


MUHASEBE MESLEĞİNDE ETİK İLKELERİN İNCELENMESİ: ETİK DAVRANIŞ ÜZERİNE BİR MODEL ÖNERİSİ

 Ersin YENİSU^a

 Ahmet TANÇ^b

Özet

Muhasebe mesleğinde etik konusu diğer mesleklerle karşılaştırıldığında daha fazla öneme sahiptir. Yapılan araştırmalara ve uygulama sahasına bakıldığında muhasebe meslek mensuplarının çalışma hayatlarında en az bir defa etik ikilem yaşadıkları görülmektedir. Bu doğrultuda çalışmanın amacı Türkiye'deki muhasebe çalışanlarının etik yargı konusuna yaklaşımlarını literatür taramasıyla incelemek ve etik ikilemin azaltılması hususunda öneriler sunmaktır. Çalışmada tanımlayıcı bir analiz yöntemi kullanılmış ve konunun daha iyi anlaşılmasına katkı sağlayabilecek kuramsal bir model önerilmiştir. Önerilen modelin literatürden en önemli farklılığı bütüncül ve betimleyici bir model olmasıdır. Söz konusu model olan "Etik Davranışa Birleşik Alanlar Yaklaşımı (EDBAY)" modeli "ekonomik alan", "sosyal alan", "kültürel alan" ve "politik alan"dan oluşan toplumsal alanlar ile günümüzde giderek artan önemiyle "teknolojik alan"ın muhasebe meslek mensuplarının etik yargısı üzerindeki etkilerini bütüncül bir şekilde ortaya koymaya çalışmaktadır. EDBAY modeline göre muhasebe meslek mensuplarının etik bağlılığı sadece bir nedenle açıklanamayıp çok yönlü değişkenlerle açıklanabilmektedir. EDBAY modeli muhasebe mesleğinde etik konusunu inceleyecek olan araştırmacılara farklı bakış açıları katabilir.

Anahtar Kelimeler: Etik, Etik davranış, Muhasebe meslek etiği, EDBAY modeli



ANALYSIS OF ETHICAL PRINCIPLES IN ACCOUNTING PROFESSION: A MODEL PROPOSAL ON ETHICAL BEHAVIOR

Abstract

Ethics issue has more importance in accounting profession compared to other professions. Considering the researches and the field of application, it is seen that the professional accountants have faced an ethical dilemma at least once in their working lives. The aim of this study was to examine the ethical judgment of the professional accountant in Turkey and to provide suggestions on reducing the ethical dilemma. Qualitative analysis method was used in the study and a theoretical model that can contribute to better understanding of the subject is proposed. The most important difference of the proposed model from the literature is that it is a holistic and descriptive model. The aforementioned model, the "Unified Fields Approach to Ethical Behavior

^a Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı, ersinyenisu@gmail.com

^b Doç. Dr., Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, atanc@nevsehir.edu.tr

Makale Geliş Tarihi: 16.07.2021, Makale Kabul Tarihi: 27.09.2021

(UFAEB)“ model is the unified fields consisting of “economic field”, “social field”, “cultural field”, “political field”, and “tecnological field”. UFAEB describes the effects of the "unified fields" on the ethical judgment of professional accountants by detailing them separately. According to the UFAEB model, the ethical commitment of professional accountants cannot be explained by just one reason, but can be explained with multiple variables. The UFAEB model can present different perspectives to researchers who will examine the issue of ethics in accounting profession.

Keywords: Ethics, Ethical judgment, Accounting professional ethics, UFAEB model



Giriş

Etik, diğer bir deyişle meslek ahlakı bazı meslekler açısından diğer mesleklere nazaran olası sonuçları açısından daha kritiktir. Muhasebe meslek etiği meslek mensuplarının görevlerini icra ederken karşılaştıkları etik ikilemleri kapsamaktadır. Türkiye’de muhasebe meslek mensuplarının önemli bir kısmı etik konusunda mevcut düzenlemelere değil mesleki deneyimlere ve durumsal koşullara bağlılık göstermektedirler. Nitekim gerek uygulamaya gerekse literatüre göre etik yargı konusunda muhasebe meslek mensupları çok çeşitli etkilere maruz kalmaktadırlar.

Muhasebe meslek hayatında etik davranış konusu literatürde daha önce de incelenmiştir. Kutlu (2008), Kaya ve Yanık (2011), Oseni (2011), Akenbor ve Tennyson (2014), Özçelik ve Angı (2017) ve Corey vd. (2020) çalışmalarında muhasebe meslek mensuplarının yaşadığı etik ikilemleri genel bir çerçeveye irdelemişlerdir. Bununla birlikte muhasebe mesleğinde etik davranışın belirleyicilerini daha detaylandırarak incelemeye çalışan araştırmalar da yapılmıştır. Kutluk ve Ersoy (2011) ve Ghazali (2021) demografik faktörler ve etik davranış ilişkisini; Özkan ve Hachasanoglu (2012) kişilik özellikleri ve mesleki etik ilişkisini; Patel vd. (2002) ve Kaya ve Ökten (2014) kültür ve etik davranış ilişkisini; Yılmaz ve Kaya (2014) kurumsal yönetim ilkeleri ve etik davranış ilişkisini; Demir ve Arslan (2020) psikolojik/ekonomik faktörler ve etik davranış ilişkisini ve son olarak da Amat ve Gowthorpe (2004), Ghasemi vd. (2011) ve Çıtak ve Başkan (2020) teknoloji ve meslek etiği ilişkisini incelemişlerdir. Görüldüğü üzere muhasebe mesleğinde etik konusu çok farklı boyutlarıyla ele alınmıştır. Bu çalışmada ise bu alandaki literatüre bir katkı olarak muhasebe meslek mensubunun etik ikilemde kalmasına neden olan boyutların bir bütün olarak ele alınması amaçlanmıştır.

Yukarıdaki amaç doğrultusunda çalışmada Türkiye’de muhasebe meslek mensuplarının en az seviyede etik ikilemde kalmalarına katkı sağlamak amacıyla konuyu çok yönlü olarak ele alan bütüncül bir model önerisi sunulmuştur. Bu modelin oluşturulmasına neden olan araştırma sorusu ise; “*Muhasebe meslek mensubu, etik yargı gerektiren konularda karar alırken hangi faktörlerden etkilenmektedir?*” olarak netleştirilebilir. Bu soruya bir ölçüde yanıt bulabilmek için önerilen model; “*Etik Davranışa Birleşik Alanlar Yaklaşımı (EDBAY)*” modelidir. EDBAY modelinin literatürdeki mevcut konumu çok boyutlu bir yaklaşım olmasıdır. Çalışmanın literatüre esas katkısı ise modelin bütünleştirici ve tanımlayıcı niteliğidir.

Bu çalışmada EDBAY modeliyle Türkiye’deki muhasebe meslek mensuplarının etik yargı değerlendirmeleri detaylandırılarak açıklanmaya çalışılacaktır. Model, uygulamanın izlenmesi ve teorik etkileşimi açıklayan farklı disiplinlere özgü yaklaşımların bütünleştirilmesiyle oluşturulmuştur.

Çalışmanın literatürden farklılığı önceki çalışmaların bulgularına ek olarak kuramsal düzeyde kapsayıcı bir modelin öne sürülmüş olmasıdır. Dolayısıyla bu çalışma öne sürülen modelin muhasebe mesleğinde etik konusunu her yönüyle ele alıyor olması açısından önemlidir.

Çalışmanın izleyen bölümünde etik ve muhasebe mesleği tanıtılmıştır. Sonraki bölümde yerli ve yabancı literatürden araştırmalar sunulmuştur. Çalışmanın dördüncü ve son bölümünde ise EDBAY modeli açıklanmaya çalışılmıştır.

A. ETİK VE MUHASEBE MESLEĞİ

TDK'ya göre etik; “Çeşitli meslek kolları arasında tarafların uyması veya kaçınması gereken davranışlar bütünüdür.”(www.tdk.gov.tr). Bir diğer tanımla etik; bireylerin diğerlerine karşı davranış seçimleridir. Bu yönüyle etik aslında bir tercihtir. Etik yaklaşım; bireyin “iyi” davranışı ve “doğru” seçeneği seçmek için nasıl davranması gerektiğini açıklamaktadır (Gautam, 2018, s. 31). Etik, muhasebe mesleği için temel gereksinimdir (İsmail, 2004, s. 145). Muhasebe çalışanlarının karar verme aşamasında karşılaştıkları belirsizliğe etik ikilem denir. Türkiye’de muhasebe meslek mensuplarının her biri meslek hayatında etik ikilemle karşılaşmışlardır (Çiçek vd., 2013; Özgün ve Sarıtaş, 2019). Çalışmanın literatür bölümünden de görüleceği üzere muhasebe meslek mensupları açısından etik ikilem sorununun son derece belirgin olması nedeniyle “muhasebe mesleği ve etik” konusu hakkında çok sayıda akademik inceleme yapılmıştır. Benzer şekilde, Ateş ve Senal (2020) çalışmalarında muhasebe mesleğine yönelik yapılan ve örgütsel davranış konulu çalışmalar içerisinde “etik” konusunun en fazla incelenen konu olduğunu bulgulamışlardır. Diğer taraftan, yirmi birinci yüzyılda muhasebe alanında etik temelli yaşanan Enron, Worldcom, Global Crossing vd. gibi skandallar nedeniyle dünyada muhasebe meslek etiği konusuna ilgi artmıştır (Jackling vd., 2007, s. 928-929).

Etik söz konusu olduğunda muhakkak ki “etik ilkeler” ya da “etik kurallar” önem taşımaktadır. Uluslararası etik ilkeler, Muhasebeciler İçin Uluslararası Etik Standartları Kurulu tarafından şöyle açıklanmıştır: *Dürüstlük, Tarafsızlık, Mesleki Yeterlilik ve Özen, Gizlilik ve Mesleki Davranış* (IESBA, 2020). Benzer şekilde Amerikan Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Enstitüsü tarafından mesleki davranış ilkeleri; *Sorumlu Davranma, Kamu Menfaati, Dürüstlük, Tarafsızlık ve Bağımsızlık, Mesleki Özen* olarak sıralanmıştır (AICPA, 2021). Muhakkak ki uygulamada bu kavramların ötesinde farklı algılamalara ve koşullara bağlı olarak etik yargı konusu değerlendirilmektedir.

Türkiye’de Türkiye Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası (TÜRMOB) Uluslararası Muhasebeciler Odası (IFAC) tarafından yayınlanan Uluslararası Etik Standartları’ndaki değişiklikleri meslek mensuplarına duyurmakla görevlidir (Serbest Muhasebeci Mali..., 2007). Mesleğin çatı örgütü olan TÜRMOB’un 2020 yılı “Faaliyet Raporu”na göre Türkiye’de 117.928 muhasebe meslek mensubu bulunmaktadır. Oda’ya kayıtlı çalışanların “bağımlı” ve “serbest” olmak üzere; 7699’u (% 6,5) Serbest Muhasebeci-SM, 105.431’i (% 89) Serbest Muhasebeci Mali Müşavir-SMMM ve 4801’i (% 4) Yeminli Mali Müşavir-YMM’dir. Bununla birlikte meslek mensuplarının yaklaşık % 78’i “Lisans” mezunudur. Yine aktif çalışanların yaklaşık olarak % 70’i erkek, % 30’u kadındır (TÜRMOB, 2021). TÜRMOB’un faaliyet raporları genel olarak incelendiğinde meslekteki eğitim düzeyinin ve meslekteki kadın çalışan oranının son yıllarda istikrarlı olarak arttığı görülmektedir. Diğer taraftan, Kaya ve Ökten (2014)’e göre Türkiye’de

muhasabe mesleğinde kurumsallaşma diğer bir deyişle profesyonelleşme düzeyi arttıkça etik davranış düzeyi de artacaktır. Nitekim yapılan saha araştırmalarına göre Türkiye’de muhasabe bürolarında genellikle az sayıda (1-3 kişi) meslek mensubu istihdam edilmektedir (Yel, 2018; Tuğay ve Kılıç, 2017a, vd.). Bununla birlikte meslek mensuplarının çoğunluğu 15 yıldan fazla deneyime sahiptir ve yine yarıdan fazlası 25-50 arası defter tutmaktadır (Ayvaz ve Geçkil, 2018). Bu verilere bakılırsa meslek mensuplarının yerleşmiş uygulamalara bağlı olduğu ve mükelleflerle uzun süreli ilişkilerin geliştirildiği söylenebilir. Buna ek olarak muhasabe mesleğinde insan kalitesinin arttığı ve muhasabe meslek mensuplarının etik anlayışlarının gelişmekte olduğu görülmektedir.

B. LİTERATÜR TARAMASI

Etik ve muhasabe konusu ulusal ve uluslararası literatürde defalarca ve farklı detaylarıyla incelenmiştir. Nitekim bu alanda yapılan çalışmaların sayısı muhasabe ve etik konusunun önemine işaret etmektedir. Konu Türkiye örneği üzerinden ele alındığında ise nitelik ve nicelik açısından daha kapsamlı bir görünümle karşılaşılmaktadır. Çalışmanın bu kısmında önce muhasabe meslek etiği konusunda yayımlanmış Türkçe çalışmalar özetlenmeye çalışılmış daha sonra ise yabancı literatür gözden geçirilmiştir.

Tablo 1: Muhasebe Meslek Etiği Konusunda Türkçe Literatür İncelemesi

Yazar (Tarih)	Ülke	Çalışmanın Amacı	Çalışmanın Bulguları/Öneriler
Akay (2002)	Türkiye	Muhasebe meslek mensuplarının bağlı olması gereken etik kuralları açıklamak.	-Etik dışı davranışlara yönelik daha ciddi yaptırımlar uygulanmalıdır. -Mesleki eğitime (hizmet içi eğitim) önem verilmelidir. -Muhasebe eğitiminde mesleki ahlak ilkeleri daha derinlemesine işlenmelidir.
Aymankuy ve Sarioğlan (2005)	Türkiye	Muhasebe çalışanlarının meslek etiği konusuna yaklaşımlarını belirlemek.	Balıkesir ili üzerine yapılan uygulamalı çalışmadan elde edilen bulgular çerçevesinde yazarlar etik konusunda meslek mensuplarına ilgili tüm taraflarca aynı ve doğru bilginin verilmesini önermişlerdir.
Ergün ve Gül (2005)	Türkiye	Ulusal ve uluslararası meslek kuruluşlarının etik ilkelerin ne ölçüde benimsendiğini ve hangi düzeyde uygulandığını açıklamak.	Uygulama sonucunda elde edilen verilere dayanarak meslek mensuplarının etik konusunda bilgi eksiklikleri olduğu ve meslek mensuplarınca etik ilkelerin farklı algılandığı ortaya konulmuştur.
Kutlu (2008)	Türkiye	Muhasebe meslek mensuplarının ve diğer muhasebe bürosu çalışanlarının yaşadıkları etik ikilemleri irdelemek.	-Muhasebe mesleğine yönelik etik kodlar daha kapsamlı hale getirilmelidir. -Vergi oranları daha makul bir düzeye çekilmelidir. -Denetim standartları geliştirilmeli ve daha sıkı uygulanmalıdır.
Kısakürek ve Alpan (2010)	Türkiye	Muhasebe meslek mensuplarının etik dışı davranışa yönelten faktörlerin saptanması.	-Cezai ve vicdani yaptırımlar etik dışı davranışı azaltır. -Etik dışı davranışın sebeplerinden biri ahlaki zayıflıktır. -AB uyum süreci etik ilkelerin benimsenmesini arttıracaktır.
Sakarya ve Kara (2010)	Türkiye	Türkiye’de muhasebe meslek etiğine yönelik yapılan düzenlemelerin meslek mensuplarınca nasıl algılandığını tespit etmek.	-Deneyim arttıkça etik dışı davranış artmaktadır. -Bayan meslek mensuplarının etik duyarlılığı daha yüksektir. -Mükellef sayısı arttıkça etik dışı davranış artmaktadır. -Gelir düzeyi ile etik ilkelere bağlılık arasında ilişki yoktur.
Yıldız (2010)	Türkiye	Meslek etiği ile ilgili düzenlemelere ve uygulamalara katkı sunmak.	-Muhasebe meslek mensuplarını etik dışı davranışa yönelten tarafların başında mükellefler gelmektedir. -Etik dışı davranışın temel sebeplerinden biri mali denetim yetersizliğidir. -Mali denetimlerin sıklaştırılması ve TÜRMOB’un düzenlemelerdeki etkinliğini arttırmasıyla etik dışı davranış önenebilir.
Kaya ve Yanık (2011)	Türkiye	Muhasebecinin etik ve müşteri talepleri ikilemini irdelemek.	-Etik dışı davranışın öncelikli sebepleri mükellef baskısı ve yasal düzenlemelerdir. -Vergi yükünün fazla ve çok çeşitli olması mükellefleri vergi kaçırmaya zorlamaktadır. -Meslek mensupları mükelleflere karşı bağımsız ve tarafsız davranmamaktadırlar.
Kutluk ve Ersoy (2011)	Türkiye	Meslek üyelerindeki etik yargı düzeylerini ve etik yargı değerlendirme düzeylerinin puanlandırılmasında demografik faktörlere göre farklılaşma olup olmadığını araştırmak.	-Meslek üyeleri etik davranışa yönelten sebepleri; karakter özelliği (% 52), aileden alınan görgü/terbiye (% 15) ve eğitim (% 10) vd. olarak sıralamışlardır. -Meslek üyeleri etik dışı davranışa götüren sebepleri; daha çok kazanç isteği (% 28), denetim eksikliği (% 19), eğitim yetersizliği (% 18) vd. olarak sıralamışlardır. -Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeylerinin kadınlarda daha yüksek olduğu; meslek ünvanı, yaş, öğrenim durumu, deneyim ve yaşanan yere göre ise etik yargı düzeyinde farklılaşma olmadığı bulgulanmıştır.
Yalçın (2011)	Türkiye	Muhasebe meslek mensuplarının ve defterleri tutulan işletmelerin TÜRMOB’un etik düzenlemelerini benimseyip benimsemediklerini karşılaştırmalı olarak incelemek.	Muhasebe meslek mensupları istisnai düzenlemeler hariç genel olarak meslek odasının düzenlemelerini benimsemektedirler. İşletmeler de etik ilkelere yönelik benzer bir tutuma sahiptirler.

Özkan ve Hacıhasanoğlu (2012)	Türkiye	Yozgat ilindeki muhasebe meslek çalışanlarının kişilik özellikleri ve etik davranışta bulunma düzeyleri arasındaki ilişkiyi incelemek.	Meslek üyelerinin kişilik özellikleri ile etik davranış değişkenleri arasında anlamlı bir fark tespit edilememiştir.
Özyürek (2012)	Türkiye	Muhasebe meslek mensuplarının sorunlarını belirlemek ve çözüm önerilerinde bulunmak.	-Meslek mensupları genel olarak yaptıkları işten mutludur. -TÜRMOB girişimleri ve meslek içi düzenlemelerle mensuplara etik davranış kazandırılabilir. -Meslek kurallarının ve uygulamalarının standartlaştırılması etik davranışı düzeyini arttıracaktır.
Çiçek vd. (2013)	Türkiye	Kırklareli ilindeki muhasebe meslek çalışanlarının meslek etiğine yönelik bakış açılarını incelemek.	-Anketi cevaplayanların yaklaşık % 80'i meslek hayatlarında etik ikilemeyle karşılaştıklarını belirtmişlerdir. -Özellikle mükellef baskıları ve kamu otoritesinin yasal düzenlemeleri etik ikileme neden olmaktadır. -Muhasebe meslek mensupları etik dışı davranışa yönelen dış etkenleri; meslek üyeleri (% 52), kredi kuruluşları (% 21), kamu kurumları (% 19) vd. olarak sıralamışlardır.
Çetin ve Şahin Dağlı (2014)	Türkiye	Meslek etiği düzenlemelerine ve uygulamalarına katkıda bulunmak.	-Isparta ili kapsamındaki ankete katılan meslek mensupları etik dışı davranışa götüren sebepleri; daha çok kazanç isteği (% 27), eğitimsizlik (% 25), denetimsizlik (% 24), müşteri baskısı (% 17) vd. olarak sıralamışlardır. -Çalışmaya göre ekonomik gelişmişlik ve gelir düzeyi artarsa etik gelişim desteklenir. -Meslek mensupları meslek içinde etik davranmayan kişiler olduğuna inanmaktadırlar. -Meslek mensuplarına göre yasal ve kurumsal cezalar/yaptırımlar arttırılırsa muhasebe mesleğinde etik ilkeler kabul görür.
Fidan ve Subaşı (2014)	Türkiye	Meslek mensubu olarak kabul edilen stajyerlerin etik algısını ortaya koymak.	-Stajyerler etik ihlalinin en önemli sebebinin "müşteriyi kaçırmama düşüncesi" olduğunu ifade etmişlerdir. -Çalışmada sonuç olarak etik konusunda eğitimlerin arttırılmasının gerekliliği vurgulanmıştır.
Kaya ve Ökten (2014)	Türkiye	Kültür ve muhasebe hileleri arasındaki ilişkiyi belirlemektir.	Türkiye kurumsal yönetim açısından oldukça geridedir. Bu nedenle muhasebe hileleri yaygındır. Kurumsallaşma arttıkça muhasebe hileleri azalacaktır.
Yılmaz ve Kaya (2014)	Türkiye	Kurumsal yönetim ilkeleri ile etik kurallar ilişkisini araştırmak.	Kurumsal yönetim ilkeleri ile etik kuralların birbirlerini destekledikleri sonucuna varılmıştır. Kurumsal yönetim ilkelerine bağlılık arttıkça muhasebe etik kurallarına da bağlılık artacaktır.
Daştan vd. (2015)	Türkiye	Muhasebe meslek mensuplarının etik, meslek etiği ve etik duyarlılık yaklaşımlarını değerlendirmek ve bu konularda farkındalık oluşturmaktır.	Trabzon ilindeki meslek mensuplarının etik ilkelere yaklaşımı cinsiyete, eğitim durumuna ve mesleki deneyime göre anlamlı farklılıklar taşımaktadır.
Demir (2015)	Türkiye	Muhasebe ve denetimdeki etik ilkeler ile ulusal ve uluslararası kuruluşlarca yapılan etik düzenlemeleri açıklamak.	Meslek etiği konusunda ulusal ve uluslararası kuruluşlarca açıklanmış olan temel ilkeler muhasebe meslek mensuplarınca benimsenmelidir.
Yılmaz vd. (2015)	Türkiye	Samsun ili kapsamındaki muhasebe çalışanlarının TÜRMOB etik yönetmeliğini nasıl algıladıklarını ve etik konusundaki genel görüşlerini irdelemek.	Mesleki deneyime göre genel etik algısı anlamlı farklılıklar taşımaktadır. Buna göre daha deneyimli meslek mensuplarının etik ilkelere daha fazla bağlı olduğu bulgulanmıştır.
Güney ve Biçer (2016)	Türkiye	Erzincan'daki meslek çalışanlarının etik tutum konusundaki algılarını açıklamak.	-Katılımcıların % 94'ü evlidir. -Katılımcıların % 84'ü 35 yaş üstüdür. -Katılımcıların % 92'den fazlası 5 yıl üzeri deneyimlidir. -Katılımcıların % 94'ü erkektir. -Etik sorunların nedenleri; eğitim yetersizliği, kalifiye eleman eksikliği, hizmet karşılığı hak edilen ücretin tahsil

			edilememesi, meslek odasının yeterli destek sağlayamaması, mükelleflerin eğitimsizliği, haksız rekabet, yaptırım yetersizliği, kurumsallaşamamadır.
Sayım ve Usman (2016)	Türkiye	Muhasebe çalışanlarının etik kavramından ne algıladıklarını ve bu konudaki ortak algıyı tespit etmek.	-Muhasebe meslek mensuplarını etik dışı davranışa götüren birinci sebep mükellef baskısıdır. -Piyasadaki yoğun rekabet etik dışı davranışa neden olan ikinci husustur. -Cezaların caydırıcı olması konusunda meslek mensupları ortak bir görüşe sahiptirler. -Muhasebe meslek mensupları etik kuralların önemini farkındadırlar.
Yücel (2017)	Türkiye	Muhasebe çalışanlarının etik ihlali içeren davranışlarının vergi ahlaki boyutu üzerindeki etiklerini incelemek.	Araştırmaya katılan vergi dairesi çalışanlarından alınan görüşlere göre; muhasebe meslek mensuplarının etik dışı davranışları ile vergi ahlaki arasında anlamlı bir ilişki vardır. -5 yılda bir rotasyon uygulaması ile muhasebe meslek mensupları ile mükelleflerin uzun dönemli bağlantıları kesilmelidir.
Özçelik ve Angı (2017)	Türkiye	Muhasebe personelinin etik ikileme yaklaşımlarının tespit edilmesi, etik ikileme götüren nedenlerin belirlenmesi ve etik ikilemi azaltacak olan faktörlerin tespit edilmesi amaçlanmıştır.	-Meslek mensuplarının etik yargı düzeyleri cinsiyete, yaşa ve eğitime göre farklılık göstermemektedir. -Vergilerin azaltılması gibi mükellefleri vergiden kaçınmasını azaltacak girişimler muhasebecilerin yaşadığı etik ikilemi azaltır. -Meslek adaylığı sırasında ya da meslek içinde etikle ilgili eğitimler verilmesi etik dışı davranışları azaltır.
Özçelik ve Keskin (2017)	Türkiye	Muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği konusuna bakış açılarını tespit etmek.	-Ülkemizde merkezi bir etik kurul kurulmalıdır. -Ülkemizde etik dışı davranışa verilen cezai yaptırımlar yetersizdir. -Muhasebe çalışanları kendilerinin etik ilkelere uygun davrandıklarını düşünmektedirler. -Muhasebe çalışanları meslektaşlarının kimi zaman asgari ücret tarifesinin altında çalıştıklarına inanmaktadırlar.
Tuğay ve Kılıç (2017a)	Türkiye	Muhasebe meslek mensuplarının etik sözleşme algısını ölçmek.	-Ankete dâhil olan meslek mensuplarının yaklaşık % 70'i 31-50 yaş aralığındadır. -Ankete katılan meslek mensuplarının yaklaşık % 42'si 11-20 yıl mesleki tecrübeye sahiptir. -Muhasebe meslek mensuplarının yaklaşık % 78'i 1-5 kişi çalıştırmakta, yaklaşık % 15'i tek çalışmaktadır. -Muhasebe çalışanları özellikle çocukluktan itibaren etik davranış konusunda eğitilmeli ve yine üniversiteler ile meslek odası nezdinde etik ilkelere yönelik eğitimler verilmelidir. -Çalışmada etik sözleşmenin etik yeterlilik ve özen, etik duyarlık ve etik davranış boyutlarıyla meslek etiğinin gelişimine katkıda bulunacağı sonucuna varılmıştır.
Tuğay ve Kılıç (2017b)	Türkiye	Muhasebe çalışanlarının meslek etiğine yönelik tutumlarını ölçmek için bir ölçme aracı geliştirmek.	Muhasebe meslek mensuplarının etik dışı davranışlarının nedenlerini belirleyebilmek için öncelikle meslek mensuplarının etik dışı davranışlara ilişkin tutumları belirlenmeli ve bu tutumlara etki eden boyutlar dikkate alınmalıdır.
Akbaba (2018)	Türkiye	Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları Komitesi'nin yayınladığı etik standartları (IES 4) açıklayarak muhasebe mesleğine katkıda bulunmak.	Meslek mensupları muhasebe mesleğine başlamadan önce etik davranışla ilgili eğitimler verilerek mesleki değerler kazandırılabilir ve etik tutumlar geliştirilebilir.

Ayvaz ve Geçkil (2018)	Türkiye	Muhasebe meslek mensuplarının unvanlarına göre etik ilkeler ve genel etik algısına yönelik tutumlarını ölçmek.	-Meslek mensuplarının yaklaşık % 77'si evlidir. -Meslek mensuplarının yaklaşık % 86'sı SMMM'dir. -Meslek mensuplarının % 67'si 16 yıldan daha fazla deneyime sahiptir. -Meslek mensuplarının yaklaşık % 47'si 25-50 sayıda defter tutmaktadır. -Güvenilirliği ve geçerliliği test edilmiş ölçme araçlarıyla hipotezler sınanmalıdır. Yazarlara göre ilgili çalışmada öne sürülen yöntemin güvenilir ve geçerli olmadığı sonucuna varılmıştır.
Gümrah ve Yılmaz (2018)	Türkiye	Bağımsız denetçilerin etik ilkelere yönelik tutumlarını açıklamak.	-Bağımsız denetçiler etik kurallara uymama nedenlerini; müşteri baskısı (% 41), daha çok kazanç isteği (% 24), denetimsizlik (% 22) ve eğitim yetersizliği (% 13) olarak sıralamışlardır. -Araştırmaya katılanların % 78'ine göre Türkiye'deki meslek etiği ile ilgili düzenlemeler yeterli değildir.
Gür (2018)	Türkiye	Meslek etiği düzenlemelerine ve uygulamalarına katkıda bulunmak.	-Meslek etiği konusunda daha fazla eğitim yapılmalıdır. -Etik ihlallerine karşı yaptırımlar artırılmalıdır.
Karabınar ve Çevik (2018)	Türkiye	Meslek odaları tarafından 2008-2013 yılları arasında verilen disiplin cezalarını incelemektir.	Meslek kuralları ve disiplin yönetmeliği deontolojik etik çerçevesinde düzenlenmiştir. Fakat uygulamadaki etik dışı davranışlar genellikle teleolojik (sonuçsal) yaklaşıma dayalıdır.
Yel (2018)	Türkiye	Bolu ilindeki muhasebe meslek mensuplarının meslek etiğine uyumlu ya da uyumsuz davranış göstermelerine neden olan unsurları tespit etmek.	-Araştırmaya katılanların yaklaşık % 60'ı işyerinde 1-2 eleman çalışmaktadır. -Meslek mensupları etik davranışta bulunulmasının gerekliliğine ve etikle ilgili eğitimler verilmesine vurgu yapmaktadırlar.
Akpınar (2019)	Türkiye	Muhasebe mesleğindeki etik kuralları irdelemek.	-Özellikle küçük ve orta boy işletmeler sürekli zarar ediyor gösterilerek vergi ziyana (kaybına) neden olmaktadır. -Meslek mensupları kamu gücünü arkalarına almali ve muhasebecilik mesleğine kamusal ya da yarı kamusal bir statü kazandırılmalıdır.
Çankaya vd. (2019)	Türkiye	Karadeniz bölgesi düzeyinde muhasebe meslek mensuplarının ve akademisyenlerin muhasebe bilgi kalitesine bakış açılarının ve muhasebe bilgi kalitesiyle ilişkili boyutların incelenmesi.	-Eğitim, tecrübe ve TFRS eğitimleri muhasebe bilgi kalitesi yargısında etkilidir. -Meslek mensuplarına sürdürülebilir TFRS eğitimleri verilmesi daha kaliteli muhasebe için faydalı olacaktır.
Özgül ve Sarıtaş (2019)	Türkiye	Muhasebe meslek mensuplarını etik dışı davranışa yönelten etmenleri anket çalışmasıyla tespit etmek.	-Meslek mensuplarının yaklaşık % 60'ı etik ikilem yaşadıklarını ifade etmişlerdir. -Defter sayısı muhasebe meslek mensubunun etik ikilem yaşamasının en önemli unsurudur. -Çalışmaya göre muhasebe meslek mensubunun etik algısını etkileyen değişkenler; mesleki unvan, yaş, eğitim düzeyi, defter sayısı ve cinsiyettir.
Ateş ve Senal (2020)	Türkiye	Muhasebe meslek mensuplarına yönelik 2007-2019 yıllarında yayımlanan makalelerde örgütsel davranış konularından özellikle hangilerinin incelendiğini tespit etmek.	-Muhasebe meslek mensuplarına yönelik yapılan çalışmalarda en fazla incelenen konunun "etik" konusu olduğu görülmüştür. -Gelecekte de "etik"le ilgili yayınların artacağı beklenmektedir.
Celayir (2020)	Türkiye	Kaliteli finansal raporlamada muhasebe meslek etiğinin önemini açıklamak.	Toplumsal faydanın gözetilmesi için finansal raporlamada yüksek düzeyde meslek etiği gereklidir.

Çıtak ve Başkan (2020)	Türkiye	Anket uygulaması yöntemiyle elektronik gelişmelerin muhasebe meslek etiğine etkisini açıklamak.	<ul style="list-style-type: none"> -Muhasebe meslek mensuplarına göre; E-dönüşüm muhasebe meslek etiğini destekler ve yasal düzenlemelerin daha sıkı takip edilmesini sağlar. -E-dönüşüm uygulamaları eğitimlerle desteklenirse meslek etiğine katkısı olur. -Ankete katılanların yaklaşık % 72'si E-dönüşümün mesleki özeni destekleyeceğini belirtmişlerdir. -Sonuç olarak muhasebe meslek mensupları dijitalleşmeye ve gerek E-dönüşüm gerekse etik ilkelerin benimsenmesi konusunda eğitime açıldılar.
Demir ve Arslan (2020)	Türkiye	Muhasebe meslek mensuplarını hileli davranışa götüren psikolojik ve ekonomik faktörleri açıklamak.	<ul style="list-style-type: none"> -Muhasebe meslek mensuplarını hileye yönelten öncelikli sebepler; mükellef baskısı, asgari ücretin altında hizmet vermek ve yüksek vergi oranlarıdır. -KGK tarafından yayımlanan "<i>Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar</i>" gibi standartlar ve diğer bağlayıcı etik ilkeler uygulamaya konularak mükelleflerin meslek mensuplarını hileli davranışa yönlendirmeleri engellenebilir.
Eroğlu (2020)	Türkiye	Kayıt dışı ekonomilerde muhasebe meslek mensubunun rolünü açıklamak.	<ul style="list-style-type: none"> -Muhasebe meslek mensupları kayıt dışılığı önleyebilme açısından daha fazla yetkilendirilmelidir. -Dijitalleşme şeffaflaşmayı sağlayarak kayıt dışılığı, hata ve hileleri azaltacaktır. -Bağımsız Denetim yaygınlaştırılırsa (KOBİ'leri de kapsarsa) kayıt dışılık, hata ve hileler daha etkin önlenir. -Muhasebe meslek mensuplarının iş yükü azaltılarak, vergilendirme sistemi basitleştirilerek, hizmet içi eğitimler daha katılımcı bir yaklaşımla düzenlenerek, meslek mensuplarının çalışma şartları ve özlük hakları düzenlenerek, mesleki sorumlulukları güvence altına alınarak kayıt dışı ekonomi önenebilir.

Yukarıdaki çalışmalara bakıldığında genellikle anket tekniğine dayanan saha araştırması bulgularının raporlandığı ya da analiz edildiği görülmektedir. Tablo 1'deki az sayıdaki bazı çalışmalarda ise teorik değerlendirmeler yapılmış ve kavramsal açılımlara yer verilmiştir. Bu nedenle çalışmamızın en temel amaçlarından biri literatürdeki bu boşluğun doldurulmasına katkıda bulunmaktır. Çalışmamızda konunun tüm yönleriyle ele alınma gayesi nedeniyle literatürde etik konusundaki tespit edilebilen belli başlı referans çalışmalar değerlendirme kapsamına alınmıştır. Bu çalışmalara göre; Türkiye'de muhasebe mesleğinde etik ikilem açıkça görülebilen bir sorundur ve araştırmacıların hemen her biri söz konusu sorunun çözümü için farklı yaklaşımlara başvurmuşlardır.

Tablo 2'de muhasebe meslek etiği konusunda yapılan yabancı yayınlar incelenmeye çalışılmıştır. Uluslararası literatürün taranmaya çalışıldığı bu incelemeyle muhasebe mesleğinde etik konusunu farklı bakış açıları ve diğer detaylarıyla da ele almak mümkün olabilir.

Tablo 2: Muhasebe Meslek Etiği Konusunda Yabancı Literatür İncelemesi

Yazar (Tarih)	Ülke	Çalışmanın Amacı	Çalışmanın Bulguları/Öneriler
Radtke (2000)	ABD	Muhasebecilerin etik kararlarına cinsiyetin ve içinde bulunulan durumun etki edip etmediğini belirlemek.	Beklenilenin aksine organizasyonlarda bayan muhasebeci sayısının artması etik duyarlılığı arttırmamaktadır.
Douglas vd. (2001)	ABD	Muhasebecilerin etik yargıları üzerine etik uyum programlarının ve organizasyon kültürünün etkilerini tespit etmek.	Organizasyon kültürü ve etik uyum programları muhasebecilerin etik yargılarını etkilemektedir.
Patel vd. (2002)	Avustralya, Hindistan ve Malezya	Avustralya, Hindistan ve Malezya ülkeleri kapsamında muhasebe meslek mensuplarının kararları üzerinde kültürün etkilerini incelemek.	Avustralya ile Hindistan ve Malezya meslek mensuplarının etik yargı düzeyleri arasında anlamlı bir fark vardır.
Amat ve Gowthorpe (2004)	İspanya	Yaratıcı/yenilikçi muhasebe uygulamaları ile etik yargı ilişkisini değerlendirmek.	Muhasebe düzenlemelerindeki yenilikçi veya yaratıcı farklılıklara bakılmaksızın etik standartlar ve yönetim ilkeleri korunmalıdır.
Jackling vd. (2007)	Avustralya	Ülkelerin muhasebe meslek odası birliklerinin etik sorunlar, etik başarısızlığın nedenleri ve etik eğitimi konularındaki algılarını incelemek.	-Muhasebe odalarına göre çıkar çatışmaları, kazanç yönetimi ve bilgi uçurma gibi nedenler temel etik sorunların kaynağıdır. -Muhasebe meslek odaları etik sorunların önlenmesinde son derece öneme sahiptir.
Pflugrath vd. (2007)	Avustralya	Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 1 (ISQC 1) bağlamında etik kuralların varlığının denetçi görüşü üzerine etkisini incelemek.	-Etik kurallar muhasebecinin etik yargısı üzerine pozitif etkiliyken, muhasebe eğitimi alanlar üzerinde etkiye sahip değildir. -İş deneyimi arttıkça etik kuralların etkinliği artmaktadır.
Low vd. (2008)	Yeni Zelanda	Muhasebe skandalları, etik ikilem ve eğitimsel güçlükler arasındaki ilişkileri incelemek.	-Muhasebe öğrencilerine verilen etik ilkeler eğitimleri onları etik davranışa yöneltmemektedir. -Fakat muhasebe öğrencileri etik ilkelerle ilgili eğitimlerin gerekli olduğunu düşünmektedirler.
Bennie ve Pflugrath (2009)	Avustralya	Bir denetim firmasının etik çevresinin denetçi görüşü üzerine etkilerini incelemek.	-Daha fazla deneyimli olan denetçiler daha yüksek kaliteli teknik denetçi görüşü ortaya çıkarmaktadırlar. -Sorumlu denetçiler diğer kıdemli denetçilere göre etik çevre konusunda daha duyarlıdırlar.
Ghasemi vd. (2011)	İran	Modern muhasebe sistemleri üzerinde bilgi teknolojilerinin etkisini incelemek.	Muhasebe sistemlerinde bilgi teknolojilerinin kullanımı etik davranışla ilişkilendirildiğinde, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu arttıracak ve dış raporlamanın daha etkin olacağı söylenebilir.
İsmail and Ghazali (2011)	Malezya	Malezya'daki muhasebe meslek mensuplarının etik yargılarını ve etik ideolojilerini açıklamak.	-Meslek mensuplarının yaş ve cinsiyetleri etik yargıları üzerinde etkiliyken, etik ideolojileri üzerinde etkili değildir. -İdealizm ve görecelik özellikle yasal olarak etik olmayan durumlarda etik yargı üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.
Oseni (2011)	Nijerya	Organizasyonlarda muhasebe meslek mensubunun etik olmayan davranışlarını incelemek.	Organizasyonlar çalışanlarını etik davranış konusunda bilgilendirmeli ve onları etik dışı davranışa yönelten sebepleri ortadan kaldırmalıdırlar.
Fan vd. (2013)	Avustralya ve Çin	Avustralyalı ve Çinli muhasebecilerin etik davranış konusundaki eğilimlerini belirlemek.	-Çinli muhasebeciler Avustralyalılara göre etik davranış konusunda daha az endişe taşımaktadırlar. - Her iki ülke açısından, bağımsız düşünce yapısına sahip olanlar daha yüksek etik yargıya sahiptirler.

Akenbor ve Tennyson (2014)	Nijerya	Nijerya'daki muhasebe meslek mensuplarının etik yargı düzeyleri konusunda değerlendirilmeler bulunmak	-Nijerya'da etik ilkelerin benimsenme düzeyi çok düşüktür. -Özellikle açgözlülük ve kişisel çıkar etik dışı davranışa götüren öncelikli sebeplerdir. -Etik ilkelerin benimsenmesi için daha etkin bir etik kurul oluşturulmalı, meslek mensuplarına ruhsat iptali gibi ağır yaptırımlar uygulanmalı ve toplumsal değerler bütünüyle gözden geçirilmelidir.
İsmail (2014)	Malezya	Muhasebecilerin etik yargısı üzerine etik ideolojilerin etkisini incelemek.	İdealizm etik yargı üzerinde pozitif bir etkiye sahipken, görecelik (relativizm) etik yargı üzerinde negatif etkiye sahiptir.
Ahinful vd. (2017)	Gana	Muhasebe meslek mensuplarının etik anlayışlarının boyutlarını ve muhasebe hilelerini incelemek.	-Parasal ilişkiler ve yasal hükümler muhasebe hileleri üzerinde etkilidir. -Tüm düzeylerde etik bilgisini ve standartlarını arttırmayı amaçlayan çabalar ilgili tüm taraflarca desteklenmelidir.
Gautam ve Gupta (2018)	Hindistan	Muhasebe mesleği bağlamında özel duruma sahip meslek etiği vakalarına odaklanmak.	Yakın zamanda yaşanmış olan muhasebe skandalları muhasebe mesleğinde temel zorunlu unsurun etik yeterlik olduğunu göstermiştir.
Venter vd. (2018)	Güney Afrika	Muhasebe mesleği ve muhasebe meslek mensuplarının ekonomik gelişme üzerindeki etkilerini tartışmak.	Muhasebe mesleği ve ekonomik gelişme ilişkisine dair olan sınırlı akademik çalışmalar bir yuvarlak masa toplantısında incelenerek bu alandaki literatürün gelişimi teşvik edilmiştir. Çalışmada muhasebe mesleğindeki başarının/başarısızlığın ekonomik büyüme üzerinde etkili olduğu varsayılmıştır.
Goebel ve Weibenberger (2019)	Almanya	Yönetim muhasebecilerin etik ilkelere bağlılığını inceleyerek etik davranış düzeyinin artırılması.	Etik davranışı etkileyen ya da belirleyen temel unsur yönetim muhasebecisinin içinde bulunduğu çevredir.
Corey vd. (2020)	ABD	Muhasebe meslek mensuplarının karar vermede kullandıkları etik kuralları desteklemektir.	Mesleki etik kuralları konusunda katkı sağlamayı amaçlayan kavramsal düzeyde bir model önerilmiştir.
Ghazali (2021)	Malezya	Malezya muhasebe uygulayıcılarının etik kararları üzerinde demografik faktörler ve kurumsal etik değerlerin etkisini incelemek.	-Etik yargı üzerinde kurumsal etik değerler önemli bir faktördür. -Meslek mensuplarında yaş arttıkça etik duruş daha güçlüdür. -Kadınlar erkeklere nazaran daha yüksek etik yargı düzeyi sergilemektedirler.

Etik konusunun işlendiği yabancı çalışmalarda defter tutan ya da onay yapan muhasebe bürosu çalışanları gibi muhasebe meslek mensuplarının etik davranışına değil kurumsal işletmelerdeki muhasebe personelinin ve muhasebe dünyasının önemli çalışanlarından biri olan denetçinin etik yargısına odaklanılmıştır. Bu doğrultuda yabancı literatür incelemesinin çalışmamıza esas katkısı meslek etiği konusunda daha geniş ve farklı bir boyutta perspektif sunmasıdır. Söz konusu çalışmalarda ulaşılan temel yargı ise etik davranışın benimsenmesi ya da hilenin ortadan kaldırılması için kurumsallaşmaya, mesleki deneyime ve meslek etiği eğitimlerine daha fazla önem verilmelidir şeklinde özetlenebilir. Yine benzer şekilde yabancı literatürde muhasebe çalışanları çoğunlukla demografik ya da psikografik yönleriyle incelenmiştir. Yabancı literatür ve ulusal literatür genel olarak değerlendirildiğinde ise muhasebe meslek mensubunun içinde bulunduğu duruma yönelik bir sorun çözme girişiminin getirdiği farklılık söz konusudur.

C. MUHASEBE MESLEK ETİĞİNE DAİR BİR MODEL ÖNERİSİ

Sosyal bilimler hayatımızı kuramsal yaklaşımlarla diğer bir ifadeyle eğilimleri tasvir ederek açıklama gayesindedir. Geçmişte olduğu gibi günümüz post modern toplumlarında da bilimsel teoriler sosyal ilişkileri genelleştirebildiği ölçüde geçerlidir. Nihayetinde evreni ya da insanı tüm yönleriyle kapsayan teorik bir yaklaşımın pratikteki faydası en üst düzeyde olacaktır. Bu düşünceden hareketle çalışmamızda muhasebe mesleğinde etik konusunu diğer bir deyişle muhasebe çalışanının yaşadığı etik ikilemi tanımlayabilmek adına bütüncül ve kapsayıcı bir model önerisi açıklanmaya çalışılmıştır. Söz konusu yaklaşımla muhasebe meslek mensubunun görevini icra ederken etik yargı konusunda olası davranışlarının sebep ve sonuçları incelenmeye çalışılacaktır.

Bir birey olarak muhasebe meslek mensubu karar alırken muhakkak ki çevresel etmenlerden etkilenmektedir. Bu noktada yönetim bilimindeki modern yaklaşımların çalışanların dış faktörlerden etkilendiğini ortaya koyarak klasik yaklaşımlardan ayrıldığı bilinmektedir. Büyük bir olasılıkla da bu kuramsal açıklamalardan ziyade çalışanların karar alırken dışsal etmenlerden etkilendiği gerçeğini aslında tüm ilgililer açık bir şekilde gözlemlemektedirler. Bu doğrultuda muhasebe çalışanlarının etik davranışlarını belirleyen faktörleri bir ölçüde de olsa açıklamak için önerilen model; *“Etik Davranışa Birleşik Alanlar Yaklaşımı (EDBAY)”* modelidir.

EDBAY modelinin temel varsayımı: *“Muhasebe meslek mensubunun etik ikilemde kaldığı zaman sadece bir faktör değil çok sayıda faktörün etkisi altında kalarak karar veriyor olmasıdır.”* Bu varsayım bireyin herhangi bir kararı verirken sosyal, kültürel, politik, ekonomik ve teknolojik bir çevreden etkilendiğini ifade etmektedir. *“Sosyal alan”, “kültürel alan”, “politik alan” ve “ekonomik alan”* toplumsal alanlar olarak bilinmektedir. Özellikle günümüzde bunlara *“teknolojik alan”* da katılmaktadır. Nihayetinde birey bu beş alanın içinde, tam bir etkileşim halinde, etik kararlar almaktadır. Bununla birlikte EDBAY modelinin temel kısıtı ise; *“Bireyin herhangi bir konuda karar alma özgürlüğü içinde tamamen beklenmedik davranışlara yönelme ihtimalinin de olmasıdır.”* Nitekim davranışsal açıdan etki-tepki mekanizması her zaman doğrusal olarak ya da beklentiler doğrultusunda çalışmayabilir.

EDBAY modelinde *“ekonomik alan”, “sosyal alan”, “kültürel alan” ve “politik alan”* etik davranışı belirleyen temel unsurlardır. *“Teknolojik alan”* ise toplumsal alanları birleştiren ve yine doğrudan etik davranışı etkileyebilen bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu kavramların detaylandırılması konunun daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır.

Ekonomi sosyal hayatın en temel unsurlarındandır. Bireysel ya da örgütsel kararlarda ekonomik değerlendirmelerin varlığı tartışılmazdır. Nitekim çalışmanın literatür özeti kapsamında değinildiği üzere Türkiye’deki saha bulgularına göre muhasebe meslek mensubunu etik dışı davranmaya sevk eden en önemli etkenlerden biri daha fazla kazanç elde etme isteğidir. Ekonomik alan açısından özellikle ülkelerin *“refah düzeyleri”* birçok konuyu etkilerken muhasebe meslek mensubunun etik tercihlerini de belirlemektedir. Öyle ki gelirleri ile giderleri arasında denge kurarak dönemsel tasarrufunu yapabilen, kendine ekonomik bir güvence sağlayabilen veya geleceğini öngörebilen bir muhasebe meslek mensubu sadece daha fazla kazanç arzusuyla meslek ilkelerinden ödün vermeyecektir. Ekonomik alan açısından bir diğer etkileyici unsur toplumdaki *“adil paylaşım”* ilişkileri ya da toplumdaki adil paylaşımına dair

yerleşmiş algıdır. Eğer bir toplumda adil paylaşım gerçekleştirilemiyorsa ya da adil paylaşımın olmadığına inanılıyorsa bireyler kendi adalet anlayışlarını uygulama gayreti içine gireceklerdir. Bu da elbette ki meslek ilkelerinin ya da geleneklerinin çığnemesine yol açacaktır. Ekonomik alan açısından “*üretkenlik ve verimlilik*” de muhasebe meslek mensubunun etik kararlarına etki edebilir. Diğer bir deyişle etkinliğin olmadığı bir ekonomik birimde usulsüzlüklerle çıktıyı artırma girişimlerine başvurulabilir. Diğer bir deyişle müşteri portföyünü arttırmak isteyen bir muhasebe meslek mensubu gerekli mesleki özeni ve etik bağlılığı göstermeden işini sonuçlandırma gayretine girebilir. Kısacası, özellikle genel ekonomik durumdaki iyileşmenin ölçüsünde muhasebe meslek mensupları etik davranışa yöneltiler.

Sosyal yapının diğer bir deyişle insan ilişkilerinin muhasebe meslek mensubunun etik yargısı üzerindeki etkisi de oldukça önemlidir. Kişinin “*aile*” üyeleri doğrudan ya da dolaylı olarak bireyin kararlarına etki etmektedir. Daha iyi bir yaşam standardını arzulayan bir eş telkinlerle ya da belki de baskı oluşturmak suretiyle meslek mensubunun davranış ölçülerini etkileyebilir. Sosyal alan açısından bir diğer etkileyici unsur meslek mensubunun iş ortağı, patronu, çalışanı vd. gibi “*yakın çevre*”sidir. Çünkü insan çevreden etkilenmekte ve çevresini etkilemektedir. Bir diğer sosyal alan etkileyicisi, içinde bulunulan örgütsel yapıdır. “*Örgütsel iletişim*” boyutu elbette ki daha ziyade belirli bir sayının üzerinde çalışan olan kurumsal organizasyonlarda önem kazanmaktadır. Fakat yine de birden fazla çalışanın olduğu bürolarda mesleğe özgün değerler, normlar veya kurallar açısından örgütsel iletişimin varlığı tartışmasızdır. Elbette ki söz konusu örgütsel iletişim boyutu muhasebe meslek mensubunun etik davranışına özellikle kişiler arası ilişkiler açısından etki edebilir.

Kültürün en önemli parçası dindir. “*Din kuralları*” geçmişten günümüze bireyin hayatında bir dengeleyicinin müjdesi olmuştur. Kararsızlık içerisinde olan bir kişi dinin değişmez emirlerine itaat ederek kararsızlığını giderebilir. Din ve dinin getirmiş olduğu kurallar toplumsal yaşamı düzenlemekte önemli bir etkiye sahiptir (İşgüden, 2007; 59). Muhasebe meslek mensubu da etik yargı konusunda dini kaidelerin etkisi altındadır. Dinin çağdaş ülkelerde olduğu gibi birey ile Tanrı arasındaki ruhani ilişkileri değil de toplumsal hayatı düzenlediği Türkiye gibi ülkelerde dine içten bir bağlılık çoğu zaman gerçekleşmemektedir. Bu nedenle İslam ülkelerinde bireyler genellikle din kurallarını kendi anlayışlarına göre yorumlamaktadırlar. Dahası inançlar bireylerin kendi iç dünyaları ile alakalı algıların ve tanımlamaların meydana getirdiği sürekli bir niteliğe sahip duygular ağı olarak tanımlanabilir (Eren, 2004: 173). Sonuç olarak, herkesin kendi duygusal yönelimini ve adalet anlayışını ortaya koymaya çalıştığı toplumsal sistemlerde din üstün amacından ayrılmaktadır.

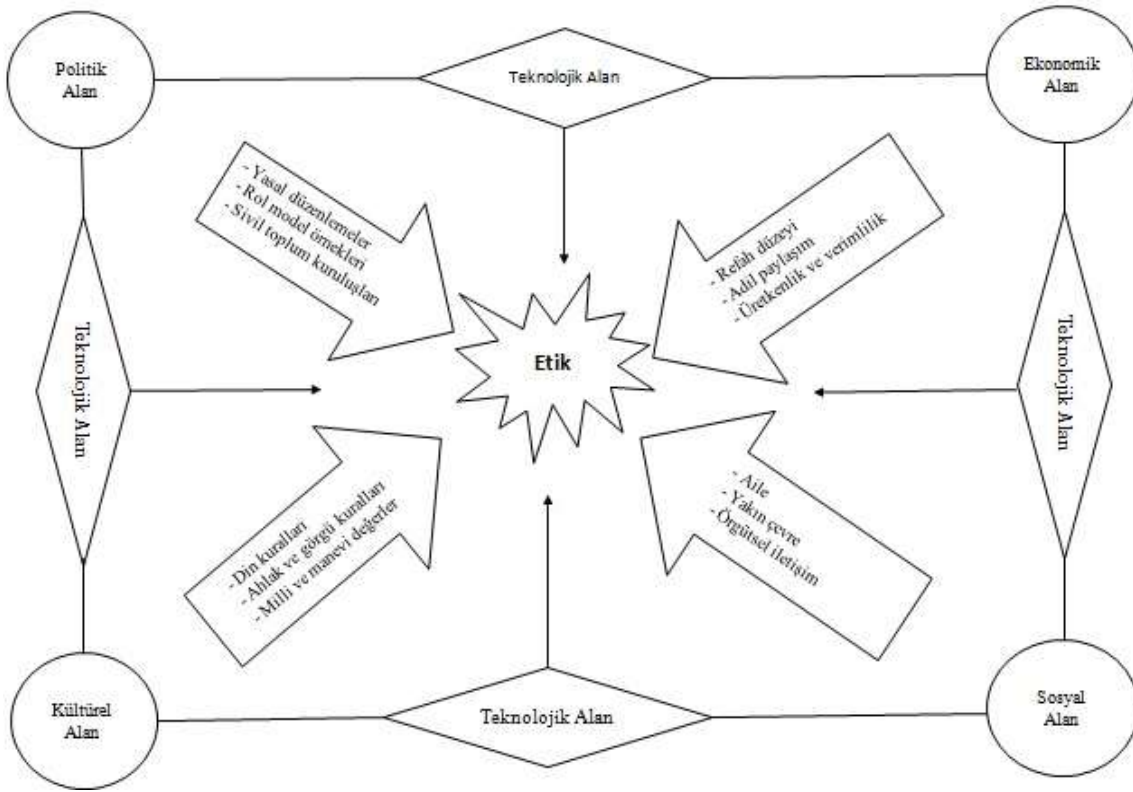
Muhasebe meslek mensubunun etik yargısını etkileyen bir diğer kültürel alan unsuru “*ahlak ve görgü kuralları*”dır. Ahlak, en bilinen tanımıyla toplumdaki bireylerin uymak zorunda oldukları davranış kalıpları veya kurallarıdır. Etik, bir meslek ahlaki olarak düşünülürse muhasebe meslek mensuplarının görevlerini yaparken uymaları gereken ya da kaçınmaları gereken davranışları açıklamaktadır. Eğer bir meslek alanında genel geçerliliğe sahip ahlaki ilkeler yozlaşmışsa o meslek mensuplarından etik davranış beklenemez. Türkiye’de gerek muhasebe mesleğinde gerekse diğer mesleklerde ahlaki bir yozlaşmanın olduğu ileri sürülebilir. Bununla birlikte görgü kuralları da meslek etiği konusunda önemli bir yere sahiptir. Daha mesleğin henüz başında olan çalışanlar deneyimli

çalışanlardan büyük olasılıkla davranış ölçüleri almaktadırlar. Burada Türkiye’de etik yargı sorununun kökleşmiş olduğu diğer bir ifadeyle deneyimli meslek mensupları açısından belki de daha ciddi düzeyde olduğu dikkatlerden kaçmamalıdır. “*Milli ve manevi değerler*” de muhasebe meslek mensubunun etik değerlendirmesini etkileyen kültürel unsurlardandır. Milli duygularını daha yoğun yaşayan bireyler tutum ve davranış açısından olduğu gibi milli duyguların baskın olduğu toplumlar da toplumsal refleksler açısından evrensel değerlere mesafelidir denilebilir. Nitekim uluslararası metinlerde de düzenlenen etik konusu aslında evrensel bir niteliğe sahiptir. Benzer şekilde manevi duygular da muhasebe meslek mensubunun etik yargısı üzerinde din kuralları ve ahlak kurallarındaki gibi bir işleve sahiptir.

Politik alan, muhasebe meslek mensubunun etik yargısını etkileyen bir diğer toplumsal alandır. Nitekim “*yasal düzenlemeler*” politik yapının koyacağı çerçeve içerisinde yer bulmaktadır. Türkiye’de yasal düzenlemeler gerek iş/özel ilişkileri açıklayabilirlik gerekse uluslararası sözleşmelere uyum açısından son derece gelişmiştir. Fakat Türkiye’de kanunların uygulanmasında dikkate değer önemde sorunlar bulunmaktadır. Diğer bir ifadeyle mevcut yasal düzenlemelere bağlılık çok zayıftır. Öyle ki muhasebe mesleğinde etik konusu çok sayıda yasal düzenlemede yer almasına rağmen uygulanabilir değildir. Bu açıdan söz konusu düzenlemelerin sadeleştirilmesi veya daha işlevsel hale getirilmesi yararlı olabilir. Muhasebe meslek mensuplarının etik yargısını etkileyen bir diğer politik alan etkileyicisi siyasilerin “*rol model örnekleri*” olmasıdır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde olduğu gibi çoğunluğu politize olmuş toplumlarda vatandaşlar ve elbette ki genç kuşaklar siyasi isimleri örnek almaktadırlar. Siyasilerin ise oy kaygısıyla popülist düzenlemeleri, yaklaşımları veya açıklamaları yukardan aşağıya yayılarak bireylerin davranış ölçülerini etkilemektedir. Nihayetinde muhasebe meslek mensubu da görevini icra ederken yanlış yönlendirmelere maruz kalmaktadır. Muhasebe meslek mensubunun etik duruşu açısından dikkate değer bir diğer unsur “*sivil toplum örgütleri*”dir. Türkiye’de muhasebe meslek mensuplarının çatı birliği olan TÜRMOB’un meslek etiği eğitimleri ya da düzenlemeleri kapsamında daha katılımcı, daha destekleyici/koruyucu ve daha fazla sahaya yönelik faaliyetlerde bulunması muhasebe meslek mensubunun etik ikilemler konusunda aydınlanmasına katkıda bulunacaktır.

Teknoloji günümüzde insanı ve toplumu çevreleyen bir yapıya bürünmüştür. EDBAY modelinde teknolojinin diğer toplumsal alanlar arasındaki etkileşimi belirlediği ve giderek muhasebe meslek mensubunun etik kararlarını da kuşattığı kabul edilmektedir. Dijitalleşmede sistem tasarımcısının oluşturduğu kontrol ve kısıtlama mekanizmaları söz konusu olduğu için kullanıcının etik ikilemde kalmasının engellenebileceği ileri sürülebilir. Daha da önemlisi dijitalleşmeyle muhasebe meslek mensubunun uzaktan ya da veriye dayalı olarak tüm işlemlerinin denetim altına alınabileceği söylenebilir. Muhasebe çalışanı açısından bilgisayarlar, muhasebe paket programları, internet ve çevrimiçi işlemlerin günümüzdeki önemi açıktır. Nihayetinde günümüzde dijitalleşmenin muhasebe meslek mensubunun iş gününde ne denli önemli olduğu dikkate alındığında konunun ciddiyeti anlaşılacaktır. Diğer bir deyişle teknolojik gelişmeler ve yaygın inovasyon başarıları hayatımızın hemen hemen her alanında değişime neden olduğu gibi muhasebecilik mesleğini de dönüşüme uğratacaktır. Bu noktada öğrenmenin sürekli olduğu ve yeniliğin sınırlarının olmadığı unutulmamalıdır. Kısacası, teknoloji alanındaki gelişmelerin muhasebe meslek mensubunun etikle ilgili kararlarını gelecekte daha fazla belirlemesi kaçınılmazdır.

Etik Davranışa Birleşik Alanlar Yaklaşımı (EDBAY)'nın şekil üzerinde görselleştirilmiş hali aşağıdadır:



Şekil 1: Etik Davranışa Birleşik Alanlar Yaklaşımı (EDBAY)

EDBAY modeli veri imkânları ve uygun yöntemler doğrultusunda test edilebilir. Örneğin; ekonomik durum etik davranış, sosyal durum etik davranış, politik durum etik davranış ya da kültürel durum etik davranış ilişkisi t testi, nedensellik analizi, eşbütünleşme analizi vd. ile sınırlandırılarak incelenebilir. Bu sayede modelin parametrelerini oluşturan unsurlar daha açık olarak belirlenebilecektir. Araştırmacılar nitel veya nicel yöntemler kullanarak genel olarak modelin ya da modeldeki unsurların geçerliliğini ya da güvenilirliğini ortaya koyabilirler. Nitekim modelin güçlü bir kuramsal yaklaşım halini alması yapılacak uygulamalı araştırma sonuçlarına bağlıdır.

Sonuç ve Öneriler

Türkiye’de muhasebe meslek mensupları birçok faktörün etkisi altında görevlerini icra etmektedirler. Bir başka ifadeyle meslek mensupları gerek insan psikolojisine özgü kısıtlayıcı değişkenler gerekse zorlayıcı nitelikteki küresel ve yerel ekonomik koşullar altında görev yapmaktadırlar. Dikkate değerdir ki çok sayıdaki etkileyicinin varlığı muhasebe meslek mensuplarının etik ikilemde kalmalarını kaçınılmaz kılmaktadır. Bu çalışmada muhasebe meslek mensubu açısından etik yargı konusu “Etik Davranışa Birleşik Alanlar Yaklaşımı (EDBAY)” modeli ile bütüncül bir yaklaşımla ele alınmaya

çalışılmıştır. Söz konusu modelin literatüre dolayısıyla uygulamaya temel katkısı konuyu tüm yönleriyle incelemesidir.

EDBAY modeli muhasebe meslek mensuplarının etik yargısını; “ekonomik alan”, “sosyal alan”, “kültürel alan”, “politik alan” ve bunları dönüştüren “teknolojik alan” boyutlarıyla açıklamaktadır. Modelin literatürden temel farklılığı bütüncül bir yaklaşımı benimseyen kuramsal bir öneri olmasıdır. Bu yönüyle çalışmada betimleyici analiz tekniği kullanılmıştır. Bu doğrultuda gelecekte yapılacak ampirik uygulamalarla modelin ya da modelin unsurlarının geçerliliği ve güvenilirliği test edilebilir.

Çalışma kapsamında yapılan incelemelerden yola çıkılarak Türkiye’de muhasebe meslek mensuplarının etik ikileme kalmalarını en aza indirmeye yönelik olarak şu öneriler sunulabilir.

- Meslek etiğinin geliştirilmesinin öncelikle insan kaynakları niteliğinin artırılmasından geçtiği unutulmamalıdır. Bu nedenle mesleğe giriş sınavlarının yeterliliğine ve hizmet içi eğitimlere önem verilmelidir.
- Mesleğin çatı örgütü olan TÜRMOB gerek meslek mensubu adayları gerekse mevcut meslek mensuplarında etik konusundaki farkındalığı sürdürülebilir kılacak yapısal optimizasyonlar gerçekleştirmelidir.
- Vergi otoritesi ve Sosyal Güvenlik Kurumu muhasebe meslek mensuplarını etik dışı davranışa zorlamaktan ziyade etik anlayışın gelişimini desteklemelidir. Kabul edilebilirin üzerindeki yüksek vergi oranlarının veya yasal düzenlemelerdeki sürekli değişimlerin muhasebe meslek mensuplarını etik dışı davranmaya yönelttiği bilinmektedir.
- Defter tutma ücret tarifesi ve diğer özlük hakları kullanılarak meslek mensuplarının hak ettikleri geliri almaları sağlanıp çalışanlardaki adil kazanç algısı güçlendirilmelidir.
- Etik ilkelerin tesis edilmesi için teknolojik dönüşüm bir fırsat olarak değerlendirilmelidir.
- Etik davranış kültürünün meslek mensubu açısından daha sürdürülebilir bir yapıya bürünmesi için meslek etiği eğitiminin üniversitelerin lisans eğitimi düzeyinde daha yaygın hale getirilmesi gerekmektedir.
- Muhasebe bilimi akademisyenlerince meslek etiği alanının yasal ve teknik kısımlarının haricinde konunun davranışsal ve psikolojik yönlerini de irdeleyen bilimsel çalışmalar gerçekleştirilmelidir.
- Son olarak, muhasebe meslek etiğinde kalitenin yükseltilmesi için meslek mensubunun hizmet sunduğu farklı toplumsal alanlar açısından refah seviyesinin artırılmasına yönelik ülke genelinde eğitim ve ekonomi gibi alanlarda yapısal iyileştirmelerin gerekli olduğu dikkate alınmalıdır.

Kaynakça

- Ahinful, G. S., Addo, S., Boateng, F. O. & Boakye, J. D. (2017). Accounting ethics and the professional accountant: The case of Ghana, *International Journal of Applied Economics, Finance and Accounting*, 1 (1), 30-36.
- AICPA (2021). Code of Professional Conduct, <https://pub.aicpa.org/codeofconduct/Ethics.aspx>, 06.05.2021
- Akay, H. (2002). Muhasebe mesleğinde etik, *Öneri Dergisi*, 5 (17), 77-92.
- Akbaba, A. N. B. (2018). Muhasebede etik, mesleki değerler, etik ve tutum, IES 4 kapsamında inceleme, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 Özel Sayı, 762-778.
- Akenbor, C. O. & Tennyson, O. (2014). Ethics of accounting profession in Nigeria, *Journal of Business and Economics*, 5 (8), 1374-1382.
- Akpınar, T. (2019). Muhasebe mesleğinde etik kurallar, *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*, 5 (4), 34-39.
- Amat, O. & Gowthorpe, C. (2004). Creative accounting: Nature, incidence and ethical issues, *Economics Working Papers 749*, Department of Economics and Business, Universitat Pompeu Fabra, 1-19.
- Ateş, B. A. (2020). Muhasebe meslek mensuplarına yönelik örgütsel davranış konularının analizi, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 13 (3), 519-541.
- Aymankuy, Y. & Sarıoğlan, M. (2005). Muhasebe meslek mensuplarının meslek etiğine yaklaşımları ve Balıkesir il merkezinde bir uygulama, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, 8 (14), 23-45.
- Ayvaz, E. & Geçkil, T. (2018). Muhasebe mesleğinde etik: Muhasebe meslek mensuplarının tutumlarını ölçme sorunsalı, *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi*, 53 (1), 17-33.
- Bennie, N. M. & Pflugrath, G. (2009). The strength of an accounting firm's ethical environment and the quality of auditors' judgments, *Journal of Business Ethics*, 87, 237-253.
- Celayir, D. (2019). Kaliteli finansal raporlamada muhasebe meslek etiğinin önemi, *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 30 (1), 199-210.
- Çankaya, F., Karakaya, A. & Keleş, N. (2019). Muhasebe bilgi kalitesinin boyutlarının incelenmesi: Bir uygulama, *Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi*, 8 (16), 161-182.
- Çetin, A. C. & Dağlı, S. Ş. (2014). Muhasebe meslek etiği ve meslek mensuplarının etik hakkındaki görüşleri üzerine Isparta ilinde bir araştırma, *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20, 55-84.

- Çıtak, F. & Başkan, T. D. (2020). Muhasebe uygulamalarındaki elektronik gelişmelerin muhasebe meslek etiğine etkisi: Kırıkkale ilindeki muhasebe meslek mensuplarının bakış açısı üzerine bir araştırma, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Özel Sayı (22), 249-270.
- Çiçek, H., Canbaz, S. & Keskin, A. (2013). Muhasebe meslek mensuplarının meslek etiğine bakış açıları: Kırklareli ilinde bir araştırma, *Tekirdağ Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Sosyal Bilimler Dergisi*, 2, 1-20.
- Daştan, A., Bayraktar, Y. & Bellikli, U. (2015). Muhasebe mesleğinde etik ikilem ve etik karar alma konularında farkındalık oluşturma: Trabzon ilinde bir araştırma, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 29 (1), 63-82.
- Demir, B. (2015). Muhasebe ve denetim mesleğinde etik, *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*, 4 (4), 341-352.
- Demir, M. & Arslan, Ö. (2020). Muhasebe meslek mensuplarını hile eylemine yönelten psikolojik ve ekonomik faktörler, *Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(3) 903-911.
- Douglas, P. C., Davidson, R. A. & Schwartz, B. N. (2001). The effect of organizational culture and ethical orientation on accountants' ethical judgments, *Journal of Business Ethics*, 34, 101-121.
- Eren, E. (2004). *Örgütsel Davranış ve Yönetim Psikolojisi*, Beta Yayınları, İstanbul.
- Ergün, H. & Gül, K. (2005). Muhasebe mesleği etik kuralları ve bu kuralların meslek mensuplarınca algılanışı, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 25, 144-154.
- Eroğlu, B. (2020). Kayıt dışı ekonomilerde muhasebe meslek mensuplarının rolü, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 13 (74), 406-417.
- Fan, H. F., Woodbine, G. & Cheng, W. (2013). A Study of Australian and Chinese accountants' attitudes towards independence issues and the impact on ethical judgements, *Asian Review of Accounting*, 21 (23), 205-222.
- Fidan, M. E. & Subaşı, Ş. (2014). Muhasebe meslek mensubu adaylarının etik algıları: İstanbul ili örneği, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 10, 111-130.
- Gautam, T. L. & Gupta, G. K. (2018). Accounting ethic in Indian perspective: A conceptual study, *JK Business School*, 2 (1), 30-40.
- Ghasemi, M., Shafeiepour, V., Aslanı, M. & Barvayeh, E. (2011). The impact of information technology (it) on modern accounting systems, *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 28, 112-116.
- | 1320 | Ghazali, N. A. M. (2021). Factors influencing ethical judgements of accounting practitioners: Some Malaysian evidence, *International Journal of Social Economics*, 48 (3), 384-398.
- Goebel, T. F. H. & Welbenberger, B. E. (2019). Management accountants and ethical dilemmas: How to promote ethical intention?, *Journal of Management Control*, 30, 287-322.

- Gümrah, Ö. & Yılmaz, B. (2018). Bağımsız denetim ve muhasebe meslek etiği: Bağımsız denetçilerin etik ilkelere yaklaşımları üzerine bir araştırma, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 21 (2), 348-373.
- Güney, C. & Biçer, M. S. (2016). Muhasebe meslek etiği ve Erzincan ilinde bir araştırma, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 9 (45), 790-802.
- Gür, E. (2018). Muhasebe meslek etiği, *Adam Akademi Dergisi*, 8 (2), 371-407.
- IESBA (2020). Handbook of the international code of ethics for professional accountants, <https://www.ethicsboard.org/international-code-ethics-professional-accountants>, 06.05.2021
- Ismail, S. (2014). Effect of ethical ideologies on ethical judgment of future accountants: Malaysian evidence, *Asian Review of Accounting*, 22 (2), 145-158.
- Ismail, S. & Ghazali, N. A. M. (2011). Ethical ideology and ethical judgments of accounting practitioners in Malaysia, *Gadjah Mada International Journal of Business*, 13 (2), 107-123.
- İşgüden, B. (2007). Sosyal ve kültürel değerlerin muhasebe meslek etiği üzerine etkileri, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Balıkesir.
- Jackling, B., Cooper, B. J., Leung, P. & Dellaportas, S. (2007). Professional accounting bodies' perceptions of ethical issues, causes of ethical failure and ethics education, *Managerial Auditing Journal*, 22 (9), 928-944.
- Karabınar, S. & Çevik, Z. (2018). Bir Muhasebe meslek odasında 2008-2013 yıllarında verilen disiplin cezalarının yapısal analizi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 1, 69-89.
- Kaya, C. T. & Ökten, A. B. (2014). Kültür olgusunun muhasebe hileleri üzerindeki etkisi, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 2, 63-80.
- Kaya, N. & Yanık, R. (2011). Muhasebe meslek ahlâkı, etik ve müşteri tatmini ilişkisi, *Erzurum Kültür Eğitim Vakfı (EKEV) Akademi Dergisi*, 15 (49), 293-306.
- Kısakürek, M. & Alpan, N. (2010). Muhasebe meslek etiği ve Sivas ilinde bir uygulama, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 47, 213-228.
- Kutlu, H. A. (2008). Muhasebe meslek mensupları ve çalışanlarının etik ikilemleri: Kars ve Erzurum illerinde bir araştırma, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 63 (2), 143-170.
- Kutluk, F. A. & Ersoy, A. (2011). Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyleri üzerine bir araştırma, *Ege Akademik Bakış Dergisi*, 11 (3), 425-438.
- Low, M., Davey, H. & Hooper, K. (2008). Accounting scandals, ethical dilemmas and educational challenges, *Critical Perspectives on Accounting*, 19, 222-254.
- Oseni, A. I. (2011). Unethical behavior by professional accountant in an organization, *Research Journal of Finance and Accounting*, 2 (2). 1-7.

- Özçelik, H. & Angı, G. G. (2017). Muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği ve etik ikilem algıları: Antalya ili örneği, *muhasebe ve Denetime Bakış*, 50, 141-158.
- Özçelik, H. & Keskin, S. (2017). Muhasebe meslek etiği ve uygulamaları: Batı Akdeniz bölgesinde bir araştırma, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4 (2), 138-150.
- Özgün, H. S. & Sarıtaş, H. (2019). Muhasebe mesleğinde etik dışı davranışlara neden olan durumlar: Denizli ilinde bir uygulama, *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6 (1), 77-93.
- Özkan, A. & Hacıhasanoğlu, T. (2012). Muhasebe meslek mensuplarının kişilik özellikleri ve etik karar verme davranışları arasındaki ilişkiler, *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5 (2), 37-52.
- Özyürek, H. (2012). Muhasebe meslek mensuplarında etik: Ankara'da muhasebeciler üzerine araştırma, *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 4 (1), 125-137.
- Patel, C., Harrison, G. L. & Mckinnon, J. L. (2002). Cultural influences on judgments of professional accountants in auditor-client conflict resolution, *Journal of International Financial Management and Accounting*, 13 (1), 1-31.
- Payne, D. M., Corey, C., Raiborn, C. & Zingoni, M. (2019). An applied code of ethics model for decision-making in the accounting profession, *Management Research Review*, 43 (89), 1117-1134.
- Pflugrath, G, Bennie, N. M. & Chen, L. (2007). The impact of codes of ethics and experience on auditor judgments, *Managerial Auditing Journal*, 22 (6), 566-589.
- Radtke, R. R. (2000). The effects of gender and setting on accountants' ethically sensitive decisions, *Journal of Business Ethics*, 24, 299-312.
- Sakarya, Ş. & Kara, S. (2010). Türkiye'de muhasebe meslek etiğine yönelik düzenlemeler ve meslek mensupları tarafından algılanması üzerine bir alan araştırması, *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 12 (18), 57-72.
- Sayım, F. & Usman, Ö. (2016). Muhasebe meslek mensuplarının etik algısı -Yalova örneği-, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, ICAFR 16 Özel Sayısı, 247-261.
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik (2007) Resmi Gazete Sayı: 26675 (19 Ekim 2007), İnternet Erişimi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/10/20071019-8.htm>, 06.05.2021
- TDK (2021). Çevrimiçi Türkçe Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/>, 05.05.2021
- Tuğay, O. & Kılıç, M. B. (2017a). Meslek etiği ve muhasebe meslek mensuplarının etik sözleşme algısının kuramsal modeli, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9 (22), 542-554.

- Tuğay, O. & Kılıç, M. B. (2017b). Muhasebe meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik tutum ölçeğinin geliştirilmesi: Geçerlilik ve güvenilirlik çalışması, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19 (3), 760-780.
- TÜRMOB (2021). 2020 Faaliyet Raporu, <https://turmob.org.tr/FaaliyetRaporlari/1f4792b4-6f1e-403f-b32c-de78c0ec3b49/2020-faaliyet-raporu>, 05.05.2021
- Venter, E. R., Gordon, E. A. & Street, D. L. (2018). The role of accounting and the accountancy profession in economic development: A research agenda, *Journal of International Financial Management & Accounting*, 29, 195-218.
- Yalçın, S. (2011). Muhasebe meslek mensupları ve işletmelerin etik konusunda tutumları: Türkiye araştırması, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 10, 47-66.
- Yel, T. (2018). Muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği hakkındaki görüşlerine ilişkin Bolu'da bir araştırma, *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18 (2), 165-184.
- Yıldız, G. (2010). Muhasebe mesleğinde meslek etiği ve Kayseri il merkezinde bir uygulama, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 36, 155-178.
- Yılmaz, E., Yıldırım, S. & Bahar, H. H. (2015). Serbest muhasebeci mali müşavirlerin mesleki etik algısı: Samsun örneği, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 1, 27-42.
- Yılmaz, R. & Kaya, M. (2014). Kurumsal yönetim ilkelerinin muhasebe etik kuralları ile ilişkisi, *İşletme Bilimi Dergisi*, 2 (1), 17-35.
- Yücel, E. (2017). Muhasebe meslek mensuplarının etik dışı davranışlarının vergi ahlakına etkisi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 1, 229-248.

