, D., Coughlan, J. and Mullen, M. R. (2008). Structural Equation Modelling: Guidelines for Determining Model Fit. *The Electronic Journal of Business Research Methods*, 6(1), 53 – 60.
- Hoos, F., Pruijssers, J. L., ve Lander, M. W. (2019). Who's Watching? Accountability in Different Audit Regimes and the Effects on Auditors' Professional Skepticism. *Journal of Business Ethics*, s. 563-575. doi:10.1007/s10551-017-3603-6
- Hu, L. ve Bentler, P. (1999). Cutoff Criteria for Fit Indices in Covariance Structure Analysis: Conventional Criteria Versus New Alternatives. *Structural Equation Modeling*, 6, 1-55.
- Hurt, R. K. (2010, Mayıs). Development of a Scale to Measure Professional Skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 29 No. 1, s. 149-171. doi:10.2308/aud.2010.29.1.149
- Hurt, R. K., Brown-Liburd, H., Earley, C. E. ve Krishnamoorthy, G. (2013). Research on Auditor Professional Skepticism: Literature Synthesis and Opportunities for Future Research. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(Supplement 1), s. 45-97. doi:10.2308/ajpt-50361
- İşgüden, B. ve Çabuk, A. (2006). Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerindeki Etkisi, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C.9, S.16, ss. 59-86.
- Kısakürek, M. M. ve Alpan, N.(2010). Muhasebe Meslek Etiği ve Sivas İlinde Bir Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 47,s. 217.
- Liu, X. (2018). Can Professional Skepticism be Learned? Evidence From China. *Journal of Education for Business*, 93(6), s. 267-275. doi:10.1080/08832323.2018.1466773
- Öktem, Ü. (2000). Descartes'in Epistemolojisinde Tanrı'nın Yeri, Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih-Coğrafya Fakültesi Dergisi, 40, 3-4, ss.29-35.
- Özdamar K. (1999). Paket Programları İle İstatistiksel Veri Analizi-1. 2.Basım, Eskişehir: Kaan Kitapevi.
- Sakarya, Ş. ve Kara, S. (2010). Türkiye'de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 12 (18), 57-72.
- Shaub, M. K. ve Lawrence, J. E. (1996). Ethics, Experience and

Professional Skepticism: A Situational Analysis. *Behavioral Research in Accounting*, 8, s. 124-157. Erişim tarihi: 29.05.2019

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği TÜRMOB (2014), *Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ*, 28954 Sayılı Resmi Gazete.

Yıldız, G. (2011). Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama. *Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi*, 36 (Ağustos-Aralık), 155-178.

Zarefar, A., Andreas, ve Zarefar, A. (2016). The Influence of Ethics, Experience and Competency Toward The Quality of Auditing with Professional Auditor Scepticism as a Moderating Variable. *Procedia- Social and Behavioral Sciences*, 219, s. 828-832. doi:10.1016/j.sbspro.2016.05.074.