

# MUHASEBECİLERİN MESLEKİ UYGULAMALARINDAKİ ETİK ALGILARINA İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA\*

Recep YÜCEL\*\*

Cihat KARTAL\*\*\*

## ÖZET

Bu çalışmada, muhasebecilerin mesleki uygulamalarındaki etik algılarının, mesleki faaliyetleri üzerindeki etkileri incelenmeye çalışılmıştır. Çalışmada araştırma, İstanbul'daki 500 muhasebe meslek mensubu üzerinden yürütülmüştür. Araştırmanın istatistiksel sonuçları; muhasebe meslek mensuplarının faaliyetlerinde haksız rekabete ve etik dışı davranışları ortaya koymuştur. Araştırma da en dikkat çekici sonucu ise, muhasebe meslek mensuplarının yarıya yakın bölümü, etik ilkelerin uygulanmasında önemli zaafiyetlerinin olduğuna inanmalarındır. Bu da, ülkenin gelişmişlik düzeyi ile etik ilkelerin algılanması arasındaki ilişki ile açıklanabilir.

**Anahtar Kelimeler:** Etik, Ahlak, Haksız Rekabet, İş Etiği, Meslek Etiği, SMMM.

---

\* Bu makale, Yrd. Doç. Dr. Cihat KARTAL tarafından yürütülen ve Kırıkkale Üniversitesi, BAP'ın 2013/84 nolu projesi olarak desteklenen "Modernist ve Postmodernist Bir Yaklaşımla Mali Müşavirlik Meslek Deontolojisine Yönelik Uygulamalı Bir Araştırma" isimli çalışmadan elde edilmiştir.

\*\* Doç .Dr. Kırıkkale Üniversitesi İİBF İşletme Bölüm, E-mail:akademik71@gmail.com

\*\*\* Yrd. Doç .Dr. Kırıkkale Üniversitesi İİBF İşletme Bölüm, E-mail:dr\_cihat\_kartal@yahoo.com

## ***A STUDY ON PERCEPTIONS OF ETHICS IN PROFESSIONAL PRACTICE OF ACCOUNTANTS***

### ***ABSTRACT***

*In this study, ethical perceptions of accountants in professional practice, the impact on their professional activities. Research was conducted in Istanbul over 500 professional accountants. Statistical results of the study revealed; unfair competition in the activities of the accounting profession and unethical behavior. Research is the most striking results, with almost half of the accounting profession, the implementation of ethical principles are to believe that there are significant weaknesses. This describes the country's level of development with the relationship between the perception of ethical principles.*

***Key words:*** *Ethics, Morality, Unfair Competition, Business Ethics, Business Ethics, CPA.*

## Giriş

Son yıllarda iş dünyasında oluşan değişimler; bilginin güvenilir ve doğru bir biçimde aktarılmasını ve muhasebeye verilen önemi daha da arttırmıştır (Kurnaz ve Diğ., 2010). Meslek etiği kuralları, belirli bir meslek mensubunun, ilgili meslek alanında genel kabul görmüş esaslar çerçevesinde davranışlarını belirleyen ilkeler bütünüdür. Bu kurallarının varlığı, mesleği icra eden kişilerin davranışlarının, diğer meslek üyeleri tarafından doğru ya da yanlış olarak tanımlanması durumunu ortaya çıkartmaktadır. Mesleğini belirlenmiş ilkeler çerçevesinde icra eden meslek mensupları güven ortamını sağlar. Bilhassa finans sektöründe meslek etiği uygulamaları oldukça önem kazanmıştır.

Küreselleşen dünyada ortaya çıkan krizler, sadece bir ülkeyi veya bir şirketi değil, tüm dünyayı etkilemektedir. Örneğin, 2007 yılındaki Mortgage skandalı, mali yönden birçok ülkeyi etkilemiştir. Bu krizlerin farklı birçok nedeni vardır; bunların bazılarının muhasebenin suiistimale açık, mevzuat ve standartlarından kaynaklandığı düşünülmektedir. Muhasebenin suiistimale açık olması, tepe yönetiminin bunu kendi menfaatleri doğrultusunda kullanmasına fırsat vermektedir (Gökgöz,2012; Özgener, 2004). Meslek mensuplarının etik davranması, verilen hizmetin kalitesine önemli katkıda bulunması, meslek kuruluşlarının bu konuda yeni düzenlemeler yapmasına sebep olmuştur (Yalçın, 2011). Finans sektörünün her alanında, güvenin en önemli faktör olduğu düşüncesiyle; bu mesleğinin icrasına yol göstermek üzere IFAC ve AICPA ‘nın ortaya koyduğu ilkeler ülkemiz tarafından da benimsenmiştir. En son yaşanan “Enron Vakası”, meslek mensuplarının, etik standartlar konusunda bilgilendirilmesini gerekli kılmıştır. Bu amaca yönelik olarak IFAC, FMAC ile ortak proje çalışması yürütmekte ve FMAC mesleki etik kurallarını muhasebe meslek örgütlerine iletmeyi amaçlamaktadır (Selvi, 2013). Ülkemizde muhasebecilikte, etik değerleri oluşturmak amacıyla son yıllarda ciddi çabaların olduğu gözlenmektedir (Sakarya ve diğ., 2010:58). İlk olarak, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Başkanlığı (TÜRMOB), mesleki ahlak kurallarını yayımlamıştır (Seviğ, 2014). Ayrıca, ülkemiz IFAC üyesi olup, “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu” tarafından, “Türkiye Muhasebe Standartları” oluşturulmuştur (Demir, 2012:111). Muhasebecilerin, etik davranışlarını yönlendirmek üzere, Maliye Bakanlığı ve Sermaye Piyasası Kurulu’nun da bu hususta düzenlemeleri bulunmaktadır.

Bayraktar’ın (2007) yaptığı çalışmada, ülkemizde muhasebe hilesi yapanların bunu iki nedenle yaptığı ifade edilmektedir. İlki, işletmeyi olduğundan daha iyi, diğeri ise daha kötü göstermektir. Aynı çalışmada; vergi kaçırma, zimmelerin ve

yolsuzlukların gizlenmesi, belge sahtekârlığı, kayıt dışı işlemler ve hileli hesaplar konularına da vurguda bulunulmuştur. Ayrıca, Kirik(2007)'in çalışması ise; özellikle muhasebe uygulamalarındaki hata ve hile sayısındaki yoğunluğu ilişkindir. Her iki çalışmada da; sadece muhasebecilerin değil, aynı zamanda mükellefler, vergi işlemleri, mesleki örgütlenme ve sosyal yapı gibi faktörlerinde bu hususlarda etkili olduğu ifade edilmektedir. ([www.atauni.edu.tr/index.php/IIBD/article/view/7031](http://www.atauni.edu.tr/index.php/IIBD/article/view/7031)) Meslek mensupları; mükelleflerin hileye ilişkin baskıları karşısında zorlanmakta ve kamu ile mükellef çıkarları arasında çelişkiler içinde kalmaktadır. Hatta, mali denetimin yetersizliği, yasal boşluklar ve meslek mensubunun mükelleflere parasal yönden bağımlı olmaları, meslek mensupları üzerindeki bu baskıları daha da arttırmaktadır. Elde edilen bulgular neticesinde; etik dışı davranışı engelleyen en önemli faktörün devlete olan bağlılık ve diğer faktörlerin ise kişinin vicdan, utanma duygusu ve ceza korkusu olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Güney ve Çınar, 2012). Armankuy ve Sarioğlan'ın (2005) çalışmalarında da; yasaların, meslek mensuplarının etik dışı davranışlara neden olduğu belirtilirken; Zeytin'in (2005) çalışmasında ise, “mevzuatın sürekli değişmesi” nin meslek mensuplarının hatalarındaki en önemli neden olarak gösterilmektedir.

Yukarıda yer alan çalışmalarda da işaret edildiği üzere, meslek mensuplarının çalışma esaslarına ilişkin birçok düzenlemeye rağmen; ülkelerin gelişmişlik düzeyi, yasal boşluklar, meslek mensuplarının kişilik özellikleri ve mükelleflere olan ekonomik bağımlılık gibi faktörler, etik ilkelerin uygulanış biçimi üzerinde etkili olmaktadır. Ülkemizde; muhasebe mesleğinin mensupları gibi diğer meslek mensuplarının da, etik ilkelerin öneminin farkında olduğu ve aykırı etik davranışları desteklemediği yönünde kuvvetli bir inanç vardır. Ancak, zorlayıcı faktörlerin etkisi altında, etik dışı davranış eğilimlerinin ortaya çıkabildiği düşünülmektedir.

## **1. Ahlak ve Etik Terminolojisi**

Ahlâk, dört farklı alana denk düşen anlamlarla karşılık bulmaktadır. Bunlardan birincisi toplum tarafından ortaya konmuş ve benimsenmiş davranışların tamamıdır. İkincisi, belirli normlara bağlı olarak sergilenen davranışlardır. Üçüncüsü, nadir kullanılan törebilim anlamına gelmektedir. Sonuncu anlamı ise, ahlâk fel-sefesi, yani “etik”tir (Gündüz,2010:8). Ahlâk kavramı, “ya betimsel olarak bir toplum tarafından benimsenmiş veya ortaya konmuş bir davranış koduna gönderimde bulunmak veya normatif olarak, birtakım özgül koşullar altında bütün akıllı kişiler tarafından kabul edilecek bir davranış koduna gönderim yapmak için kullanılır.” Bunlardan ilki ahlâkî göreceliğe, ikincisi de ahlâkî kuşkuculuğa yol açabilir. Kısaca, antropologlara göre, ahlâk, bir toplum tarafından kabul edilen, öne sürülen davranışlar toplamıdır. Kuşkusuz ahlâk, yalnızca bir toplum

için geçerli davranış anlamına gelmez. Kaldı ki ahlâk, görgü kuralları, hukuk ve dinden ayırıldır. Yoksa, ahlâka yalnızca betimleyici bir anlam yüklenmiş olur (Gündüz,2010:10).

Etik kavramı, insanın toplumsal ölçekte gerçekleştirdiği ve başkalarını etkileyen sonuçları olan davranışları / eylemleri / yapıp - etmeleri ve bunları biçimlendiren düşünme süreçleri ile ilgilidir. Bu ilgili oluş çerçevesinde etiğin somut olarak ortaya çıkışı üç biçimde olmaktadır: (i)Felsefenin bir ana alanı olarak etik, davranışlar bağlamında iyinin ne olduğu ve nelerin iyi olduğu konusunu ele almakta; insanın ideal davranışlarını formüle etmeyi amaçlamaktadır. (ii) Toplum yaşamında etiğin karşılığı, insanların birbirleriyle ilişkilerinde neleri yapmaları ve nelerden kaçınmaları gerektiğiyle ilgili bir kurallar kümesi; kısaca genel ahlakıdır. (iii) Belli bir alanda etkinlik gösteren kişilerin uymaları gereken kuralların belirlendiği ve o alana özgü uygulamalardaki istenen davranışların irdelendiği meslek etikleri; ilk ikiye göre daha yenidir ve bir bakıma onların bir sentezidir (Yıldırım, 2007:76).

Etik ve ahlak kavramları arasındaki farklılık kesin çizgilerle belirlenmemiştir. Dursun (2005) çalışmasında, bu kavramların, farklı iki eylem ve faaliyeti ifade ettiğini belirtmiştir. Ahlak; “insanın doğuştan veya sonradan kazandığı bir takım davranışları, huyları, tavırları, tutum ve davranışları” ifade etmektedir. (Kısakürek ve diğ.,2010:214). Örneğin, bir avukat sadece ahlaki değerler ile görev yaparsa, suçun cezalandırılması için yapacağı girişimler etik değildir. Müvekkili suçlu olsa dahi, profesyonel bir avukat yeteneklerini onu savunmak için kullanacaktır ki bu da ahlak ile çelişmektedir (Diffen, 2014). Çünkü, ahlak kişinin karakterini, etik ise, sosyal sistemi vurgulamaktadır (Wisegeek, 2014).

Etik; genel olarak, doğru ya da yanlış, iyi ya da kötü, adil ya da haksız, sorumlu ya da sorumsuz, izin verilebilir ya da izin verilemez, övünç duyulabilir ya da kabahatli kavramları ile ilgilidir. Bu kavram; hem içinde bulunulan sosyal çevre, uygulamalar, hukuk, din ve bireysel vicdandan güç almanın yanında hem de bu kritik gücün her bir kaynağını da değerlendirmektedir (Pritchard, 2014). Bu nedenle, insanların kararlarını ve toplumsal yaşam biçimlerini etkilemektedir. Etik, gerek bireysel, gerekse toplum için en iyi olan ile ilgili ve aynı zamanda bir ahlak felsefesi olarak ta tarif edilmektedir (BBC, 2014).

Bu durumda ahlak, bireyin doğru ya da yanlış davranışlar arasında bir ayırım yapması ya da yapabilme becerisine sahip olması olarak da tanımlanmaktadır. Bu haliyle ahlaki davranış, bireyin, toplumun iyi ya da doğru saydığı kimi standartlara uygun davranması olarak değerlendirilmektedir. Etik, insana ne yapması ya da ne yapmamasını öneren bir dizi değerler bütünüdür. Bu değerleri ödevler, er-

demler, ilkeler ve toplumun çıkarları olarak dört kümede incelemek mümkündür. Ödev, kişinin işgal ettiği rolden beklenen davranışlardır. Erdem, iyi bir insanı tanımlayan özelliklerin tümüdür. İlke, davranışları biçimlendiren temel doğrulardır. Toplumun çıkarı ise toplumun genelinin yararına olan her türlü eylemdir. Bir bütün olarak incelendiğinde bu değerler bütünü, etik davranışın çerçevesini belirlemektedir (Özdemir, 2008:182).

## **2. Etik ve Ahlakın İş Yaşamındaki Önemi ve Ülkemizdeki Durumu**

Son yıllarda hız kazanan gelişmeler (küreselleşme, bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşananlar, kültürel değişimler, vb.); çalışma biçimlerini, bireyleri, işletmeleri ve toplumsal yapıları önemli ölçüde etkilemektedir. İşletmelerin sosyal konumlarının değiştiği ve toplumların işletmelerden beklentilerinin arttığı görülmektedir. Her geçen gün çalışanların niteliği, değişen piyasa koşullarına göre çeşitlilik göstermekte ve organizasyon yapıları gittikçe daha esnek bir hale gelmektedir. Bu süreç; işyerlerindeki pek çok yaklaşımın yanı sıra, etik değerlere bakışın ve uygulamaların değişimine yol açmakta ve örgüt kültürüne de yansımaktadır (Gök, 2010:550).

Bir işletme içinde etik kavramı, hemen hemen tüm sosyal nitelikli kararlar ile etkileşim içindedir. Normatif kararlar organizasyon kültürü içinde ne yapılabileceği ile ilgilidir. Bu kararlar deontolojik ve teleolojik normlara dayanmaktadır. Deontolojik normlar, Donaldson ve Dunfee tarafından açıklanan bütünleştirici sosyal sözleşme içindeki hiper ve yerel normları içermektedir. Deontolojik değerlemede, karar verici her bir davranış alternatifinin doğruluğunu ya da yanlışlığını değerlendirmektedir. Deontoloji, ortada mutlak sabit bir norm olduğunu ya da etik sorunu çözmek için umulan bir davranışın var olduğunu varsaymaktadır. Bu yüzden verilen kararlar; dürüstlük, adalet, güven ve diğer davranış normları ile ilişkili olan, önceden belirlenmiş normları mukayese eder (Ferrel ve diğ., 2014). Teleolojik kuramlar ise, bireyin eylemlerinin sonuçları üzerinde odaklanır. Yani bir eylemin iyiliğini veya kötülüğünü, doğruluğunu veya yanlışlığını sonuçlarıyla saptar. Etik olarak en iyi eylem, en büyük iyinin üretilmesi olasılığına sahip olan eylemdir. Teleoloji terimi temelde bir gayeye yönelik yönlendirmeyi ima eder. Teleolojik teorilere göre, bir eylem istenen sonucu ortaya çıkarıyorsa, o zaman ahlaki açıdan doğru ve iyidir (Usta, 2010:163).

Etik ve ahlak kavramlarının iş yaşamındaki önemlerinin anlaşılabilmesi için çalışma ve meslek ahlaki kavramlarının iyi anlaşılması gereklidir. “Çalışma ahlâkı; bir toplumda yaşayan bireylerin çalışmaya ve işe karşı sahip oldukları tutum ve davranışlarını ifade etmektedir. Toplumların işe yönelik tutumları birbirlerinden farklı olabileceği gibi, aynı toplumun değişik tabakaları arasında da farklılıklar

bulunabilmektedir. Bazı toplumlarda çalışkanlık ve işe/çalışmaya atfedilen önem son derece yüksekken, bazı toplumlarda ise tembellik ve işten kaçma/kaytarma ana karakteristik olarak ortaya çıkmaktadır”. “Meslek ahlâkı ise; bir mesleğin mensuplarının izlemesi gereken ahlâki ilkelere işaret etmektedir. Çalışma ahlâkı ve genel olarak iş ahlâkı ilkeleri ülkeden ülkeye, kültürden kültüre farklılıklar taşırken, meslek ahlâkı ilkeleri genelde tüm dünyada benzer özelliklere sahip bulunmaktadır ve bir mesleğin icrasında uyulması gereken genel kurallara işaret etmektedir” (Özdemir, 2009:306).

Türkiye’de ahlak ve ilgili kavramların kullanımında çeşitli belirsizlikler mevcuttur. Öncelikle ahlak kelimesinin kullanımında bir çeşitlilik söz konusudur. Bu bağlamda ahlak bir norm standardı, bir dinî vecibe veya davranışları belirleyen genel bir çerçeve anlamında kullanılabilir. Ahlak kelimesi bu anlamları ayrı ayrı ifade etmek üzere kullanıldığı gibi bazen hepsini bir arada ifade edecek şekilde de kullanılabilir. Ahlak kavramının karmaşıklığına ek olarak iş ahlâkı kavramının da net bir anlam kümesine sahip olduğu söylenemez. Bu anlamda, iş dünyasının genel veya bazı sektör ve mesleklerinin kendine has ikilemelerinin bu muğlaklıkların kaynağı olduğu söylenebilir (Eğri ve diğ.,2010:43).

1990’lara ve özellikle 2000’lere kadar Türkiye’de iş etiği konusundaki gelişmeler yavaş ve seyrek, çünkü ABD’de gibi güçlü ve sistematik bir dış baskı, gerek medyadan gerekse tüketici ve çalışanlardan gelmemiştir. Örneğin, ABD’de Tüketici Hakları Bildirisi 1962’de çıkmış, Avrupa’da bu konular 1980 sonrası ciddi bir şekilde ele alınmışken, Türkiye’de Tüketicinin Korunma Yasası 1995’te kabul edilmiştir. Özellikle son on yılda ise daha ziyade büyük kuruluşlar iş etiği ve sosyal sorumluluk konularını “kurumsal” boyuta taşımıştır. Örneğin, “etik kod”lar geliştirilmiş, etik işletmenin bünyesinde kurumsallaştırılmıştır (TÜSİAD, 2009:70). Türkiye’nin 500 büyük şirketi üzerinde iş ahlâkı ve sosyal sorumluluk konusuna yönelik Bayrak tarafından gerçekleştirilen bir araştırmada yöneticilere iş ahlâkı ve sosyal sorumluluğun nasıl değerlendirdikleri sorulmuştur. Yöneticiler; “dürüstlük, kişisel sorumluluk, özsaygı, güven duymak, öz denetim, işbirliğine yatkın olma, itibar, inisiyatif kullanma, çevreyi koruma, bağlılık, sosyal uyum, alçakgönüllülük, hayırseverlik, tolerans, başkaları için risk üstlenme” gibi ahlaki değerleri önemli bulmuşlardır. (Ögüt ve diğ., 2008:166)

### 3. İş ve Meslek Ahlakının İş Yaşamındaki Önemi

Günümüzde iş yaşamının tanımlanmış normlar temelinde örgütlenmesi yaygın bir ihtiyaç haline gelmiştir. Özellikle kâr maksimizasyonu güdüsüyle hareket eden kimi firmaların, etik normları ihlal etmeleri küresel ölçekte çok yönlü bir

sorunlar demetinin ortaya çıkmasına yol açmıştır. Toplum sağlığını olumsuz etkileyen ürünlerin üretilmesi, ürün satışında kalite-fiyat dengesinin geri plana atılması, yanıltıcı reklamlar, müşteri tatmininin önemsenmemesi, genel olarak tüketici haklarının ihlali, vergi kaçakçılığı, rüşvet, kayıt dışı ekonominin güçlenmesine yol açan çeşitli usulsüzlükler, rakip firmaların toplumsal prestijini sarsıcı olumsuz propaganda, emeğin sömürülmesi, çalışanların ciddi sağlık sorunlarıyla baş başa bırakılmaları, kadınların iş yaşamında artarak yer almalarına bağlı olarak yaşanan cinsel taciz olayları, çevre felaketlerinin tetiklenerek ekolojik denge- nin bozulması ve sürdürülebilir kalkınma imkanlarını yok edici diğer sorumsuz eylem biçimleri bu sorunlar demetinin ana bileşenlerini oluşturmaktadır. İş ahlâkı alanında var olan derin boşluğu görünür kılan ve sıkça yaşanan sarsıcı skandallara kaynaklık eden bu sorunlar yumağı, sosyo-ekonomik süreçte iş ahlâkı temelinde ivedilikle yeniden yapılanma gereksinimine gönderide bulunmaktadır (İlhan, 2005:259).

Kavramsal olarak iş ahlakı, karmaşık moral çıkmazlarını inceleme ve çözüme ahlaki kuralları uygulama sanat ve disiplindir. İş ahlakı, bireylerin moral normlarının ticari işletmelerin faaliyetlerine ve amaçlarına nasıl uygulanabileceğidir. Bu nedenle işletme faaliyetlerinde; “Ne doğru, ne yanlış?”, “Ne iyi, ne kötü?” sorularını sorar. İşletme sorunlarında ahlaki çözümler, birden çok “doğru” seçeneği getirebilir ve bazen de hiçbir doğru seçeneği getirmeyebilir. İşletme olaylarındaki karmaşık moral sorunları anlama ve ele almada, bu sorunların temelini oluşturan ussal ve ahlaki nedenlerin araştırılması gerekli olmaktadır. Bu ayrı bir moral standardı değildir, ancak sistemin parçası olarak davranan ahlaki bireye işletme sorunlarını nasıl çözümleneceğinin incelenmesidir. Her ne kadar “iş ahlakı”nın kabul görmüş en iyi tanımı bulunmuyorsa da, ekonomik bireysel çıkarları toplum çıkarlarıyla uyumlaştıracak seçimleri yapmada ilke ve inançlara dayalı nedenlerin araştırılması ve yargıyı gerekli kıldığı ileri sürülebilir (Şahin ve Diğ.,2000:205).

Örgütlerin rasyonel olarak inşa edilebileceği ve yönetilebileceği varsayımı, geleneksel örgüt modelinin temel özelliklerinden biridir. Bu model, iş görenleri, örgütün mekanik bir parçası olarak görmekte ve iş görenlerin her türlü davranışının önceden belirlenmiş kurallara bağlı olarak gerçekleşebileceğini varsaymaktadır. Ancak, geleneksel örgüt paradigmasının örgütsel davranışa ilişkin bu ön kabulü, bilimsel verilerle desteklenmediği gibi büyük eleştirilere de maruz kalmıştır. Eleştirilerin önemli bir bölümünü, iş gören davranışlarının belirleyicisi olduğu öne sürülen yasal ve hukuki normların, her durumda planlandığı gibi gerçekleşmeyebileceği ve kimi durumda etik ilkelerle örtüşmeyeceği argümanları oluşturmaktadır (Özdemir, 2008:180).



Meslek hayatındaki etik dışı davranışların sonuçları, çok büyük olumsuz etkiler yaratabilir (Kutlu,2008).“ Baumhard, iş dünyasındaki kişilere etiğin ne ifade ettiğine ilişkin sorularına, doğru ile yanlış olarak hissettikleri davranışları, inançları, kanunlarının gerekleri ile davranışları arasındaki ilişkiler gibi cevaplar” almıştır (Velasques ve Diğ., 2014). Baumhard’a göre etik kavramı; birçok insanın hissettikleri ile etik arasındaki eşitliği kurma eğilimini ifade etmesine karşın, bu kavram, kişilerin duygularını izlemeye yönelik değildir. Kaldı ki kişilerin duyguları, doğruyu yapmaktan sapabilir. Aslında çoğu zamanda durum böyledir (Velasques ve diğ., 2014).

Meslek ahlakı; iş yaşamıyla ilgili iyi-kötü, doğru-yanlış ve haklı-haksız uygulamalarına ilişkin ilke, kural, değer ve düşüncelerdir. Ahlaki davranışlarla ilgili ilkelere ve standartlara dayalı yargılar; genellikle din ve felsefi düşünceden, kültürel değerlerden, yasalardan ve insan vicdanından kaynaklanmaktadır (Selimoğlu, 2014). Ancak, her mesleğin ahlakından bahsetmek kuşkuludur (İşseveroğlu:2013). IFAC’ın 8 numaralı taslak bildirisi etikle ilgili şu faktörleri önermektedir (Uyar, 2014);

a. Etiğin tanımı insan eylemleriyle ilgilidir,

b. Bireyler kendi davranışları hakkında bir yargıya varabilirler. Karar verme ve seçme hakkını kullanırlar,

c. Eylemler hakkındaki yargılara dayanan ahlaki prensipler ki: bazı değer yargılarına yol gösterici sistem önerir. Kısaca etik, doğru ve yanlış davranış teorisi; ahlâk ise onun pratiğidir. Meslek etiği; belirli bir meslek grubunun oluşturduğu ve koruduğu, onları belli bir şekilde davranmaya zorlayan ve kişisel eğilimlerini sınırlayan ile aralarında rekabet yaratan ilkeler bütünüdür. Muhasebe meslek etiği, meslek örgütü tarafından, muhasebe ile ilgili taraflarca benimsenen mesleki ilkeler bütünü olarak tanımlanabilir. Muhasebede meslek etiği, meslek mensubunun bağımsızlığını, kendi kendini kontrolünü ve dürüstlüğünü ifade etmektedir (Yıldız, 2010).

Bu kavram, bu meslek mensuplarının faaliyetlerinin yürütülmesinde veya herhangi bir sebeple yürütülmediğinde; kanunlara uyma yanında, toplumun değer yargılarına da önem verilerek güvenilir bilgilerin topluma sunulması ve müşteriler, toplum, meslektaşlar ve meslek kuruluşları ile olan ilişkilerde uyulması gereken kurallar bütünüdür. Diğer meslekler gibi, bu mesleğinde kendine ait etik kuralları vardır. Bu kuralların bir bölümü hukuki çerçevede yasalaştırılmış, bir bölümü ise meslek örgütleri tarafından yazılı kurallara dönüştürülmüştür. Şüphesiz mesleğe yönelik toplumsal güveni korumak ve mesleğin kredibilitesini artır-

mak, muhasebe meslek mensuplarının etik değerlere sahip olmaları ile mümkün olabilir (Sakarya ve diğ., 2010).

Kısacası, muhasebe mesleğinde var olan yazılı etik kurallar önemlidir. Fakat ahlaki ikilemlerin ve çatışmaların çözümünde yeterli olamamakta ve daha çok bireysel düzeydeki ahlaki gelişim üzerinde durmaktadırlar. Etik teoriler ve ilkeleri tek tek ele alındığında, hiçbirisi ahlaki açmazlara yönelik en iyi çözüm sunabilen model olamamaktadır. Ancak hiçbir öneride bulunmamak veya etik kuralları uygulamak seçenekleri arasından, seçicilik modeli alternatifleri içerisinde karma modelin uygulanabilir hale getirdiği güvenli bir yol takip edilebilir. Bu modeller bazı rakip ilkelerden oluşmaktadır. Bunların karar verici bünyesinde bir araya getirilmesi kararın ahlaki olmasına olanak verir. Deneme-yanılma yönteminin aksine karar verici en azından, bu modellerin sunduğu, iyi bir başlangıç noktasından hareket etme şansına sahip olabilecektir (Toraman, 2014).

Muhasebe mesleğini icra eden meslek mensuplarının çalışmaları, toplumun çoğunu yakından ilgilendirmekte ve bu alanda çalışanlara birçok sorumluluğu yüklemiştir. Bu anlamda; işletmelerin yatırım kararları, vergilerin sağlıklı biçimde tahsil edilmesine kadar birçok faaliyet bu meslek mensuplarının düzenlediği ayrıntılı raporlar dayanarak yürütülmektedir. Bu raporlar iş dünyasının yanı sıra, bireysel yatırım kararlarından iş bulma süreçlerine kadar yaygın biçimde vatandaşları da ilgilendirmektedir. Bu gerekçelerle, bu mesleğin etkin sonuçlar yarattığı bir alanda güven duygusu, mesleki etik kavramının önemini ortaya çıkarmıştır. Muhasebe mesleğinde, etik ve ahlaksızlık bir yana etik ikilemler bile kabul edilemez bir durumdur. Kabul edilmelidir ki, muhasebe meslek etiği ilkeleri her durum için kuralları ortaya koymamaktadır. Öyle ki, bu meslek mensubu, yazılı bir ilkenin olmaması durumunda dahi, iyi çözümü üretebilecek ve herkesin kabul edebileceği değer yargılarını ortaya koyabilmelidir. İşte bu durumda kişisel, mesleki ve ahlaki nitelikler ortaya çıkmaktadır.

Etik açısından muhasebecinin en önemli kişisel niteliği, yansızlık ve dürüstlük olmalıdır. Bir muhasebecinin gerekli mesleki nitelikler ile tam donanımlı olduğu düşünülürse, uygun bir ahlak standardının oluşturulması diğer koşulların varlığı yardımıyla da zor olmayacaktır. Şayet meslek ahlakı, bir meslek mensubunun şahsi kontrolünü etkin biçimde sağlayabiliyorsa, bu onun sosyal sorumluluklarını ifasındaki tereddütleri ortadan kaldırdığı söylenebilir. Bu anlamda; meslek kuruluşları, bu meslek mensuplarını etik sorunlar nedeniyle cezalandırmaktan çok; mensupların etik davranışlarını üst düzeyde ve ahlak standartlarının iyileştirmesini sürdürme, bunun kontrolünü geliştirme ve etik davranışlarına rehberlik eder şekilde katkı vermesi beklenmektedir. Öte yandan, zaten zor koşullar ve yüksek

mali cezalar riski altında çalışmak zorunda olan meslek mensuplarının faaliyetlerinde bazı kolaylaştırıcı tedbirlerin alınması ve en önemlisi mali müşavirlerin, mükelleflerine olan bağımlılıktan kurtarılması, büro standartlarının yanı sıra, iş hacimlerine bağlı olarak mükellef sayılarına ilişkin alınabilecek bir dizi tedbir meslek etiğinin etkin uygulanmasına yarar sağlayacağı değerlendirilmektedir.

## 4. Uygulama

### 4.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Modernist yaklaşımlarda; yönetim faaliyetlerindeki şeffaflık, kurumsal sorumluluk ve müşteriler, çalışanlar ve toplumun etik anlayışı, her geçen daha da önem kazanmaktadır. Bu durum, mesleği icra edenlerin mükellefleri ile olan ilişkileri bakımından son derece hassas ve kritik bir konudur. Günümüzde; makro düzeyde; muhasebe meslek mensuplarının yasalar gibi, mesleki etiği önemsememeleri halinde ekonomik krizlere; mikro düzeyde ise, işlerini kaybetmeleri ve mükelleflerine de birçok konuda zarar verebilmeleri çalışmanın önemine işaret etmektedir.

Diğer yandan mesleki etik kavramı, mesleki ahlaka göre biçimlenirken, deontolojik etik ise kişilerin evrensel mutlak değerlerine göre şekillenmektedir. Bu anlamda deontolojik etik, var olmayandan hareketle genel kabul gören değerleri ortaya koymaya yöneliktir. Bu görüşe bakılarak, bu araştırma da; SMMM'lerin, mesleki algıları açısından etik algıları ve yaklaşımlarını deontolojik temelde ortaya koyma ve ayrıca daha ileri boyutta, deontolojik etiğin anlamına ve önemine de ulaşılması amaçlanmıştır.

### 4.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklem

Bu araştırma; mükelleflerin sektörel çeşitlikleri, demografik ve kültürel algılar, niteliksel farklılıklar ve rekabet olduğu değerlendirilmesi nedeni ile İstanbul'da yapılmıştır. Araştırmada nicel araştırma yöntemi kullanılmıştır. Bu amaçla aynı ilde faaliyet gösteren SMMM'lerden, yaklaşık 1700 kişiye ulaşılarak 500 geçerli anket elde edilmiştir. Araştırmanın amacına uygun olarak; ankette“ Üçlü Likert Ölçeği” temelinde, altı başlık altında toplam 35 önerme sunulmuş ve anketin birinci bölümünde 13 çoktan seçmeli soru ile de katılımcıların demografik özellikler tespit edilmeye çalışılmıştır.

### 4.3. Araştırmanın Hipotezleri

Araştırmanın amacında, bu mesleği uygulayanlar açısından, mesleki tecrübe ile mükellef sayısının etik algılamada önemine işaret edilmiştir. Bu nedenle SMMM'

lerin *mesleki tecrübe ve mükellef sayısı* ile diğer önermeler arasında ilişkilerinin nasıl biçimlendiğine ilişkin aşağıdaki hipotezler oluşturulmuştur.

H<sub>1</sub>: Meslek mensupları muhasebe ilke ve standartlarını tam ve doğru olarak uygulaması ile meslek mensupları kamu ve mükellef baskısı olmadan karar vermeleri arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H<sub>2</sub>: Meslek mensupları muhasebe ilke ve standartlarını tam ve doğru olarak uygulamaları ile meslek içi eğitim ve seminerlerin artırılmasının etik ilkelerinin daha iyi algılanmasını sağlamaları arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H<sub>3</sub>: Meslek mensupları muhasebe ilke ve standartlarını tam ve doğru olarak uygulamaları ile Türkiye’de meslek mensupları etik ilkelerine uymada yeterli özeni göstermeleri arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H<sub>4</sub>: Meslek mensupları muhasebe ilke ve standartlarını tam ve doğru olarak uygulamaları ile etik ilkeleri konusunda toplumsal hassasiyetin artması meslek etiğinin gelişmesine olumlu katkı sağlar arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H<sub>5</sub>: Meslek mensupları muhasebe ilke ve standartlarını tam ve doğru olarak uygulamaları ile Türkiye’de muhasebe meslek etiği ile ilgili yeterli yasal düzenlemeler arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H<sub>6</sub>: Meslek mensupları kamu ve mükellef baskısı olmadan karar vermeleri ile ahlaki değerlerin yasalara bağlanması oldukça zordur arasında anlamlı bir ilişki vardır.

#### **4.4. Araştırmanın Sınırlılıkları**

Araştırma evreninin, İstanbul’da seçilmesi daha fazla meslek mensubuna ulaşmayı sağlamıştır. Ancak, meslek mensuplarının bu ilin çeşitli bölgelerinde faaliyet göstermeleri, anket çalışmasının yürütülmesinde iletişim, ulaşım, zamanlama, maliyet ve çalışma motivasyonu gibi dört ayrı sınırlamaya neden olmuştur. Böylece; araştırmanın veri toplama aşaması, daha uzun bir zamanda ve ekstra emekle gerçekleştirilmiş ve çalışmanın diğer bölümleri de olumsuz yönde etkilenmiştir.

#### **4.5. Veri Toplama Yöntemi**

Araştırma da; İstanbul’da, İSMMMO’na kayıtlı SMMM’ler arasından tabakalı örnekleme yöntemi kullanılmıştır. Bu maksatla, yaklaşık 1700 kişi üzerinden, biçimlendirilmiş ve geçerli kabul edilen 500 anket uygulanarak veriler elde edilmiştir. Veriler, SPSS programı ile analiz edilmiştir. Ankette kullanılan “Cronbach’s Alpha” değeri 0,716 olarak tespit edilmiş ve bu da anketin ölçeğinin güvenilir olduğunu göstermektedir.

#### 4.6. Katılımcıların Demografik Bilgilerinin Frekans Analizleri

Araştırmaya katılanların; %32,8'i 20 ila 30 yıl, %32,2'si ise 10 ila 20 arasında mesleki tecrübeleri bulunmaktadır. %10'nun ise 31 yılı aşkın süredeki mesleki tecrübesi dikkate alınır, katılanların oldukça deneyimli olduğu söylenebilir. Katılanların %26,4'lük bölümünün 51 ile 80, %26,2'lik bölümünün 31 ile 50 arasında mükellefleri bulunmaktadır. 81'in üzerinde mükellefe sahip sadece 81 SMMM (%16,2) varken, kalan 154'ü 30'un altında mükellefe sahip bulunmaktadır. Ülkemizde genel kabul görmüş esaslara göre, 30 ile 80 arası mükellef sayısı, SMMM'lerin faaliyetleri açısından ideal olarak kabul edilmektedir. Öte yandan, katılanların %61,8'i, mükelleflerinin kendilerinden mali bilgi ve ne kadar vergi ödeyeceklerine dair bilgi istemlerine yönelik çalıştıklarını belirtirken; %18,6'sı vergisel, %17,6'sı ise mali bilgi temelinde bulduklarını belirtmişlerdir. SMMM'lerin %56,6'lık kısmı, mükelleflerin hesap sonuçlarına etik anlamda hiçbir etkileri olmadığını, %9'u tamamen, %32,6'sı ise sınırlı ölçüde etkide bulduklarını belirtmiştir. SMMM'lerin %48,6'sı mükelleflerini kişisel ilişkiler ile %46,6'sı ise tavsiyelerle mükellef edinebilmektedir.

#### 4.7. Mükelleflerle İlişkilere Ait Bulgular ve Değerlendirilmesi

Katılımcıların mükellefleri ile muhasebe işlemlerinin dışındaki ilişkileri tespit edilmeye çalışılmıştır. Katılımcıların; %58,6'sı iş hacminin %15'inden fazlasını oluşturan mükellefleri olmadığını, %38,6'sı ise bunun varlığından, %93,2'si mükellefleriyle ücret dışında borç-alacak ilişkisine girmediklerini, %5,8' ise farklı nedenlerle böyle bir ilişkiye girdiklerini, %3'ise mükellefleri ile mahkemelik olduklarını belirtmişlerdir. Aslında, iş hacmi yüksek olan mükellef ve borç durumu, SMMM'ler üzerinde baskı yarattığı düşünülmektedir. SMMM'lerin görev tanımı, bu mesleğin gereklerine ilişkin olsa da, katılanların %48,6'sı mükelleflerine ve işletmenin diğer işlevlerinde de katkıda sağlamaktadırlar. Bu katkı, mükellef beklentileri ve meslek mensuplarının ilişkilerini sağlam tutma konusundaki düşüncelerinden kaynaklandığı değerlendirilmektedir.

**Tablo 1.** SMMM’ler ve Haksız Rekabet Unsurları

	Haksız rekabet unsurları						Etkilenme derecesi					
	Evet (N/%)		Hayır (N/%)		Top. (N/%)		Evet (N/%)		Hayır (N/%)		Top. (N/%)	
Kaçak bürolar	336	67,2	164	32,8	500	100	339	67,8	161	32,2	500	100
Ruhsat kiralama	399	79,8	101	20,2	500	100	364	72,8	136	27,2	500	100
Şubeleşme	157	31,4	343	68,6	500	100	161	32,2	339	67,8	500	100
Her işi bünyesinde yapmaya çalışan denetim kurumları	205	41,0	295	59	500	100	232	46,4	268	53,6	500	100
Kalitesiz hizmet	334	66,8	166	33,2	500	100	389	77,8	111	22,2	500	100
Düşük fiyat	392	78,4	108	21,6	500	100	400	80	100	20,0	500	100
Reklam faaliyetleri	89	17,8	411	82,2	500	100	86	17,2	414	82,8	500	100

Tablo-1’e göre, katılanların %67,2’si kaçak büro faaliyetlerini haksız rekabet olarak değerlendirilirken, %32,8’ise olmadığını belirtmişken; yaklaşık %80’i ise ruhsat kiralamadan olumsuz yönde etkilendiklerini belirtmişlerdir. Tablodaki en dikkat çekici sonuç; katılanların %68,6’lık kısmının, şubeleşmenin yasal olmamasına rağmen, bunu haksız rekabete olarak görmemeleridir. Öte yandan, katılımcıların %59’u her işi bünyesinde oluşturmaya çalışan denetim kurumlarının haksız rekabete yol açmadığını, %41’i ise aksini düşünmektedirler. Kalitesiz hizmet, %66,8 oranında haksız rekabet olarak değerlendirilmektedir. Bilhassa katılımcıların %78,4’ü, ücret tarifelerinin altında fiyat uygulamalarından olumsuz yönde etkilendikleri görülmektedir. Araştırmaya katılanların %43’ü, ilan edilen tarifelerden ücretlerin tahsil edilmesi halinde haksız rekabetin önüne geçilmesinde önemli bir aşama kaydedileceğini düşünürken; %33,2’si bu sonucun kısmi bir önlem yaratabileceğini belirtmişlerdir. Katılanların %82,2’si sınırlandırılmış reklam faaliyetlerinin haksız rekabete yol açmadığını, %17,8’lik bölüm ise çeşitli hediyeler ya da bazı basılı materyaller ile reklam yasağının delindiğini düşünmektedirler. %6 ‘sı ise başka nedenlerin de haksız rekabete yol açtığı düşüncesiyle; vergi ödemeleri, gereğinden fazla meslek mensubunun varlığı, mali müşavirlerin

her branşta defter tutması, ücret tarifesindeki dengesizlikler, denetim eksikliği ve akraba ilişkileri konularına değinmişlerdir. Yukarı da yer alan haksız rekabet unsurlarından, SMMM'lerin ne derece etkilendikleri tablonun "etkilenme derecesi" bölümünde gösterilmiştir. Bu unsurların aynı zamanda, serbest muhasebeci ve mali müşavirler tarafından haksız rekabete yol açan unsurlar olarak da görülmektedir.

#### 4.8. Gruplandırılmış Önermelerin Frekans Analizlerinin Değerlendirilmesi

Meslek etiği ile ilgili olarak; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik, mesleki davranış ve genel etik olmak üzere soru formundaki altı gruba ait frekans analizi sonuçları ve değerlendirmeleri tablo 2, 3, 4, 5, 6 ve 7'de verilmiştir.

**Tablo 2.** Mesleki Dürüstlük Değerlendirmesi

	Katılmıyorum		Katılıyorum		Kararsız		Toplam	
	N	%	N	%	N	%	N	%
Türkiye'de meslek mensupları etik ilkelerine uymada yeterli özeni göstermektedir	232	46,4	155	31,0	113	22,6	500	100
Meslek mensupları mükelleflerin ve kamunun çıkarlarını eşit şekilde korumaktadır	150	30,0	275	55,0	75	15,0	500	100
Meslek mensupları etik ilkelerine ne kadar bağlı kalırlarsa mesleğe olan güven ve saygımlık da o kadar artar	39	7,8	453	90,6	8	1,6	500	100
Mükellefler meslek etiğine yeterli saygıyı göstermektedir	244	48,8	92	18,4	164	32,8	500	100

Tablo-2'ye göre; katılımcıların %46,4'ünün, Türkiye'de etik ilkelere yeterli özeni göstermediğini, %48,8'inin meslek etiğine yeterince saygı duyulmadığını; %55'nin ise mükellef ve kamu çıkarlarının eşit şekilde koruduğunu belirtmişlerdir. Bu sonuç, beklentilerin aksine mükellef ile kamu arasındaki etik algısına ilişkin çelişkinin olduğunu ortaya koymaktadır. Katılımcıların %90,6'sı ise etik bağlılık konusunun önemli olduğunu vurgulamışlardır. Bu sonuç, beklentiye uygun olarak etik ilkelere bağlılığın güven ile ilişkisini desteklemektedir. Katılımcıların bu görüşü oldukça yüksek düzeyde desteklemelerine rağmen, tablodaki diğer sonuçlara dayanılarak, mesleki dürüstlük değerlendirmesinde tam bir fikir birliği içinde

olmadıkları görülmektedir.

**Tablo 3.** Tarafsızlık

	Katılmıyorum		Katılıyorum		Kararsız		Toplam	
	N	%	N	%	N	%	N	%
Meslek mensupları kararlarını dış etkenlerden etkilenmeden alabilmektedir.	127	25,4	294	58,8	79	15,8	500	100
Meslek mensupları yasalar çerçevesinde mükelleflerin hakkını korumaktadır	117	23,4	330	66	53	10,6	500	100
Meslek mensupları kamu ve mükellef baskısı olmadan karar vermektedirler	147	29,4	262	52,4	91	18,2	500	100
Türkiye’de etik ilkelerin yerleşmesi için firmaların üst yönetimlerinin de etik ilkeleri desteklemesi gerekir	7	1,4	451	90,2	42	8,4	500	100
Meslek mensupları yasaları mümkün olduğunca mükellefler lehine uygulamaktadır	153	30,6	199	39,8	148	29,6	500	100

Tablo-3’e göre, katılımcılar “kararlarını dış etkenlerden etkilenerek almadıklarını” ve “kamu ve mükellef baskısı” önermelerine (%58,8-%52,4) yaklaşık olarak benzeri oranlarında katılmışlardır. Bu sonuçlar, beklentinin aksine SMMM’lerin mesleki faaliyetlerinde dış çevreden etkilendiklerini göstermektedir. Katılımcıların, %66’sı **yasalar çerçevesinde** mükelleflerin haklarının korunduğunu düşünmektedirler. %39,8’i SMMM’lerin **yasaları mümkün olduğunca mükellefler lehine uyguladığını** düşünürken, %30,6’sı aksini savunmuşlardır. Bu konudaki kararsızlık oranı ise %29,6’dır. Oranlar arasındaki niceliksel yakınlık bize, SMMM’ler arasında, meslek mensuplarının yasaları mümkün olduğunca mükellefler lehine uygulayıp uygulamadığı konusunda bir fikir birliği olmadığını göstermektedir. Aynı sonuca dayanılarak, katılımcıların %90,2’sinin, etik ilkelerin yerleşmesi için tepe yönetimlerin de destekleyici gerektiğini düşünülmektedir.



**Tablo 4.** Mesleki Yeterlilik ve Özen

	Katılmıyorum		Katılıyorum		Kararsız		Toplam	
	N	%	N	%	N	%	N	%
Etik konusuna mutlaka eğitim-öğretim sürecinde yer verilmelidir	17	3,4	466	93,2	17	3,4	500	100
Meslek öncesi etik ilkeleri ile ilgili yeterli eğitim alınmaktadır	248	49,6	167	33,4	85	17,0	500	100
Meslek içi eğitim ve seminerlerin artırılması etik ilkelerinin daha iyi algılanmasını sağlar	45	9,0	433	86,6	22	4,4	500	100
Meslek mensupları kendilerini yeterince geliştirmektedir	105	21,0	259	51,8	136	27,2	500	100
Muhasebe ilke ve standartları tam ve doğru olarak uygulanmaktadır	219	43,8	167	33,4	114	22,8	500	100

Tablo-4'e göre, katılımcılar, *etik ilkelerinin bu mesleki eğitimler sırasında* (% 93.2-%86,6) yaklaşık olarak benzeri oranlarında katılarak, verilecek eğitimlerle gelişebileceğini düşünmektedirler. Bu konuda, TÜRMOB' un düzenleyeceği seminerler ve mesleki gelişime ilişkin programların katkısı yadsınamaz. Ancak, bu sonuçlara göre; etik gelişimi ile ilgili eğitimin yetersizliğine yönelik %50'ye yakın oranda meslek mensupları fikir birliği içinde olmalarına rağmen; verilen eğitim seminerlerine de yeterli katılımın olmadığı da görülmektedir. Katılımcıların, %51,8'i kendilerini mesleki anlamda yeterince geliştirdiğini belirtmişlerdir. Bu sonuç, beklentilerin aksine çok düşük ve dikkat çekicidir. Katılımcıların sadece %27,8'i *muhasabe ilke ve standartlarını tam ve doğru olarak uyguladıklarını* belirtmişlerdir. Bu sonuç, mesleki gelişim konusuna yeterince önem verilmediğini göstermektedir.

**Tablo 5.** Gizlilik

	Katılmıyorum		Katılıyorum		Kararsız		Toplam	
	N	%	N	%	N	%	N	%
Mükellefler ile ilgili bilgiler üçüncü şahıslara açıklanmaktadır	396	79,2	39	7,8	65	13,0	500	100
Mükelleflerin isteği doğrultusunda yasalarca öngörülen bilgiler verilmektedir	180	36,0	274	54,8	46	9,2	500	100
İlgili taraflara doğru ve yeterli bilgi verilmektedir	103	20,6	300	60,0	97	19,4	500	100
Meslek mensupları ilgili taraflara gerektiğinde bilgi vermektedir	20	4,0	444	88,8	36	7,2	500	100

Tablo- 5'e göre; katılımcılar bu önermeye %79,2 oranında katılmadıklarını belirtmişlerdir. Bu sonuç, meslek mensuplarının, mesleki sırlarını saklamada etik davrandıklarını göstermektedir. Katılanlar, %54,8'i mükelleflerin isteğine yasalara uygun bilgileri verdiğini, %88,8'i ise eş zamanlı bilgi verdiklerini düşünmektedirler. Bu sonuçlar; mali bilgilerin tamamının yerine, gerekli bilgilerin açıklanması eğiliminde olduğunu göstermektedir. Katılımcıların %60'ı **taraflara doğru ve yeterli bilgi** verildiğini düşünmektedirler.

**Tablo 6.** Mesleki Davranış

	Katılmıyorum		Katılıyorum		Kararsız		Toplam	
	N	%	N	%	N	%	N	%
SMMM'lerin meslekleri ile ilgili hem yasal hem de etik ilkelere uymaları oldukça önemlidir	6	1,2	475	95	19	3,8	500	100
Ahlaki değerlerin yasalara bağlanması oldukça zordur	70	14,0	313	62,6	117	23,4	500	100
Türkiye'de muhasebe meslek etiği ile ilgili yeterli yasal düzenlemeler yoktur	77	15,4	299	59,8	124	24,8	500	100
SMMM'ler ile mükellefler arasındaki ilişkiler zamanla etik davranışları etkiler	180	36,0	249	49,8	71	14,2	500	100
SMMM'lerin gelir düzeyi etik davranışları etkilemez	188	37,6	238	47,6	74	14,8	500	100

Tablo-6'ya göre; katılımcılar, bu gruptaki ilk önermeye %95 oranında katılmışlardır. Bu önermeye, meslek mensubunun 6'sının katılmaması ve 19'ununda kararsız kalmasının beklenen bir durum değildir. Ayrıca, ahlaki değerlerin yasaya bağlanması hususu akademik literatürden çok tartışılan konulardan biridir. Etik düzenlemelerin gerekliliğini savunanların yanında, bu yönde kişilik özellikleri ile ilişkilendiren yaklaşımlar da vardır. Öte yandan bu önermeye meslek mensuplarının %62,6'sı katılmış ve buna göre, kararsızların da etkisine bakılarak ahlaki değerlerin yasalara bağlanmasının oldukça zor olduğu söylenebilir. Üçüncü önermede, ikinci önermeyi destekleme eğilimindedir. Katılımcıların %49,8'i mükellefler ile geliştirilen ilişkilerin zamanla etik davranışları etkileyeceğini düşünmektedirler. Kararsızların her iki yöne etkisi dikkate alındığında dördüncü ve beşinci önermeler konusunda fikir birliğinin oluşmadığı görülmektedir.

**Tablo 7.** Genel Olarak Etik Algılama

	Katılmıyorum		Katılıyorum		Kararsız		Toplam	
	N	%	N	%	N	%	N	%
Meslek etiği, mesleki faaliyetlerin sürdürülmesi aşamasında ahlaki ve mesleki ilkelere göre hareket etme disiplini olarak kabul edilir	40	8,0	431	86,2	29	5,8	500	100
Meslek etiği muhasebe skandalları sonucu gündeme gelmiştir	92	18,4	235	47,0	173	34,6	500	100
SMMM'lere etik ilkelere uyulması noktasında toplumsal baskı yapılmaktadır	241	48,2	99	19,8	160	32,0	500	100
Ülkenin ekonomik gelişmişliği, etik gelişimi destekleyen başlıca faktörlerden birisidir	153	30,6	266	53,2	81	16,2	500	100
Etik ilkeleri konusunda toplumsal hassasiyetin artması meslek etiğinin gelişmesine olumlu katkı sağlar	8	1,6	458	91,6	34	6,8	500	100
Mükelleflerin finansal gücünün yüksek olması meslek etiği gelişimini olumlu yönde etkiler	147	29,4	265	53,0	88	17,6	500	100
Bürokratik engeller meslek etiği gelişimini yavaşlatır	126	25,2	260	52,0	114	22,8	500	100

Rekabetin artması meslek etiği gelişimini olumlu yönde etkiler	163	32,6	210	42,0	127	25,4	500	100
Önümüzdeki yıllarda meslek etiğindeki gelişmeler daha da iyiye gidecektir	52	10,4	327	65,4	121	24,2	500	100
Türkiye’de meslek etiğinin yerleşmesi için şirketlerin kurumsallaşmasının tamamlanması gerekir	82	16,4	382	76,4	36	7,2	500	100

Tablo-7’ye göre katılımcıların %86,2’si bu grubun ilk önermesine katılım göstermiştir. Meslek mensuplarının etik kavramının kaynağına bakışı ile ilgili olarak şu sonuç elde edilmiştir; %47 oranında ikinci önermeye katıldıklarını, kimi düzenlemelerin bazı problemlerin sonucunda ortaya çıktığı konusundaki inançlarını açıklamışlardır. Olumsuz görüş bildiren 92 meslek mensubu, etik düzenlemele- rin bazı gereklerden ortaya çıkmış olabileceğini, ancak bu konudaki düzenleme- lerdeki amacın problemlerin varlığını ortadan kaldırmaktan ziyade problemleri engellemeye yönelik olarak gelişmiş olabileceğini ifade etmişlerdir. SMMM’lerin %48,2’si toplumdaki ya da mükelleflerinden mesleki etik ilkelere uyulması hususunda herhangi bir baskıyla karşılaşmadıklarını belirtmişlerdir. Ülkenin ekonomik gelişmişliği ile etik gelişim arasında %53,2 oranında bir ilişki elde edilmiştir. Bu sonuç, SMMM’lerin, bir ülkedeki ekonomik gelişmişliğin, etik gelişimi destekleyen başlıca faktörlerden biri olduğunu düşündüklerini bize gösterdiği yönündedir. Katılımcıların %91,6’sı beşinci önermeye katıldıklarını ifade etmişlerdir. Bu veriler ışığında, SMMM’lerin, etik ilkeler konusunda toplumsal hassasiyetin artmasının meslek etiğinin gelişmesine olumlu katkı sağlayacağını düşündükleri görülmektedir.

Katılımcıların %53’ü altıncı önermeye katıldıklarını belirtmiştir. Bu veriler ışığında, SMMM’lerin, mükelleflerin finansal gücünün yüksek olmasının meslek etiği gelişimini olumlu yönde etkilediğini düşündükleri görülmektedir. Diğer yandan meslek mensuplarının %52’si bürokratik engellerin meslek etiği gelişimini yavaşlattığını söylemişlerdir.%42 Oranındaki grup rekabetin meslek etiği gelişimini olumlu yönde etkilediğini düşünürken, %32,6’sı olumsuz görüş bildirmişlerdir. Bu önermede kararsız olanların oranı %25,4’tür. Bu veriler ışığında çoğunluğun, rekabetin artması ile meslek etiği gelişimi arasında pozitif yönlü bir korelasyon olduğunu düşündüğü görülmektedir. Ancak önermeye katılan, katılmayan ve kararsız olan grupların oranları arasındaki niceliksel yakınlık göstermektedir ki, serbest muhasebeci ve mali müşavirler arasında konu ile ilgili

bir fikir birliği bulunmamaktadır. Yine bu konu ile ilişkili olarak meslek mensuplarının %65,4'ü bu grubun 9. Önermesi %76,4'lük kesim ise 10. önermeye olumlu görüş bildirmişlerdir. Çalışma da yer alan meslek mensupları bilhassa kurumsallaşmanın, uzun vadede meslek etiğinde gelişmeye sebep olacağını ifade etmişlerdir.

#### 4.9. İlişkisel Analizler

Anketten seçilen 6 adet gruplandırılmış önermenin, meslek mensuplarının faaliyetlerini uygulamaları ile iş etik algıları arasındaki korelasyon analizine bakılarak yapılan değerlendirilmeler Tablo 8'de verilmiştir;

**Tablo 8.** Meslek Mensuplarının İş Etiği Algılarına İlişkin Korelasyon Katsayıları

Korelasyonlar							
Pearson Correlation	(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)	Mesleki tecrübeniz kaç yıldır
** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).							
* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).							
Meslek mensupları muhasebe ilke ve standartlarını tam ve doğru olarak uygulamaktadır(a)		,000	-,045	,402**	-,060	-,163**	-,144**
Meslek mensupları kamu ve mükellef baskısı olmadan karar vermektedirler(b)			,110*	,029	,035	,049	,097*
Meslek içi eğitim ve seminerlerin artırılması etik ilkelerinin daha iyi algılanmasını sağlar(c)				,007	,205**	,018	,110*
Türkiye'de meslek mensupları etik ilkelerine uymada yeterli özeni göstermektedir(d)					-,061	-,188**	-,118**
Etik ilkeleri konusunda toplumsal hassasiyetin artması meslek etiğinin gelişmesine olumlu katkı sağlar(e)						,215**	,145**
Türkiye'de muhasebe meslek etiği ile ilgili yeterli yasal düzenlemeler yoktur(f)							,145**

Tablo-8 göre;

1- Mesleki tecrübe ile (a) önermesi arasında (-) ilişki vardır. Mesleki tecrübe arttıkça, meslek mensuplarının muhasebe ilke ve standartlarını tam ve doğru olarak uygulamakta olduğuna dair varsayıma katılım oranı azalmaktadır.

2- Mesleki tecrübe ile (b) önermesi arasında (+) ilişki vardır. Mesleki tecrübe arttıkça, meslek mensuplarının kamu ve mükellef baskısı olmadan karar verdiklerine dair varsayıma katılım oranı da artmaktadır.

3- Mesleki tecrübe ile (c) önermesi arasında (+) ilişki vardır. Mesleki tecrübe arttıkça, meslek içi eğitim ve seminerlerin artırılmasının etik ilkelerinin daha iyi algılanmasını sağlayacağı varsayımına katılım oranı da artmaktadır.

4- Mesleki tecrübe ile (d) önermesi arasında (-) ilişki vardır. Mesleki tecrübe arttıkça, Türkiye’de meslek mensuplarının etik ilkelerine uymada yeterli özeni gösterdiği varsayımına katılım oranı azalmaktadır.

5- Mesleki tecrübe ile (e) önermesi arasında (+) ilişki vardır. Mesleki tecrübe arttıkça etik ilkeleri konusunda toplumsal hassasiyetin artmasının meslek etiğinin gelişmesine olumlu katkı sağlayacağı varsayımına katılım da artmaktadır.

6- Mesleki tecrübe ile (f) önermesi arasında (+) ilişki vardır. Mesleki tecrübe arttıkça ülkemizde muhasebe meslek etiği ile ilgili yeterli yasal düzenlemelerin olmadığı varsayımına katılım oranı da artmaktadır.

Mükellef sayısı ile tabloda yer alan önermeler arasında korelasyon analizi yapılmıştır. Sadece iki önerme ve toplam mükellef sayısı arasında anlamlı bir ilişki olduğu görülmüştür.

**Tablo 9.** Meslek Mensuplarının Kararlar ile Yasalar Arasındaki Korelasyon Kat-sayısı

<b>Korelasyonlar</b>			
<b>PearsonCorrelation</b> **. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed). *. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).	(a)	(b)	(c)
Meslek mensupları kamu ve mükellef baskısı olmadan karar vermektedirler( <b>a</b> )		-,117**	-,102*
Ahlaki değerlerin yasalara bağlanması oldukça zordur( <b>b</b> )			-,089*

Tablo-9' a göre; mükellef sayısı ile (a) önermesi arasında (-) ilişki vardır. Mükellef sayısı arttıkça, meslek mensuplarının kamu ve mükellef baskısı olmadan karar verdikleri varsayımına katılım oranı azalmaktadır. Mükellef sayısı ile (b) önermesi arasında (-) ilişki vardır. Mükellef sayısı arttıkça, ahlaki değerlerin yasaya bağlanmasının oldukça zor olduğu varsayımına katılım azalmaktadır.

## 5. Sonuç ve Tartışma

Yasa ile ahlakın aynı kavram olmadığı çalışmada anlaşılacakla beraber, yasaların düzenlenmediği ancak ahlak kurallarına dayanan birçok insan davranışı vardır. Yasalar, dışsal, ahlak ise içsel davranışlara yöneliktir (AHA, 2014). Bu anlamda, iş ahlakı, işe yönelik davranışları ile ilgilidir. Bu davranışlarda neyin doğru ya da yanlış olduğunu belirleyen ve temelde toplumsal ve mesleki inançlar çerçevesinde biçimlenmiş ilkeler ve kuralları vardır. Ancak, bireysel iyi niyetlere dayansa da genel anlamda bireysel davranışlar işletmedeki ahlaki sorunları çözmede yetersiz kalmaktadır. Bu yüzden, tüm organizasyonel paydaşların da içinde bulunduğu, karşılıklı iyi niyet ve hoşgörü ile birliktelik içinde, planlı bir organizasyonel çaba ile iş ahlakının kurumsallaştırılmasının önemi bir kez daha ortaya konulmuştur. Alchian ve Deme (1972) organizasyonu bir çiçeğe benzeterek, parçalarının birinin zarar görmesi onun güzelliğine gölgeleyebileceğini değerlendirmektedir. Bu yüzden, benzeri şekilde paydaşlarının davranışları, herkesi etkileyebilecektir. Fama(1980)'nin de ifade ettiği gibi örgüt içinde yer alan herkes kendi davranışlarından sorumludur.

Çalışmamızda elde edilen dikkat çekici sonuçlardan biri, muhasebe bürolarında sergilenen meslek etiğinin, yasalardan çok az etkilendiği yönde olmuştur. Örneğin; tabela ölçü ve içeriklerinin belli standartlar ile biçimlendirilmiş olmasına rağmen neredeyse dileyenin bulunduğu duvar ölçüsüne göre şekillendirdiği tabela uygulamaları mevcuttur. Çalışmamızda tabela ölçü ve içeriği TÜRMOB'un belirlediği standartlardan çok meslektaşlardan gelebilecek şikayetlerin daha etkili olduğu görülmüştür. Benzer durumlar kartvizitler, mükelleflere gönderilen çeşitli yazılar içinde geçerlidir.

Gözlemlenen tüm olumsuzluklara rağmen; işletmeciliğin en önemli işlevlerinden biri olan muhasebenin, mesleki anlamda ulusal ve uluslararası biçimlendirilmiş davranış kuralları bulunmaktadır. Bu kuralların yerleştirilmesinde ve uygulanmasında TÜRMOB'un garantör rolü vardır. Bu kurum gelişmiş ülkelerde olduğu gibi, mesleki etiğin uygulanması konusunda da bir dizi önlemler almış ve uyguladığı pek çok eğitim ve seminerler ile etik bilincinin yerleşmesi ve korunmasında etkili rol oynamıştır. Bu bağlamda yapılan araştırmada aşağıdaki sonuçlar tespit edilmiştir;

a. Mesleki etiğin fiili uygulanırlılığı konusunda hala ciddi sorunlar bulunmakta-

dır. Bu anlamda meslek mensupları arasında güven problemleri bulunmaktadır. Meslek mensuplarının önemli bir kısmı bu sorunların daha etkili önlemler ve eğitimler ile çözülebileceğini düşünürken toplumsal algının da önemine değinmişlerdir.

b. Ayrıca meslek mensuplarının önemli bir kısmı, mevcut düzenlemelerin ve yasaların hala yetersiz olduğunu düşünmektedir. Bu bağlamda oda denetimlerinin yanı sıra kurumsal (TÜRMOB) denetim mekanizmalarının daha iyi işletilmesi de düşünülmektedir.

c. Mesleki tecrübe ile etik davranış arasında ilişkinin tespit edilememesi, etik dışı davranışların her yaş ve tecrübe kesiminde de yaşanabileceğini göstermektedir. Dolayısı ile iş ahlakı sadece genç meslek mensuplarının sorunu değildir.

d. Ayrıca mükellef sayısı ile etik ilişki arasında negatif bir ilişkinin tespit edilmesi, kazancın ahlak ile ilişkili olmadığını göstermektedir.

e. Meslek mensuplarının önemli bir kısmı, mesleki faaliyetlerinin serbest piyasa koşulları içinde şekillendiğini düşünürken, garantör mekanizmalarında kurgulanmasından yana oldukları görülmektedir.

f. Son olarak araştırma ile SMMM'lerin mükellef baskılarına karşı önemli ölçüde direnç gösterdiklerini, ancak aynı oranda defter kaybetme konusunun varlığı tespit edilmiştir.

Global bakışla, dünyanın birçok ülkelerinde olduğu gibi, uzun yıllardır iş ahlakı ile ilgili tartışmalar, ülkemizin de önemli konuları arasındadır. Uluslararası işletmecilik faaliyetlerimizin gelişmeye başlaması ve tüm küresel etkilerin yanı sıra; sosyal anlamda yaşanan dönüşümler, mevcut ahlak kavramına olan yaklaşımların yeni sorunsallar karşısında yeterli olmadığını ortaya koymaktadır. İş ahlakı kavramı; son zamanlarda üzerinde her ne kadar sıklıkla çalışılan bir konu olsa da, ülkemizde yeni gelişmeye başladığı ve kurumsallaşabilme sürecinde yaşadığımız sıkıntılar nedeniyle, hala pek çok alanda sorunları da içermektedir. İş yaşamında, ekonomik, sosyal ve diğer tüm gelişme ve değişimlerde, bu konunun uzun yıllar daha gündemden düşmeyeceği görülmektedir.

Bu anlamda, tepe yönetimin ahlak anlayışı ve yaklaşımı, tüm paydaşların davranışlarının biçimlenmesinde etkili olacaktır. Ayrıca, tepe yönetim, kendisinin de içinde bulunduğu bireysel içsel denetim olarak, etik algısını kurum kültürünün içine yerleştirmede süreci, güvene dayalı bir profesyonel yönetim anlayışı oluşturmayacaktır.

Sonuç olarak, elde edilen bulgular doğrultusunda, muhasebe bürolarında; “toplam kalite” kavramı gibi akademik literatürde yer almayan “toplam etik” kavramından da söz edilmesi gerektiğine inanmaktayız.



## Kaynakça

- AHA (2014), *The Human Basis of Laws and Ethics, The Source Of Morality*, American Humanist Association, [http://americanhumanist.org/humanism/The\\_Human\\_Basis\\_of\\_Laws\\_and\\_Ethics](http://americanhumanist.org/humanism/The_Human_Basis_of_Laws_and_Ethics)
- BBC, *What Is Ethic*, [www.bbc.co.uk/ethics](http://www.bbc.co.uk/ethics). (Erişim:04/08/2013)
- GÜNEY S, ÇINAR O. (2012), *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Etik Alguları, Erzurum Örneği*, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 26, Sayı: 2, s.92.
- DEMİR B.,(2012), *Muhasebeye Yön Veren Gelişmeler ve Meslek Yüksek Okullarında Verilen Muhasebe Eğitimine Yansımaları*, Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi, Kasım 2012, Cilt:1, sayı:4, Makale:13
- DIFFEN (2014), *Ethics vs Morals, Examlle of a Conflict Between Ethics and Morals*, [www.diffen.com/difference/Ethics\\_vs\\_Morals](http://www.diffen.com/difference/Ethics_vs_Morals) (Erişim:13/08/2013)
- EĞRİ T., SUNAR L.,(2010), *Türkiye'de İş Ahlakı Çalışmaları, Mevcut Durum ve Yönelimler*, İGİAD, Cilt:3, Sayı:5, Mayıs 2010
- FERREL O.C. ve Diğ.(2014), *Historical Developments of Business Ethics: Then to Now*, <http://danielsethics.mgt.unm.edu> (Erişim: 21/04/2014)
- GÖK S.,(2010), *Çalışma Yaşamında İş Etiği, Bir Alan Araştırması*, Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi, (57) 2010
- GÜNDÜZ M.,(2010), *Ahlak Sosyolojisi*, Anı Yayıncılık, Ankara
- GÖKGÖZ A.,(2012), *Küresel Finansal Krizin Muhasebe Temelli Nedenleri Bağlamında Kurumsal Yönetim Ve Muhasebe Meslek Etiğinin Önemi*, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt:26, Sayı:3, <http://asosindex.com/journal-article-abstract?id=21869> (Erişim:29/07/2014)
- İLHAN S.,(2005 ) *İş Ahlakı, Kurumsal Bir Yaklaşım*, Afyon Kocatepe Ün., Sosyal Bilimler Dergisi, 7(2)2005
- İŞSEVEROĞLU G.,(2013), *Meslek Ahlakı*, <http://www.kigem.com/meslek-ahlaki.html>
- KISAKÜREK M., ve ALPAN N., (2010), *Muhasebe Meslek Etiği ve Sivas İlinde Bir Uygulama*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:47
- KURNAZN., ve Diğ. (2010), *Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin Muhasebe Mesleği İle İlgili Etik Dışı Davranışlara İlişkin Algı Analizi: Dumlupınar Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu Örneği*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:46, <http://asosindex.com/journal-article-abstract?id=16029> (Erişim:05/03/2014)
- KUTLU, Hüseyin Ali (2008), *Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik İkilemleri ve Bir Araştırma*, Ankara Ün. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, Cilt:63, Sayı:2, <http://asosindex.com/journal-article-abstract?id=3984> (Erişim: 26/12/2013)
- ÖDEMİR M. (2008), *Kamu Yönetiminde Etik*, ZKÜ, Sosyal bilimler Dergisi, Cilt:4, Sayı:7, Zonguldak.
- ÖGÜT A., KARABACAK A., (2008), *Küreselleşme Sürecinde Türk İş Kültüründe*

- Yaşanan Dönüşümün Boyutları*, Türkiyat Araştırmaları Dergisi, (23)2008
- ÖZDEMİR S.,(2009), *Günümüz Türkiye'sinde Akademik İş Ahlakı Kavramına Genel Bakış*, İstanbul Ticaret Odası, Yayın no:2009-23
- ÖZGENER, Ş. (2004). *İş Ahlakının Temelleri, Yönelimsel Bir yaklaşım*. Ankara: Nobel Yayın.
- PRITCHARD M.S.(2014), *What Is Ethic*, Online Ethics Center For Engineering And Research, www.onlineethics.org (Erişim:04/04/2014)
- SAKARYA Ş. ve Diğ.(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), s.52
- SELİMOĞLU, S.K.(2014), *Muhasebe Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı*, archive.ismmmo.org.tr (Erişim:18/02/2014)
- SELVİ Y.,(2014), *Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun Finansal Ve Yönetim Muhasebesi Komitesi'nin Sidney Toplantısından Notlar*; <http://archive.ismmmo.org.Tr/docs/malicozum/58MaliCozum/19-58> (Erişim:05/10/2013)
- SEVİĞ S., (2014), *Meslek Etiği*, <http://www.muhassebeogretmeni.com/muhassebe-etigi.html>
- ŞAHİN A., DEMİR M.H.,(2000), *Yönetici İkilemi, İş Ahlakı*, Muğla Ün. SBE Dergisi, Cilt:1, Sayı:1, Güz 2000
- TORAMAN C.(2014), *Muhasebe Denetiminde Etik ve Enron Örneği*, archive.ismmmo.org.tr (Erişim:12/07/2014)
- TÜSİAD (2009), *Dünya'da ve Türkiye'de İş Etiği ve Etik Yönetimi*, Yayın No:T-2009/06-462, Haziran 2009
- USTA S.,(2010), *Kamu Görevlisinin Etik Amaç ve Yükümlülüğüne Yönelik Bir Değerlendirme*, Türk İdare Dergisi, Sayı:468
- UYAR S.(2014), *Muhasebe Mesleğinde Etikle İlgili Düzenlemeler*, www.muhassebetr.com (Erişim:14/05/2014)
- VELASQUES M. ve Diğ.(2014), *What Is Ethic*, SantaClaraUniversity, www.scu.edu/ethics/practicing/decision (Erişim: 09/06/2014)
- WISEGEEK (2014), *What Is The Difference Between Ethics And Morals?*,www.wisegeek.org/what-is-the-difference-between-ethics-and-morals.htm (Erişim: 10:04/2014)
- YALÇIN, S.(2011), *Muhasebe Meslek Mensupları ve İşletmelerin Etik Konusunda Tutumları: Türkiye Araştırması*, Muhasebe Finansman Dergisi, Sayı:52, <http://asosindex.com/journal-article-abstract?id=15695> (Erişim:16/06/2014)
- YILDIRIM G ve KADIOĞLU S.,(2007), *Etik ve Tıp Etiği Temel Kavramları*, C.Ü. Tıp Fak. dergisi, 29(2)7-12
- YILDIZ G.(2010), *Muhasebe Mesleğinde Melek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama*, Erciyes Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:36, s.160.