

MUHASEBE MESLEK KURULUŐLARINDA ETİK İLKELER VE ETİK KODLAR KONUSUNDA BİR ANALİZ

Dr. Öğr. Üyesi İlker KEFE¹

ÖZET

Dünya genelinde ve Türkiye’de muhasebe meslek kuruluşları çeşitli yaklaşımlar sergileyerek etik ilkeleri belirlemiştir. Bu çalışmada, muhasebe meslek odalarının benimsediği etik ilkeler ve kodlar incelenmiştir. Bu amaçla, Amerika ve İngiltere’de faaliyet gösteren önemli kuruluşlar olan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü, Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü, Muhasebeciler için Uluslararası Etik Standartları Kurulu ve İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yayımlanan etik ilkeleri incelenmiş ve etik kodların yönergelerdeki kullanım sıklığı içerik analizi yöntemi ile analiz edilmiştir. Etik ilkeler meslek odaları ve kurumlar tarafından çoğunlukla dürüstlük, tarafsızlık ve bağımsızlık, mesleki yetkinlik ve özen, gizlilik, mesleki davranış, sorumluluk, kamu yararı şeklinde sınıflandırılmıştır. Bulgulara göre yönergelerde tarafsızlık ve bağımsızlık etik kodları %29 oranında en yüksek yer alma oranına sahiptir. Dürüstlük ise %26 oranında yer almaktadır. Gizlilik, mesleki yetkinlik ve özen sırasıyla %15 ve %13 oranlarında yer almaktadır. Mesleki davranış ve sorumluluk %7 oranında bulunurken, kamu yararına yönelik etik kodlar sadece %3 oranında kullanılmaktadır. Muhasebe meslek kuruluşlarının raporlarında etik kod kullanım sıklığı incelendiğinde tarafsızlık ve bağımsızlık ile dürüstlüğün en öncelikli etik değerler olduğu tespit edilmiştir. Kamu yararı ve sorumluluk etik kodlarının ise daha düşük bir öncelik seviyesine sahip olduğu görülmüştür.

Anahtar Kelimeler: Etik İlkeler, Etik Kodlar, İçerik Analizi, Muhasebe Mesleği.

¹ Osmaniye Korkut Ata Ün., İİBF, ORCID ID: 0000-0002-9945-5325, ilkerkefe@osmaniye.edu.tr
Araştırma Makalesi/Research Article, Geliş Tarihi/Received: 15/09/2023–Kabul Tarihi/Accepted: 08/10/2023

AN ANALYSIS ON ETHICAL PRINCIPLES AND CODES OF ETHICS IN PROFESSIONAL ACCOUNTING ORGANIZATIONS

Assist. Prof. İlker KEFE

ABSTRACT

Accounting professional organizations worldwide, including those in Türkiye, have established ethical principles and codes through various approaches. This study examines the ethical principles and codes adopted by accounting professional associations. To achieve this, ethical principles published by significant organizations operating in the United States and the United Kingdom, such as International Federation of Accountants, American Institute of Certified Public Accountants, Chartered Institute of Management Accountants, International Ethics Standards Board for Accountants, and the Institute of Internal Auditors, have been analyzed using content analysis to determine the frequency of ethical codes in their guidelines. Ethical principles are mostly categorized by professional associations and institutions as integrity, objectivity and independence, professional competence and due care, confidentiality, professional behavior, responsibilities, and public interest. According to the findings, the ethical codes of objectivity and independence have the highest prevalence in the guidelines, with a rate of %29. Integrity follows closely, with a prevalence rate of 26%. Confidentiality and professional competence and due care are present at rates of 15% and 13%, respectively. Professional behavior and responsibilities are found at a rate of 7%, while ethical codes related to the public interest are utilized at only a 3% rate. When examining the frequency of ethical code usage in the reports of accounting professional organizations, it has been determined that objectivity and independence, along with integrity, are the highest-priority ethical values. Ethical codes related to the public interest and responsibilities have a lower priority level.

Keywords: Ethical Principles, Ethical Codes, Content Analysis, Accounting Profession.

1. GİRİŞ

Şirketler, çalışma alanlarında olumsuz durumların oluşmaması için etik ilkelere ihtiyaç duyarlar. Günümüzde etik yaklaşımların önemini fark eden şirketler, etik ilkelerin oluşturulması ve geliştirilmesi konusunda çalışmalar yapmaktadır (Saygılı vd., 2019, 657). Bununla birlikte yüzyılın başında yaşanan kurumsal skandalların ardından muhasebede etiğin önemi büyük ölçüde artmıştır. Bu skandallar, hem mali tabloların dış kullanıcılara doğru ve adil temsilini sağlamayı amaçlayan mali raporlama alanında hem de kamuya karşı hesap verebilirlik anlamında ciddi bir etik eksikliğini yansıtmaktadır (Poje ve Zaman Groff, 2022, 451). Amerika’da Enron (2001) ve Lehman Brothers (2008), Avrupa’da Swiss Leak (2015) ve Panama Papers (2016), Asya’da Toshiba (2015) ve Luckin Coffee (2020), Avustralya’da OneTel (2001) ve HIH Insurance (2001), Africa’da Zuma (2016) kurumsal skandallarda ilk akla gelen şirketlerdir (Poje ve Zaman Groff, 2022, 453).

Şirketlerde ortaya çıkan büyük ölçekli mali suiistimal vakalarında görüldüğü üzere, bir şirkette etik ilkeler benimsenmiş olsa da, günlük çalışmalara ne kadar yansıdığı her zaman garanti edilememektedir (Bell ve Bryman, 2007, 75). Bu nedenle etik konusunun hemen her alanda daha fazla incelenmesi söz konusu olmuş, etik kod uygulamaları kurumlar içinde giderek yaygın hale gelmeye başlamıştır (Kılınç, 2022, 391).

İşletmelerde ahlaki ikilemlerle karşılaşılması, mesleki açıdan etik ilkeler ve etik kod arayışını ortaya çıkarmıştır. Etik kodların çıkış noktalarından birisi de teknolojiye yaşanan ilerlemeler ve kişilerarası iletişim imkanının artmasıdır. Etik dışı davranışlar ortaya çıktığında çeşitli medya araçları aracılığıyla duyurma pratiğinin yaygınlaşması, imaj, itibar gibi finansal olmayan işletme performansı kavramlarının zedelenmesine sebep olarak finansal işletme performansının da bu durumdan olumsuz etkilenmesine yol açmaktadır (Altınbay ve Budak, 2022, 6-7). Etik kodlar, piyasanın aktörleri tarafından belirsiz ve karmaşık durumlarda karar vermeyi kolaylaştırmak için oluşturulan yazılı veya yazılı olmayan davranış kuralları olarak tanımlanabilir. Etik kodlar, bir meslek mensubunun ahlaki bir çıkmaza düştüğünde nasıl hareket etmesi gerektiğini gösteren bir rehberdir (Kaya ve Ergüden, 2014, 56).

Etik ilkeler, meslek mensuplarının etik davranış sergilemelerini sağlamak ve yüksek kalitede muhasebe hizmetleri sunmalarına rehberlik etmek amacıyla tasarlanmıştır. Etik ilkelerin varlığı, meslek mensupları için bir kontrol mekanizması olup, gerekli durumlarda yaptırımlar sağlayabilmektedir (Yunanda ve Majid, 2011, 126). Etik ilkeler ile bağlantılı olarak oluşturulan etik kodlar, bir şirketin veya meslek derneği üyelerinin davranışlarını ve ilişkilerini düzenlemek, ahlaki değerleri vurgulamak ve insanların ortak bir temelde hareket etmelerini sağlamak amacıyla oluşturulan kurallar ve standartlar bütünüdür (Yüksel, 2015, 10).

Etik kodlar, büyük şirketlerde dünya genelinde yaygın hale gelmiştir (Schwartz, 2002, 27). Etik kodlar; iyi ve kötü, doğru ve yanlış kabul edilen davranışlar için çeşitli standart ve normlar belirleyerek değerleri ortaya koymaktadır. Bununla birlikte mesleki açıdan standart oluşturularak ahlaki davranışların yönünü çizmekte ve ikilemlerle karşılaştığı takdirde karar alma noktasında yardımcı araç görevi görmektedir (Altınbay ve Budak, 2022, 6). Meslek etiği kodları, bir mesleği icra eden kişilere rehberlik eden, tavsiyelerde bulunan ve yön gösteren bir rehber niteliği taşır (Heybet ve Duran, 2022, 53).

Etik kodların kapsamı mesleklere göre farklılık barındırabilir (Altınbay ve Budak, 2022, 9). Diğer meslek mensupları gibi, muhasebe meslek mensupları için de etik kodlar, etik ilkeler ve ahlaki değerler büyük öneme sahiptir (Heybet ve Duran, 2022, 57). Muhasebe meslek mensuplarının ürettikleri bilgilerin toplumsal etkilerini göz önünde bulundurarak, özellikle muhasebe meslek etiği konusunda daha açık ve kesin etik ilkeler içeren bir yönetmeliğin oluşturulması büyük bir öneme sahiptir. Meslek etiği ilkeleri, muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini ahlaki ve dürüst bir şekilde icra etmeleri gerektiğini vurgular (Akbeş ve Çil Koçyiğit, 2022, 916). Etik ilkeler, bir mesleğin toplum içindeki itibarını ve saygınlığını artırmada önemli bir rol oynar. Bu nedenle her mesleğin kendi etik ilkelerini oluşturması gereklidir.

Muhasebe mesleğindeki etik ilkeler uluslararası standartlara uygun olarak oluşturulmuş, düzenlenmiş ve yayımlanmıştır (Kardeş Selimoğlu ve Tığre, 2021, 34).

Bu çalışmada muhasebe mesleği açısından etik kodlar incelenmiştir. Muhasebe mesleğinin yapısının belirlenmesi, standartların oluşturulması, düzenleme ve denetim faaliyetlerinin sürdürülmesi konusunda kurulan kurum ve kuruluşların etik konusuna ve bu kapsamda oluşturulan etik kodlar, çalışmanın ana konusunu oluşturmaktadır. Devam eden bölümde etik kodlarla ilgili yapılan çalışmalara yer verilmiştir.

2. ETİK KODLARLA İLGİLİ YAPILAN ÇALIŞMALAR

Muhasebe mesleği, devlet başta olmak üzere tüm bireyler, işletmeler, kurumlar ve kuruluşlar için son derece önemli ve değerli bilgiler üreten, sosyal sorumluluğu yüksek bir profesyonel meslek dalıdır. Muhasebe mesleği, üretilen verileriyle toplumun hassasiyetle takip ettiği ve değer yaratan bir bilgi sistemi oluşturur (Akbey ve Çil Koçyiğit, 2022, 916). Türkiye'de muhasebe meslek mensuplarına yönelik iki önemli kuruluş mevcuttur. Bu kurumlardan ilki, yasal bir otorite olan Kamu Gözetim Kurumu (KGK) iken, diğeri sivil toplum kuruluşu (STK) olan ve muhasebe meslek mensuplarını temsil eden Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'dir (TÜRMOB). KGK, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) yasal temsilcisi olarak denetçilere yönelik yasal düzenlemeleri yapmaktadır. TÜRMOB ise muhasebe meslek mensupları için Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın onayı ile düzenlemeleri gerçekleştirmektedir. İki farklı kuruluş gibi görünen KGK ve TÜRMOB aslında birbirini tamamlayan ve birbirinden ayrılmaz niteliğe sahip kuruluşlardır (Kardeş Selimoğlu ve Tığre, 2021, 34).

Etik kodlara sahip olan ve bu kodların uygulanmasının zorunlu olduğu işletmelerde etik davranışların daha kolay benimsendiği gözlemlenmektedir (Boz, 2022, 30). Bu kapsamda etik konusuna ilişkin düzenlemeleri içeren, 30 Kasım 2017 tarih ve 30256(M) sayılı Resmi Gazetede “Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı” yayımlanmıştır. KGK tarafından hazırlanan standartta temel etik ilkeler; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama, mesleğe uygun davranış olarak yer almıştır. 19 Ekim 2007 tarih ve 26675 sayılı Resmi Gazetede “Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik” içerisinde etik ilkeler; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik olarak sınıflandırılmıştır.

24 Mart 2014 tarih ve 28954 sayılı Resmi Gazetede “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ” yayımlanmıştır. TÜRMOB tarafından hazırlanan tebliğde “Muhasebe Meslek Etiği Sözleşmesi” içerisinde temel etik ilkeler; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik, mesleki davranış olarak yer almıştır.

Meslek mensuplarının, mesleki güven ve toplumsal güvenin tesis edilebilmesi için bu ilkelere tam olarak uymaları gerekmektedir. Muhasebe mesleği, profesyonel bir meslek olarak, meslek mensupları tarafından profesyonellikten uzak düşüncelerden arındırılarak icra edilmelidir. Kişisel olarak etik dışı davranışlardan kaçınılmalı ve başkaları tarafından gerçekleştirilen etik dışı davranışları görmezden gelinmemelidir. Ancak bu tür bir tutum, meslekte tam anlamıyla profesyonellik sağlar ve sosyal sorumluluğun gerekliliklerini yerine getirebilir (Akbey ve Çil Koçyiğit, 2022, 919).

Etik ilkeler ile ilgili yapılan çalışmalar incelendiğinde, Schwartz (2002, 27) kurumların etik ilkelerin oluşturulması aşamasında evrensel ahlaki standartları güvenilirlik (trustworthiness), saygı (respect), sorumluluk (responsibility), adalet (fairness), özen (caring) ve yurttaşlık (citizenship) olarak sınıflandırmıştır (Schwartz, 2002, 7). Güvenilirlik; paydaşlara dürüst ve şeffaf olunması, finansal kayıplara rağmen değer koruma, taahhüt ve sözlerin yerine getirilmesi ve çıkar çatışmalarından kaçınılmasını kapsamaktadır. Saygı; kişi ve kurumların haklarına saygı gösterilmesini içerir. Sorumluluk; verilen kararlar ve eylemlerden sorumlu olunması anlamına gelmektedir. Adalet; tüm paydaşlara adil ve eşit davranılmasıdır. Özen; başkalarına gereksiz zarar vermektan kaçınılması, iyilik ve yardımseverlikle hareket edilmesidir. Yurttaşlık ise kanunlara uyulması ve çevreye duyarlı olunması anlamına gelmektedir (Schwartz, 2002, 32). Ahlaki standartları belirlerken etik açıdan kurumların uyumunu denetlemek için içerik belirleme (content), oluşturma (creation), uygulama (implementation), yönetim (administration) olmak üzere dört aşamada uygulayarak, etik ilkeler seti oluşturulması önerilmiştir (Schwartz, 2002, 7).

Altınbay ve ark. (2022) çalışmalarında 7 başlık altında 78 etik kod oluşturmuştur. Etik kodlar; gizlilik, sosyal sorumluluk, etik ikilem, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki davranış, yeterlilik ve özen başlığı altında gruplandırılmıştır. Az-Zahra vd. (2022), 1 Ocak 2022’de Endonezya’da yürürlüğe giren ve dini temeller dikkate alınarak oluşturulan “Muhasebeci Etik İlkeleri” ile meslek mensuplarının uymaları gereken etik ilkelerin dürüstlük, gizlilik, mesleki sorumluluk, kamusal çıkar, tarafsızlık, yetkinlik, mesleki özen, mesleki davranış ve teknik standartlar olduğuna dikkat çekmişlerdir. Uşurelu vd. (2010) çalışmalarında “Romanya Profesyonel Muhasebeciler için Ulusal Etik İlkeleri”ne değinmiş ve etik ilkeleri dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, gizlilik, mesleki davranış, teknik ve mesleki standartlara uyum olarak sıralamışlardır. Çalışmada, bu ilkelerin muhasebe meslek mensupları için davranış kurallarını belirlediğini ve ortak hedeflere ulaşmak için muhasebeciler tarafından takip edilmesi gereken temel prensipler olduğu vurgulanmıştır.

Özçelik ve Angı (2016) etik ikileme dikkat çekerek, etik ilkeler düzenlenmiş olsa da meslek mensuplarının karar süreçlerinde tartışmalı doğrular arasındaki belirsizlikten veya kesin doğru bilinmesine rağmen kararı etkileyen faktörlerden dolayı etik ikilemlerle karşılaşabildiklerini tespit etmiştir. Daştan vd. (2015) çalışmalarında, muhasebe meslek mensuplarının mesleki kararlarını ve davranışlarını etkileyen faktörleri yasal düzenlemeler, özgür seçim hakları ve etik değerler olarak kategorize etmiştir.

Bu araştırmada, meslek mensuplarının etik ve etik ikilem konularında bilinçli olarak mesleki kararlar vermelerinin, kamuoyuna karşı taşıdıkları sorumluluk gereği olduğu vurgulanmıştır.

Bulğurcu ve Tuan (2022) bağımsız denetim sürecinde denetim sürecini yürüten denetçinin mesleki yeterliliği ve tecrübesine değinmiş, yasal çerçeveye uyumlu ve düzenleyici otoriteler tarafından yayımlanan standartlara ve yönetmeliklere uygun davranmanın esas olduğunu vurgulamıştır. Demir ve Çiftci (2016) çalışmalarında bağımsız denetim faaliyetlerini yürüten bağımsız denetçinin, bağımsızca hareket etmesi ve etik ilkeler doğrultusunda karar vermesinin, bağımsız denetimin kalitesi ve güvenilirliği açısından en önemli gereklilik olduğunu ifade etmiştir. Ayrıca, bu çalışmada denetim alanında uzun süredir mevcut olan ve son dönemlerde yasal düzenlemelere yansıyan rotasyon uygulamasına da özellikle vurgu yapılarak, denetçi ile müşteri işletme arasında olası çıkar çatışmalarını önlemeye yönelik faaliyetlerin önemi vurgulanmıştır (Demir ve Çiftci, 2016, 92). Şavlı (2016) yaşanan büyük muhasebe skandallarından hareketle yürürlüğe giren zorunlu denetçi rotasyonuna değindiği çalışmada, denetçi bağımsızlığını güçlendirme ve denetim kalitesinin yükseltilmesi için denetçinin meslek standartlarına uygun ve etik ilkelere bağlı çalışması gerektiğini ifade etmiştir. Süklüm (2020) araştırmasında Türkiye'de faaliyet gösteren bağımsız denetim kuruluşlarının hazırladıkları şeffaflık raporlarını incelemiş ve etik ilkelerin kullanılma sıklığının her bağımsız denetim kuruluşunda farklı bir şekilde ve farklı sayılarda yer aldığını tespit etmiştir. Çalışmada bağımsız denetim ekibinin rotasyona tabi tutulması, denetim ekibinden bağımsızlık taahhüdü alınması, yeni müşteri kabulünde bağımsızlık ve etik ilkelere dikkat edilmesi gibi uygulamaların vurgulandığı görülmektedir. Ayrıca, bu uygulamaların etik ve bağımsızlık ilkeleri ile ilgili eğitimler, rüşvetin engellenmesi, siyaset yasağı, disiplin politikaları gibi diğer konulara göre daha sık tekrarlandığı tespit edilmiştir.

Akbey ve Çil Koçyiğit (2022) çalışmalarında muhasebe meslek mensuplarının etik algılamalarını incelemiş ve etik dışı davranışlara neden olan etkenleri açıklamışlardır. Bu araştırmada, daha fazla müşteri edinebilme çabasının, müşteri işletmeyi kaybetmeme baskısının ve mesleki tecrübe eksikliğinin çalışanları etik dışı davranışlara yönlendiren başlıca nedenler olduğu ortaya konmuştur. Öte yandan, Çağlar (2019) meslek mensuplarının etik dışı davranışlara daha fazla kâr elde etme arzusu, denetimsizlik, eğitim eksikliği ve mükellef baskısı nedeniyle yöneldiğini tespit etmiştir. Kılı vd. (2018) tarafından gerçekleştirilen çalışmada ise, muhasebe meslek mensupları tarafından etik olmayan davranışların temel nedenlerinin yüksek oranlı vergi uygulamaları, vergi dairesi gibi bazı devlet kurumlarındaki bürokratik yoğunluk ve muhasebe mesleğinin hak ettiği saygınlığa ulaşamaması olduğu belirtilmiştir.

Akbaş ve Çırpan (2021) çalışmalarında muhasebe meslek mensuplarının karşılaştıkları etik dışı davranışlarını incelemişlerdir. En sık karşılaşılan durumlar, meslektaşlar arasında müşteri kazanma çabaları, kamu kurumlarındaki işlemlerde tanıdık memurların mali müşavirlerin işlerine öncelik vermesi ve mükelleflerin vergiden kaçınma eğilimleri olarak tespit edilmiştir. Yıldız (2010) çalışmasında meslek mensuplarının etik dışı davranışlarındaki en önemli baskı unsurunun mükellefler olduğunu tespit etmiştir.

Mükellefleri sırasıyla yasalar, meslek üyeleri, toplumun değer yargıları, kamu kurumları ve meslek odası takip etmiştir. Çalışmada mükelleflerin bazı durumlarda kendi çıkarlarını yasalar ve etik değerlerin üzerinde tutmaları sebebiyle muhasebecilere baskı yaptıkları vurgulanmıştır. Bu durumun oluşmasında, muhasebeciler ile mükellefler arasındaki parasal ilişkinin varlığı sebep olarak gösterilmiştir. Meslek mensuplarını etik dışı davranışlara sürükleyen diğer bir unsurun mevcut yasaların ve mevzuatın yetersizliği olduğu ifade edilmiştir.

Aymankuy ve Sarioğlan (2005) çalışmalarında muhasebe meslek mensuplarının etik ve mesleki etik konusundaki bakış açılarını incelemiştir. Araştırma sonuçlarına göre meslek mensuplarının etik davranışlara önem vermekle birlikte etik olmayan davranışlara da yönelebildiği tespit edilmiştir. Bu davranışların sebepleri arasında müşterilerin muhasebe meslek mensupları üzerinde yaptıkları baskı, sürekli değişen yasalar ve meslek mensupları arasındaki gelir seviyesi farklılıkları bulunmaktadır.

Zeytin (2007) çalışmasında meslek mensuplarının etik olmayan davranışlara yönelmelerinde kanun ve yönetmeliklerin sürekli şekilde değişmesini bir etken olarak vurgulamıştır. Kutlu (2008) ise meslek mensuplarının müşteri kaybetme endişesi ile etik olmayan davranışlara yönelebildiklerini tespit etmiştir. Kısakürek ve Alpan (2010) meslek mensuplarının daha çok kazanç elde etme isteği ve yeterli düzeyde meslek etiği eğitiminin verilmemiş olması nedeniyle etik dışı davranışlara yönelme riskine dikkat çekmiştir. Güney ve Çınar (2012) çalışmalarında etik ilkelere bağlılığın eğitim ve gelir düzeyi ile doğru orantılı şekilde arttığını vurgulamıştır. Çalışmada ayrıca mükellef dağılımının meslek örgütleri ve vergi idaresi yetkilileri tarafından yapılması tavsiye edilerek, mükellef kaybetme korkusu olmayan meslek mensuplarının mükelleflerin etik dışı isteklerine karşı koymalarının kolaylaşacağı ifade edilmiştir.

Çiftçi ve Çiftçi (2003) mesleki davranış ve alınan kararlarda etik çatışma içerisinde kalınması ihtimali nedeniyle etik ilkelerin yazılı olması gerektiğini ifade etmiştir. Çalışmada etik ilkelerin uygulanıp uygulanmadığının denetlenmesinin mümkün hale gelebileceği, olumsuz durumlarda yaptırım şansı elde edilebileceği ve bunun bir sonucu olarak toplumun muhasebe meslek mensuplarına güveninin artacağı vurgulanmıştır (Çiftçi ve Çiftçi, 2003, 83).

Baran ve Baskan (2021) çalışmasında muhasebe meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönlendiren en önemli faktörün mükellef ve yönetim baskısı olduğunu belirtmiştir. Türkiye’de denetim sürecinin etkinliği ve eğitim eksikliğinin giderilmesi yönünde çalışmalar yapılması tavsiye edilmiştir. Çalışmanın devam eden bölümünde Amerika ve İngiltere’de faaliyet gösteren muhasebe kuruluşlarının etik kodlar ile ilgili yaptıkları çalışmalar yer almaktadır.

3. MUHASEBE KURULUŞLARININ ETİK KODLAR İLE İLGİLİ YAPMIŞ OLDUKLARI ÇALIŞMALAR

Profesyonel mesleklerde, meslek mensuplarının uyacakları etik ilkeler, uluslararası kuruluşların ve uluslararası meslek örgütlerinin belirlediği ilkeler doğrultusunda şekillenmektedir (Koçberber, 2008, 70). Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA), Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA), Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (CIMA), Muhasebeciler için Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESBA), İç Denetçiler Enstitüsü (IAA) etik ilkeler konusunda kitapçıklar yayınlamış ve etik ilkeleri sınıflandırmışlardır. Çalışmanın bu bölümünde muhasebe kuruluşlarının etik kodların belirlenmesi konusunda yapmış oldukları çalışmalar özetlenmiştir. Muhasebe kuruluşları ve etik kodların yer aldığı kitapçıklar ve kitapçıkların yayınlanma tarihleri Tablo 1’de yer almaktadır.

Tablo 1: Etik Kodlara Yer Veren Kuruluşlar

Kuruluş Adı	Kitapçık Adı	Revize Yılı
Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu IFAC-International Federation of Accountants	Muhasebeciler için Uluslararası Etik İlkeleri El Kitabı	2022
Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü AICPA-American Institute of Certified Public Accountants	Mesleki Davranış Kuralları ve Yönetmelikler El Kitabı	2013
Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü CIMA-Chartered Institute of Management Accountants	Etik Kodları	2020
Muhasebeciler için Uluslararası Etik Standartları Kurulu IESBA-International Ethics Standards Board for Accountants	Uluslararası Etik İlkeleri	2018
İç Denetçiler Enstitüsü IAA-The Institute of Internal Auditors	Etik İlkeler Uygulama Kılavuzu	2018

Tablo 1’de görülen etik kodlara yön veren beş kuruluşun kitapçıkları ilgili federasyon, enstitü ve kurul çalışanlarını kapsayan bilgilendirme ve yönlendirmeler içermektedir. Kitapçıklar etik kodlar kapsamında incelenmiş ve çalışmanın devamında özet halinde açıklanmıştır.

3.1. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından hazırlanan “Muhasebeciler için Uluslararası Etik İlkeleri El Kitabı”nda kamusal çıkar sorumluluğu taşıyan muhasebecilerin etik ilkeleri tanımlanmaktadır. Bu ilkeler, muhasebe mesleğini yürüten kişiden beklenen davranış standartlarını açıklamaktadır. Temel etik ilkeler; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yetkinlik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış olarak sınıflandırılmıştır (IFAC, 2022: 5). Kitapçıkta yer alan etik kodlar, profesyonel muhasebecilerin temel prensiplere uyum sağlama konusundaki tehditleri tanımlamak, değerlendirmek ve ele almak için uygulaması gereken kavramsal bir çerçeveye sunmaktadır (IFAC, 2022: 5).

Dürüstlük İlkesi: Dürüstlük ilkesi, bir muhasebecinin tüm mesleki ve iş ilişkilerinde açık sözlü ve dürüst olması gerektiği gerekliliğini taşır. Bu ilkeye uyulması durumunda, adil davranma ve dürüstlük sağlanacaktır. Dürüstlük, potansiyel olumsuz kişisel veya kurumsal sonuçlara yol açabilecek baskı altında bile uygun şekilde hareket etme karakter gücünü içerir (IFAC, 2022: 19).

Tarafsızlık İlkesi: Bir muhasebeci, tarafsızlık ilkesine uymak zorundadır. Bu ilke, bir muhasebecinin mesleki veya iş kararlarını, önyargı, çıkar çatışması veya bireyler, organizasyonlar, teknoloji veya diğer faktörlerin etkisi altında kalmadan kullanmasını gerektirir. Bir muhasebeci, bir durum veya ilişki, muhasebecinin o faaliyetle ilgili profesyonel kararlarını gereğinden fazla etkiliyorsa, bu faaliyeti üstlenmemelidir (IFAC, 2022: 20).

Mesleki Yetkinlik ve Özen İlkesi: Bir muhasebecinin teknik ve mesleki standartlar ile ilgili mevcut bilgilere dayalı olarak bir müşterinin veya işverenin yetkin profesyonel hizmet almasını sağlamak için gereken düzeyde profesyonel bilgi ve beceriye sahip olması ve bunu sürdürmesidir. Mesleki yetkinlik ve özen ilkesine uyum sağlamak için bir muhasebeci, kendi yetkisi altında çalışanların uygun eğitim ve denetimden geçtiğinden emin olmak için makul adımlar atmalıdır (IFAC, 2022: 20-21).

Gizlilik İlkesi: Bu ilke, mesleki ve iş ilişkileri sonucu elde edilen bilgilerin gizliliğine saygı göstermeyi gerektirir. Muhasebeci profesyonel ve iş ilişkileri sonucu elde edilen gizli bilgileri, yasal veya profesyonel bir görev veya hakkı olmadıkça, uygun ve özel yetki olmadan kurum veya işveren dışında ifşa etmemelidir (IFAC, 2022: 21).

Mesleki Davranış İlkesi: Muhasebeci bütünlüğünü, tarafsızlığını veya iyi itibarını zedeleyebilecek veya zedeleme ihtimali bulabilecek herhangi bir iş, meslek veya etkinlikte bilerek yer almamalıdır. Bu ilke gereği muhasebecinin ilgili yasalara ve düzenlemelere uyması, tüm mesleki faaliyetler ve iş ilişkilerinde kamu yararı doğrultusunda hareket etmesi, meslek grubunun bilmesi gereken ve muhasebe mesleğinin itibarını zedeleyebileceğini bildiği herhangi bir davranıştan kaçınması gerekir (IFAC, 2022: 23).

3.2. Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA)

Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA) tarafından hazırlanan “Mesleki Davranış Kuralları ve Yönetmelikler El Kitabı” ilkeler ve kurallar şeklinde iki ana bölümden oluşmakta olup, temel etik çerçevesi ve mesleki sorumluluklara ait düzenlemeler kitapçıkta yer almaktadır. Temel etik ilkeler; sorumluluk, kamu yararı, bütünlük, tarafsızlık ve bağımsızlık, özen olarak sınıflandırılmıştır (AICPA, 2013: 2831).

Sorumluluk İlkesi: Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü üyelerinin, mesleki hizmetlerinden yararlanan herkese karşı sorumlulukları olduğu ifade edilmektedir. Üyelerin ayrıca muhasebe sanatını geliştirmek, kamuoyunun güvenini korumak ve mesleğin özyönetim konusundaki özel sorumluluklarını yerine getirmek için birbirleriyle iş birliği yapma konusunda sürekli bir sorumluluğu vardır. Mesleğin geleneklerini korumak ve geliştirmek için tüm üyelerin ortak çabası gerekmektedir. Sorumluluk ilkesine göre tüm faaliyetlerde hassas mesleki ve ahlaki yargılara sahip olunmalıdır (AICPA, 2013: 2821).

Kamu Yararı İlkesi: Kamu yararı, bir muhasebecinin hizmetlerinin kabul edilebilir mesleki davranışla uyumlu olması ve topluma karşı sorumluluğunu gerektirir. Müşteriler, kredi verenler, hükümet, işverenler ve yatırımcılar muhasebe çalışanlarının tarafsızlığına ve dürüstlüğüne güvenmelidir. Bu açıdan, muhasebe çalışanlarına kamu yararının sorumluluğu yüklenmektedir. Muhasebeci, kamuya karşı sorumluluk bilinciyle müşterilerin ve işverenlerin çıkarlarına en iyi şekilde hizmet edecek dürüstlikle hareket etmelidir. Bir muhasebecinin kaliteli hizmet sunumu, ücret düzenlemesi gibi hizmetlerinin mesleki davranış kuralları ile tutarlı olması beklenir (AICPA, 2013: 2823).

Dürüstlük İlkesi: Dürüstlük, verilen hizmetin kişisel kazanç ve avantaja öncelik verilmeden yerine getirilmesini gerektirir. Bu ilke muhasebe meslek mensubunun objektiflik ve bağımsızlık ilkelerine uymasını ve gereken özeni göstermesini gerektirir ve tüm mesleki sorumluluklarının en yüksek dürüstlük duygusuyla yerine getirilmesini vurgular (AICPA, 2013: 2825).

Tarafsızlık ve Bağımsızlık İlkesi: Tarafsızlık ve bağımsızlık, muhasebe meslek mensubunun mesleki sorumlulukları yerine getirirken çıkar çatışmasından bağımsız olmasını gerektirir. Bir üye, mesleki sorumluluklarını yerine getirirken objektifliği korumalı ve çıkar çatışmalarından uzak olmalıdır. Özellikle denetim ve tasdik hizmetlerini gerçekleştirirken bağımsız olmalıdır (AICPA, 2013: 2827).

Özen İlkesi: Özen, hizmetlerin yetkinlik ve dikkatle sunulmasını gerektirir. Meslek mensubu mesleğin teknik ve etik standartlarına uymalı, yetkinliği ve hizmet kalitesini sürekli olarak geliştirmeye çalışmalı ve mesleki sorumluluğu kişinin yeteneği ölçüsünde en iyi şekilde yerine getirmelidir. Muhasebe meslek mensubu bu ilke gereğince herhangi bir mesleki faaliyeti yeterli şekilde planlamalı ve denetlemesini sağlamalıdır (AICPA, 2013: 2829).

3.3. Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (CIMA)

Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (CIMA) tarafından hazırlanan ‘Etik Kodları’ kitapçığında etik ilkeleri dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yetkinlik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış olarak sınıflandırmıştır (CIMA, 2020, 5). Kitapçıkta üyelerin dünya genelinde yüksek oranda davranış ve bütünlük standartlarına uyma, mesleğin iyi durumunu ve itibarını koruma görevine sahip olmaları gerektiği ifade edilmiştir (CIMA, 2020, 4).

Dürüstlük İlkesi: Bir muhasebeci tüm mesleki ve iş ilişkilerinde açık ve dürüst olma yükümlülüğü taşır (CIMA, 2020, 9). Dürüstlük, adil davranma ve doğruluk içerir. Bir muhasebeci kendisine iletilen rapor ve beyanname gibi belgelerde yanıltıcı bilgiler içeren veya gelişmiş güzel sağlanan bilgileri atlamamalı ve gizlememelidir (CIMA, 2020, 10).

Tarafsızlık İlkesi: Tarafsızlık ilkesi; önyargı, çıkar çatışması veya başkalarının aşırı etkisi nedeniyle mesleki veya ticari yargılardan taviz vermemeyi tanımlamaktadır (CIMA, 2020, 9). Tarafsızlık, denetim hizmetleri sunarken bağımsızlığı korumayı gerektirir (CIMA, 2020, 10).

Mesleki Yetkinlik ve Özen İlkesi: Bu ilke özenle ve geçerli teknik ve mesleki standartlara uygun hareket etmek anlamına gelmektedir (CIMA, 2020, 9). Bir muhasebeci, profesyonel hizmetlerin uygun bir düzeyde sunulmasını sağlamak için gereken mevcut teknik ve mesleki standartlara dayalı olarak, müşterinin veya işveren organizasyonunun yetkin hizmet almasını sağlamak için gerekli bilgi ve beceri seviyesini elde etmeli ve sürdürmelidir. Ayrıca ilgili teknik ve mesleki standartlara uygun olarak dikkatli ve zamanında hareket etmelidir (CIMA, 2020, 10).

Gizlilik İlkesi: Gizlilik ilkesi gereği muhasebe meslek mensubu mesleki ve iş ilişkileri sonucunda elde ettiği bilgilerin gizliliğine saygı göstermelidir (CIMA, 2020, 9). Gizlilik, bilginin müşteriden veya işverenden muhasebeciye serbestçe akmasını kolaylaştırır ve bu bilginin üçüncü bir tarafa ifşa edilmeyeceği garanti edilmelidir (CIMA, 2020, 11).

Mesleki Davranış İlkesi: Bu ilke ilgili yasa ve düzenlemelere uymak ve muhasebe meslek mensubunun mesleğin itibarını zedeleyebileceğini bildiği veya bilmesi gereken her türlü davranıştan kaçınmayı vurgulamaktadır (CIMA, 2020, 9). Bir muhasebeci, mesleğin bütünlüğünü, tarafsızlığını veya itibarını tehlikeye atabilecek bilinçli olarak herhangi bir iş, meslek veya faaliyetle bilinçli olarak bulunmamalıdır (CIMA, 2020, 12).

3.4. Muhasebeciler için Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESBA)

Muhasebeciler için Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESBA) tarafından hazırlanan “Uluslararası Etik İlkeleri” kitapçığında etik ilkeleri dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yetkinlik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış olarak sınıflandırmıştır. Bu ilkeler bir muhasebe meslek mensubundan beklenen davranış standardını oluşturmaktadır (IESBA, 2018, 5).

Dürüstlük İlkesi: Bir muhasebeci tüm mesleki ve iş ilişkilerinde açık sözlü ve dürüst olmasını gerektiren dürüstlük ilkesine uyacaktır. Dürüstlük, adil davranmayı ve doğruluğu ifade etmektedir (IESBA, 2018, 17).

Tarafsızlık İlkesi: Bir muhasebecinin, çıkar çatışması veya başkalarının aşırı etkisi nedeniyle mesleki veya ticari kararlarından taviz vermemesini gerektiren tarafsızlık ilkesine uyması gerektiği vurgulanmaktadır. Bir durum, muhasebecinin söz konusu faaliyete ilişkin mesleki muhakemesini gereğinden fazla etkiliyorsa, o faaliyette bulunmaması gerekir (IESBA, 2018, 17).

Mesleki Yetkinlik ve Özen İlkesi: Bir muhasebecinin gereken düzeyde mesleki bilgi ve beceriye ulaşması ve bunu sürdürmesi gerekir. Mesleki yetkinlik ve özen bir görevin gerekliliklerine uygun olarak dikkatli, eksiksiz ve zamanında hareket etme sorumluluğunu kapsamaktadır (IESBA, 2018, 17).

Gizlilik İlkesi: Bir muhasebeci, mesleki ve iş ilişkileri sonucunda elde edilen bilgilerin gizliliğine özen göstermelidir. Gizlilik ilkesi gereği bilgilerin üçüncü bir tarafa açıklanmayacağı bilinciyle, müşterisinden veya işveren kuruluşundan muhasebe meslek mensubuna serbest bilgi akışı sağlıklı şekilde sağlanmaktadır (IESBA, 2018, 18).

Mesleki Davranış İlkesi: Bir muhasebeci, ilgili yasa ve düzenlemelere uymasını ve mesleğin itibarını zedeleyebileceğini bildiği veya bilmesi gereken her türlü davranıştan kaçınmasını gerektiren mesleki davranış ilkesine uymalıdır. Muhasebe meslek mensubu, mesleğin dürüstlüğüne, tarafsızlığına veya iyi itibarına zarar veren veya verebilecek ve dolayısıyla temel ilkelere aykırı olabilecek hiçbir iş, meslek veya faaliyette bilerek bulunamaz (IESBA, 2018, 19).

3.5. İç Denetçiler Enstitüsü (IAA)

İç Denetçiler Enstitüsü (IAA) tarafından hazırlanan “Etik İlkeler Uygulama Kılavuzu” kitapçığında etik ilkeleri dürüstlük, tarafsızlık, gizlilik ve yetkinlik olarak sınıflandırmıştır. Bu ilkelerle birlikte, iç denetçilerin ilkeyi doğru bir şekilde ortaya koymak için uygulaması gereken davranış kuralları bulunmaktadır. Her bir ilke ile ilgili davranış kuralları, iç denetçilerin ilkeleri pratik davranış normlarına dönüştürmesine yardımcı olmaktadır (IAA, 2018, 1).

Dürüstlük İlkesi: Dürüstlük ilkesi diğer üç ilkenin temelidir; yani tarafsızlık, gizlilik ve yetkinliğin tümü dürüstlük ilkesine bağlıdır. Dürüstlük aynı zamanda standartların da temelini oluşturur. İşlerini dürüstlük, titizlik ve sorumlulukla yerine getiren iç denetçiler kişi ve kuruluşlara karşı güven oluşturur (IAA, 2018, 1).

Tarafsızlık İlkesi: İç denetçiler, incelenen faaliyet veya süreçle ilgili bilgilerin toplanması, değerlendirilmesi ve iletilmesinde en yüksek düzeyde mesleki tarafsızlık sergilerler. İç denetçiler, ilgili tüm koşulları dengeli bir şekilde değerlendirip karar verirken kendi çıkarlarından veya başkalarının çıkarlarından etkilenmemelidir. Bu ilke gereği iç denetçilerin çıkar çatışması yaşayacağı hiçbir faaliyette bulunmamaları gerekir (IAA, 2018, 6).

Gizlilik İlkesi: İç denetçiler sahip oldukları bilgiye yasal veya mesleki bir zorunluluk olmadığı sürece açıklamazlar. Bu kapsamda görevleri sırasında edindikleri bilgilerin kullanım ve korunması konusunda ihtiyatlı davranmaları gerekmektedir. Özellikle herhangi bir kişisel kazanç için veya yasalara aykırı olacak veya kuruluşun meşru ve etik hedeflerine zarar verecek şekilde bilgi kullanılamaz (IAA, 2018, 11).

Yetkinlik İlkesi: İç denetçiler, denetim hizmetlerinin yerine getirilmesinde ihtiyaç duyulan bilgi, beceri ve deneyimi kullanırlar. Bu nedenle yalnızca gerekli bilgi, beceri ve deneyime sahip oldukları hizmetlerde görev almalıdır. İç denetim hizmetleri “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları”na uygun olarak gerçekleştirilmelidir. İç denetçi aynı zamanda yeterliliklerini ve hizmetlerinin etkinliğini ve kalitesini sürekli geliştirmelidir (IAA, 2018, 16).

4. ÇALIŞMANIN AMACI VE ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

Bu çalışmanın amacı, muhasebe mesleğine yön veren kuruluşların etik ilkeleri içerisinde yer alan etik kodları ne şekilde ele aldıklarını incelemektir. Amerika ve İngiltere’de faaliyet gösteren Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü, Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü, Muhasebeciler için Uluslararası Etik Standartları Kurulu ve İç Denetçiler Enstitüsü’nün etik ilkeler konusunda hazırlamış olduğu rapor ve yönergeler inceleme kapsamına alınmıştır. Çalışmada etik ilkeler altında sınıflandırılan etik kodların nasıl tanımlandığı ve raporlarda hangi sıklıkla yer aldıkları incelenmiştir.

Çalışmada nitel analiz yöntemlerinden içerik analizi yöntemi kullanılmıştır. İçerik analizi, metin özelliklerinin sistematik, objektif ve niceliksel açıdan incelenmesi olarak tanımlanmaktadır (Naccarato ve Neuendorf, 1998). Bu analiz yöntemi, bir metin içerisinde belirli özelliklerden sistematik ve tarafsız sonuçlar çıkarmak için kullanılmakta (Hacıhasanoğlu vd., 2023), en sık tekrar eden ifadelerin, kelimelerin tespit edilmesine olanak sağlamaktadır (Şenocak ve Onat, 2023). Çalışmada bu amaçla, muhasebe kuruluşlarının raporlarında en sık tekrar eden etik kodları belirlemek amacıyla içerik analizi uygulanmıştır.

5. BULGULAR

Muhasebe kuruluşları tarafından yayımlanan kitapçıklarda yer alan etik kodlar Tablo 2’de özet halinde görülmektedir.

Tablo 2: Muhasebe Kuruluşları ve Etik Kodlar

Kuruluş Adı	İlkeler (İngilizce)	İlkeler (Türkçe)
IFAC	Integrity	Dürüstlük
	Objectivity	Tarafsızlık
	Professional Competence and Due Care	Mesleki Yetkinlik ve Özen
	Confidentiality	Gizlilik
	Professional Behavior	Mesleki Davranış
AICPA	Responsibilities	Sorumluluk
	The Public Interest	Kamu Yararı
	Integrity	Dürüstlük
	Objectivity and Independence	Tarafsızlık ve Bağımsızlık
	Due Care	Özen
CIMA	Integrity	Dürüstlük
	Objectivity	Tarafsızlık
	Professional Competence and Due Care	Mesleki Yetkinlik ve Özen
	Confidentiality	Gizlilik
	Professional Behaviour	Mesleki Davranış
IESBA	Integrity	Dürüstlük
	Objectivity	Tarafsızlık
	Professional Competence and Due Care	Mesleki Yetkinlik ve Özen
	Confidentiality	Gizlilik
	Professional Behavior	Mesleki Davranış
IIA	Integrity	Dürüstlük
	Objectivity	Tarafsızlık
	Confidentiality	Gizlilik
	Competency	Yetkinlik

Tablo 2’de içerik analizi ile tespit edilen kodlar, benzer temalar halinde sınıflandırılarak her kuruluşun raporunda yer alma sıklığı belirlenmiştir. IFAC’ta Tarafsızlık olarak belirtilen etik kod, Tarafsızlık ve Bağımsızlık kapsamında ele alınmıştır. AICPA’da Özen İlkesi ve IIA’da Yetkinlik İlkesi, Mesleki Yetkinlik ve Özen Etik kod içerisinde ele alınmıştır. Tablo 3’te kuruluşların raporlarının içerik analizine tabi tutulması sonrası etik kodların kurumlara göre dağılımı görülmektedir.

Tablo 3: Etik Kodların Kuruluşlara Göre Dağılımı

Kuruluş/Etik Kodlar	Dürüstlük	Tarafsızlık ve Bağımsızlık	Mesleki Yetkinlik ve Özen	Gizlilik	Mesleki Davranış	Sorumluluk	Kamu Yararı	Toplam
IFAC	33	48	17	23	12	-	-	133
AICPA	29	14	5	-	-	43	16	107
CIMA	56	51	25	31	24	-	-	187
IESBA	28	38	17	21	10	-	-	114
IIA	17	28	14	17	-	-	-	76
Toplam	163	179	78	92	46	43	16	617
Oran	%26	%29	%13	%15	%7	%7	%3	%100

Tablo 3’e göre 5 farklı muhasebe meslek kurumunda 6 farklı etik kod kullanımı yer almaktadır. Çalışmanın bulguları şu şekildedir:

- Etik kodlar sayıca en çok %29 oranında tarafsızlık ve bağımsızlık, %26 oranında dürüstlük, %15 oranında gizlilik, %13 oranında mesleki yetkinlik ve özen kapsamında, %7 oranında mesleki davranış ve sorumluluk ve son olarak %3 oranında kamu yararına olacak şekilde yer almıştır.

- Etik kodları en fazla sayıda uygulayan meslek kuruluşlarının sırasıyla CIMA, IFAC, IESBA, AICPA ve IIA olduğu görülmektedir.

- Raporlarda etik kodlara yer verme sıklığı incelendiğinde dürüstlük, tarafsızlık ve bağımsızlık, mesleki yetkinlik ve özen etik kodlarına tüm raporlarda yer verildiği görülmektedir. En az yer verilen kamu yararı ve sorumluluk etik kodları sadece AICPA'ya ait raporlarda yer almaktadır.

Her kuruluşun kendi içinde yer verdiği etik kodların analizi sonucunda aşağıdaki bulgulara ulaşılmıştır;

- IFAC, sırasıyla en çok tarafsızlık ve bağımsızlık, dürüstlük, gizlilik, mesleki yetkinlik ve özen, mesleki davranış etik kodlarına yer vererek beş etik kod kullanmıştır.

- AICPA, beş farklı etik kod kullanarak bunlar içinde sırasıyla en çok sorumluluk, dürüstlük, kamu yararı, tarafsızlık ve bağımsızlık, mesleki yetkinlik ve özen etik kodlarına yer vermiştir.

- CIMA, beş farklı etik kod kullanarak sırasıyla en çok yer verdiği etik kodlar dürüstlük, tarafsızlık ve bağımsızlık, gizlilik, mesleki yetkinlik ve özen, mesleki davranış olmuştur.

- IESBA, beş farklı etik kod kullanmış ve en çok sırada yer verdiği etik kodlar tarafsızlık ve bağımsızlık, dürüstlük, gizlilik, mesleki yetkinlik ve özen olmuştur.

- IIA ise dört etik kod kullanarak arasında en az etik koda yer veren kuruluş olup raporlarda en çok sırada tarafsızlık ve bağımsızlık, dürüstlük, gizlilik, mesleki yetkinlik ve özen etik kodlarına yer vermiştir.

Buradan hareketle, beş kuruluşta genel olarak ilk sıralarda yer verilen etik kodlar genellikle tarafsızlık ve bağımsızlık ile dürüstlük olurken son sıralarda yer verilen etik kodlar mesleki davranış ve mesleki yeterlilik ve özen etik kodları olmuştur.

6. SONUÇ

Türkiye'de meslek mensuplarını kapsayan etik ilkelerin bulunması son derece önem arz etmektedir. Bununla birlikte özellikle mükelleflerin muhasebe meslek mensupları üzerinde yaptıkları baskı ve bunun bir sonucu olan müşteri kaybetme endişesi, mevcut yasaların ve mevzuatın yetersizliği, sürekli değişen yasalar, meslek mensupları arasındaki gelir seviyesi farklılıkları, mesleki tecrübe eksikliği muhasebe meslek mensuplarını etik dışı davranışlara itebilmektedir. Bu durumun önüne geçebilmek için açıklayıcı, kapsayıcı ve yeterli bir etik anlayışının olması önem arz etmektedir. Ayrıca son dönemde denetçi bağımsızlığını güçlendirmek için uygulamaya konulan denetimde rotasyon faaliyetlerinin denetim kalitesini artırmayı sağlaması yanı sıra etik ilkeler çerçevesinde sürdürülmesi hedeflenmektedir.

Dünyada ve Türkiye’de etik ilkeler yardımıyla meslek mensupları daha bilinçli hale gelmektedir. Etik kodların oluşturulması ve yaygın kullanımı ise çeşitli kurum ve kuruluşların yürüttüğü çalışmalar neticesinde gerçekleşmektedir. Hazırlanan etik ilkeler incelendiğinde kurumların birbirine benzer ilkeleri benimsedikleri söylenebilir. Etik ilkeler meslek odaları ve kurumlar tarafından çoğunlukla dürüstlük, tarafsızlık ve bağımsızlık, mesleki yetkinlik ve özen, gizlilik, mesleki davranış, sorumluluk, kamu yararı şeklinde sınıflandırılmıştır. Çalışmaların bulgulara dayanarak Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü, Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü, Muhasebeciler için Uluslararası Etik Standartları Kurulu ve İç Denetçiler Enstitüsü olmak üzere beş farklı muhasebe meslek odasının etik kodlarının uygulanma durumu ve önceliklerine dair ulaşılan sonuçlar şu şekildedir:

1. Etik Kod Uygulama Oranları: Bulgulara göre tarafsızlık ve bağımsızlık ile dürüstlük etik kodları en yüksek oranda uygulanmıştır. Bu, muhasebe meslek odalarının bu iki değeri öncelikli olarak benimsediğini ve vurguladığını göstermektedir. Bununla birlikte kamu yararı olacak şekilde uygulanan etik kodlar düşük bir oranda yer almaktadır. Bu da kamu yararının muhasebe meslek odalarının önceliklerinde daha düşük bir sıraya sahip olduğunu göstermektedir.

2. Muhasebe Meslek Odalarının Etik Kod Tercihleri: IFAC, beş etik kodu kullanarak tarafsızlık ve bağımsızlık, dürüstlük, gizlilik, mesleki yetkinlik ve özen, mesleki davranış etik kodlarına en fazla yer veren meslek odası olarak öne çıkmaktadır. Diğer meslek odaları farklı önceliklere sahiptir, örneğin AICPA sorumluluk etik koduna daha fazla vurgu yapmaktadır.

3. Kuruluş İçi Etik Kod Tercihleri: Her bir meslek odası, kendi içinde farklı etik kodları öne çıkarmaktadır. Bu, her meslek odasının kendi önceliklerine ve değerlerine sahip olduğunu ve bu değerlere uygun etik kodları vurguladığını göstermektedir.

4. Genel Etik Kod Öncelikleri: Genel olarak tarafsızlık ve bağımsızlık ile dürüstlük, beş meslek odası için öncelikli etik değerlerdir. Öte yandan mesleki davranış ve mesleki yeterlilik ve özen etik kodları daha düşük bir öncelik seviyesine sahiptir.

Bu çalışmada, tüm dünyada bilinen ve mesleğe yön veren başlıca muhasebe meslek kuruluşlarının etik ilkeleri nasıl değerlendirdikleri incelenmiştir. Bu amaçla yayınlanan kitapçıklar etik kodlar açısından içerik analizine tabi tutulmuştur. Sonuç olarak, muhasebe kuruluşlarının etik ilkeleri barındıran kitapçıklarında en yüksek frekansa sahip ifadelerin tarafsızlık ve bağımsızlık ile dürüstlük olduğu görülmüştür. Denetimde rotasyon faaliyetlerinin temel amacının denetim kalitesini artırmakla birlikte denetçi bağımsızlığını sağlaması olduğu düşünüldüğünde, bu çalışmada elde edilen sonuçlarla benzerlik taşıdığı söylenebilir. Denetim faaliyetlerinin etkin şekilde yürütülmesine katkı sağlaması yanı sıra muhasebe mesleğinde ortaya çıkan etik dışı davranışların önlenmesi açısından da etik kodların etkin kullanımı bir zorunluluk haline gelmiştir.

KAYNAKÇA

- AICPA (2013), Code of Professional Conduct and Bylaws-Reprinted from AICPA Professional Standards, New York. <https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/codeofconduct/downloadabledocuments/2013june1codeofprofessionalconduct.pdf> (Erişim Tarihi: 14.05.2023)
- Akbaş, Ö. F. ve Çırpan, H. (2021). Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Meslek Mensuplarının Karmaşık Etik Problemleri. Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 6(1), 79-91.
- Akbey, K. C. ve Çil Koçyiğit, S. (2022). Bağımsız Olarak Faaliyet Gösteren Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Algılarına İlişkin Bir Araştırma: Ankara İli Örneği. Yönetim Bilimleri Dergisi, 20(46), 915-944.
- Altınbay, A. ve Budak, S. (2022). Etik Kodların İşletme Performansı Üzerine Etkisi: Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma. Duran, S. ve Altınbay, A. (Ed.). Muhasebe Meslek Mensupları Etik Kodları Saha Araştırması içinde (ss. 5-26) Konya: Eğitim Yayınevi.
- Altınbay, A., Boz, D., Duran, C., Güler, M. ve Öztürk, M. (2022). Muhasebe Meslek Mensupları (MMM) Etik Kodlar Ölçeği. Altınbay, A. (Ed.). Muhasebe Meslek Mensupları Etik Kodlar Ölçeği içinde (ss. 113-174) Ankara: Gazi Kitabevi.
- Aymankuy, Y. ve Sarioğlan, M. (2005). Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama. Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 8(14): 23-45.
- Az-Zahra, R., Ulum, I. and Irawan, D. (2022). The Basic Principles of Accountant Ethics: Al-Baqarah and Pancasila Perspectives. Jurnal Akuntansi Multiparadigma, 13(2), 337-351.
- Baran, E. ve Baskan, T. D. (2021). Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Dışı Davranış Sergilemelerinin Nedenleri: Literatür İncelemesi. Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 12(2), 470-506.
- Bell, E. and Bryman, A. (2007). The Ethics of Management Research: An Exploratory Content Analysis. British Journal of Management, 18(1), 63-77.
- Boz, D. (2022). Etik Kodların Etik İklimin Oluşturulmasındaki Önemi: Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma. Duran, S. ve Altınbay, A. (Ed.). Muhasebe Meslek Mensupları Etik Kodları Saha Araştırması içinde (ss. 29-49) Konya: Eğitim Yayınevi.
- Bulğurcu, B. ve Tuan, K. (2022). Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörlerin Bulank Dematel Yöntemi ile Değerlendirilmesi. Mali Çözüm Dergisi, 32(169), 99-125.
- CIMA (2020), CIMA Code of Ethics For Professional Accountants, London. <https://www.aicpa-cima.com/resources/download/cima-code-of-ethics-for-professional-accountants-issued-january-2020#:~:text=Issued%20January%202020,-Dec%2031%2C%202019&text=As%20chartered%20management%20accountants%2C%20CIMA,and%20reputation%20of%20the%20profession> (Erişim Tarihi: 14.05.2023)
- Çağlar, D. (2019). Muhasebe Meslek Etiğinin Algılanma Düzeyi Karabük İli Örneği. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, Çankırı.
- Çiftçi, Y. ve Çiftçi, B. (2003). Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği (Türkiye'deki Düzenlemeler ve Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması). Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 3(10), 79-96.
- Daştan, A., Bayraktar, Y. ve Bellikli, U. (2015). Muhasebe Mesleğinde Etik İkilem ve Etik Karar Alma Konularında Farkındalık Oluşturma: Trabzon İlinde Bir Araştırma. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 29(1), 63-82.

- Demir, E. ve Çiftci, Y. (2016). Denetçi Bağımsızlığının Etik İlkeler Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Denetim Firması Uygulaması. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi* 18(31): 88-97.
- Güney, S. ve Çınar, O. (2012). Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) Etik Algıları: Erzurum Örneği. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26(2), 91-106.
- Hacıhasanoğlu, P., Hacıhasanoğlu, T., & Akgün, Z. Müşteri E-Şikayetlerinin İçerik Analizi Yöntemiyle İncelenmesi: Katılım Bankaları Örneği. *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(2), 368-393.
- Heybet, K. ve Duran, C. (2022). Etik Kodların İş Doyumu Üzerine Etkisi: Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma. Duran, S. ve Altınbay, A. (Ed.). *Muhasebe Meslek Mensupları Etik Kodları Saha Araştırması* içinde (ss. 53-69) Konya: Eğitim Yayınevi.
- IAA (2018), *Code of Ethics Implementation Guides-International Professional Practices Framework*, Florida. <https://www.theiia.org/globalassets/documents/content/articles/guidance/implementation-guidance/implementation-guides-for-code-of-ethics-principles/ig-code-of-ethics-combined.pdf> (Erişim Tarihi: 10.06.2023)
- IESBA (2018), *International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)*, New York. https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/Final-Pronouncement-The-Restructured-Code_0.pdf (Erişim Tarihi: 14.05.2023)
- IFAC (2022), *Handbook of the international code of ethics for professional accountants-including International Independence Standards. 2022 Edition*, New York. www.ethicsboard.org/publications/2022-handbook-international-code-ethics-professional-accountants (Erişim Tarihi: 09.06.2023)
- Kardeş Selimoğlu, S. K. ve Tiğre, G. (2021). Muhasebe Mesleğinde Bağımsızlık Standardı ile Bütünleştirilmiş Yeni Etik Kuralların Uluslararası ve Ulusal Karşılaştırmalı Analizi (Ifac-Kgk-Türmob). *İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 4(1), 21-36.
- Kaya, C. T. ve Ergüden, A. E. (2014). Muhasebe, Kurumsal Yönetim ve Etik Üçgeninde, Etik Kod Uygulamalarının Önemi: Borsa İstanbul'da İşlem Gören Şirketlerde Etik Kod Uygulaması Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (42), 49-68.
- KGK (2014), *Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar*, Ankara. [https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20k ararlar%C4%B1/ET%C4%B0K%20KURALLAR/BA%C4%9EIMSIZ%20DENET%C3%87%C4%B0LER%20%C4%B0%20ET%C4%B0K%20KURALL AR\(1\).pdf](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20k ararlar%C4%B1/ET%C4%B0K%20KURALLAR/BA%C4%9EIMSIZ%20DENET%C3%87%C4%B0LER%20%C4%B0%20ET%C4%B0K%20KURALL AR(1).pdf) (Erişim Tarihi: 11.05.2023)
- Kılınç, E. (2022). Ülkemizde Gerçekleştirilen Etik Kod Çalışmalarının Nitel Analizi: Ulakbim Veri Tabanı Örneği. *Abant Sosyal Bilimler Dergisi*, 22(2), 390-402.
- Kıllı, M., Türkoğlu, H., & Gülmez, C. (2018). Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Algısı: Malatya İlinde Bir Araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 11(1), 45-62.
- Kısakürek, M. M. ve Alpan, N. (2010). Muhasebe Meslek Etiği ve Sivas İlinde Bir Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (47), 213-228.
- Koçberber, S. (2008). Dünyada ve Türkiye'de Denetim Etiği. *Sayıştay Dergisi*, (68), 65-89.
- Kutlu, H.A. (2008). Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma, *Ankara Üniversitesi SBF. Dergisi*, 63(02): 143-170.

- Naccarato, J. L., & Neuendorf, K. A. (1998). Content Analysis as A Predictive Methodology: Recall, Readership, and Evaluations of Business-to-business Print Advertising. *Journal of Advertising Research*, 38(3), 19-33.
- Özçelik, H. ve Angı, G. G. (2017). Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği ve Etik İnklem Algıları: Antalya İli Örneği. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 16(50), 141-158.
- Poje, T. and Zaman Groff, M. (2022). Mapping Ethics Education in Accounting Research: A Bibliometric Analysis. *Journal of Business Ethics*, 179(2), 451-472.
- Resmi Gazete (2007). Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacıkları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, 19.10.2007 tarih ve 26675 sayılı Resmi Gazete.
- Resmi Gazete (2014). Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacıkları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, 24.03.2014 tarih ve 28954 sayılı Resmi Gazete.
- Resmi Gazete (2017). Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 54 (Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar), 30.11.2017 tarih ve 30256(M) sayılı Resmi Gazete.
- Saygılı, E., Gören Yargı, S. ve Kıroğlu Kılıç, M. (2019). Halka Açık Şirketlerde İş Etiği Kodları Analizi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21(3), 656-679.
- Schwartz, M. S. (2002). A Code of Ethics for Corporate Code of Ethics. *Journal of Business Ethics*, 41, 27-43.
- Süklüm, N. (2020). Denetim Kalitesinin Bağımsızlık İlkesi ve Etik İlişkisi Bağlamında İncelenmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 11, 17-28.
- Şavlı, T. (2016). Türkiye’de Bağımsız Denetimde Rotasyon: Düzenlemeler, Uygulamalar ve Öneriler. *Mali Çözüm Dergisi*. 26(134), 37-57.
- Şenocak, N., & Onat, O. K. (2023). Entegre Raporlarda İçerik Analizi: Bankacılık Sektöründe Bir Uygulama. *Cumhuriyet Üniversitesi Journal of Economics & Administrative Sciences*, 24(3), 362-382.
- TÜRMOB (2014), Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar Elkitabı, Ankara. <https://www.turmob.org.tr/ekutuphane/detailPdf/58717b3a-355d-48d3-8712-b7e9744b0ba4/muhasebe-meslek-mensuplari-icin-etik-kurallar-el-kitabi--turkce-----2014> (Erişim Tarihi: 12.05.2023)
- Uşurelu, V. I., Nedelcu, M. M., Andrei, A. E. D. and Loghin, D. (2010). Accounting Ethics-Responsibility Versus Creativity. *Annals of the University of Petrosani Economics*, 10(3), 349-356.
- Yıldız, G. (2010). Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (36), 155-178.
- Yunanda, R. A. and Majid, N. A. (2011). The Contribution of Islamic Ethics towards Ethical Accounting Practices. *Issues in Social and Environmental Accounting*, 5(2), 124-137.
- Yüksel, M. (2015). Etik Kodlar, Ahlak ve Hukuk. *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5(1), 9-26.
- Zeytin, M. (2007). Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarını Hata ve Etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Faktörler. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.