



Yrd. Doç. Dr.
Niyazi Kurnaz

Yrd. Doç. Dr.
Yusuf Gümüş

Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin Muhasebe Mesleği İle İlgili Etik Dışı Davranışlara İlişkin Algı Analizi: Dumlupınar Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu Örneği

Yrd. Doç. Dr. Niyazi KURNAZ

Yrd. Doç. Dr. Yusuf GÜMÜŞ

Dumlupınar Üniversitesi, UBYO-Muhasebe Bölümü

Özet

Son yıllarda işletmelerde meydana gelen finansal olaylar, özellikle muhasebe ve denetim alanında yaşanan olumsuz gelişmeler; bilginin ilgililere güvenilir ve doğru bir biçimde aktarılmasına, kamuyu aydınlatma fonksiyonunun yerine getirilmesine ve muhasebeye verilen önemi giderek artırmaktadır. Ancak, ülkemizde muhasebe eğitimi, fakülte seviyesinde "İktisadi ve İdari Bilimler Fakülteleri"nde yer alan bölümlerde sadece teorik açıdan ve uygulamadan (özellikle kanunlar ve ilgili mevzuatlar açısından) uzak, "Meslek Yüksekokulu" seviyesinde ise iki yıllık muhasebe programları içerisinde, başlangıç düzeydeki uygulamaya dönük ve teoriden uzak olarak verilmektedir. Oysa sektörün sadece basit defter tutma bilgisine sahip elemanlardan ziyade belli alanlarda ihtisas sahibi, analitik düşünebilen, muhasebenin temel bir işletme fonksiyonu olduğunun farkında olan iyi yetişmiş işgücüne gereksinimi vardır. Bu gereksinim doğrultusunda "Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu" bünyesinde kurulan "Muhasebe Bölümü"nin amacı, muhasebe mesleğinde kariyer yapmak isteyen öğrencilerin müşavirlik, denetim ve maliyet muhasebesi alanlarında hem teorik açıdan, hem de uygulama açısından gerekli alt yapıyla donatılarak, hali hazırda yaşanan eğitim sonrası mesleğe uyum sorunlarını yaşamadan, iş hayatına atılmalarını ve sektörün talebinin karşılanmasını sağlamaktır. İşletmelerin gereksinim duyduğu muhasebe elemanlarının yetiştirilmesi üniversiteler tarafından sağlanmaktadır. Bu nedenle etik değer ölçütlerinin öğrencilere verilmesi ve bu bakış açısının onlara kazandırılması gelecekte herhangi bir sektörde işe atılacak olan öğrencilere meslekleriyle etik düşünce arasındaki bağlantıyı kurabilmelerinde büyük katkılar sağlayacaktır. Ancak, bu okulların ne ölçüde amaçlarına ulaşabildikleri konusunda fazlaca akademik çalışma bulunmamaktadır. Bu açıklamalar doğrultusunda yapılan araştırmanın temel amacı muhasebe eğitimi alan öğrencilerin muhasebe mesleğiyle ilgili etik olmayan davranışlara ilişkin algılarını belirleyebilmektir.

Anahtar Sözcükler: Etik, meslek etiği, muhasebe meslek etiği, muhasebe eğitimi.

JEL Sınıflaması: M41, M53.

Abstract (Perception Analysis of Students of Accounting Department on Unethical Behaviours Related With Accounting Profession: The Case of Dumlupınar University School of Applied Sciences)

In recent years, the financial events that occurs in business, especially the negative developments have been lived in the field of accounting and auditing have gradually increased the transfer of the information reliably and properly, the fulfillment of the public enlightenment function, and the

importance given to accounting. However, the accounting education in our country is given theoretically and out-of-reach practice at undergraduate-level in departments of "Economics and Administrative Sciences Faculties" (especially in terms of law and the relevant legislation), and is given mainly for the practice and out-of-reach the theory at "Vocational School" level, in two-year accounting programs at the initial level. But the industry needs well-trained workforce who is a specialist in a specific area, aware of that accounting is a basic business function, and thinks analytically rather than who has just basic bookkeeping information. In accordance with this requirement, the objective of the "Accounting Department" founded under "Applied Science School" is to provide students who want to have a career in accounting profession to get a start in business by fitting them up with infrastructure which is necessary both from theoretical side and practical side in consultancy, auditing and cost accounting fields without experiencing professional integration problems which have been already lived after education, and the demand of industry to be met. The training of accounting personnel that businesses need is provided by the universities. Therefore, to give students the criteria of ethical values and to bring students in this perspective provide tremendous contributions to students who will work in any industry in the future in establishing the connection between their profession and ethical thinking. However, there is not much academic research about at what extent these schools have reached their objectives. In accordance with these explanations, the basic purpose of this research is to determine the perceptions of the students who are taking accounting education, about unethical behaviours related with accounting profession.

Key Words: Ethics, professional ethics, accounting professional ethics, accounting education.

JEL Classification: M41, M53.

1. Giriş

21. yüzyılda her alanda yaşanan hızlı gelişim ve değişimler küresel işletmecilik çevresini sürekli olarak etkilemektedir. Yaşanan bu gelişim ve değişimlerin en önemlilerinden birisi de etik konusudur. Son yıllardaki işletmecilik uygulamaları incelendiğinde hemen hemen her meslek grubunda etik ilkelerin / kodların oluşmaya başladığı görülmektedir. Yaşanan bu gelişmelere paralel olarak da muhasebe mesleğinin işletmecilik uygulamalarındaki yeri daha da önemli hale gelmiş ve muhasebe mesleğine ilişkin etik ilkeler, üzerinde önemle durulan bir konu olmaya başlamıştır. Muhasebe mesleğiyle ilgili olarak bu meslek grubunda çalışan herkesin uyması gereken etik ilkeler için çeşitli kanunlar, yönetmelikler ve tebliğler yayımlanmıştır. Etik kavramı; kişilerin kültürel diyalektiği, mensubu olduğu toplum, ırk, din ve ekonomik refah seviyesi gibi faktörlerin etkisi altında kaldığından subjektiftir. İş hayatında da etik ilkelerin uygulanması bu faktörlerden önemli ölçüde etkilenir. Etik kuralları bilen, kabul eden ve değer veren herkesin bu kuralları

mutlaka uygulayacağını beklemek yanlış olur. Etik kuralların uygulanması sırasında sosyal etkenlerin dışında psikolojik ve ekonomik etkenler de ağır basabilir ve ilkelerin ihlali söz konusu olabilir. Genel etik ilkeler, yasa ve yönetmeliklerde; toplumun etik kurallarına milli, manevi ve kültürel değerlere uymaları gibi genel ifadelerle yerini bulmaktadır. Oysa bir mesleğe ilişkin etik ilke ve standartlarının belirlenerek, gerekirse çeşitli yaptırımların uygulanması mesleğin uzun vadede gerek kişisel gerekse toplumsal fayda açısından sürdürülmesine ve ondan beklenen verimin alınmasına katkı sağlayacaktır. Dahası gerek ileride bu mesleği yürütecek olan öğrenciler üzerinde gerekse halihazırda mesleği sürdüren kişiler üzerinde mesleğin etik boyutuna ilişkin çalışmalara da gereksinim duyulduğu muhakkaktır.

2. Etik Kavramı

Etik, yunanca karakter anlamına gelen "ethos" sözcüğünden türetilmiştir. Ethos'tan türetilen "ethics" kavramı da ideal ve soyut olana işaret ederek ahlak kurallarının ve değerlerinin incelenmesi

sonucu ortaya çıkmıştır. Bu anlamda etik, toplumda yaygın olarak bilinen ahlak kurallarından daha özel ve felsefidir (Aydın, 2002; 5). Diğer bir deyişle etik kavramı; fayda, iyi, kötü, doğru ve yanlış gibi kavramları inceleyen, bireysel ve grupsal davranış ilişkilerinde neyin iyi neyin kötü olduğunu belirleyen ahlaki ilkeler, değerler ve standartlar sistemi olarak tanımlanmaktadır (Hatcher, 2004; 358). Etik kavramıyla ilgili olarak felsefeciler tarafından birçok etik tanımı yapılmıştır. Buna göre etik; her şeyden önce, istenebilecek bir yaşamın araştırılması ve anlaşılmasıdır. Daha geniş bir bakış açısıyla bütün etkinlik ve amaçların yerli yerine konulması, neyin yapılacağı ya da yapılmayacağı, neyin isteneceği ya da istenmeyeceğinin, neye sahip olunacağı ya da olunamayacağı bilinmesidir (Kirel, 2000; 2 içinde Sayın, 1998; 1). Etik kavramının biraz daha kolay anlaşılabilir bir tanımı ise şöyledir. "Etik, insanların kurduğu bireysel ve toplumsal ilişkilerin temelini oluşturan değerleri, kuralları doğru-yanlış ya da iyi-kötü gibi ahlaksal açıdan araştıran bir felsefe disiplindir. Bu tanımda görülebileceği gibi, etik ve ahlak kavramları birbirine yakın kavramlardır. Birçok düşünür ahlak ve etik sözcüklerini birbiri yerine kullanmakta sakınca görmemektedir. Ancak genel eğilim bu iki kavramın birbirinden ayrı olduğu yönündedir. Kısaca belirtmek gerekirse, etik doğru ve yanlış davranış teorisidir, ahlak ise onun pratiğidir. Ahlaki, değil de etik ilkelerden; etik değil de ahlaki bir davranış tarzından söz etmek daha doğrudur. Etik bir kişinin belli bir durumda ifade etmek istediği değerlerle ilgilidir. Ahlak ise bunu hayata geçirme tarzıdır (Kirel, 2000; 3- 4). Etik kavramının özünde, doğru ve yanlış ölçütleri yatmaktadır. Tarihsel olarak incelendiğinde ise etik ile ilgili çalışmaların 2.500 yıl öncesine, Yunanlı filozof Aristot'ya kadar uzandığı görülmektedir. Dolayısıyla etik eski Yunan filozoflarının ça-

lışmalarından gelişmiştir (Toraman ve Akcan, 2003; 60). Diğer taraftan literatürde etik ile ilgili üzerinde yoğun bir biçimde tartışılan konuların başında, etik ilkelerinin hangi ölçütlere göre geliştirileceği ve etik sistemleri gelmektedir. Etik sorunların tartışmalı ve belirsiz durumlarda daha çok ortaya çıkması da bu ilkelerin hangi esaslara dayalı olması gerektiği konusunu daha da ön plana çıkarmaktadır. Söz konusu bu farklılıklara rağmen etik ilkelerin geliştirilmesinde genellikle temel alınan yaklaşımlar; hakkaniyet ilkesi, insan hakları, faydacılık ve bireysellik ilkeleridir (Lamberton ve Minor, 1995; 328).

3. Muhasebe Meslek Etiği

Etik kavramı çok eski yıllardan beri özellikle felsefecilerin ilgilendiği bir konu olmuştur. Fakat günümüzde de etik değerlerin çalışma hayatıyla birlikte gündeme alınması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bu bağlamda ele alınması gereken bir başka kavram da meslek (iş) etiğidir. Meslek etiği, iş dünyasındaki davranışları yönlendiren, onlara rehberlik eden etik prensipler ve standartların toplamıdır. Meslek etiğini açıklamaya çalışan tüm tanımlar, belirli bir durumdaki "yanlış ve doğru"nun ne olduğu konusunda varolan kuralları, standartları ve etik prensipleri içine almaktadır. Spesifik bir davranışın etiğe uygun olup olmadığı, yalnızca bireylerin kişisel etik ve değerleri tarafından değil, kitle iletişim, çıkar grupları ve örgütleri de içine alan toplum tarafından belirlenmektedir. Bu yargılar örgütlerin etkinliklerinin toplum tarafından kabulunu ya da reddini etkilemektedir (Kirel, 2000; 4 içinde Ferrel ve Fraderich, 1994; 6). Bir yönetim disiplini olarak gelişmekte olan meslek etiği, ortaya çıkışını ve gelişimini 1960'lardaki sosyal sorumluluk hareketine borçludur. Bu hareket ise temelde, işletmelerin kıt kaynakları kullanarak tüketmeleri ve işletme yönetimi

tarafından alınan kararlar ile çalışanların ve toplumun refahını ve sosyal ahlakını etkilediği anlayışına dayanır. 2000'li yıllara gelindiğinde ise artık işletmelerde karın tek performans göstergesi olduğu geleneksel anlayışın değişime uğramaya başladığı açıkça görülmektedir. Son yıllarda işletmelerin iş görme modellerinde yaşanan gelişim ve değişimler dinamik, karmaşık ve çok yoğun rekabetin yaşandığı iş hayatı işletmelerin doğru şeyleri yapmaları, hem kendilerine hem de diğer işletmelere zarar vermemeleri vb gibi konular etik yönetimine olan gereksinimi de giderek artan bir biçimde artırmıştır (Uzkesici, 2002). Bu bağlamda modern işletmecilik alanında yaşanan bu hızlı gelişim ve değişim, hemen hemen her sektörü ve meslek grubunu etik kurallar ve kodlar konusunda çalışmalar yapmaya yönlendirmiştir. İş hayatında yaşanan bu gelişmeler muhasebe mesleğinde de etik ilkeler ve kodlar konusunu gündeme getirmiştir. Bu bağlamda muhasebe mesleğinin kendine özgü etik ilkeleri ortaya çıkmıştır. Bu ilkelerin bir bölümü hukuki çerçevede yasalaştırılmış, bir bölümü ise meslek örgütleri tarafından yazılı ilkelere (kurallara) dönüştürülmüştür. Çok eski bir geçmişe sahip olan muhasebe işi ülkemizde 3568 sayılı yasa ile "meslek" statüsüne kavuşturulmuştur. Meslek kavramına ilişkin ilgili literatürde üzerinde durulan ortak tanımlardan birisi; bir kimsenin geçimini sağlamak, kendini gerçekleştirmek vb gibi nedenlerle sürekli olarak yaptığı iş, tuttuğu yol, ekol, uğraş alanı olduğudur (Yıldız, 2001; 38). Bir uğraşının meslek olarak nitelendirilebilmesi için bazı temel şartları taşıması gerektiğine ilişkin üzerinde durulan konular; karmaşık ve sürekli gelişen bir bilgi yapısını içermesi, uygulamada karşılaşılan sorunların çözümünde mesleki yargıların kullanılması ve kamu yararına hizmet edecek mesleki bir sorumluluk anlayışına sahip olması (Marşap, 1996;

119), diğer meslek alanlarından farkını ortaya koyan ve toplumsal bir gereksinime hizmet eden entellektüel boyutunun olması, üyelerinin profesyonel yetiştirilmesine temel oluşturan bir mesleki eğitim sürecini içermesi ve topluma karşı faaliyetleri gerçekleştirmede öncelikle fedakarca davranma koşulunu yerine getirmesiyle organize bir meslek örgütünün varlığı gerekir (Arslan, 2001; 74). Ülkemizde muhasebe mesleği yukarıda sayılan ilkelerin tamamını bünyesinde bulundurmakla birlikte, 3568 sayılı kanunla düzenlenmiş ve günün şartlarına göre eksiklerini gidermek amacıyla birçok tebliğ ve yönetmelikle desteklenmiştir. Günümüzde her meslekte, mesleğin gereklerinin yerine getirilebilmesi için meslek mensuplarının bir takım kişisel, mesleki ve ahlaki niteliklere sahip olması gerekmektedir. Meslek mensuplarının bu niteliklere sahip olmaları, hem meslek mensubunun, hem de mesleğin gelişmesine büyük katkılar sağlayacaktır (Aymanıy ve Sakarya, 2003;188). Genel etik değerleri yanında, her mesleğin kendine has özel etik değerleri de söz konusudur ve meslek mensuplarında söz konusu bir takım özel etik kurallar aranmaktadır (Kırlıoğlu ve Akyel, 2003; 60). Meslek etiği "mesleki davranışla ilgili neyin doğru, neyin yanlış, neyin haklı, neyin haksız olduğu hakkında inançlara dayalı ilkeler ve kurallar topluluğu" (Selimoğlu, 1997; 1) veya "mesleki uygulamalarda kanunlara uygun işlemlerin yanı sıra, toplumun değer yargılarına önem vererek güvenilir bilgilerin topluma sunulması" olarak tanımlanabilir (Özocak ve Baş, 2001; 1). Meslek etiğinin en belirgin özelliği, mesleği yerine getirirken kusurların, meslek çevresi dışında çok fazla tepki görmemesi, kamu vicdanının bu tür kusurlara ilgisiz kalmasıdır (Aydın, 2002; 75). Uygulamada farklı meslek gruplarına bakıldığında, her meslek grubu kendisiyle ilgili mesleki davranış kurallarını kendisi

geliştirmektedir. Karar verme aşamasında neyin doğru, neyin yanlış, neyin haklı, neyin haksız olduğunun belirlenmesine meslek etiği ilkeleri yardımcı olmaktadır. Artık günümüzde mesleklere ilişkin geliştirilen mesleki etik kodları da yaygınlaşma eğilimindedir örneğin birçok işletmenin, örgüt yapısına ve faaliyette bulunduğu çevreye uygun olarak kendi etik standartlarını oluşturmaya başladığı görülmektedir (Gümüş, 2007; 13). Mesleklerarası farklılıkların olmasına rağmen meslek etiği ile ilgili olarak belirlenen kurallar genel olarak üç ortak hususta yoğunlaşmaktadır. Bunlar; yasal düzenlemeler, serbest seçim hakları ve etik olgusu şeklinde özetlenebilir (Akdoğan, 2003; 309). Meslek etiği her şeyden önce, o mesleği sürdürenlerin, mesleğin gerektirdiği nitelik ve özelliklere ne derecede sahip olup olmadığıyla yakından ilgilidir (Torlak, 2001; 84). Meslek etiği açısından mesleğin gerektirdiği niteliklere sahip olma yanında yapılan işi benimseme, o işte en iyi olmaya çalışma ve meslek onuruna sahip çıkmanın gerekliliği de önemli bir konudur. Diğer taraftan meslek sahibi olmanın o kişiye sağladığı bir çok prestijden de söz etmek olasıdır (Arslan, 2001; 74). Meslek etiği bakımından bir davranışın etik dışı bir davranış olup olmadığına dair aşağıda verilen soruların meslek mensubu tarafından yanıtlanması, söz konusu davranışın etik olup olmadığı konusunda ilgili kişiye genel bir izlenim sunmaktadır. Bu sorular; Yaptığım şey, doğru, adil ve yasal mıdır? Bu benim kendi işim olsaydı aynısını yapar mıydım? Bu yaptıklarımı rahat bir biçimde eşimle, arkadaşım ile veya en yakınımındaki kişilerle paylaşabilir miyim? Bu davranışlarımla kimler, nasıl haksız yere zarar görebilir? Bu davranışım ortaya çıktığında mesleki saygınlığım, itibarım bundan nasıl etkilenir? Bu davranışı başka bir meslektaşım yapmış olsaydı bunu

nasıl karşılardım? biçiminde sıralanabilir (Otlu, 2001). Etik ilkeler, işletme yöneticilerine belirli sorunlar karşısında tam olarak yardımcı olamasa da süreçlerin nasıl ve ne biçimde işlemesi gerektiği konusunda yöneticilere yol gösterici bir konumdadır (Gümüş, 2007; 13). Meslek ahlakı, yasal kuralların ötesinde geniş kapsamlı bir kavramdır. Mesleki ahlak kurallarının oluşumunda önemli ölçüde mesleğin özellikleri etkili olmaktadır. Muhasebe mesleğinin gereklerini yerine getirebilmek için bu mesleği yürütecek kişilerin mesleki bilgi, beceri ve deneyiminin yanında, mesleki ahlak niteliklerine sahip olmaları da gerekmektedir. Muhasebede etik, kanunlara uygun işlemlerin yanı sıra, toplumun güncel değer yargılarına da önem vererek güvenilir bilgilerin topluma sunulmasıdır (Gül ve Ergün, 2004; 57 içinde Sözbilir; 2000; 46). Muhasebe mesleği konusunda diğer bir tanım ise; meslek mensubu olan kişinin bağımsızlığını, kendi kendini kontrolünü ve dürüstlüğü ifade eder. Diğer bir deyişle muhasebede meslek etiği; müşterilere, halka ve diğer uygulamacılara yüksek standartlara bağlanmış ahlaki davranışlarla hizmet edilmesi demektir. Söz konusu hizmeti sunacak olan meslek mensupları ise, uzmanlıkta yeterli sorumluluğa ulaşmış, güvenilirliğini sağlamış, doğru ve tarafsız olma vasıflarına sahip kişiler olmak zorundadır (Çiftçi ve Çiftçi, 2003;82 içinde Selimoğlu; 1998;146). Öte yandan toplumun meslek mensuplarından bazı beklentileri vardır ve dolayısıyla muhasebe ve denetim mesleğini yürütmekle görevli olanlar, topluma karşı da sorumluluğa sahiptirler (Çiftçi ve Çiftçi, 2003; 82). Muhasebe mesleğinde etik anlayışının gelişmesinde muhasebe bilgilerinin niteliği de önemli rol oynar. Bu doğrultuda, işletme ile ilgili taraflara sağlanacak muhasebe bilgilerinin sahip olması gereken bazı nitelikler vardır. Bunlar; anlaşılabilirlik, ilgililik, güvenilirlik, karşılaştırılabilirlik ve tutarlı-

lıktır (Gül ve Ergün, 2004; 57 içinde Cemalcılar ve Önce, 1999; 31–33). Böylece, muhasebe etiğinde davranışsal boyutun yanında, muhasebe bilgilerinin niteliğinin de öne çıktığı görülmektedir (Gül ve Ergün, 2004; 57). Muhasebe mesleğinin gereklerini yerine getirebilmek için bu mesleği yürütecek kişilerin mesleki bilgi, beceri ve deneyim yanında, mesleki ahlak niteliklerine de sahip olmaları gerekmektedir (Saban ve Atalay, 2005; 52).

4. Muhasebe Mesleğinde Etik İle İlgili Düzenlemeler

Muhasebe mesleğinde, meslek etiğine yönelik olarak oluşturulan yazılı kurallar gerek uluslararası gerekse ulusal alanda yapılan düzenlemelerdir. “Dünyada ve ülkemizdeki gelişmeler sonucunda etik konusunda artan duyarlılığın da etkisiyle, muhasebe mesleğinde etik değerlere yönelik bir takım standartların oluşturulması önem kazanmıştır. Muhasebe meslek etiğine yönelik olarak, birçok ülkede meslek örgütleri tarafından etik kuralları yazılı hale getirilmektedir” (Çiftçi ve Çiftçi, 2003; 83). Muhasebe meslek etiğiyle ilgili olarak uluslararası ve ulusal alanda yapılan düzenlemelere aşağıda daha ayrıntılı bir biçimde değinilmiştir.

4.1. Uluslararası Düzenlemeler

Uluslararası alanda muhasebe mesleğinde etik ile ilgili yapılan çalışmalar üç başlık altında toplanabilir. Bunlar aşağıda gösterildiği gibi sıralanabilir (Sözbilir, 2000; 54);

- Şirketlere etik memurlarının atanması,
- Etik konusunda muhasebe meslek birliklerinin yayınları,
- Şirket yıllık genel kurullarında gündeme etiğin dâhil edilmesi.

Muhasebe mesleğinde etiği sağlamaya yönelik olarak yapılan çalışmalara paralel olarak, işletmelerde etik memurlarının görevlendirilmesi kararlaştırılmış ve bu görevin yürütülmesi ve kontrolü için 1992 yılında “Etik Memurları Birliği (Ethics Officer Association) - EOA” kurulmuştur. Muhasebe meslek birliklerinin yayınlarında yoğun bir biçimde etik kavramı üzerinde durulmaktadır. Ayrıca şirketler, muhasebe sistemlerinin güvenilirliği açısından bu konu üzerinde yoğunlaşmakta ve yönetim kurullarında gerekli kararları almaktadırlar. Uluslararası alanda yapılan düzenlemeler “Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü – AICPA”, “Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu – IFAC”, “Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü – IMA” ve “İç Denetçiler Enstitüsü – IIA” tarafından yapılan düzenlemeler olarak dört grupta toplanabilir.

4.2. Ulusal Alanda Yapılan Düzenlemeler

Ulusal alanda çeşitli kurum ve kuruluşlar tarafından bazı düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler yasa, yönetmelik ve tebliğlerle yasal bir zemin üzerine oturtulmaya çalışılmıştır. Ulusal alanda yapılan düzenlemeler; “Maliye Bakanlığı”, “3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu”, “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik”, “Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği – TÜRMOB”, “Sermaye Piyasası Kurulu – SPK” ve “Türkiye İç Denetim Enstitüsü – TİDE” tarafından yapılan düzenlemeler olarak sıralanabilir. Uluslararası ve ulusal alanda yapılan düzenlemeler aşağıdaki tablolarda ayrıntılı bir biçimde gösterilmiştir.

Tablo 1. Uluslararası Düzenlemeler

ULUSLAR ARASI DÜZENLEMELER	DÜZENLEME TARİHİ VE KONUSU
1. Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) Tarafından Yapılan Düzenlemeler	<ul style="list-style-type: none"> • AICPA tarafından 1966 yılında "Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı Standartları" yayınlanmıştır. Bu standartlar 1988 yılında tekrar düzenlenmiştir. Bunlar (Pekdemir, 1999; 21 içinde Magill vd. , 211–212); <ul style="list-style-type: none"> ✓ Sorumluluklar ✓ Kamu yararı ✓ Dürüstlük ✓ Tarafsız ve Bağımsız Olma ✓ Özenli Çalışma ✓ Hizmetin Kapsamı ve Niteliği'dir • Amerikan Profesyonel Muhasebe Mesleği için geliştirilen "Mesleki Ahlak Kuralları Yasası"nın ikinci bölümü "Kurallar" olarak sınıflandırılmış ve 11 adet kural öngörülmüştür. Bu kurallar şunlardan oluşmaktadır (Pekdemir, 1999; 21 içinde Uslu, İSMMM Odası, No: 20, 28–29); <ul style="list-style-type: none"> ✓ Bağımsızlık ✓ Dürüst ve Tarafsız Olma ✓ Genel Standartlar ✓ Standartlara Uyma ✓ Muhasebe Standartlarına Uyma ✓ Müşteri Bilgilerinin Gizliliği ✓ Şartlı Ücret ✓ Uygunsuz Davranışlar ✓ Reklam Yapma Yasağı ✓ Komisyon Alma Yasağı ✓ Mesleği İcra Biçimi ve Unvan Kullanma
2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Tarafından Yapılan Düzenlemeler	<ul style="list-style-type: none"> • "IFAC" tarafından "Profesyonel Muhasebeciler İçin Ahlak Kuralları" yayınlanmıştır. On sekiz bölümden oluşan bu kuralların yedi bölümü bütün muhasebecilere, yedi bölümü serbest meslek faaliyetinde bulunan muhasebecilere, dört bölümü de bağımlı çalışan muhasebecilere uygulanabilir (Pekdemir, 1999; 22), (Pekdemir, 1999; 22 içinde IFAC Handbook, 1998; 502– 548).
3. Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA) Tarafından Yapılan Düzenlemeler	<ul style="list-style-type: none"> • Birçok profesyonel meslek kuruluşu etik standartları belirleyebilmektedir. Yönetim muhasebecileri enstitüsü tarafından belirlenen etik standartlar ise şöyledir (Gümüş, 2007; 14 içinde Mcwatters vd. , 2001; 25); <ul style="list-style-type: none"> ✓ Yeterlilik (Yetenek) ✓ Gizlilik ✓ Dürüstlük ✓ Nesnellik (Tarafsız Olmak)
4. İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) Tarafından Yapılan Düzenlemeler	<ul style="list-style-type: none"> • "IIA" iç denetim hizmetinin gelişmesi için çeşitli standartları uygulamaya koymuştur. Bu standartlar; <ul style="list-style-type: none"> ✓ Bağımsızlık ✓ Mesleki Yeterlilik ✓ Denetim Faaliyetinin Kapsamı ✓ Denetimin Gerçekleştirilmesi ve İç Denetim Departmanı Yönetimi'dir.

Dünyadaki ve Türkiye'deki uygulamalar dikkate alındığında muhasebe meslek mensuplarının ve adaylarının, etik ilkeler çerçevesinde yetiştirilmesi, sadece mesleğin icrası aşamasında değil hizmet öncesi eğitimi de kapsayıcı bir süreci içermelidir. Bu süreç içerisinde, muhasebe meslek adaylarına daha mesleğe başlamadan üstlenecekleri görevle birlikte yükledikleri etik sorumlulukları ve yerine getirmeleri beklenen etik ilkeleri de içeren

dersler ya da dersler içerisindeki konular artırılmalıdır. Ancak gelenekselleşmiş ve mesleğe giriş öncesi ezberletilmekten öteye gitmeyen bu konular; yeterince içselleştirilemediği veya eğitim süresi içerisinde meslekle ilgili etik ilkeler, içerikleriyle birlikte tam olarak algılanmadığı veya iyi aktarılamadığı için mesleğin icrası aşamasında farklı uygulamalar görülebilmektedir.

Tablo 2. Ulusal Alanda Yapılan Düzenlemeler

ULUSAL ALANDA YAPILAN DÜZENLEMELER	DÜZENLEME TARİHİ VE KONUSU
1. Maliye Bakanlığı Tarafından Yapılan Düzenlemeler	<ul style="list-style-type: none"> Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği – MSUGT" ne göre muhasebenin temel kavramları on iki başlık altında toplanmıştır. Bu kavramlardan sosyal sorumluluk kavramı, tarafsızlık ve belgelendirme kavramı, tutarlılık kavramı ve tam açıklama kavramı MSUGT' ne göre muhasebe mesleğinde etik ile ilgili düzenlemelerdendir (İSMMM, Yayın No:14).
2. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik	<ul style="list-style-type: none"> 3568 sayılı kanunda meslek mensuplarının uyması gereken kurallar belirtilmiştir. Bu kurallar ile muhasebe mesleğinde çalışma disiplini, mesleki güven ve etik amaçlanmıştır.
3. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) Tarafından Yapılan Düzenlemeler	<ul style="list-style-type: none"> Ulusal mevzuatımızda kısmen düzenlenmiş olan meslek etiğine yönelik kurallar TÜRMOB tarafından 2001 yılında tekrar düzenlenmiştir. Meslek etik kuralları "mecburi meslek kararı" ile düzenlenerek konu yasal bir dayanağa kavuşmuştur. TÜRMOB tarafından oluşturulan kurallarda; hem bir takım etik standartları ortaya koyduğu hem de cezalandırılması gereken davranış ve tutumların saptanması için temel oluşturacağı yönündeki hükümlerin yer alması etik kurallarının denetimine de çok önem verildiğine işaret etmektedir (Ertaş ve Arslan, 2009;29).
4. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Tarafından Yapılan Düzenlemeler	<ul style="list-style-type: none"> 13 Aralık 1987 tarih ve 19663 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan "Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkındaki Yönetmelik" de denetimde etiği sağlamaya yönelik olarak çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Yönetmeliğin onikinci maddesinde denetim faaliyetinde bulunanların yapamayacakları işler "yasaklar" başlığı altında açıklanmıştır. Buna göre denetçiler meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan işlerle uğraşamazlar ve işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları görevleri süresince ve bu görevlerini bıraktıktan sonra açıklayamazlar. Ancak adli veya mevzuatla yetkili ve görevli kılınmış olmak kaydıyla suç oluşturan durumların yetkili mercilere duyurulması ve idari her türlü inceleme ve soruşturma nedeniyle ilgililere bilgi verilmesi yasak değildir.
5. Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) Tarafından Yapılan Düzenlemeler	<ul style="list-style-type: none"> "İç Denetçiler Enstitüsü – İİA" tarafından hazırlanan iç denetim hizmetinin gelişmesi için oluşturulan standartların tamamı "Türkiye İç Denetim Enstitüsü Derneği – TİDE" tarafından Türkçeye çevrilip yayınlanmıştır.

Bu nedenle hizmet öncesi verilecek eğitimde yapılacak düzenlemeler sorunun çözümü için büyük önem taşımaktadır.

Bu açıklamalar doğrultusunda öğrencilerin hizmet öncesi almakta oldukları muhasebe eğitimi ve etik konusundaki algılarını ölçmeye dönük olarak "Dumlupınar Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu Muhasebe Bölümü"nde eğitim görmekte olan öğrenciler arasında etik konusundaki algılarını ölçmek amacıyla bir anket çalışması yapılmış ve çalışmaya ilişkin ayrıntılar aşağıda verilmiştir.

5. Yöntem ve Bulgular

Bu araştırmanın temel amacı, muhasebe eğitimi alan öğrencilerin muhasebe mesleğiyle ilgili etik olmayan davranışlara ilişkin algılamalarını belirleyebilmektir. Bu amaç doğrultusunda araştırmada gerçekleştirilmesi hedeflenen alt amaçlar şunlardır; muhasebe bölümü öğrencilerinin, şirket içi ilişkilerinde etik olmayan davranışlara ilişkin algılamalarını belirlemek, muhasebe bölümü öğrencilerinin müşterilerle ilişkilerinde etik olmayan davranışlara ilişkin algılamalarını belirlemek muhasebe bölümü öğrencilerinin,

diğer meslektaşlarıyla olan ilişkilerinde etik olmayan davranışlara ilişkin algılamalarını belirlemek, muhasebe bölümü öğrencilerinin, görevleriyle ilgili sorumluluklarda etik olmayan davranışlara ilişkin algılamalarını belirlemek, muhasebe bölümü öğrencilerinin, çeşitli kişisel değişkenlere göre örneğin; geldiği yerleşim birimi, cinsiyet, anne-babanın eğitim durumu vb gibi etik algılamalarında herhangi bir farklılık olup olmadığını belirlemek. Bu çalışma aynı zamanda; gelecekte muhasebe alanında görev yapacak olan meslek mensubu adaylarını kapsaması ve çalışacakları kurumların insan merkezli ve hizmet üretilen kurumlar olması dolayısıyla ayrı bir öneme sahiptir. Bu bağlamda çalışma, adayların alanıyla ilgili bilgi ve becerileri kadar; iyi, doğru ve gerçek hakkındaki algılarının da hangi yönde olduğunun ortaya koyulmasına, geleceğe yönelik etik ilke ve standartların, verilecek olan -verilmesi gereken- etik eğitiminin içeriğinin ne şekilde oluşturulması gerektiğine de önemli ölçüde ışık tutacaktır.

5.1. Araştırmanın Yöntemi

Muhasebe öğrencilerinin etik algılamalarıyla ilgili görüşlerinin alınmasına dönük olarak yapılan bu çalışmada anket tekniğinden yararlanılmıştır. Söz konusu anket, konuyla ilgili yapılmış araştırmalar (Engle ve Smith, 1990; Shenan, 1994; Aydın, 2002; El ve Bowen, 2002) ve geliştirilmiş ölçekler taranarak oluşturulmuştur. Araştırmanın hedef kitlesini "Dumlupınar Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu Muhasebe Bölümü"nde eğitim görmekte olan tüm öğrenciler oluşturmaktadır. Hedef kitlenin tümüne tam sayım yoluyla ulaşma olanağı bulunduğundan araştırmada örneklem alınma yoluna gidilmemiş ve son şekli verilen anket, hedef kitleye uygulanmıştır. İlgili kayıtlardan elde edilen

bilgilere göre 2008-2009 bahar dönemi itibariyle "Dumlupınar Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu Muhasebe Bölümü"nde eğitim gören öğrenci sayısı 135'dir. Tam sayım yoluyla tüm öğrencilere uygulanan anketlerde % 100 oranında geri dönüşüm sağlanmış, fakat 18 anket çeşitli nedenlerle değerlendirme dışı bırakılmış ve sonuçta toplam 117 anket değerlendirilmeye alınmıştır. Evrenin tamamı göz önüne alındığında bu oran oldukça yüksek temsil düzeyi sağlayan bir oran olarak kabul edilebilir. Analize tabi tutulan anketlerde, mesleğin kişisel özelliklerine ilişkin bilgiler yüzde ve frekans yöntemi kullanılarak çözümlenmiş; öğrencilerin etik algılamalarıyla ilgili her bir boyuta ilişkin görüşleri yüzde, frekans ve aritmetik ortalama yöntemiyle hesaplanmış ve tablo halinde sunulmuştur. İlgili ifadelerle ilişkin standart sapmalar $-\sigma-$ da verilmiştir. Muhasebe öğrencilerinin cinsiyet ve devam etmekte oldukları sınıf grupları için verilen boyutlarla ilgili etik algılamalarında herhangi bir farklılık olup olmadığı t testi; yaş, ikametgah, babanın ve annenin eğitim durumu değişkenlerine ilişkin etik algılamalarında herhangi bir farklılık olup olmadığı ise Anova testi ile analiz edilmiş ve araştırmanın amacına uygun bir şekilde yorumlanmıştır. Söz konusu bu analizler SPSS 16.0 programı kullanılarak yapılmıştır.

5.2. Araştırmayla İlgili Bulgular ve Değerlendirmeler

Ankete katılan öğrencilerin demografik özelliklerine ilişkin bilgiler Tablo 3'de yer almaktadır. Buna göre öğrencilerin % 44,4'ü bayan % 55,6'sı ise bay'dır. Öğrencilerin % 35,9'u 1. sınıfta, % 30,8'i 2. sınıfta, % 33,3 ise 3. sınıfta olup; okulun 3 yıllık bir geçmişinin olması nedeniyle 4. sınıfta yani mezun olma aşamasında öğrencisi bulunmamaktadır. Öğrencilerin % 15,4'ü köy, % 22,2'si ilçe merkezi ve % 62,4'ü ise

il merkezinde ikamet etmektedir. Ankete cevap veren öğrencilerin ailelerinin almış oldukları eğitim incelendiğinde ise, bu durum ülkemizdeki eğitim düzeyinin ne kadar düşük seviyelerde olduğunu göstermektedir. Nitekim Tablo 3 incelendiğinde öğrencilerin babalarının % 49,6'sı, annelerinin % 65'i ilkököl mezunu iken, küçümsemeyecek bir oran ise (babaların %5,1'i ve annelerin %16,2'si) okuryazar değildir.

Tablo 4'de ankete cevap veren öğrencilerin şirket içi, müşterilerle, meslektaşlarla ilişkileri ve görevle ilgili sorumluluklara ilişkin etik olmayan davranışlara yönelik algılamalarının yüzde, frekans dağılımları, aritmetik ortalamaları ve standart sapma değerleri yer almaktadır. Tablo 4 dikkatli bir şekilde incelendiğinde görüleceği üzere, öğrencilerin cevapları "kısmen etik dışı" ve/veya "tamamıyla etik dışı" seçeneklerinde yoğunlaşmaktadır. Bu da öğrencilerin söz konusu tüm alanlardaki etik dışı uygulamaları genelde onaylamadığını

göstermektedir. Tablo 4 incelendiğinde, şirket içi ilişkiler boyutundaki "Şirkette başarılı olabilmek için üst düzey bir yöneticinin etik anlayışını benimsemek" ifadesinin aritmetik ortalaması, diğer etik dışı davranışlara ilişkin ifadelerle göre daha düşük çıkmıştır. Bu durumun aslında iş dünyasında yaşanan işsizlik sorununun çok yoğun biçimde yaşanması ve öğrencilerin işsiz kalma korkusu nedeniyle yaşadığı ikilemden kaynaklandığı düşünülmektedir. Müşterilerle ilişkiler boyutundaki "Müşterilere muhasebe mesleği dışında diğer işletme fonksiyonları (pazarlama, üretim, finansman) konusunda herhangi bir katkı sağlamak" ve "Yeminli Mali Müşavir / Bağımsız Denetçi bulunmasında müşterilere aracılık etmek" ifadesinin aritmetik ortalaması, diğer etik dışı davranışlara ilişkin ifadelerle göre daha düşük çıkmıştır. Bu durumun da müşteri kaybetme korkusu nedeniyle var olan müşteriye kendine bağlama çabasından kaynaklandığı düşünülmektedir.

Tablo 3. Ankete Katılan Öğrencilerin Demografik Özellikleri

Demografik Özellikler		f*	%
Cinsiyet	Bay	65	55,6
	Bayan	52	44,4
Sınıf	1.sınıf	42	35,9
	2.sınıf	36	30,8
	3.sınıf	39	33,3
	4.sınıf	0	0
İkamet Yeri	Köy	18	15,4
	İlçe Merkezi	26	22,2
	Şehir Merkezi	73	62,4
Babanın Eğitim Durumu	İlkokul	58	49,6
	Ortaokul	25	21,4
	Lise	20	17,1
	Üniversite	8	6,8
	Lisansüstü	0	0
	Okuryazar değil	6	5,1
Annenin Eğitim Durumu	İlkokul	76	65,0
	Ortaokul	12	10,3
	Lise	6	5,1
	Üniversite	4	3,4
	Lisansüstü	0	0
	Okuryazar değil	19	16,2

* f = frekans

Görevle ilgili sorumluluklar ve meslektaşlarla ilişkiler boyutu, diğer boyutlarla birlikte değerlendirildiğinde; bazı etik dışı davranışlarda aritmetik ortalamasının diğer ifadelerle göre düşük çıkmasının altında yatan nedenin (yapılan birebir görüşmeler sonucunda) öğrencilerin içerisinde buldukları maddi olanaklara ilişkin tatmin düzeyinin düşük olmasının ve bunu gelecekte de yaşama korkusundan kaynaklandığı anlaşılmaktadır. Ankete katılan öğrencilerin, her ne kadar etik dışı ifadeleri benimsemeseler de bir takım maddi dış etkenler nedeniyle bu davranışları belli mantiki temellere oturtmaya çalıştıkları görülmektedir. Bu durumun çözümü ancak öğrencinin yoğun ahlaki değerlerle eğitimi, mesleki sorunların ortadan kaldırılması ve iş ortamından sağlanacak tatmin düzeyinin artırılmasıyla mümkündür.

Tablo 5’de öğrencilerin etik algılamalarının cinsiyetlerine göre karşılaştırılmasına ilişkin yapılan t testi sonuçları, araştırmaya katılan öğrencilerin cinsiyetleri ile müşterilerle ilişkiler ve görevle ilgili sorumlulukların boyutları arasında 0.05 anlamlılık düzeyinde farklılık bulunduğunu göstermektedir. İlgili değişkenlere ilişkin hesaplanan aritmetik ortalamalardan da anlaşılacağı üzere, bayan öğrencilerin müşterilerle ilişkiler boyutundaki etik dışı uygulamalara ilişkin algılamaları (3,42), görevle ilgili sorumluluklar boyutundaki etik dışı uygulamalara ilişkin algılamaları (3,63), bay öğrencilere (3,14 ve 3,50) oranla daha hassastır. Bay ve bayan öğrencilerin şirket içi ilişkiler ve meslektaşlarla ilişkiler boyutundaki etik dışı uygulamalara ilişkin algılamaları arasında ise istatistiksel açıdan anlamlı herhangi bir farklılık olmadığı tabloda göze çarpan hususlardandır.

Tablo 4. Öğrencilerin Şirket İçi İlişkiler, Müşterilerle İlişkiler, Görev, Sorumluluklar ve Meslektaşlarla İlişkilere İlişkin Etik Algılamaları
(1- Tamamen Etik, 2- Kısmen Etik, 3- Kararsızım, 4- Kısmen Etik Dışı, 5- Tamamen Etik Dışı)

İfadeler	1		2		3		4		5		σ^*	A.O
	f**	%	f	%	f	%	f	%	f	%		
Şirket İçi İlişkiler												
Şirkette çalışan yöneticilerin, sizin etik dışı olarak düşünebileceğiniz davranışlar göstermesine göz yummak	4	3.4	5	4.3	9	7.7	27	23.1	72	61.5	1.02	4.35
Şirkette başarılı olabilmek için üst düzey bir yöneticinin etik anlayışını benimsemek	26	22.2	40	34.2	14	12.0	20	17.1	17	14.5	1.37	2.67
Şirkette bir yöneticinin şirket menfaatinden çok, kişisel bir yarar sağlayacak etik dışı bir davranışta bulunmasına göz yummak	4	3.4	3	2.6	1	0.9	12	10.3	97	82.9	0.90	4.66
Şirketteki bir yöneticinin kişisel menfaatten çok, şirkete menfaat sağlayacak etik dışı bir davranışta bulunmasına göz yummak	6	5.1	17	14.5	14	12.0	39	33.3	41	35.0	1.21	3.78
İşe eleman alırken adayın önemli kişilere olan yakınlığına bakmak	7	6.0	7	6.0	7	6.0	17	14.5	79	67.5	1.19	4.31
İşletmede işe alınacak personelin daha önce etik dışı davranışlarının olup olmadığına bakmak	68	58.1	24	20.5	10	8.5	11	9.4	4	3.4	1.14	1.79
İfadeler	1		2		3		4		5		σ	A.O
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%		
Müşterilerle İlişkiler												
Yasal boşlukları mükelleflerin lehine yorumlamak	15	12.8	26	22.2	20	17.1	21	17.9	35	29.9	1.42	3.29
İş hacmi yüksek olan müşterilerle daha çok ilgilenmek	31	26.5	45	38.5	3	2.6	20	17.1	18	15.4	1.43	2.56
Bir müşteri ile ücret dışında borç – alacak ilişkisine girmek	15	12.8	24	20.5	20	17.1	24	20.5	23	19.7	1.31	3.13

Müşterilerle mahkemelik olmak	11	9.4	21	17.9	22	18.8	21	17.9	42	35.9	1.38	3.52
Müşterilerin herhangi biriyle ortaklık ilişkisi içinde olmak	35	29.9	34	29.1	17	14.5	16	13.7	15	12.8	1.38	2.50
Müşterilere muhasebe mesleği dışında diğer işletme fonksiyonları (pazarlama, üretim, finansman) konusunda herhangi bir katkı sağlamak	71	60.7	21	17.9	11	9.4	9	7.7	5	4.3	1.16	1.76
Yeminli Mali Müşavir / Bağımsız Denetçi bulunmasında müşterilere aracılık etmek	58	49.6	23	19.7	17	14.5	15	12.8	4	3.4	1.21	2.00
Müşterilere aynı Yeminli Mali Müşavir / Bağımsız Denetçi ile çalışmalarını konusunda tavsiyelerde bulunmak	42	35.9	31	26.5	17	14.5	17	14.5	9	7.7	1.53	2.38
Müşterilere mali bilgi sağlama dışında, daha az vergi ödeme konusunda yardım etmek	15	12.8	18	15.5	17	14.5	19	16.2	48	41.0	1.46	3.57
Müşterilerin hesap sonuçları konusunda size yaptığı olumlu yada olumsuz telkinleri dikkate almak	58	49.6	19	16.2	7	6.0	13	11.1	20	17.1	1.57	2.29
Bireysel işler için müşterileri kullanmak	10	8.5	8	6.8	8	6.8	21	17.9	70	59.8	1.30	4.13
İş ilişkisi içine girilen müşterilerle flört etmek	14	12.0	12	10.3	17	14.5	24	20.5	50	42.7	1.41	3.71
Akraba veya tanıdık müşterilere ayrıcalıklı davranmak	3	2.6	15	12.8	9	7.7	23	19.7	67	57.3	1.17	4.16
İş ilişkisi içerisinde olmayan akraba veya tanıdık müşterilerin işlerinin görülmesinde meslektaşlardan kolaylık sağlamalarını istemek	9	7.7	16	13.7	12	10.3	35	29.9	45	38.5	1.30	3.77
Kendi ideolojik görüşleri doğrultusunda müşterileri yönlendirmeye çalışmak	7	6.0	19	16.2	8	6.8	29	24.8	54	46.2	1.31	3.88
Hareketlerini tasvip etmediği herhangi bir müşteriyi deşifre etmek	6	5.1	11	9.4	14	12.0	21	17.9	65	55.6	1.23	4.09
Müşterinin işletme ile ilgili kaynaklardan ya da avantajlardan yararlanmasını ırk, din, cinsiyet, engellilik, ulusal köken ya da medeni durumu yüzünden engellemek	2	1.7	1	0.9	8	6.8	6	5.1	100	85.5	0.77	4.71
İfadeler	1		2		3		4		5		σ	A.O
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%		
Görevle İlgili Sorumluluklar												
Çalışma saatleri içerisinde kişisel işlerle ilgilenmek	3	2.6	6	5.1	3	2.6	36	30.8	69	59.0	0.95	4.38
İşe gelmemek için gerçeğe aykırı mazeret bildiriminde bulunmak	1	0.9	1	0.9	4	3.4	21	17.9	90	76.9	0.66	4.69
İşletmenin fiziksel kaynaklarını (malzeme, araç-gereç vb.) kişisel amaçlar için kullanmak	3	2.6	3	2.6	3	2.6	17	14.5	91	77.8	0.86	4.62
Geçerli mazeret dışında iş saatlerini ihlal etmek (Öğle tatilini uzatma, geç gelme, erken ayrılma)	0	0	7	6.0	2	1.7	26	22.2	82	70.1	0.80	4.56
Kayıtlar üzerinde değişiklik yapmak veya meslektaşlarını buna yöneltmek	0	0	2	1.7	4	3.4	14	12.0	97	82.9	0.59	4.76
Müşterilere ait gizli tutulması gereken bilgileri-sırları (maddi durum, özel bir hastalık vb.) diğer müşteriler önünde açıklamada bir sakınca görmemek	3	2.6	5	4.3	4	3.4	7	6.0	98	83.8	4.65	5.07
İşyerine alkol alarak veya uyuşturucu herhangi bir madde kullanarak gelmek	3	2.6	0	0	3	2.6	2	1.7	109	93.2	0.71	4.82
Müşterilere ait parayı kişisel işler için kullanmak	2	1.7	1	0.9	9	7.7	9	7.7	96	82.1	0.79	4.67
Müşterilere olanak olduğu halde konuyu daha iyi anlamalarını sağlayacak materyalleri fazla iş yükü getirir düşüncesi nedeniyle kullanmaktan kaçınmak	6	5.1	7	6.0	6	5.1	36	30.8	62	53.0	1.11	4.20
Argo terim kullanmaktan çekinmemek	2	1.7	0	0	3	2.6	9	7.7	103	88.0	0.64	4.80
İçinde yaşadılan toplumun kültürel değerleriyle alay edercesine beyanlarda bulunmak	4	3.4	2	1.7	8	6.8	16	13.7	87	74.4	0.95	4.53
Müşteri olanaklarını kişisel çıkar için kullanmak	14	12.0	16	13.7	10	8.5	30	25.6	47	40.2	1.42	3.68
Müşterilere işinin dışında herhangi bir şey satma girişiminde bulunmak	89	76.1	2	1.7	3	2.6	7	6.0	16	13.7	1.49	1.79
Bilgi ve becerilerini geliştirerek uygun bir mesleki yetenek seviyesini sürdürmek	105	89.7	2	1.7	1	0.9	4	3.4	5	4.3	0.97	1.30
Mesleki görevlerini ilgili yasalar, düzenlemeler ve teknik standartlara uygun olarak yerine getirmek	96	82.1	5	4.3	7	6.0	4	3.4	5	4.3	1.04	1.43
Uygun ve güvenilir bilgi analizinin ardından, ilgili bilgiyi tam ve açık bir biçimde sunarak tavsiyelerde bulunmak	51	43.6	8	6.8	6	5.1	19	16.2	33	28.2	1.75	2.78

Eğer, yasal olarak zorunlu kılınmamışsa görevleri sırasında elde ettikleri gizli bilgiyi yetki verilmedikçe üçüncü kişilere açıklamak	71	60.7	16	13.7	8	6.8	5	4.3	17	14.5	1.47	1.98
Astlarını görevleri sırasında elde ettikleri bilginin gizliliği konusunda uyarmak	76	65.0	11	9.4	5	4.3	10	8.5	15	12.8	1.48	1.94
Gizliliğin korunmasını sağlamak için astlarının faaliyetlerini izlemek	24	20.5	8	6.8	6	5.1	6	5.1	73	62.4	1.66	3.82
Görevleri sırasında öğrendikleri gizli bilgiyi üçüncü kişiler lehine / aleyhine ahlaksız veya illegal bir avantaj sağlamak için kullanmak	69	59.0	6	5.1	7	6.0	8	6.8	27	23.1	1.71	2.29
Menfaat çatışmalarından kaçınmak ve olası bir menfaat çatışmasındaki tarafları uyarmak	20	17.1	4	3.4	5	4.3	27	23.1	61	52.1	1.49	3.89
Görevlerini etik bir biçimde yerine getirmelerine engel olacak herhangi bir faaliyetle meşgul olmak	10	8.5	10	8.5	10	8.5	29	24.8	58	49.6	1.64	4.09
Faaliyetlerine etki edebilecek veya etki etmesi beklenebilecek herhangi bir hediye, iltifat veya misafirperverliği kabul etmek	8	6.8	2	1.7	4	3.4	35	29.9	68	58.1	1.10	4.30
İşletmenin meşruluğuna ve etik amaçlarına ulaşmasına zarar veren davranışlara karşı tepkisiz kalmak	14	12.0	6	5.1	11	9.4	29	24.8	57	48.7	1.36	3.93
Uygun bilgileri, mesleki kararları ve düşünceleri ifade etmek	71	60.7	7	6.0	7	6.0	9	7.7	23	19.7	1.65	2.19
Uygun olmayan bilgileri, mesleki kararları ve düşünceleri ifade etmek	27	23.1	7	6.0	4	3.4	22	18.8	57	48.7	1.95	3.75
Güvenilirliğe şüphe getirecek herhangi bir faaliyete katılmak	9	7.7	7	6.0	6	5.1	25	21.4	70	59.8	1.24	4.19
Güvenilirliğe şüphe getirecek herhangi bir faaliyeti desteklemek	20	17.1	6	5.1	6	5.1	22	18.8	63	53.8	1.52	3.87
Bilgiyi olduğu gibi ve objektif olarak ifade etmek	63	53.8	17	14.5	8	6.8	7	6.0	22	18.8	1.58	2.21
Kullanıcıların sunulan rapor, yorum ve tavsiyeleri anlamalarına etki edecek tüm ilgili bilgiyi açıklamak	60	51.3	18	15.4	9	7.7	11	9.4	19	16.2	1.54	2.23
İfadeler	1		2		3		4		5		σ	A.O
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%		
Meslektaşlarla İlişkiler												
Kendi yaptığı bir hatayı meslektaşlarına yüklemeye çalışmak	17	14.5	4	3.4	1	0.9	10	8.5	85	72.6	1.46	4.21
Herhangi bir meslektaşı hakkında olumsuz açıklamalarda bulunmak	6	5.1	2	1.7	9	7.7	25	21.4	75	64.1	1.05	4.37
Meslektaşları ile ilgili gizli bilgi ve belgeleri yasal veya mesleki amaçlarla gerekli olmadığı halde açıklamak	6	5.1	3	2.6	6	5.1	19	16.2	83	70.9	1.06	4.45
Meslektaşlarıyla ilişkilerinde ideolojik-partizan vb. gibi nedenlerle araya mesafe koymaya çalışmak	8	6.8	5	4.3	5	4.3	28	23.9	66	56.4	1.18	4.18
Meslektaşlarının mesleki kararlarını etkilemek için zorlayıcı araçlar kullanmak	2	1.7	7	6.0	6	5.1	24	20.5	78	66.7	0.95	4.44
Meslektaşlarıyla ilişkilerinde cinsiyet ayrımı gözetmek	3	2.6	7	6.0	5	4.3	18	15.4	84	71.8	1.00	4.47
Meslektaşlarına karşı konuşmalarında devamlı suretle üstünlük sağlamaya çalışmak	7	6.0	4	3.4	6	5.1	21	17.9	79	67.5	1.12	4.37
Herhangi bir meslektaşı hakkında başka bir meslektaşına olumsuz yargı ve açıklamalarda bulunmak	2	1.7	3	2.6	4	3.4	19	16.2	89	76.1	0.81	4.62
Meslektaşının başarısını kendine mal etmek	3	2.6	6	5.1	6	5.1	17	14.5	85	72.6	0.98	4.49
Üst yönetimine meslektaşı hakkında devamlı olarak olumsuz görüşlerde bulunmak	1	0.9	6	5.1	6	5.1	14	12.0	90	76.9	0.87	4.58
Başka bir meslektaşıyla anlaşması bulunan bir kişi ve kuruluşa hizmet verme teklifinde bulunmak	7	6.0	9	7.7	12	10.3	36	30.8	53	45.3	1.18	4.01
Meslektaşlarına zarar verecek şekilde ücret ve eleman temininde bulunmak	4	3.4	6	5.1	2	1.7	9	7.7	96	82.1	1.00	4.59

* σ = standart sapma, ** f = frekans

Tablo 5. Öğrencilerin Etik Algılamalarının Cinsiyetlerine Göre Karşılaştırılması (t Testi)

Boyutlar	Cinsiyet	N	Ort.	σ	t	p (sig)
Şirket İçi ilişkiler	Bay	65	3.51	0.62	-1.764	0.08
	Bayan	52	3.69	0.48		
Müşterilerle ilişkiler	Bay	65	3.14	0.53	-2.889	0.005*
	Bayan	52	3.42	0.55		
Görevle İlgili Sorumluluklar	Bay	65	3.50	0.29	-2.255	0.026*
	Bayan	52	3.63	0.28		
Meslektaşlarla ilişkiler	Bay	65	4.33	0.67	-1.319	0.190
	Bayan	52	4.49	0.59		

* 0,05 seviyesinde anlamlıdır

Tablo 6'da öğrencilerin etik algılamalarının devam etmekte oldukları sınıflara göre karşılaştırılmasına ilişkin yapılan Anova testi sonucunda, araştırmaya katılan öğrencilerin sınıfları ile müşterilerle ilişkileri, meslektaşlarla ilişkileri ve görevle ilgili sorumlulukları ile ilgili etik dışı uygulamalara ilişkin algılamaları arasında 0,05 düzeyinde anlamlı bir farklılık tespit edilmezken; şirket içi ilişkilerde 1. 2. ve 3. sınıfta olan öğrencilerin etik algılamaları arasında 0.05 anlamlılık düzeyinde

farklılık bulunmuştur. Buna göre şirket içi ilişkiler boyutunda 3. sınıf öğrencilerinin etik dışı uygulamalara ilişkin algılamaları (3,83) ile 2. sınıfta bulunan öğrencilerin algılamaları (3,57) 1. sınıfta bulunan öğrencilere göre (3,39) daha hassastır. Bu bulguya ilişkin olarak da, eğitimin insanı geliştireceği varsayımından hareketle, öğrenim süresi boyunca alınan eğitimin öğrencilerin etik ilke ve standartlarında da bir gelişme meydana getirdiği şeklinde bir yorum getirilebilir.

Tablo 6. Öğrencilerin Etik Algılamalarının Devam Etmekte Oldukları Sınıflara Göre Karşılaştırılması (ANOVA Testi)

Boyutlar	Sınıf	N	Ort.	σ	F	p (sig)
Şirket İçi ilişkiler	1.sınıf	42	3.39	0.61	6.52	0.002*
	2.sınıf	36	3.57	0.47		
	3.sınıf	39	3.83	0.51		
	4.sınıf	0	0	0		
Müşterilerle ilişkiler	1.sınıf	42	3.35	0.62	1.16	0.316
	2.sınıf	36	3.26	0.56		
	3.sınıf	39	3.17	0.42		
	4.sınıf	0	0	0		
Görevle İlgili Sorumluluklar	1.sınıf	42	3.54	0.23	0.17	0.844
	2.sınıf	36	3.55	0.40		
	3.sınıf	39	3.58	0.24		
	4.sınıf	0	0	0		
Meslektaşlarla ilişkiler	1.sınıf	42	4.43	0.69	0.07	0.931
	2.sınıf	36	4.38	0.69		
	3.sınıf	39	4.39	0.53		
	4.sınıf	0	0	0		

* 0,05 seviyesinde anlamlıdır

Tablo 7'de öğrencilerin etik algılamalarının ikamet yerlerine göre karşılaştırılmasına ilişkin yapılan Anova testi sonuçları incelendiğinde, görüleceği üzere öğrencilerin ikamet yerleriyle şirket içi ilişkiler, müşterilerle ilişkiler, meslektaşlarla ilişkiler ve

görevle ilgili sorumluluklar ile ilgili etik dışı uygulamalara ilişkin algılamaları arasında 0,05 anlamlılık düzeyinde herhangi bir farklılık bulunmadığı görülmektedir.

Tablo 7. Öğrencilerin Etik Algılamalarının İkamet Yerlerine Göre Karşılaştırılması (Anova Testi)

Boyutlar	İkamet	N	Ort.	σ	F	p (sig)
Şirket İçi ilişkiler	Köy	18	3,65	0,59	0,231	0,794
	İlçe Merkezi	26	3,63	0,61		
	Şehir merkezi	73	3,57	0,55		
Müşterilerle ilişkiler	Köy	18	3,26	0,49	0,000	1,000
	İlçe Merkezi	26	3,27	0,69		
	Şehir merkezi	73	3,26	0,50		
Görevle İlgili Sorumluluklar	Köy	18	3,60	0,25	0,248	0,781
	İlçe Merkezi	26	3,53	0,24		
	Şehir merkezi	73	3,56	0,32		
Meslektaşlarla ilişkiler	Köy	18	4,38	0,54	0,839	0,435
	İlçe Merkezi	26	4,26	0,84		
	Şehir merkezi	73	4,45	0,57		

Tablo 8’de verilen öğrencilerin etik algılamalarının babanın eğitim durumuna göre karşılaştırılmasına ilişkin Anova testi sonuçlarına göre, öğrencilerin babanın eğitim düzeyi ile müşterilerle ilişkiler ve meslektaşlarla ilişkiler ile ilgili etik dışı uygulamalara ilişkin algılamaları arasında 0,05 anlamlılık düzeyinde herhangi bir farklılık bulunmamaktadır.

Tablo 8. Öğrencilerin Etik Algılamalarının Babanın Eğitim Düzeyine Göre Karşılaştırılması (Anova Testi)

Boyutlar	Babanın Eğitim Durumu	N	Ort.	σ	F	p (sig)
Şirket İçi ilişkiler	İlkokul	58	3,47	0,57	3,042	0,020*
	Ortaokul	25	3,59	0,55		
	Lise	20	3,94	0,52		
	Üniversite	8	3,47	0,59		
	Lisansüstü	0	0	0		
	Okuryazar değil	6	3,83	0,25		
Müşterilerle ilişkiler	İlkokul	58	3,23	0,46	0,801	0,527
	Ortaokul	25	3,26	0,58		
	Lise	20	3,42	0,69		
	Üniversite	8	3,05	0,48		
	Lisansüstü	0	0	0		
	Okuryazar değil	6	3,38	0,71		
Görevle İlgili Sorumluluklar	İlkokul	58	3,55	0,27	2,868	0,026*
	Ortaokul	25	3,63	0,36		
	Lise	20	3,59	0,23		
	Üniversite	8	3,25	0,32		
	Lisansüstü	0	0	0		
	Okuryazar değil	6	3,66	0,21		
Meslektaşlarla ilişkiler	İlkokul	58	4,33	0,75	1,266	0,288
	Ortaokul	25	4,48	0,41		
	Lise	20	4,55	0,44		
	Üniversite	8	4,08	0,86		
	Lisansüstü	0	0	0		
	Okuryazar değil	6	4,65	0,21		

* 0.05 seviyesinde anlamlıdır

Tablo 9’da yer alan, öğrencilerin etik algılamalarının annenin eğitim durumuna göre karşılaştırılmasına ilişkin Anova testi sonuçları incelendiğinde görüleceği üzere öğrencilerin şirket içi ilişkiler, müşterilerle ilişkiler, meslektaşlarla ilişkiler ve görevle ilgili sorumluluklarıyla ilgili olarak etik dışı uygulamalara ilişkin algılamaları arasında 0,05 anlamlılık düzeyinde herhangi bir farklılık bulunmadığı anlaşılmaktadır.

Tablo 9. Öğrencilerin Etik Algılamalarının Annenin Eğitim Durumuna Göre Karşılaştırılması (Anova Testi)

Boyutlar	Annenin Eğitim Durumu	N	Ort.	σ	F	p (sig)
Şirket İçi ilişkiler	İlkokul	76	3,56	0,57	1,572	0,187
	Ortaokul	12	3,70	0,43		
	Lise	6	3,52	0,30		
	Üniversite	4	4,25	0,48		
	Lisansüstü	0	0	0		
	Okuryazar değil	19	3,55	0,65		
Müşterilerle ilişkiler	İlkokul	76	3,26	0,53	0,715	0,583
	Ortaokul	12	3,40	0,77		
	Lise	6	3,01	0,44		
	Üniversite	4	3,50	0,16		
	Lisansüstü	0	0	0		
	Okuryazar değil	19	3,21	0,51		
Görevle İlgili Sorumluluklar	İlkokul	76	3,58	0,30	0,486	0,746
	Ortaokul	12	3,48	0,25		
	Lise	6	3,57	0,14		
	Üniversite	4	3,51	0,13		
	Lisansüstü	0	0	0		
	Okuryazar değil	19	3,51	0,36		
Meslektaşlarla ilişkiler	İlkokul	76	4,44	0,63	0,675	0,611
	Ortaokul	12	4,15	0,79		
	Lise	6	4,56	0,33		
	Üniversite	4	4,25	0,38		
	Lisansüstü	0	0	0		
	Okuryazar değil	19	4,39	0,66		

6. Sonuç ve Öneriler

İşletmelerin gereksinim duyduğu muhasebe elemanlarının yetiştirilmesi üniversiteler tarafından sağlanmaktadır. Bu nedenle etik değer ölçütlerinin öğrencilere verilmesi ve bu bakış açısının onlara kazandırılması gelecekte herhangi bir sektörde işe atılacak olan öğrencilere meslekleriyle etik düşünce arasındaki bağlantıyı kurabilmelerinde büyük katkılar sağlayacaktır. Bütün etkinlik ve amaçların yerli yerine konulması, neyin yapılacağı ya da yapılmayacağı, neyin isteneceği ya da istenmeyeceğinin, neye sahip olunacağı ya

da olunamayacağı bilinmesi olarak tanımlanan etiğin gerek iş yaşamında gerekse günlük yaşamdaki önemi tartışılmaz bir gerçektir. Bu kapsamda öğrencilerin, muhasebe mesleğiyle ilgili etik olmayan davranışlara ilişkin algılamalarının belirlenmesine dönük olarak yapılan bu çalışmada, öğrencilerin büyük bir çoğunluğu muhasebe mesleğiyle ilgili etik olmayan davranışları tasvip etmemektedir. Bununla birlikte çalışmanın önemli sonuçlarından birisi öğrencilerin devam etmekte oldukları sınıflarıyla etik dışı davranışlara ilişkin algılamaları arasında farklılık ol-

ması ve üst sınıftaki öğrencilerin bu davranışlara gösterdikleri hassasiyetin daha fazla olmasıdır. Öğrencilerin içinde bulunduğu ekonomik sıkıntılardan dolayı, ekonomik davranışları diğer davranışlara oranla daha az etik dışı olarak algıladıkları belirlenmiş ve bu şekilde davranmaya iten nedenin altında da ekonomik nedenler olduğu ve bunu da mantıksal bir temele oturtmaya çalıştıkları görülmüştür. Ancak bu durum bireylerin etik dışı davranışlar sergilemelerini veya mesleki açıdan etik olarak kabul edilemeyecek bir davranışı tabiki de meşru kılmamaktadır. Özellikle eğitim süreci içerisinde sadece sosyal sorumluluk ve etik derslerinde değil, tüm alan ve meslek derslerinde neyin iyi neyin kötü olduğunu belirleyen ahlaki ilkelere, değerlere ve standartlara ilişkin de yeterince eğitim verilmesine özen gösterilmelidir. Öğrencilerin etik algılamalarının cinsiyetlerine göre karşılaştırılmasında bayan öğrencilerin bazı etik dışı uygulamalara ilişkin algılamalarının, bay öğrencilere oranla daha hassas düzeyde olduğu sonucu ortaya çıkmıştır. Bu durum da; etik ilke ve standartların evrensel olarak hiçbir ayrıma yer vermeyecek düzeyde uygulanmasını ve bu konudaki eğitimlere özellikle etik eğitimine ağırlık verilmesi gerektiğini göstermektedir. Öğrencilerin etik algılamalarının devam etmekte oldukları sınıflara göre karşılaştırılmasında üst sınıflarda bulunan öğrencilerin algılamalarının alt sınıftaki öğrencilere göre daha hassas olması, dört yıl boyunca alınan-alınacak eğitimin öğrencilerin etik ilke ve standartlarında da bir gelişme meydana getireceği ve eğitimin insanı geliştireceği görüşünü güçlendirmektedir. Yaptığımız çalışmada etik dışı davranışların büyük bir çoğunluğu yüksek oranda öğrenciler tarafından etik dışı olarak algılanmıştır. Bu sonuçlar gelecekte muhasebe mesleğini icra edecek

bireyler ve onların yetiştireceği personelin gelişimi açısından önemli ölçüde olumlu bir gelişme olarak kabul edilmektedir. Ancak; bununla birlikte, bundan sonra yapılacak çalışmalar, özellikle muhasebe meslek adaylarının etik dışı olarak algıladıkları söz konusu davranışları uygulayıp uygulamadıklarının belirlenmesi ve bireylerin neden etik olarak algıladıkları davranışları yaptıkları konusunda yoğunlaşmalıdır.

Kaynakça

- Akdogan, Habip. (2003). *Meslek Etiğinin Kamuoyunu Aydınlatmadaki Önemine Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaklaşımları ve Çorum İlinde Uygulanan Bir Anket Çalışması*, I.Türkiye Uluslararası İş ve Meslek Ahlakı Kongresi Bildirileri, Ankara: Hacettepe Üniversitesi İşletmecilik Meslek Etiği Uygulama ve Araştırma Merkezi, 17-19 Eylül: 308-320.
- Arslan, Mehmet. (2001). *İş ve Meslek Ahlakı*. Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- Aydın, İnyet Pehlivan. (2002), *Yönetmelik Mesleki ve Örgütsel etik*, 3. Baskı. Ankara:Pegem A Yayıncılık.
- Aymankuy, Yusuf, Şakir Sakarya. (2003). *Finansal Piyasalar ve Meslek Etiği*. International Business And Professional Ethics Congress Notes. Hacettepe Üniversitesi, 17-19 Mayıs, Ankara.
- Çiftçi, Yavuz, Çiftçi, Birgül. (2003). *Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği* (Türkiyedeki Düzenlemeler ve Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması) Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Eylül, Sayı:10.
- El, Sue, Bowen A. (2002). *College Student's Perceptions of Student-Instructor Relationship. Ethics&Behavior*, 12 (2).
- Engle J. T., Smith J. L. (1990). *The Ethical Standards of Accounting Academics*. Issues in Accounting Education 5 (1).
- Ertaş, F., Arslan M. Coşkun. (2009). *Bağımlı ve Bağımsız Muhasebecilerin Meslek Etiği Algılamaya Düzeylerine İlişkin Bir Araştırma*, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:8, Sayı:27.
- Gül, Kudret, Ergün, Halil. (2004). *Muhasebe Mesleğinde Etik*. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak, Sayı:11, Yıl:4
- Gümüş, Yusuf. (2007). *"Üretim İşletmelerinde Lojistik Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Hesaplanması ve Bir Uygulama"*

Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmamış Doktora Tezi).

Hatcher, T. (2004). *Environmental Ethics As An Alternative For Evaluation Theory In For Profit Business Contxt. Evaluation And Program Planning*, 27.

İSMMM. "Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı", Yayın No:14.

Kirel, Çiğdem. (2000). "Örgütlerde Etik Davranışlar , Yönetimi ve Bir Uygulama Çalışması" Anadolu Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi.

Kırlioğlu, Hilmi, Akyel, Nermin. (2003). *Mesleki Etik ve Ülkemizde Muhasebe Denetimi. Muhasebe ve Finansman Dergisi MUFAD*, Sayı:17, Ocak 2003.

Lamberton, L. H., Minor, L. (1995). *Human Relations: Strategies For Success*. Irwin Mirror Press, Chicago.

Marşap, Beyhan (1996). *Muhasebe Mesleği, Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri*. Yaklaşım Dergisi, Yıl: 4, Sayı: 37, Ocak.

Otlu, Fikret. (2001). *Muhasebe Mesleğinde Tarafsızlık Kavramı ve Tarafsız Bilgi Üretimini Yeri ve Önemi*. Muhasebe ve Finansman Dergisi, MUFAD, Sayı:11, Temmuz.

Özocak, Hulusi, Baş, M. (2001). *Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik, Bağımsızlık ve Tarafsızlık*. İSMMM Mali Çözüm Dergisi, Sayı:56, Temmuz-Ağustos-Eylül.

Pekdemir, Recep (1999). *Türkiye’de Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı*. Muhasebe ve Finansman Dergisi, MUFAD, Ekim, Sayı: 4.

Saban, Metin, Atalay, Banu. (2005). *Yönetim Muhasebecileri Açısından Etik ve Etik Davranışın Önemi*. Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi, Eylül, Sayı: 16.

Selimoğlu, Seval Kardeş (1997). *Muhasebe Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı, Muhasebe Mesleğinde Yetkiler Sorumluluklar ve Meslek Ahlak I . III*. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 30 Nisan - 4 Mayıs 1997, Alanya. (www.ismmmo.org.tr/sempozyumkonu.asp?).

Shenas, D. G. (1994). *An Investigation of the Ethical Standarts of Information Systems Academicians*. Kybernetes, Vol:23, No:8.

Smith, N.C. (1995). *Marketing Strategies For The Ethics Era*. Sloan Management Review, Summer.

Sözbilir, Naciye. (2000). *Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarında Etiksel Boyutlar*, Afyonkocatepe Üniversitesi, Yayın No:20, Afyon.

Toraman, Cengiz, Ahmet Akçan. (2003). *Muhasebe Denetiminde Etik Teori*. Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi, Ocak Sayı:8 Yıl:3

Torlak, Ömer. (2001). *Pazarlama Ahlakı: Sosyal Sorumluluklar Ekseninde Pazarlama Kararları ve Tüketici Davranışları Analizi*. Beta, İstanbul.

Uzkesici, Nuray. (2002). *İşletmelerde Etik Yönetimi - İşletmelerde Etik Kalitesinin Yönetimine Geçiş* Yıl: 2003 Cilt: 5 Sayı: 2 Sıra: 12 No: 162 <http://www.isgucdergi.org>

Yıldız, Fehmi. (2001). *Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakının Önemi ve Mesleğin Saygınlığını Azaltan Etmenler*. Trakya Üniversitesi Bilimsel Araştırma Dergisi, Ocak, Cilt:1, Sayı: 2.

Türkiye'nin 2009 Nüfusuna Göre

Nüfus Artış Hızı En Düşük On İl (binde)		Nüfus Artış Hızı En Yüksek On İl (binde)		Nüfus Artış Hızı Artanlar (binde)			Nüfus Artış Hızı Yavaşlayanlar (binde)		
İller	2008	2009	İller	2008	2009	İller	2008	2009	
Tunceli	-39,98		Çankırı	49,95		Bilecik	-53,46	45	
Ardahan	-36,96		Bilecik	45,00		Isparta	-29,94	32,2	
Kars	-18,08		Isparta	32,20		Burdur	-15,02	16,49	
Mardin	-17,26		Antalya	32,00		Erzincan	-13,64	12,47	
Bayburt	-12,83		Yalova	25,60		Tokat	-6,52	11,73	
Kırklareli	-11,23		Gaziantep	25,38		Manisa	-2,4	11,48	
Çorum	-8,73		Batman	25,18		Karabük	-10,19	10,65	
Hakkari	-7,10		Şanlıurfa	24,79					
Artvin	-6,05		Hatay	24,55					
Gümüşhane	-2,98		Mersin	23,42					