



*Global Business Research Congress (GBRC), May 26-27, 2016, Istanbul, Turkey.*

## STRUCTURAL EQUATION MODELING RESEARCH ON PERCEPTIONS CONCERNING ETHICS OF ACCOUNTING PROFESSION: AN APPLICATION IN ESKİŞEHİR PROVINCE

DOI: 10.17261/Pressacademia.2016118642

Huseyin Gurbuz<sup>1</sup>, Veysel Yilmaz<sup>2</sup>

Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, [hgurbuz2002@gmail.com](mailto:hgurbuz2002@gmail.com)

Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, [veyselyilmazhoca@gmail.com](mailto:veyselyilmazhoca@gmail.com)

### ABSTRACT

Work ethics is the set of rules which are generally accepted and adopted by members of a profession in business life. Individuals working at the same profession must act proper to these rules. Particularly, violation of these rules by members of accounting profession during their professional activities could affect major part of the society. Thus in this research, the purpose is to determine and develop a new model on how public accountants in Eskişehir perceive the "Regulation Regarding Ethical Principles" which prepared by TURMOB (Turkish Union of Chambers of Certified Public Accountants and Sworn in Certified Public Accountants). A questionnaire which consists of two sections is used for gathering data about the topic. Explanatory and confirmatory factor analyses are used for data analysis. Consequently, accountants' ordering of fundamental Ethical principles in terms of significance from 1 to 5 is as follows: First choice is professional conduct and following ones in sequence are confidentiality, impartiality, professional qualification/ care and honesty. As the consequence of factor analysis, questionnaire items (36 phrase) which prepared in accordance with related regulation combined under 9 factors. Further, through these factorial analysis results, ethical principles are examined by 1nd and 2nd level confirmatory factor analysis. Besides, a model of ethical principles for accounting professionals is proposed. SPSS 20.0 and LISREL 8.72 software packages are used for data analyses.

**Keywords:** Ethics, accounting professional ethics, accounting profession, factor analysis, structural equation modeling,

**JEL Codes** M40, M41, M14

## MUHASEBE MESLEK ETİĞİNE İLİŞKİN ALGILARIN YAPISAL EŞİTLİK MODELLEMESİYLE İNCELENMESİ: ESKİŞEHİR İL MERKEZİNDE BİR UYGULAMA

### ÖZET

Meslek etiği, iş yaşamında meslek mensuplarının genel kabul görmüş ve benimsenmiş kurallar topluluğudur. Aynı meslekte çalışan bireylerin bu kurallara uygun hareket etmesi gerekmektedir. Özellikle muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini sürdürürken bu kurallara uygun hareket etmemeleri, toplumun büyük bir kısmını etkilemektedir. Buradan hareketle bu çalışmada, TÜRMÖB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) tarafından hazırlanan "Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik" Eskişehir il merkezinde faaliyette bulunan bağımsız SMMM'ler (Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler) tarafından nasıl algılandığını belirleyip yeni bir model geliştirmek amaçlanmıştır. Konuya ilişkin verilerin derlenmesinde iki bölümden oluşan anketten yararlanılmıştır. Verilerin analizinde açıklayıcı faktör analizi ve doğrulayıcı factor analizi yöntemi kullanılmıştır. Araştırma sonucunda, SMMM'lerin, meslek mensuplarının uyacakları temel etik ilkeleri önem sırasına göre 1'den 5' doğru sıralaması istendiğinde; 1. tercih olarak Mesleki Davranış ve sonra sırasıyla, Gizlilik, Tarafsızlık, Mesleki Yeterlilik/Özen ve son tercih olarak ise Dürüstlük şeklinde sıralanmıştır. İlgili yönetmelik uyarınca etik ilkelerin değerlendirilmesi kapsamında hazırlanan anket soruları (36 ifade), yapılan faktör analizi sonucunda 9 faktör altında toplanmıştır. Elde edilen bu faktör analizi sonuçlarından faydalanarak etik ilkeler, 1. ve 2. düzeyde doğrulayıcı faktör analizi ile incelenmiştir. Ayrıca çalışmada muhasebe meslek mensuplarının uyulması gerek etik ilkelere ilişkin bir model önerilmiştir. Araştırma verilerinin değerlendirilmesinde SPSS 20.0 ve Lisrel 8.72 paket programından faydalanılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Etik, muhasebe meslek etiği, muhasebe mesleği, faktör analizi, yapısal eşitlik modeli

**JEL Kodları:** M40, M41, M14

## 1.GİRİŞ

Son yıllarda bütün dünyada yaşanan olumsuz gelişmeler toplumun her alanında olduğu gibi muhasebe mesleğinde de etik ve güven tartışmalarını gündeme getirmiştir. Muhasebe mesleğinde sunulan hizmetin kalitesi, finansal verilerin doğru ve güvenilir olması, meslek mensuplarının tarafsızlık, gizlilik, dürüstlük ve sorumluluk gibi mesleki etik kurallarına uymasına bağlıdır. Bu nedenle mesleğin yürütülmesinde meslek mensuplarının etik kurallarının öneminin bilincinde olması çok önemlidir. Çünkü muhasebe mesleğinin etkin şekilde yürütülmesinde yasal düzenlemeler tek başına yeterli değildir (Şakir, S. ve Kara, S., 2010, s., 57).

Her mesleğin kendine özgü yazılı veya yazılı olmayan mesleki davranış kuralları vardır. Bu kurallar ilgili meslek mensuplarınca belirlenir ve geliştirilir. Esas olan bu kuralların yazılı hale getirilmesi, tüm meslek mensuplarına ulaştırılması ve genel olarak kabul görmesidir. Ayrıca yazılı hale getirilen söz konusu kuralların yetkili bir mesleki kurum tarafından onaylanması, kuralları ihlâl edenlere uygulanacak yaptırımların belirlenmesi ve kuralların sürekli yenilenmeye açık olması gerekir. Böylelikle oluşturulan mesleki davranış kurallarına meslek mensuplarınca uyulup uyulmadığı denetlenebilir, uymayanlara yaptırımlar uygulanabilir ve böylece toplumun mesleğe olan güveni sağlanabilir. Diğer taraftan yazılı hale getirilen bu kurallar, meslekle ilgili davranış ve kararlarında etik çatışma içinde kalan meslek mensuplarına neyin doğru neyin yanlış olduğunun belirlenmesinde de yol gösterici ve yardımcı bir rehber olacaktır. Ancak yine de belirtmek gerekir ki, yazılı olarak hazırlanan etik kurallarının etkin bir şekilde uygulanabilmesi ve başarısı için ön koşul, kişilerin gönüllü kabulü ve katılımıdır (Yıldız, G., 2011, s. 161).

Uyar (2005), muhasebe mesleğine yönelik etik kuralların bir bölümünün yasayla belirlendiğini bir kısmının ise meslek örgütleri tarafından yazılı hale getirildiğini ifade etmekte ve bu konudaki düzenlemeleri iki başlık altında toplamaktadır:

### A-Ulusal Düzenlemeler

- Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği tarafından yapılan düzenlemeler

- Maliye Bakanlığı tarafından yapılan düzenlemeler
- Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılan düzenlemeler
- Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yapılan düzenlemeler

### B-Uluslararası Düzenlemeler

- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yapılan düzenlemeler
- Amerikalı Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından yapılan düzenlemeler (Güney ve Çınar, 2012, s. 95)

Çalışmada TÜRMOB tarafından düzenlenen ve 19 Ekim 2007 tarih ve 26675 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler, hazırlanan anket yöntemiyle incelenmiştir. Bu anket iki bölümden oluşmaktadır ve Eskişehir il merkezinde faaliyet gösteren SMMM'lere uygulaması sonucunda elde edilen veriler istatistiksel yöntemlerle incelenmiştir

## 2.GENEL OLARAK ETİK VE MUHASEBE MESLEK ETİĞİ KAVRAMLARI

Etik sözcüğünün kökeni Yunanca bir sözcük olan ethos'tur. Yunancada ethos, ikili bir anlam yapısına sahiptir. Birincisinde alışkanlık, töre, görenek gibi sözcükleri işaret eder; ikincisinde ise toplumda hazır bulunduğu töre, alışkanlık ve görenekleri aynen uygulamayıp, bunların üzerine düşünerek, sorgulayarak, eleştirerek içselleştirme ve bunu kişiliğin belirleyici özelliği haline getirme anlamına gelir. Aynı şekilde, Latince ortak kökenli batı dillerindeki ve zaman zaman Türkçe kullanımıyla da karşılaştığımız moral sözcüğü ikili bir anlam yapısına sahiptir. Eski Latince'deki mos (çoğulu mores) sözcüğünden türetilen moral, öncelikle belirli bir insan topluluğunda, bu insan topluluğunun üyelerinin birbiriyle ilişkilerini belirleyen eylem modellerini veya normlarını ifade eder. İkinci olarak ise bu normlarla bağlı olmanın, kişi açısından bir kişilik meselesi oluşunu

yansıtır. Nitekim aslen Arapça hulk sözcüğünün çoğulu olan ahlak da, huy, seciye, tabiat, fitrat, yaratılış anlamına gelir.

Görüldüğü üzere, kökleri itibariyle etik, moral ve ahlak sözcükleri, temel olarak ikili bir anlama sahiptir ve bu şekilde ele alındıklarında neredeyse eş anlamlı olarak da kabul edilebilirler. Bu bağlamda, etik sözcüğünün, 'ahlak felsefesi' anlamına gelmek üzere kullanılmasının uygun olduğu söylenebilir. 'Ahlak' ise, insan eylemlerinin doğru ve yanlış gibi değer ölçüleriyle ifade edilmesinin mümkün kılan yargı, tutum, davranış, ilke ve kurallardır. Dolayısıyla, etik, ahlaki konu edinen bir derin düşünme faaliyetleridir. (Uzun ve Uzun, 2013, s.8)

Etik, ahlak kurallarının ve değerlerinin incelenmesi sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu anlamda etik toplumda yaygın olan ahlak kurallarından daha özel ve felsefidir. Etiğin ilgi alanı, insanın bütün davranış ve eylemlerinin temelini araştırılmasıdır. Etik araştırmalarının temel konusu, insanın eylemlerini ahlaki bakımdan değerli ya da değersiz kılanın ne olduğudur.

Etik, insanların kurduğu bireysel ve toplumsal ilişkilerin temelini oluşturan değerleri, normları, kuralları, doğru – yanlış, ya da iyi – kötü gibi ahlaksal açıdan araştıran bir felsefe disiplini (İnal, 1996, s.43)

Yunanca ethos, Latince mos ve Türkçe'de ise Arapça "huy", "mizaç", "karakter" anlamına gelen hulk sözcüklerinden türemiş ahlak terimi, insanın başka varlıklarla belirli normlar çerçevesinde gelişen ilişkileri toplamını, insanın sözkonusu ilişkileriyle bu varlıklara yönelen eylemlerini düzenleyip anlamlandıran norm, ilke, kural ve değerler bütününe ifade eder. Buna göre ahlak, bir kültürde kabul görmüş, belirlenmiş, tanımlanmış değerler toplamı ve amaçlarla, bu değerlerin nasıl yaşatılacaklarını, amaçlara nasıl ulaşılacağını ortaya koyan kurallar öbeği veya inanç, emir, yasak, norm ve değerlere göre düzenlenmiş ve bu düzenlemeye bağlı biçimde töreleşmiş, gelenekselleşmiş yaşama biçimi olarak tanımlanabilir (Cevizci, 2008, s. 2)

Meslek etiği ise, belirli bir meslek grubuna ait ve o mesleği icra edenlerin uyguladığı veya uygulamaya zorlandığı kurallar bütünü olarak tanımlanabilir (Daştan, 2009:284).

Meslek etiği, bireylerin davranış ve tutumlarını toplumların yapısına bakmaksızın ahlaki bir çizgiye kavuşturmak için oluşturulmuş kurallar olarak da tanımlanabilir (Ayboğa, 2001:31; Özkan, A. ve diğerleri, 2012, s.38).

Muhasebe meslek etiği; meslek mensuplarının meslek faaliyetlerini yürütürken kanunlara uygun işlem yapılmasının yanı sıra toplumun değer yargılarını dikkate alarak güvenilir, ilgili, anlaşılabilir, doğru, tutarlı bilgilerin topluma sunulması ve müşteriler, toplum, meslektaşlar ve ilgili meslek kuruluşları ile olan ilişkilerde uyulması gereken kurallar bütünü şeklinde ifade edilebilir (Kısakürek ve Alpan, 2010, s.217; Daştan, 2009, s.285; Aymankuy ve Sarıoğlu, 2005, s. 27).

Muhasebe meslek etiğinin özünü; muhasebe sürecinde üretilen mesleki bilgilerin kullanıcılarına sağladığı yararlılık oluşturmaktadır (Ayboğa, 2003, s.347).

Muhasebe mesleğinde meslek etiği kurallarına yönelik gerek Türkiye'de gerekse uluslararası alanda kapsamlı çalışmalar yapılmış ve etik kurallar belirlenmiştir. Esasta aynı, konuyu ele alış ve uygulamada kısmi farklılıklar taşıyan sözkonusu düzenlemelerle ortaya konan kuralları; "bağımsızlık, doğruluk, dürüstlük, gizlilik, kamu yararı, meslek onuru, mesleki özen, mesleki yeterlilik, muhasebe ilke ve standartları ile uyum, sır saklama, sosyal sorumluluk, tarafsızlık, haksız rekabet, reklâm ve teşvik yasağı, vb." biçiminde ad olarak saymak mümkündür (Daştan, ve diğerleri, 2015: s., 78).

Türkiye'de muhasebe mesleğinde etik kuralların oluşturulmasına yönelik ilk düzenleme TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) tarafından 18.10.2001 tarihli 24557 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan yönetmelik ve tebliğlerde dağınık bir biçimde meslek ahlâki kurallarına yer verilmiştir. Daha sonra TÜRMOB tarafından düzenlenen ve 19.10.2007 tarih ve 26675 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik ile konuya yeni bir düzenleme getirilmiştir.

TÜRMOB'un konu ile ilgili hazırladığı ikinci düzenleme olan Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik'te düzenlemenin amacı, tüm üyeleri en üst derecede meslekî bilgiye sahip, sosyal sorumluluk bilinci olan, etik değerlere bağlı, rekabet anlayışı daha kaliteli hizmet sunumu biçiminde oluşmuş, güvenilir ve saygın bir meslek mensupları

kitlesi oluşturmak hedefine ulaşmak için muhasebe meslek mensuplarının meslekî ilişkilerinde uymaları gereken asgari etik ilkeleri belirlemektir şeklinde ifade edilmektedir. Söz konusu yönetmelikte, meslek etik ilkeleri üç kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısımda tüm meslek mensuplarının uyması gereken temel etik ilkeleri yer almaktadır. İkinci kısım bağımsız çalışan meslek mensupları, üçüncü kısım ise bağımlı çalışanlar için geçerli ilke ve durumları içermektedir. TÜRMÖB'un meslek etik ilkelerini genel olarak tanımladığı, tehdit ve önlemleri örneklerle açıkladığı görülmektedir (Yıldız, G., 2011, s. 162-163).

### **3.ESKİŞEHİR İL MERKEZİNDE MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNE BİR UYGULAMA**

#### **3.1. Araştırmanın Amacı**

Bu araştırmanın amacı, Eskişehir il merkezinde faaliyet gösteren bağımsız SMMM'lere uygulanan, muhasebe meslek etiğine yönelik anket çalışmasından yola çıkarak YEM ile model önerisi geliştirmektir.

#### **3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi**

Çalışmanın ana kütlesini, Eskişehir il merkezinde faaliyet gösteren SMMM'ler odalarına kayıtlı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir ünvanlarıyla faaliyet gösteren meslek mensuplarından oluşmaktadır. Eskişehir ilinde faaliyet gösteren 260 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir'e Temmuz 2015'de anket uygulanmış ve bunlardan 245'i analize alınmıştır.

Araştırmada kullanılan anket formu iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde ankete katılan meslek mensuplarının mesleki deneyim, cinsiyet, meslek ünvanı, eğitim düzeyi, mükellef sayısı, aylık gelir gibi demografik özelliklere ilişkin sorulara ve ayrıca etik ilkeler ilgili yönetmelik hakkında bilgi sahibi olup olmadıkları ve temel etik ilkelerini önem derecesine göre sıralanmasına yer verilmiştir. İkinci bölümde ise, belirlenen değişkenler doğrultusunda muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği algılama düzeylerini ifade eden ve 5'li likert ölçeğinde tanımlanan 36 adet önerme cümlesi yer almaktadır. Ölçekte 1: Kesinlikle Katılmıyorum ve 5: Kesinlikle Katılıyorum şeklinde tanımlanmıştır. Araştırma verilerinin değerlendirilmesinde SPSS 20.0 ve Lisrel 8.72 paket programından faydalanılmıştır.

#### **3.3.Araştırma Verilerinin Analizi ve Yorumları**

Araştırmada öncelikli olarak anketin güvenilirlik düzeyinin tespiti Cronbach Alpha değeri ile ölçülmüştür. Araştırmada yer alan 36 ifadenin Cronbach Alpha değeri 0,910 olarak bulunmuştur. Buna sonuca göre ölçek yüksek derecede güvenilirdir (Kalaycı, 2006, s., 405).

Çalışmada meslek mensuplarının %80.8'i erkek, %19.2'si kadınlardan oluşmaktadır. Meslek mensuplarının %97.6'sı SMMM, %2,4 ise YMM'dir. Eğitim durumlarına baktığımızda ise %64.9'u lisans, %21,2'si lise ve dengi okul mezunu, %7,3'ü ön lisans ve MYO mezunu, %6,5'i ise yüksek lisans mezunu olduğu görülmektedir.

Serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlerin meslek faaliyetlerinde uyacakları etik ilkeler hakkındaki yönetmelik konusunda bilgilerinin olup olmadıkları sorulduğunda; %75.1'i yönetmelik hakkında ayrıntılı bilgiye sahip olduğunu, %23.3 böyle bir yönetmeliğin olduğunu bildiklerini ve %1.2'si ise yönetmelik hakkında hiçbir fikirlerinin olmadığını belirtmiştir.

Meslek mensuplarının uyacakları temel etik ilkeleri önem sırasına göre 1'den 5' doğru sıralaması istendiğinde; 1. Tercih olarak %46.6 Mesleki Davranış ve sonra sırasıyla, %35.1'le Gizlilik, %28.2'le Tarafsızlık, %25.7'le Mesleki Yeterlilik ve Özen ve son tercih olarak ise %46.1'le Dürüstlük şeklinde sıralanmıştır.

**Tablo 1: Meslek Mensuplarının Muhasebe Meslek Etiği Hakkındaki İfadelere Verilen Yanıtların, Aritmetik Ortalama, Standart Sapma ve Doğrulamalı Faktör Analizi Parametre Tahminleri**

	İFADELER	Ortalama	Standart Sapma	DFA Parametre Tahminleri
İfade1	Temel etik ilkelerine yönelik kişisel çıkar tehditleri bulunmaktadır	3,71	1,19	0.77
İfade2	Temel etik ilkelerine yönelik yeniden değerlendirme tehditleri bulunmaktadır.	3,47	1,11	0.83
İfade3	Temel etik ilkelerine yönelik taraf tutma tehditleri bulunmaktadır.	3,47	1,19	0.84
İfade4	Temel etik ilkelerine yönelik yakınlık tehditleri bulunmaktadır.	3,42	1,13	0.81
İfade5	Temel etik ilkelerine yönelik yıldırma amaçlı tehditler bulunmaktadır.	3,25	1,22	0.72
İfade6	Müşterisinden finansal çıkarı olması meslek mensubu için kişisel çıkar tehdidi yaratabilecek bir durumdur.	3,43	1,28	0.66
İfade7	Tek bir müşteriden alınacak toplam ücrete aşırı bağlılık, meslek mensubu için kişisel çıkar tehdidi yaratabilecek bir durumdur.	3,47	1,27	0.69
İfade8	Müşteri ile yakın iş ilişkisi kurmak, meslek mensubu için kişisel çıkar tehdidi yaratabilecek bir durumdur.	2,99	1,24	0.62
İfade9	Müşteriyi kaybetme olasılığını dikkate alma, meslek mensubu için kişisel çıkar tehdidi yaratabilecek bir durumdur.	3,47	1,18	0.66
İfade10	Müşteri tarafından istihdam edilme olasılığı, meslek mensubu için kişisel çıkar tehdidi yaratabilecek bir durumdur.	3,22	1,21	0.56
İfade11	Güvence sağlama sözleşmesi ile ilgili şartlara bağlı ücretler, meslek mensubu için kişisel çıkar tehdidi yaratabilecek bir durumdur.	3,14	1,14	0.77
İfade12	Güvence sağlama müşterisinden veya yöneticilerden borç alınması ya da borç verilmesi, meslek mensubu için kişisel çıkar tehdidi yaratabilecek bir durumdur.	3,61	1,22	0.66
İfade13	Meslek mensubunun yaptığı bir işin tekrar değerlendirilmesi sırasında önemli bir hatanın tespit edilmesi, meslek mensubu için tekrar değerlendirme tehdidi yaratabilecek bir durumdur.	3,59	1,14	0.49
İfade14	Bir finansal sistemin tasarım ve uygulamasına katıldıktan sonra sistemin işleyişi hakkında rapor verilmesi, meslek mensubu için tekrar değerlendirme tehdidi yaratabilecek bir durumdur.	3,10	1,20	0.62

İfade15	Bir sözleşmenin esas konusu olan kayıtların üretilmesinde kullanılan ilk verilerin meslek mensubu tarafından hazırlanmış olması, meslek mensubu için tekrar değerlendirme tehdidi yaratabilecek bir durumdur.	2,94	1,18	0.61
İfade16	Güvence sağlama sözleşmesi ekibinin bir üyesinin daha önceden o müşterinin çalışanı olması, meslek mensubu için tekrar değerlendirme tehdidi yaratabilecek bir durumdur.	3,09	1,11	0.72
İfade17	Güvence sağlama sözleşmesi ekibinin bir üyesinin halen veya yakın geçmişte müşteri tarafından sözleşmenin konusu üzerinde doğrudan bir etki yaratabilecek bir pozisyonda istihdam edilmiş olması, meslek mensubu için tekrar değerlendirme tehdidi yaratabilecek bir durumdur.	3,13	1,16	0.72
İfade18	Bir müşteriye güvence sağlama sözleşmesinin esas konusunu doğrudan etkileyen bir hizmet sunulması, meslek mensubu için tekrar değerlendirme tehdidi yaratabilecek bir durumdur.	3,16	1,08	0.65
İfade19	Borsaya kota olan finansal tablo denetimi müşterisinin kurucu hisse senedini almak, meslek mensubu için taraf tutma tehdidi yaratabilecek bir durumdur.	3,30	1,19	0.60
İfade20	Üçüncü taraflarla ilgili hukuki itilaf ve anlaşmazlıklarda güvence sağlama sözleşme müşterisi adına taraf olmak, meslek mensubu için taraf tutma tehdidi yaratabilecek bir durumdur.	3,33	1,10	0.60
İfade21	Sözleşme ekibinin bir üyesinin, müşteri işletmenin bir yöneticisi veya memuru ile yakın veya birinci derece ailevi ilişkiye sahip olması, meslek mensubu için yakınlık tehdidi yaratabilecek bir durumdur.	3,50	1,13	0.72
İfade22	Sözleşme ekibinin bir üyesinin, müşteri işletme ile yapılan sözleşmenin esas konusu üzerinde doğrudan etki yapabilecek bir çalışanı ile yakın ya da birinci derece ailevi ilişkisinin olması, meslek mensubu için yakınlık tehdidi yaratabilecek bir durumdur.	3,46	1,08	0.71
İfade23	Firmanın eski bir ortağının, müşterinin yöneticisi veya sözleşme konusu üzerinde direkt ve önemli bir etki yapabilecek çalışanı olması, meslek mensubu için yakınlık tehdidi yaratabilecek bir durumdur.	3,27	1,16	0.71
İfade24	Bir müşteriden hediye veya ayrıcalıklı hizmet alınması, meslek mensubu için yakınlık tehdidi yaratabilecek bir durumdur.	3,32	1,30	0.70
İfade25	Üst düzey personel ile güvence sağlama müşterisi arasında uzun süreli arkadaşlık ilişkisinin olması, meslek mensubu için yakınlık tehdidi yaratabilecek bir durumdur.	3,06	1,19	0.81
İfade26	Müşteri sözleşmesi ile ilgili olarak azledilme veya görevi	3,55	1,25	0.86

	başkasına verme ile tehdit edilmek, meslek mensubu için yıldırma tehdidi yaratabilecek bir durumdur.			
İfade27	Daha düşük ücret ödenmesi için sunulan hizmetin kapsamının uygunsuz bir biçimde azaltılması yönünde baskıya maruz kalmak, meslek mensubu için yıldırma tehdidi yaratabilecek bir durumdur.	3,58	1,21	0.66
İfade28	Mesleğe giriş için gerekli eğitim, mesleki eğitim (staj) ve tecrübe gereksinimleri, tehditleri ortadan kaldıracaktır veya kabul edilebilir bir düzeye indirebilir.	3,76	1,12	0.42
İfade29	Sürekli mesleki gelişim gereksinimleri, tehditleri ortadan kaldıracaktır veya kabul edilebilir bir düzeye indirebilir.	3,94	1,01	0.70
İfade30	Kurumsal yönetim gereksinimleri, tehditleri ortadan kaldıracaktır veya kabul edilebilir bir düzeye indirebilir.	3,91	0,91	0.61
İfade31	Mesleki standartlar, tehditleri ortadan kaldıracaktır veya kabul edilebilir bir düzeye indirebilir.	3,84	1,12	0.84
İfade32	Mesleki veya düzenleyici izleme ve disiplin prosedürleri, tehditleri ortadan kaldıracaktır veya kabul edilebilir bir düzeye indirebilir.	3,90	1,09	0.83
İfade33	Meslek mensubu tarafından üretilen rapor, sonuç, iletişim ve bilgilerin yasal yetkili üçüncü bir kurum tarafından dış kontrolden geçirilmesi, tehditleri ortadan kaldıracaktır veya kabul edilebilir bir düzeye indirebilir.	3,69	1,15	0.61
İfade34	İş çevresinde firma çapında alınabilecek önlemler, tehditleri ortadan kaldıracaktır veya kabul edilebilir bir düzeye indirebilir.	3,80	0,96	0.72
İfade35	İş çevresindeki sözleşmeye özgü önlemler, tehditleri ortadan kaldıracaktır veya kabul edilebilir bir düzeye indirebilir.	3,73	0,99	0.91
İfade36	Müşterinin sistem ve süreçlerindeki önlemler, tehditleri ortadan kaldıracaktır veya kabul edilebilir bir düzeye indirebilir.	3,77	0,93	0.71

Tablo 1'den de görüldüğü gibi; ifade 8 (Müşteri ile yakın iş ilişkisi kurmak, meslek mensubu için kişisel çıkar tehdidi yaratabilecek bir durumdur) ve ifade 15'in (Bir sözleşmenin esas konusu olan kayıtların üretilmesinde kullanılan ilk verilerin meslek mensubu tarafından hazırlanmış olması, meslek mensubu için tekrar değerlendirme tehdidi yaratabilecek bir durumdur) haricindeki ifadelerde ortalama değer 3'ün üzerinde olduğu görülmektedir. Bu durumda meslek mensuplarının ifadelere genel olarak katıldıkları söylenebilir.

### 3.3.1. Meslek Mensuplarının Etik İfadelerinin Faktör Analizi İle İncelenmesi

Bu konuya ilişkin verilere (Gürbüz ve Yılmaz, 2016) çalışmalarında faktör analizi yapılmış ve 9 faktörlü yapı, %65,379'unu açıklayan varyans bulunmuştur. Faktörler altındaki ifadeler ve bunların yeniden adlandırılması Tablo 2'de görülmektedir.

**Tablo 2: Muhasebe Meslek Mensuplarının Uyması Gereken Etik İlkeleri**

Faktörler	İfadeler	Yeniden Adlandırılan Etik İlkeleri
Faktör 1	İfade1, İfade2, İfade3, İfade4, İfade5	Temel etik ilkesi
Faktör 2	İfade28, İfade29, İfade30, İfade31, İfade32, İfade33	Meslek, mevzuat veya düzenlemelerle oluşturulabilecek önlemler
Faktör 3	İfade19, İfade20, İfade21, İfade22, İfade23	Taraf tutma ve yakınlık tehdidi
Faktör 4	İfade13, İfade14, İfade15, İfade16, İfade17, İfade18	Tekrar değerlendirme tehdidi
Faktör 5	İfade6, İfade7, İfade8, İfade9	Kişisel çıkar tehdidi
Faktör 6	İfade34, İfade35, İfade36	İş çevresinden sağlanacak önlemler
Faktör 7	İfade10, İfade11, İfade12	Güvence sağlama tehdidi
Faktör 8	İfade26, İfade27	Yıldırma tehdidi
Faktör 9	İfade24, İfade25	Hediye, hizmet alma ve arkadaşlık tehdidi

### 3.3.2. Meslek Mensuplarının Etik İfadeleri İçin Birinci ve İkinci Düzey Faktör Analizi İle İncelenmesi

Yapısal Eşitlik Modelleri; gözlenen değişkenler ile gözlenemeyen (gizil-latent) değişkenler arasındaki nedensel ilişkiyi belirlemek amacıyla, sosyal ve eğitim bilimlerinde sıkça kullanılan bir istatistiksel tekniktir. Gözlenen değişkenler yapısı itibari ile sayısal olarak ölçülebilirken, gözlenemeyen değişkenler ise ölçülemeyen, ancak gözlenen değişkenlerin ölçüm sonucuna bağlı olarak yorumlanmaya çalışılan soyut kavramlardır.

Eğitim, psikoloji, ekonometri ve sosyal alanların neredeyse tamamına yakınında, değişkenler arasındaki nedensel ilişkiyi açıklamada ve oluşturulmuş bazı modellerin test edilmesinde kullanılan YEM, varsayım olarak gözlenemeyen değişkenler arasında bir nedensellik bağı olduğunu ve gözlenemeyen değişkenlerin, gözlenen değişkenler aracılığı ile ölçülebileceğini ifade eder. YEM gizil değişkenler, araştırmacıların asıl ilgilendikleri zeka, güdü, tutum, mutluluk, umut, sadakat, memnuniyet gibi soyut kavramlara ya da psikolojik kavramlara karşılık gelmektedir (Arı ve Yılmaz, 2015, s. 124; Bollen, 1989; Raykov and Marcoulides, 2006).

YEM, gizil değişkenler seti arasında bir nedensel yapının var olduğunu ve gözlenen değişkenlerin gizil değişkenlerin açıklayıcısı olduğunu varsayar. Modelde gizil değişkenler gözlenen değişkenlerin doğrusal birleşimleri olarak görülür. Yapısal eşitlik modellemesi terimi, prosedürün iki önemli yönünü taşımaktadır. Bunlardan ilki, nedensel süreçlerin yapısal eşitlikler serisiyle gösterilebilir olması ve diğeri ise bu yapısal ilişkilerin, teorinin daha açık anlatımına imkan vermek için diyagramlar yardımıyla modellenen olmasıdır. YEM, psikoloji, sosyoloji, pazarlama ve eğitimde teorik olarak kurulan modellerin verimliliğinin incelenmesi için kullanılan standart bir araçtır.

YEM modellemesinin birçok bilim dalında yaygın kullanılmasının bazı nedenleri vardır: bunlar doğrusal modeller ailesinin üyesi olması, eşzamanlı ve karşılıklı ilişkilerin gösterilebildiği karmaşık sistemleri modellemesi ve gözlenebilir olmayan değişkenler arasında ilişkileri modelleme yeteneğine sahip olmasıdır. YEM, değişkenler

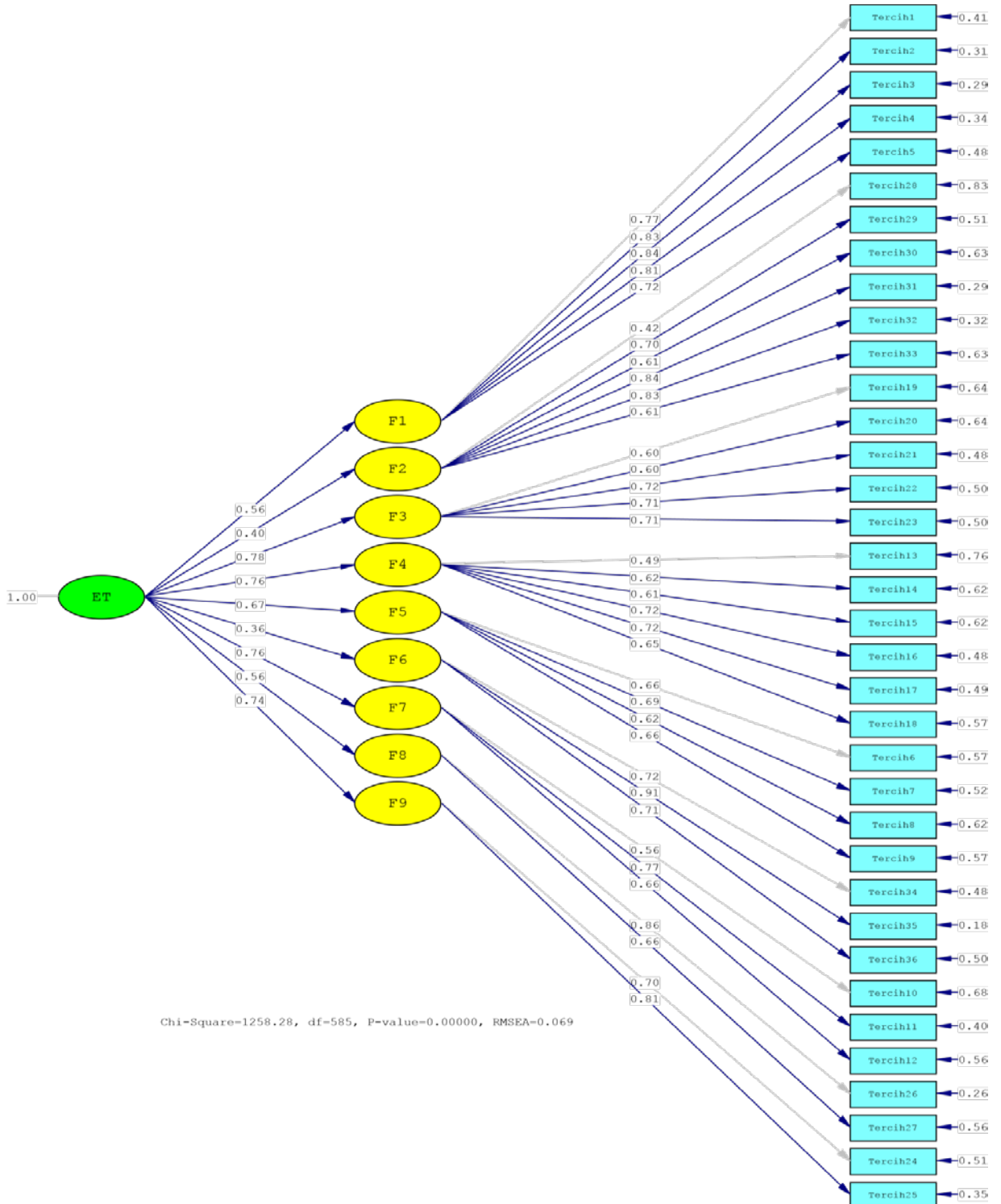


arasındaki nedensel ilişkilerle ilgilenir. Bu nedenle sosyal ve davranış bilimlerinde yaygın bir şekilde kullanılır (Yılmaz, 2005, s. 261).

Yapısal eşitlik modeli bir istatistik teknik olmaktan ziyade, çok sayıda istatistik tekniği içinde barındıran genel bir kavramdır. Uygulama ve teoride bu istatistiksel tekniklerin başında çoklu regresyon analizi, doğrulayıcı faktör analizi, path analizi gibi istatistiksel analizler gelmektedir. Yapısal eşitlik modelleri, gözlenen ve gözlenemeyen (gizil) değişkenler arasındaki nedensel ilişkileri anlamamıza yardımcı olacak güçlü modelleri elde etmeye olanak sağlayan bir istatistiksel yaklaşım olarak büyük ölçüde doğrulayıcı tekniklerden oluşur. Bu kapsamda araştırmacılar yapısal eşitlik modelinde uygun bir model bulmak yerine, modelin geçerliliği sorusuna cevap ararlar (Arı, E., Yılmaz, V., ve Başkan, E., 2015, s. 7; Cudeck, Toit ve Sörbom, 2000; Kline, 2005; Boysan, 2006).

Yapısal eşitlik modellerinde kullanılan pek çok uyum iyiliği indeksi kullanılmaktadır. Uyum indekslerinin kuramsal model ile gerçek veriler arasındaki uyumu değerlendirmelerinde birbirlerine göre güçlü ve zayıf yönlerinin olması nedeniyle modelin uyumunun ortaya konulması için birçok uyum indeksi değerinin kullanılması önerilir (Büyüköztürk ve ark., 2004). Söz konusu uyum indekslerinden en sık kullanılanları Ki-Kare Uyum Testi (Chi-Square Goodness), İyilik Uyum İndeksi (Goodness of Fit Index, GFI), Düzeltilmiş İyilik Uyum İndeksi (Adjusted Goodness of Fit Index, AGFI), Karşılaştırmalı Uyum İndeksi (Comparative Fit Index, CFI), Normleştirilmiş Uyum İndeksi (Normed Fit Index, NFI), Ortalama Hataların Karekökü (Root Mean Square Residuals, RMR veya RMS) ve Yaklaşık Hataların Ortalama Karekökü'dür (Root Mean Square Error of Approximation, RMSEA). GFI, CFI, NFI, RFI, IFI ve AGFI indeksleri için kabul edilebilir uyum değeri 0.90 ve mükemmel uyum değeri 0.95 olarak kabul edilmektedir (Bentler and Bonett, 1980; Bentler, 1980; Marsh, Hau, Artelt, Baumert and Peschar, 2006). RMSEA için ise 0.08 kabul edilebilir uyum, ve 0.05 mükemmel uyum değeri olarak kabul edilmiştir (Brown and Cudeck, 1993) (Doğan, 2010, s., 154). Ki-kare/serbestlik derecesi değerinin 3'ten küçük olması kabul edilebilir uyumun olduğunu göstermektedir. RMSEA değerinin 0,05'ten küçük olması mükemmel uyumu, 0,05< RMSEA <0,1 arası kabul edilebilir uyumu, RMSEA >0,1 değeri ise kötü uyumu göstermektedir. SRMR değerinin 0,05'ten küçük olması mükemmel uyumu, 0,05<SRMR<0,10 arası kabul edilebilir uyumu, SRMR>0,1değeri ise kötü uyumu göstermektedir (Schermelleh- Engel vd., 2003: 23-74; Arı ve diğerleri, 2015, s. 7).

Şekil 1: Etik İkinci Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizine İlişkin Path Diyagramı



Şekil 1'den de görüldüğü gibi modelin uygunluğuna ilişkin ölçütler ve hesap değerleri incelendiğinde  $\chi^2 / sd = 1185.95 / 551 = 2.15$ , RMSEA=0.069 kabul edilebilir sınır değerleri içerisinde ve modelin anlamlı

olduğu görülmektedir. Standartlaştırılmamış yapısal eşitlik model katsayılar ve  $R^2$  değerleri ise Tablo 3' de verilmiştir.

**Tablo 3: Yapısal Eşitlikler**

F1 = 0.56*ET, Errorvar.= 0.68 , $R^2 = 0.32$ (0.075) (0.11) 7.52 6.39
F2 = 0.40*ET, Errorvar.= 0.84 , $R^2 = 0.16$ (0.093) (0.27) 4.24 3.17
F3 = 0.78*ET, Errorvar.= 0.40 , $R^2 = 0.60$ (0.097) (0.10) 8.01 3.92
F4 = 0.76*ET, Errorvar.= 0.41 , $R^2 = 0.59$ (0.11) (0.12) 6.69 3.37
F5 = 0.67*ET, Errorvar.= 0.55 , $R^2 = 0.45$ (0.090) (0.12) 7.43 4.42
F6 = 0.36*ET, Errorvar.= 0.87 , $R^2 = 0.13$ (0.078) (0.15) 4.65 5.90
F7 = 0.76*ET, Errorvar.= 0.43 , $R^2 = 0.57$ (0.11) (0.12) 7.05 3.50
F8 = 0.56*ET, Errorvar.= 0.68 , $R^2 = 0.32$ (0.077) (0.16) 7.32 4.33
F9 = 0.74*ET, Errorvar.= 0.45 , $R^2 = 0.55$ (0.094) (0.11) 7.83 4.21

Tablo 3'den de görüldüğü gibi etiği en fazla F3 (0.60- Taraf tutma ve yakınlık tehdidi) ve en az F6 (0.13- İş çevresinden sağlanacak önlemler) faktörü açıklamaktadır.

#### 4.SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu çalışmada, 19 Ekim 2007 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren ‘Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik’ Eskişehir ilinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarına uygulanmış ve etik ilkelerini algılama düzeyleri ortalama ve yüzde değerlerle, faktör analiziyle ve YEM ile incelenmiştir.

TÜRMOB tarafından düzenlenen ve tüm meslek mensuplarının uyacakları temel etik ilkelerin yüzdelerine bakıldığında 1. tercih olarak %46.6 Mesleki Davranış, 2. tercih %35.1’le Gizlilik, 3. tercih %28.2 Tarafsızlık, 4. tercih %25.7 Mesleki Yeterlilik ve Özen ve son tercih olarak ise %46.1’le Dürüstlük şeklinde sıralanmıştır.

Tablo 1’den de görüldüğü gibi; ifade 8 ve ifade 15’in haricindeki ifadelerde ortalama değer 3’ün üzerindedir. Bu durumda meslek mensuplarının ifadelerine genel olarak katıldıkları söylenebilir. En yüksek ortalama sırasıyla “Sürekli mesleki gelişim gereksinimleri, tehditleri ortadan kaldırabilir veya kabul edilebilir bir düzeye indirebilir”, “Kurumsal yönetim gereksinimleri, tehditleri ortadan kaldırabilir veya kabul edilebilir bir düzeye indirebilir” ve “Mesleki veya düzenleyici izleme ve disiplin prosedürleri, tehditleri ortadan kaldırabilir veya kabul edilebilir bir düzeye indirebilir” ifadelerine ilişkindir. İfadelere ilişkin standart sapmalar incelendiğinde en büyük değişimim “Bir müşteriden hediye veya ayrıcalıklı hizmet alınması, meslek mensubu için yakınlık tehdidi yaratabilecek bir durumdur” ve “Müşterisinden finansal çıkarı olması meslek mensubu için kişisel çıkar tehdidi yaratabilecek bir durumdur”. Bu iki ifade hakkında farklı düşünenler söz konusudur.

Çalışmada kullanılan ve 36 ifadeden oluşan anketin ikinci kısmı, yapılan faktör analizi sonucunda 9 faktör altında toplanmıştır.

- Temel etik ilkesi,
- Meslek, mevzuat veya düzenlemelerle oluşturulabilecek önlemler,
- Taraf tutma ve yakınlık tehdidi,
- Tekrar değerlendirme tehdidi,
- Kişisel çıkar tehdidi,
- İş çevresinden sağlanacak önlemler,
- Güvence sağlama tehdidi,
- Yıldırma tehdidi,
- Hediye, hizmet alma ve arkadaşlık tehdidi,

Elde edilen bu faktörlerin etik kavramın açıklama düzeyleri ve aralarındaki ilişki 2. düzey doğrulayıcı faktör analiziyle incelenmiştir. Uyum ölçüleri  $\chi^2 / sd$ , RMSEA, NFI, NNFI, CFI, GFI ve AGFI’nin değerleri kabul edilebilir uyumu sınır değerleri arasında çıkmıştır.

YEM ile elde edilen path diyagramı sonucunda:

$$ET = 0.56F1 + 0.40F2 + 0.78F3 + 0.76F4 + 0.67F5 + 0.36F6 + 0.76F7 + 0.56F8 + 0.74F9$$

denklemi elde edilmiştir. Denklemden de görüldüğü gibi F3’de (Taraf tutma ve yakınlık tehdidi) bir birimlik değişim ET’ de 0.78’lik bir artışa neden olmakta ve ET’nin %60’ını açıklamaktadır.

Bu çalışma sonucunda Eskişehir ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının mesleklerini uygularken uyması gereken etik ilkeleri, hangi faktörler tarafından açıklandığını incelenmiştir.

Çalışma aynı meslek grubunda ve farklı illerdeki meslek mensuplarına ve ayrıca farklı mesleklerde faaliyet gösteren meslek mensuplarına da benzer bir şekilde uygulanabilir ve her meslek grubunun uyması gereken etik ilkeler genellenebilir ve gerekli düzenlemeler yapılabilir.

**KAYNAKÇA**

- Arı, E., Yılmaz, V., (2015), Banka Hizmet Kalitesi Boyutları İle Banka Sadakatleri Arasındaki İlişkilerin Servis Kalitesi Ve Yapısal Eşitlik Modeli İle İncelenmesi: İ.İ.B.F Öğrencileri Üzerine Bir Uygulama, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C.20, S.3, s.121-135.
- Arı, E., Yılmaz, V., ve Başkan, E., (2015), Seçmen Oy Verme Davranışlarının Betimlenmesi İçin Bir Yapısal Eşitlik Model Önerisi: Yalova İli Mahalli İdareler Seçimi Örneği, Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, C:7, S:3, s.1-17.
- Ayboğa, Hanifi (2003), "Globalleşme Sürecinde Ülkemizde Muhasebe Mesleği Ve Meslek Mensuplarının Eğitimi" Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi Yıl, Cilt XVIII Sayı: 1 S.327-359.
- Aymankuy, Y. ve Sarıoğlu, M. (2005), "Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama", Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 8, Sayı 14, s. 23-45.
- Bentler, P. M. (1980). Multivariate analysis with latent variables: Causal modeling. *Annual Review of Psychology*, 31, 419-456.
- Bentler, P. M., & Bonett, D. G. (1980). Significance tests and goodness of fit in the analysis of covariance structures. *Psychological Bulletin*, 88, 588-606.
- Bollen, K.A. (1989). "Structural Equations with Latent Variables", Wiley, New York, 514.
- Boysan, M. (2006). "Çok Örneklemli Yapısal Eşitlik Modelleri". Van: Yüzüncü Yıl Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Browne, M.W., & Cudeck, R. (1993). Alternative ways of assessing model fit. In K. A. Bollen & J. S. Long (Eds.), *Testing structural equation models* (pp. 136-162). Newbury Park, CA: Sage.
- Büyükoztürk Ş., Akgün E.Ö., Özkahveci Ö., ve Demirel., F. (2004). Güdülenme ve öğrenme stratejileri ölçeğinin Türkçe formunun geçerlik ve güvenilirlik çalışması. *Kuram ve Uygulamada Eğitim Bilimleri*, 4 (2), 207-239.
- Cevizci, A., (2008), Etiğe Giriş, Paradigma
- Cudeck, R., Toit, D.S., Sörbom, D. (2000). *Structural Equation Modeling: Present and Future*. (First Edition). Lincolnwood: Scientific Software International Inc
- Daştan, A., (2009), "Etik Eğitiminin Muhasebe Eğitimindeki Yeri ve Önemi: Türkiye Değerlendirmesi", Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, Cilt 26, Sayı 1, s.281-311.
- Daştan, A., Bayraktar, Y., Uğur, B., (2015), Muhasebe Mesleğinde Etik İkilem Ve Etik Karar Alma Konularında Farkındalık Oluşturma: Trabzon İlinde Bir Araştırma, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 29, Sayı: 1, 2.
- Doğan, T., (2010), Sosyal Görünüş Kaygısı Ölçeği' nin (Sgk) Türkçe Uyarlaması: Geçerlik Ve Güvenirlik Çalışması, Hacettepe Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi (H. U. Journal of Education) 39: 151-159.
- Gürbüz, H., Yılmaz, V., (2016), Muhasebe Meslek Etiği ve Eskişehir İl Merkezinde Bir Uygulama, 7. Uluslararası Girişimcilik Kongresi, Kırız-Türk Manas Üniversitesi, Bişkek- Kırgızistan.
- Güney, S., ve Çınar, O., (2012), Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) Etik Algıları: Erzurum Örneği, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 26, Sayı: 2, s., 91-106.
- İnal, K., (1996), Sosyalist Etik, Gelecek, s.43
- Kalaycı, Ş., (2006), "SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri, Asil Yayın Dağıtım, Ankara.
- Kısakürek, M. ve Alpan, N. (2010), "Muhasebe Meslek Etiği ve Sivas İlinde Bir Uygulama" MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 47, ss. 213-228.
- Marsh, H. W., Hau, K.T., Artelt, C., Baumert, J., & Peschar, J. L. (2006). OECD's Brief Self-Report Measure of Educational Psychology's Most Useful Affective Constructs: Cross-Cultural, Psychometric Comparisons Across 25 Countries. *International Journal of Testing*, 6(4), 311-360.
- Özkan, A., Hancıhasanoğlu, T., (2012), Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: 5, sayı:2, s. 37-52.
- Raykov, T., Marcoulides, G.A. (2006). "A first course in structural equation modelling", Mahwah, NJ: Lawrence Erlbaum Associates: 238.
- Schermelleh-Engel, K., Mossbrugger, H., Müller, H. (2003). "Evaluating The Fit of Structural Equation Models: Test of Significance and Descriptive Goodness-of-Fit Measures". *Methods of Psychological Research Online*, 8(2), 23-74.
- Şakir, S. ve Kara, S., (2010), KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 12 (18): s.,57-72.
- Uyar, S., (2005), <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/suleyman/001/>
- Uzun, E., Uzun E., (2013), Adalet Meslek Etiği, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayın No:2294, AÖF Yayın No:1291.

Yıldız, G. (2011). "Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezi'nde Bir Uygulama", Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 36, Ağustos-Aralık 2011, ss.155-178.

Yılmaz, V. (2005), Tüketici Memnuniyeti ve İhtiyaçlarının Marka Sadakatine Etkisi: Sigara Markasına Uygulanması, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 5, 1, s. 257-271.